

CIRCOLARE N. 32/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 5 dicembre 2023

OGGETTO: Articolo 1, comma 54, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) – Modifiche al regime forfetario

INDICE

PREMESSA.....	4
1. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO	6
1.1. Requisiti di accesso e cause ostative.....	6
1.2. Semplificazioni ai fini dell’IVA e delle imposte sui redditi.....	8
1.3. Determinazione della base imponibile e applicazione dell’imposta.....	10
1.4. Passaggio dal regime ordinario al forfetario e viceversa	11
2. MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO: SUPERAMENTO DEL LIMITE DI 85.000 EURO	13
2.1. I nuovi limiti dei ricavi e dei compensi	13
2.2. Passaggio al regime ordinario – rettifica dell’IVA non detratta.....	15
3. MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO: SUPERAMENTO DEL LIMITE DI 100.000 EURO	18
3.1. Effetti ai fini IVA	18
3.1.1. Rettifica dell’IVA non addebitata in rivalsa.....	18
3.1.2. Rettifica dell’IVA non detratta	20
3.1.3. Rettifica dell’IVA non detratta – casi particolari	22
3.2. Effetti ai fini delle imposte dirette.....	24
3.3. Effetti sulle ritenute d’acconto	27
4. RISPOSTE A QUESITI.....	29

4.1. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti – Fatturazione dell’operazione che comporta il superamento	29
4.2. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti – Effetti sulle annualità successive	31
4.3. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti – Soggetti che iniziano l’attività in corso d’anno	32
4.4. Accesso al regime forfetario - Decadenza da precedenti opzioni	34
4.5. Acquisti in <i>reverse-charge</i> in costanza di regime forfetario	35
5. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA	37

PREMESSA

L'articolo 1, comma 54, della legge 29 dicembre 2022, n. 197¹ (di seguito, "legge di bilancio 2023"), modifica la disciplina del regime fiscale agevolato, c.d. regime forfetario, recata dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, "legge di stabilità 2015").

Nei successivi paragrafi, dopo una sintesi delle caratteristiche relative alla disciplina del regime forfetario, vengono forniti chiarimenti sulle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2023 concernenti le condizioni di accesso, permanenza e cessazione dal regime in argomento.

Per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 1, comma 54, della legge di bilancio 2023, in particolare:

- viene innalzata da 65.000 euro a 85.000 euro² la soglia massima di ricavi conseguiti o di compensi percepiti nell'anno precedente – di cui all'articolo 1, comma 54³, della legge di stabilità 2015 – per poter applicare il regime in argomento (lettera a);

¹ La previsione in commento dispone che «*all'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in materia di regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) al comma 54, lettera a), le parole: "euro 65.000" sono sostituite dalle seguenti: "euro 85.000";

b) al comma 71 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: "Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite"».

² Con decisione di esecuzione (UE) 2020/647 dell'11 maggio 2020 adottata dal Consiglio, l'Italia era stata autorizzata, fino al 31 dicembre 2024, ad applicare una misura speciale di deroga all'articolo 285 della direttiva 2006/112/CE, al fine di esentare dall'IVA i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non superasse 65.000 euro. Con successiva decisione di esecuzione (UE) 2023/664 del 21 marzo 2023 il Consiglio, abrogando la predetta decisione 2020/647, ha autorizzato la Repubblica italiana a innalzare a 85.000 euro, dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2024, la soglia di volume d'affari che consente ai soggetti passivi di beneficiare dell'esenzione dall'IVA, così legittimando la nuova soglia per i contribuenti forfetari prevista dalla legge di bilancio 2023.

³ L'articolo 1 della legge di stabilità 2015 prevede al comma 54, come da ultimo modificato dalla disposizione in commento, che i «*contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfetario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo se, al contempo, nell'anno precedente:*

a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 85.000;

- le cause di cessazione del regime – di cui all’articolo 1, comma 71⁴, della legge di stabilità 2015 – vengono integrate di una fattispecie che, diversamente dalle altre, comporta la fuoriuscita dal regime già a decorrere dall’anno stesso in cui questa si manifesta; si tratta del superamento in corso d’anno della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti (lettera *b*).

Le disposizioni in commento si ispirano a quanto previsto dalla direttiva (UE) 2020/285 del Consiglio dell’Unione europea del 18 febbraio 2020 – che ha modificato la direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (c.d. “direttiva IVA”) con riferimento al regime speciale di esonero dall’imposta sul valore aggiunto per le piccole imprese – sia per quanto riguarda l’individuazione della soglia massima di 85.000 euro come ammontare per l’ammissione al regime forfetario, sia per la previsione di fuoriuscita da detto regime in corso d’anno, nel caso di sfioramento della soglia di 100.000 euro.

Nell’ultimo paragrafo, infine, viene fornita risposta ad alcuni quesiti posti dagli operatori in relazione alle citate modifiche normative.

L’illustrazione di tali disposizioni tiene conto, fra l’altro, della documentazione parlamentare, con particolare riguardo alle relazioni e ai *dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

b) hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore ad euro 20.000 lordi per lavoro accessorio di cui all’articolo 70 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, per lavoratori dipendenti e per collaboratori di cui all’articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (...) comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all’articolo 53, comma 2, lettera c), e le spese per prestazioni di lavoro di cui all’articolo 60 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986».

⁴ L’articolo 1, comma 71, della legge di stabilità 2015, come da ultimo modificato dalla disposizione in commento, dispone che il «regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall’anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57. Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall’anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l’imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».

Per le parti non oggetto di esame della presente circolare si rinvia ai chiarimenti forniti con i precedenti documenti di prassi in materia, in quanto compatibili con il vigente quadro normativo (si vedano, tra le altre, la circolare n. 9/E del 10 aprile 2019 e la circolare n. 10/E del 4 aprile 2016).

1. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO

1.1. Requisiti di accesso e cause ostative

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale per le persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché nell'anno precedente abbiano congiuntamente⁵:

- a) conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori al limite normativamente previsto, da ultimo stabilito nella misura di 85.000 euro dalla disposizione in commento;
- b) sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, lavoro dipendente e compensi a collaboratori, anche a progetto.

L'applicazione del regime forfetario è rivolta sia ai soggetti che già svolgono un'attività sia a coloro che ne intraprendono una nuova. La permanenza nel regime, inoltre, non è soggetta ad alcun limite temporale ed è subordinata solo al verificarsi delle condizioni normativamente prescritte.

Per i soggetti che, iniziando una nuova attività, sappiano già di percepire nell'anno somme superiori alla soglia di cui alla precedente lettera a), tuttavia,

⁵ Ai sensi del comma 54 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015, riportato nella nota n. 3.

l'accesso al regime forfetario è precluso⁶, non potendo questi effettuare la comunicazione di cui al comma 56 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015⁷.

L'accesso al regime agevolato in esame è in ogni caso precluso⁸ ai soggetti che:

- si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- non sono residenti nel territorio dello Stato, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri della UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che garantisca un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente realizzato;
- effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- contemporaneamente all'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni, partecipano a società di persone, associazioni professionali o imprese familiari ovvero controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte in via individuale;
- esercitano in prevalenza la loro attività nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti lavorativi o erano intercorsi rapporti lavorativi nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di

⁶ Cfr. risposta a istanza di interpello n. 195 del 17 giugno 2019.

⁷ In base all'articolo 1, comma 56, della legge di stabilità 2015, le «*persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime forfetario comunicando, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 54 del presente articolo*».

⁸ Si veda il comma 57 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015.

soggetti direttamente o indirettamente riconducibili a tali datori di lavoro, fatta eccezione per chi inizia una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

- nell'anno precedente, hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro, tranne nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente sia cessato nell'anno precedente.

Il sopraggiungere di una delle predette cause ostative in corso d'anno determina la fuoriuscita dal regime a partire dall'anno successivo.

Anche il venir meno di uno dei requisiti richiesti per accedere al regime forfetario, sopra richiamati, comporta la cessazione del regime medesimo, a decorrere dall'anno successivo a quello in cui si è verificato l'evento, salvo quanto illustrato nei successivi paragrafi.

1.2. Semplificazioni ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi

Ai fini IVA, l'adozione del regime forfetario comporta l'esclusione sia dell'applicazione dell'imposta in rivalsa all'atto della certificazione dei corrispettivi oppure dei ricavi e dei compensi sia dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni.

È, inoltre, previsto l'esonero dai seguenti adempimenti⁹:

- liquidazione e versamento dell'IVA, salva l'ipotesi di acquisti dall'estero o di acquisti soggetti al *reverse-charge*;
- registrazione delle fatture emesse, dei corrispettivi e degli acquisti;
- tenuta e conservazione dei registri e dei documenti, fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- presentazione della dichiarazione annuale IVA.

⁹ Si veda l'articolo 1, comma 59, della legge di stabilità 2015.

Agli effetti delle imposte sui redditi, i contribuenti in regime forfetario:

- non sono soggetti alla ritenuta d'acconto relativamente ai ricavi o compensi percepiti; a tal fine, questi attestano ai propri committenti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto a imposta sostitutiva ed esplicitano in fattura l'applicazione del regime forfetario¹⁰;
- non sono tenuti a operare la ritenuta alla fonte con riferimento agli emolumenti corrisposti e sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili¹¹, fermi restando gli obblighi di operare la ritenuta sui redditi di lavoro dipendente e a essi assimilati di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie;
- sono esonerati dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale¹².

Con riferimento alle modalità di fatturazione delle operazioni effettuate, si ricorda che l'articolo 18, commi 2 e 3, del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 giugno 2022, n. 79, ha abrogato la parte dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, che esonerava dalla fatturazione elettronica i soggetti che applicano il regime forfetario, ponendo l'obbligo di emettere fattura elettronica:

- a partire dal 1° luglio 2022, in capo ai forfetari che, nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi o percepito compensi superiori a 25.000 euro, ragguagliati ad anno;

¹⁰ Si veda l'articolo 1, comma 67, della legge di stabilità 2015.

¹¹ Si veda l'articolo 1, comma 69, della legge di stabilità 2015.

¹² Si vedano l'articolo 2, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 23 marzo 2018 e l'articolo 2, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 28 dicembre 2018.

- a decorrere dal 1° gennaio 2024, per tutti i soggetti che adottano il forfetario.

In proposito, si rammenta che con la risposta n. 150, pubblicata sul sito *internet* dell’Agenzia delle entrate, alle *FAQ* del 22 dicembre 2022, nel confermare la risposta resa al quesito n. 1.3 della circolare n. 26/E del 13 luglio 2022, è stato chiarito che “*solo per i contribuenti che nell’anno 2021 hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 [euro] è entrato in vigore dal 1° luglio 2022 l’obbligo di fatturazione elettronica. Per tutti gli altri soggetti forfettari l’obbligo decorrerà dal 1° gennaio 2024, indipendentemente dai ricavi/compensi conseguiti nel 2022*”.

I contribuenti che permangono nel regime forfetario, quindi, nel corso del 2023 e che per l’anno precedente erano già tenuti alla fatturazione elettronica continuano a fatturare con tale modalità.

Viceversa, per i soggetti che restano nel regime forfetario nel 2023 e che per l’anno 2022 non erano tenuti alla fatturazione elettronica, l’obbligo di emettere fatture elettroniche decorrerà dal 1° gennaio 2024, a prescindere dall’entità dei ricavi conseguiti o compensi percepiti.

Laddove, invece, la permanenza nel regime forfetario venga meno nel corso del 2023 per il superamento del nuovo limite di 100.000 euro, l’obbligo in capo al contribuente – *ex* forfetario divenuto istantaneamente ordinario – di emettere fattura elettronica con indicazione dell’IVA opera già nel 2023.

1.3. Determinazione della base imponibile e applicazione dell’imposta

In forza dell’articolo 1, comma 64, della legge di stabilità 2015, gli esercenti attività di impresa, arte o professione che adottano il regime forfetario determinano il reddito imponibile secondo il criterio di cassa, applicando all’ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d’imposta le percentuali di redditività indicate

nell'allegato n. 4 della medesima legge, che variano dal 40 per cento all'86 per cento, in base al codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata.

Alla base imponibile così determinata si applica un'unica imposta sostitutiva di quella sui redditi e delle addizionali regionali e comunali, in misura pari al 15 per cento, salvo per i contribuenti che avviano una nuova attività, per i quali, al ricorrere delle condizioni stabilite dal comma 65 del medesimo articolo, nei primi cinque anni d'imposta trova applicazione l'aliquota del 5 per cento.

1.4. Passaggio dal regime ordinario al forfetario e viceversa

Come già precisato, il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, in possesso dei requisiti stabiliti dall'articolo 1, comma 54, lettere a) e b), della legge di stabilità 2015 e in assenza delle cause ostative previste dal successivo comma 57.

Il regime forfetario si applica sia ai soggetti già in attività – a decorrere dall'anno successivo a quello nel quale risultano soddisfatti i predetti requisiti – sia a coloro che intraprendono una nuova attività.

Nel primo caso – applicazione del regime a un'attività già avviata – nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui i requisiti sono soddisfatti va comunicata l'adozione del regime forfetario a partire dal periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione. Naturalmente, atteso che il regime forfetario è un regime naturale, come precisato con la circolare n. 10/E del 2016, par. 2.4.1, “*i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione vi accedono senza dover fare alcuna comunicazione preventiva (con il modello AA9/12) o successiva (con la dichiarazione annuale)*”.

Nel secondo caso – applicazione del regime a una nuova attività – l'adozione del regime forfetario va comunicata nel modello di dichiarazione di inizio dell'attività

di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, decreto IVA)¹³.

I contribuenti rientranti naturalmente nel regime forfetario possono, tuttavia, non applicarlo e optare per la determinazione delle imposte sul reddito e dell'IVA nei modi ordinari. L'opzione per il regime ordinario si perfeziona col comportamento concludente, ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442¹⁴, ma deve essere comunicata, in ogni caso, tramite la prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata, ai sensi del successivo articolo 2, comma 1¹⁵. L'omessa comunicazione in dichiarazione dell'opzione – che resta valida per almeno un triennio – non pregiudica l'applicazione del regime ordinario, ma comporta la sanzione amministrativa di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Trascorso il triennio minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fin quando persiste la concreta applicazione della scelta operata.

Il contribuente in possesso dei requisiti per l'applicazione del regime forfetario, tuttavia, qualora abbia optato per il regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600,

¹³ Come chiarito con la circolare n. 10/E del 2016, par. 2.4.2, i contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e che presumono di rispettare i requisiti e le condizioni previste per l'applicazione del regime in esame *“hanno l'obbligo di darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività, da presentare ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972 (modello AA9/12); tale comunicazione non ha valore di opzione, trattandosi di un regime naturale, ma è richiesta unicamente ai fini anagrafici”*. Si vedano anche le istruzioni al modello AA9/12, pagina 4, secondo cui l'intenzione di avvalersi del regime forfetario va indicata nel modello AA9/12, quadro B, sezione “Regimi fiscali agevolati”, riportando il codice 2 qualora si ritenga di essere in possesso dei requisiti che comportano l'applicazione del predetto regime.

¹⁴ L'articolo 1, comma 1, del DPR n. 442 del 1997 dispone che l'«opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. È comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative».

¹⁵ L'articolo 2, comma 1, del DPR n. 442 del 1997 dispone che il «contribuente è obbligato a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata».

può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori¹⁶.

2. MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO: SUPERAMENTO DEL LIMITE DI 85.000 EURO

2.1. I nuovi limiti dei ricavi e dei compensi

A seguito delle modifiche al regime forfetario enunciate in premessa, dal 1° gennaio 2023 l'aver percepito ricavi o compensi per un importo superiore al limite di 85.000 euro, ma comunque inferiore al limite di 100.000 euro, non pregiudica la permanenza nel regime forfetario nell'anno in cui avviene il superamento (del limite di 85.000 euro), ma comporta la fuoriuscita dal regime medesimo dall'anno successivo, con conseguente applicazione del regime ordinario. Il superamento del limite di 100.000 euro, invece, comporta l'immediata cessazione del regime forfetario a partire dal momento stesso del superamento e, conseguentemente, la possibilità di rettificare – nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento – l'imposta non detratta in costanza di regime forfetario, con le modalità di seguito descritte.

In linea con quanto già chiarito con la circolare n. 9/E del 2019, si precisa che il superamento nel corso del 2022 del precedente limite di 65.000 euro, ma non anche del nuovo limite di 85.000 euro consente l'ingresso nel regime già a partire dal 2023 ovvero la permanenza nel 2023 da parte di chi già lo applicava nel 2022¹⁷. Resta

¹⁶ Si vedano, in senso conforme, la risoluzione n. 64/E del 14 settembre 2018 e il paragrafo 3.1 della circolare n. 9/E del 10 aprile 2019.

¹⁷ In senso conforme la circolare n. 9/E del 2019, dove al paragrafo 2.2, a proposito del precedente innalzamento del limite da 30.000 a 65.000 euro, è stato precisato che il “nuovo limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente all'applicazione del regime forfetario. Da ciò consegue che, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018, ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfetario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019”.

ferma, in entrambi i casi (nuovo ingresso o permanenza nel regime), l'applicazione delle nuove regole – introdotte dalla legge di stabilità 2023 – relative al superamento in corso d'anno del limite di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti, con l'immediata fuoriuscita dal regime medesimo.

I nuovi limiti si riferiscono ai ricavi e ai compensi derivanti dallo svolgimento delle attività d'impresa e delle attività artistiche e professionali; l'eventuale superamento dei limiti stessi deve essere verificato in base al regime contabile applicato nell'anno di riferimento.

Come precisato nel paragrafo 2.2 della citata circolare n. 9/E del 2019, gli imprenditori *“che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il principio di competenza e coloro che hanno applicato il regime semplificato di cui al comma 1 dell'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973 devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il regime di cassa. Il predetto limite deve essere ragguagliato all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno”*. Ne discende che:

- la permanenza nel regime forfetario nel 2023, per chi già lo applicava nel 2022, dipende dall'ammontare dei ricavi o compensi incassati nel 2022 – anche laddove le operazioni sottostanti siano state effettuate in anni precedenti – senza tener conto dei ricavi o compensi documentati nel 2022, ma non incassati in quell'anno;
- l'ingresso nel regime forfetario nel 2023, per chi non lo applicava nel 2022, dipende dall'ammontare – al netto dell'IVA addebitata in rivalsa – dei ricavi conseguiti in base all'articolo 109 del TUIR, per coloro che hanno operato in contabilità ordinaria, o dei ricavi e compensi incassati, rispettivamente, per coloro che hanno adottato il regime contabile semplificato e per i professionisti. Resta fermo che, una volta all'interno del regime forfetario, il contribuente determina il reddito imponibile

applicando i coefficienti di redditività ai ricavi o compensi incassati nell'anno.

2.2. Passaggio al regime ordinario – rettifica dell'IVA non detratta

Dalla fuoriuscita dal regime forfetario, con decorrenza dall'anno successivo a seguito del superamento dell'anzidetta soglia di ricavi e compensi (85.000 euro), discende il diritto alla rettifica dell'imposta non detratta, secondo le condizioni previste dall'articolo 19-*bis*2 del decreto IVA, per effetto dell'applicazione del regime forfetario, da esporre nella dichiarazione IVA relativa al primo anno di applicazione delle regole ordinarie. Il periodo d'imposta interessato dalla rettifica varia a seconda del limite di ricavi o compensi che viene superato.

Così, il superamento del limite di 85.000 euro nell'anno x – nel quale viene applicato il regime forfetario – implica che l'eventuale rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella dichiarazione IVA relativa all'anno x+1 – primo anno di applicazione delle regole ordinarie – da presentare nell'anno x+2. In senso conforme la circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 4.1.3, con la quale è stato chiarito che la *“rettifica va eseguita nella dichiarazione IVA dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie e il versamento dell'eventuale importo a debito va operato in un'unica soluzione. La rettifica della detrazione va effettuata anche in caso di passaggio dal regime forfetario al regime ordinario nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie”*.

Il superamento del limite di 100.000 euro nell'anno x, invece, implica che la rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella dichiarazione relativa allo stesso anno, da presentare nell'anno x+1.

In entrambi i casi, la rettifica della detrazione è operata nel rispetto delle condizioni previste dall'articolo 19-*bis*2 del decreto IVA, in base al quale:

- se *«mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la*

detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione» (comma 3);

- ai fini della rettifica, *«i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione» (comma 8);*
- le rettifiche delle detrazioni *«sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie» (comma 9).*

Si richiama, in proposito, la circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007 – recante chiarimenti sul regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008) – dove, al paragrafo 3.1.4, è stato precisato che l'“*applicazione del regime dei contribuenti minimi comporta la rettifica dell'Iva già detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario, ai sensi dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972. (...) Analoga rettifica va effettuata quando il contribuente transita, per legge o opzione, nel regime ordinario dell'Iva*”.

Ai fini della rettifica in rassegna possono mutuarsi i chiarimenti della circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 4.1.3 – resi in relazione al passaggio inverso dal regime ordinario a quello forfetario – in quanto resta fermo in entrambi i casi il presupposto enunciato nell'articolo 19-bis2, vale a dire il «*mutamento nel regime fiscale delle operazioni attive*» e, conseguentemente, il mutamento «*nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti*». Nel caso di fuoriuscita dal regime forfetario, quindi, l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati è “*rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va*

eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni. Come già evidenziato con le circolari n. 73/E del 2007 e 17/E del 2012 (per coloro che applicavano il regime dei minimi o di vantaggio), ai fini della rettifica occorre predisporre un'apposita documentazione nella quale indicare, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale (secondo le modalità illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997)”.

Per effetto del superamento nel corso dell'anno x del limite di 85.000 euro, ma entro il limite di 100.000 euro, quindi, nella dichiarazione IVA dell'anno successivo x+1 – da presentare nell'anno x+2 – potrà essere computata a credito in un'unica soluzione l'imposta relativa:

- ai beni e ai servizi non ancora ceduti o utilizzati al 31 dicembre dell'anno x;
- ai beni ammortizzabili (compresi i beni immateriali, quali ad esempio opere dell'ingegno, marchi, brevetti, *know-how*, diritti di concessione), se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione (dieci anni dalla data di acquisto o ultimazione per i fabbricati o porzioni di essi), con riferimento alle quote residue.

In coerenza alle istruzioni di cui alla prassi citata, andrà dettagliata su apposita documentazione, per categorie omogenee, la quantità, la natura e i valori dei predetti beni e servizi.

Per semplificare il calcolo delle rettifiche da indicare nel quadro VF della dichiarazione IVA, le istruzioni alla compilazione del modello riportano in appendice l'apposito prospetto D¹⁸.

¹⁸ Cfr. istruzioni al modello di dichiarazione IVA 2023 – anno 2022 – pagine 81 e 82, secondo cui va compilato il rigo 3 “*Rettifica per mutamenti di regime fiscale*”, indicando col segno (+) l'aumento della detrazione – relativa ai beni e ai servizi non ancora ceduti o utilizzati al 31 dicembre dell'anno precedente – conseguente al

3. MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO: SUPERAMENTO DEL LIMITE DI 100.000 EURO

Come anticipato in premessa, l'articolo 1, comma 54, lettera b), della legge di bilancio 2023 dispone la fuoriuscita dal regime forfetario «*dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite*»¹⁹.

3.1. Effetti ai fini IVA

3.1.1. Rettifica dell'IVA non addebitata in rivalsa

In considerazione del richiamo normativo ai ricavi o compensi «*percepiti*», ciò che rileva ai fini del superamento del limite di 100.000 euro è l'incasso²⁰ dei medesimi e non l'emissione della relativa fattura. Ne discende che la fattura che comporta il superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, se emessa contestualmente all'incasso, deve esporre l'IVA a debito. Laddove, invece, l'incasso avvenga in un momento successivo all'emissione della fattura, in linea generale, gli obblighi ai fini IVA sono assolti a partire dal momento in cui è stato incassato il corrispettivo dell'anzidetta operazione e dovrà essere, altresì, integrata la fattura alla quale l'incasso si riferisce, ancorché emessa antecedentemente all'incasso medesimo.

“passaggio dal regime forfetario disciplinato dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, al regime ordinario”.

¹⁹ Tale disposizione si ispira all'articolo 288-bis, paragrafo 2, secondo periodo, della direttiva IVA, il quale prevede che se nel corso di un anno civile si supera la soglia del volume d'affari annuo nell'Unione di cui all'articolo 284, paragrafo 2, lettera a), il regime di esonero di cui all'articolo 284, paragrafo 1, concesso a un soggetto passivo non stabilito in un altro Stato membro, che concede il regime, cessa di applicarsi a partire da quel momento. L'articolo 284, paragrafo 2, lettera a), prevede che tale soglia sia pari a 100.000 euro di volume d'affari annuo nell'Unione.

²⁰ Come si dirà nel prosieguo, per la fuoriuscita dal regime forfetario si fa riferimento al momento dell'incasso come criterio unico che rileva, quindi, ai fini sia dell'IVA sia dell'IRPEF, incluse le relative ritenute d'acconto.

In definitiva, l'incasso del corrispettivo che ha comportato il superamento dei 100.000 euro rappresenta per il contribuente la linea di demarcazione tra la fuoriuscita dal regime forfetario e l'ingresso nel regime ordinario, con i conseguenti adempimenti ai fini IVA (come, ad esempio, le liquidazioni periodiche e la dichiarazione annuale).

A partire dall'incasso (successivo all'emissione della fattura) che comporta lo sfioramento del limite di 100.000 euro, in particolare, rientrano nel regime ordinario e devono essere fatturate con IVA:

- l'operazione che ha generato l'incasso; il contribuente deve assoggettare a imposta il corrispettivo, integrando con l'IVA il documento originariamente emesso in costanza di regime forfetario, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, decreto IVA (come verrà in seguito illustrato);
- tutte le altre cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, ma non ancora fatturate al momento del suddetto incasso;
- tutte le altre cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate successivamente al medesimo incasso e non ancora fatturate.

La dichiarazione IVA relativa all'anno nel quale è stata superata l'anzidetta soglia, pertanto, evidenzierà, oltre all'operazione il cui incasso ha comportato la fuoriuscita dal regime forfetario, tutte le operazioni (attive e passive) fatturate (pur essendo state effettuate in costanza di regime forfetario) successivamente all'incasso citato e tutte le operazioni (attive e passive) effettuate (e fatturate) successivamente all'incasso che ha comportato la fuoriuscita dal regime agevolato.

Rimangono, invece, nell'alveo della disciplina del regime forfetario le operazioni fatturate anteriormente all'incasso che ha comportato il superamento dei 100.000 euro; tali operazioni non devono, quindi, essere evidenziate nella dichiarazione annuale (relativa alla frazione di anno in cui il contribuente transita nel regime ordinario), neppure nell'ipotesi in cui il corrispettivo di tali operazioni sia incassato successivamente a quello che ha comportato il superamento del limite di 100.000 euro.

Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, il caso di un professionista che nel mese di settembre 2023 abbia già fatturato e incassato compensi per 80.000 euro e che nel mese di ottobre emetta, nell'ordine, la fattura n. *x* di 4.000 euro, la fattura n. *y* di 30.000 euro e, infine, la fattura n. *z* di 5.000 euro.

Il 20 novembre è incassata la fattura n. *y* di 30.000 euro. Ciò determina il superamento del limite di 100.000 euro di compensi «*percepiti*» nel corso del 2023 e la fuoriuscita immediata dal regime forfetario. Di conseguenza, a partire da tale momento il professionista *ex* forfetario deve applicare il regime IVA ordinario e deve assoggettare a IVA, oltre alle fatture emesse successivamente all'incasso, anche la fattura n. *y* che ha determinato lo sfioramento.

Non devono, invece, essere rettificate le fatture n. *x* e n. *z*, emesse legittimamente senza IVA, prima dell'incasso della fattura n. *y* che ha causato la fuoriuscita dal regime forfetario, in ossequio a quanto disposto dalla relativa disciplina.

La rettifica conseguente all'esempio di cui sopra va effettuata emettendo, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del decreto IVA, apposita nota di variazione in aumento (tramite SDI) a integrazione della fattura originaria, addebitando a titolo di rivalsa l'IVA dovuta.

Dal momento dell'incasso della somma che ha comportato la fuoriuscita dal regime forfetario, il contribuente è tenuto a istituire i registri di cui agli articoli 23, 24 e 25 del decreto IVA, annotando le operazioni rilevanti ai fini IVA.

3.1.2. Rettifica dell'IVA non detratta

In ipotesi di superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, l'imposta non detratta in costanza di regime forfetario, ai fini dell'eventuale rettifica, è indicata

nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento, in applicazione del già citato articolo 19-*bis*2, comma 3, del decreto IVA²¹.

In particolare, il passaggio dal regime forfetario a quello ordinario comporta la possibilità di rettifica dell'imposta sugli acquisti di beni ammortizzabili (a determinate condizioni)²² e di beni e servizi «*non ancora ceduti o non ancora utilizzati*» al momento dell'incasso del corrispettivo dell'operazione che comporta il superamento del predetto limite. Stante il cambiamento di regime in corso d'anno, la rettifica dell'imposta non detratta va operata, quindi, tenendo conto della natura dei beni acquistati (capitale circolante ovvero cespiti ammortizzabili) e, ove necessario, del periodo compreso fra la data dell'acquisto e la data di fuoriuscita dal regime forfetario. In tale ultimo caso, il calcolo della rettifica della detrazione va effettuato considerando il numero dei mesi²³ intercorrenti tra la data di acquisto del bene e quella di fuoriuscita dal regime forfetario.

Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, il caso di un operatore commerciale che al 1° ottobre 2023 (data in cui ha incassato un corrispettivo superando il limite di 100.000 euro di ricavi «*percepiti*»), abbia in magazzino beni invenduti per 12.200 euro (10.000 imponibile + 2.200 IVA). In questo caso, nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è avvenuto il mutamento di regime, l'operatore rettifica in aumento l'imposta a credito per 2.200 euro.

Se, inoltre, l'operatore commerciale ha acquistato il 1° luglio 2022 un cespite ammortizzabile (diverso dagli immobili) per 6.100 euro (5.000 imponibile + 1.100

²¹ Si veda, al riguardo, l'articolo 1, comma 61, della legge di stabilità 2015, in base al quale la rettifica della detrazione viene operata «nella dichiarazione» IVA, in caso di passaggio dalle regole ordinarie al regime forfetario e viceversa. È escluso che l'IVA a credito conseguente alle rettifiche in rassegna possa essere scomputata nella prima liquidazione periodica utile. Tale facoltà è, infatti, circoscritta ai soli soggetti che applicano comunque l'IVA, ancorché in base a regimi speciali, quali, ad esempio, il regime speciale agricolo e dell'agriturismo (in senso conforme, si vedano le istruzioni al modello di Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA 2023, pagina 10).

²² Si tratta delle condizioni di cui all'articolo 19-*bis*2 del DPR n. 633 del 1972.

²³ In relazione alle modalità di rettifica della detrazione dell'IVA per periodi inferiori all'anno, si vedano la risoluzione n. 178/E del 9 luglio 2009 e la circolare n. 50 del 29 febbraio 1996.

IVA), nella medesima dichiarazione IVA rettifica in aumento l'IVA a credito corrispondente ai quinti residui ($1.100/5 = 220$ euro, da rapportare ai mesi nel 2023), vale a dire il quinto del 2023 rapportato ai mesi residui dell'anno²⁴ (55 euro) più i quinti pieni del triennio 2024-2026²⁵ (660 euro), per un totale di 715 euro.

Se, infine, al 1° ottobre 2023 risultano servizi non ancora fruiti, consistenti ad esempio in un *leasing* stipulato il 1° marzo 2023, regolato con pagamenti semestrali anticipati (1° marzo - 1° settembre) per 3.660 euro (3.000 imponibile + 660 IVA), nella stessa dichiarazione IVA l'operatore commerciale rettifica in aumento l'IVA a credito per l'importo corrispondente ai mesi residui del 2023 (ottobre, novembre e dicembre = 3 mesi) più i mesi del 2024 (gennaio e febbraio = 2 mesi), vale a dire 550 euro²⁶.

3.1.3. Rettifica dell'IVA non detratta – casi particolari

L'acquisto dei cespiti ammortizzabili può comportare diversi interventi in contabilità IVA in dipendenza di altrettanti passaggi fra il regime ordinario e forfetario, stante l'ampio periodo di osservazione (cinque o dieci anni) entro cui operare le eventuali rettifiche in aumento o in diminuzione. È opportuno, a tal fine, analizzare le seguenti due ipotesi:

Ipotesi 1

Il 1° marzo 2021 il contribuente trimestrale in regime ordinario acquista un cespite ammortizzabile (diverso dagli immobili) per 6.100 euro (5.000 imponibile + 1.100 IVA). Detrae integralmente 1.100 euro nella liquidazione IVA relativa al primo trimestre 2021.

Nel 2022 lo stesso contribuente accede al regime forfetario, in quanto ne soddisfa i requisiti di legge. L'imposta di 1.100 euro già detratta integralmente,

²⁴ $220 \times 3/12 = 55$ euro

²⁵ $220 \times 3 = 660$ euro

²⁶ $660 \times 5/6 = 550$ euro

quindi, è rettificata di 4/5 nella dichiarazione IVA 2022 – relativa all’anno 2021 – per un importo a debito in aumento di 880 euro²⁷.

Il 30 giugno 2023 il contribuente fuoriesce istantaneamente dal regime forfetario per superamento del limite di 100.000 euro di ricavi percepiti. Nella dichiarazione IVA 2024 – relativa all’anno 2023 – detrae, pertanto, i 3/5 dell’imposta originaria di 1.100 euro – rapportando il quinto relativo al 2023 al numero di mesi residui alla fine dell’anno (6 mesi) – per un importo a credito di 550 euro²⁸.

Per il contribuente, quindi, l’effetto finanziario complessivo riferito al cespite considerato è pari a 770 euro²⁹ di detrazione netta.

Ipotesi 2

Il 1° marzo 2021 il contribuente in regime forfetario acquista un cespite ammortizzabile (diverso dagli immobili) per 6.100 euro (5.000 imponibile + 1.100 IVA) e, non essendo tenuto agli adempimenti IVA, non detrae l’imposta.

Nel 2022 lo stesso contribuente, avendo perso i requisiti di legge per applicare il regime forfetario, entra in regime ordinario. L’imposta di 1.100 euro è, quindi, detratta per 4/5 nella dichiarazione IVA 2023 – relativa all’anno 2022 – per un importo a credito (in aumento) di 880 euro³⁰.

Nel 2023 il contribuente rientra nel regime forfetario, avendone maturato – con riferimento all’anno 2022 – nuovamente i requisiti. Nella dichiarazione IVA 2023 – relativa all’anno 2022 – rettifica di 3/5 l’imposta originaria di 1.100 euro, per un importo a debito (in aumento) di 660 euro³¹.

Trattandosi, tuttavia, di rettifiche da operare nella medesima dichiarazione – da presentare nel 2023 in relazione al 2022 – il contribuente, in tal caso, effettua

²⁷ $1.100/5 = 220$; $220 \times 4 = 880$ euro

²⁸ $(220 \times 6/12) + (220 \times 2) = 550$ euro

²⁹ $1.100 - 880 + 550 = 770$ euro

³⁰ $1.100/5 = 220$; $220 \times 4 = 880$ euro

³¹ $220 \times 3 = 660$ euro

complessivamente una sola rettifica (in aumento) dell'importo a credito pari a 220 euro³² di detrazione netta.

3.2. Effetti ai fini delle imposte dirette

Per effetto delle modifiche recate al citato articolo 1, comma 71, della legge di stabilità 2015, come sopra rappresentato, nel caso in cui i ricavi o compensi percepiti nell'anno risultino superiori a 100.000 euro, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso nel quale si verifica detta condizione. In proposito, si ritiene, coerentemente con il dato letterale della disposizione nonché con i criteri di determinazione del reddito del regime forfetario, che per la verifica del predetto limite debba assumere rilevanza il criterio di cassa.

Il superamento del limite di 100.000 euro nel corso dell'anno, come chiarito nella relazione illustrativa³³ al disegno di legge di bilancio 2023, comporta che per detto periodo d'imposta troveranno applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Al riguardo, va da sé che il costo dei beni che concorre alla determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo deve essere assunto al netto dell'IVA inizialmente non detratta (in costanza di regime forfetario) e ora rettificabile, per effetto del superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento, in applicazione del citato articolo 19-bis2, comma 3, del decreto IVA. Giova ricordare, al riguardo, che l'eventuale mancata rettifica dell'IVA secondo le modalità descritte al paragrafo 3.1.2 non può avere riflessi ai fini della determinazione del reddito, atteso che in tale ipotesi l'indetraibilità

³² $880 - 660 = 220$ euro

³³ La relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023 chiarisce che, per *“il periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi superano i 100.000 euro, il reddito è determinato con le modalità ordinarie”*.

dell'IVA non deriverebbe da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto, bensì da una valutazione discrezionale del contribuente³⁴.

A titolo esemplificativo, riprendendo l'esempio riportato al precedente paragrafo n. 3.1.2 e ipotizzando che l'operatore commerciale abbia acquistato, nel periodo dal 1° gennaio 2023 al 30 settembre 2023, beni per 36.600 euro (30.000 imponibile + 6.600 IVA), il costo dei beni è assunto:

- al netto dell'IVA rettificabile per effetto dell'articolo 19-*bis*2, comma 3, del decreto IVA, ossia per un importo pari a 10.000 euro, per la quota di beni invenduti in magazzino al 1° ottobre 2023 (data di incasso del corrispettivo che fa superare il limite di 100.000 euro di ricavi «*percepiti*»);
- al lordo dell'IVA corrisposta al fornitore, ossia per un importo pari a 24.400 euro (20.000 imponibile + 4.400 IVA indetraibile), per la restante quota di beni acquistati e venduti entro il 30 settembre 2023;
- in ogni caso, al netto dell'IVA, per i beni acquistati a partire dal 1° ottobre 2023.

In riferimento agli adempimenti contabili e fiscali si rendono applicabili, per quanto compatibili, i chiarimenti resi con la circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007³⁵ e con gli altri documenti di prassi sull'argomento.

In altri termini, la fuoriuscita dal regime per il superamento dei 100.000 euro quale limite di compensi o ricavi implica una serie di adempimenti che il contribuente è tenuto ad assolvere in relazione al periodo d'imposta in corso al momento del superamento.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, il contribuente deve:

³⁴ Si veda, in senso conforme, la circolare n. 6/E del 3 marzo 2009, paragrafo 1 (“*Rinuncia alla detrazione dell'IVA*”).

³⁵ Con la circolare n. 73/E del 2007 sono stati forniti chiarimenti in merito al regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi previsto dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge finanziaria per il 2008.

- istituire i registri e le scritture contabili previsti dal titolo II del DPR n. 600 del 1973 e annotare le operazioni con le modalità e nei termini ivi stabiliti a decorrere dal momento in cui è stato superato il predetto limite;
- annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite (a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta) entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale;
- adempiere agli ulteriori obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;
- versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del TUIR in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa. Resta fermo che, ai fini del versamento degli acconti, si applicano le ordinarie modalità di determinazione degli stessi secondo il metodo storico o il metodo previsionale. In ogni caso, i codici tributo da utilizzare devono essere coerenti con le modalità di determinazione del reddito adottate. Ne consegue, in particolare, che nell'ipotesi in cui il soggetto *ex* forfetario adotti il metodo storico, lo stesso determinerà entrambi gli acconti con le modalità di calcolo proprie del regime forfetario e verserà gli stessi utilizzando i relativi codici tributo, salvo poi determinare l'imposta applicando le ordinarie modalità di determinazione del reddito e di calcolo dell'IRPEF e versare a saldo quanto effettivamente dovuto.

3.3. Effetti sulle ritenute alla fonte a titolo d'acconto

In ipotesi di superamento del limite di 100.000 euro di ricavi e compensi nell'anno, con ingresso immediato nel regime di determinazione ordinaria del reddito, ai fini IRPEF, occorre chiarire i profili applicativi delle ritenute d'acconto di cui al titolo III del DPR n. 600 del 1973.

In particolare, circa l'applicazione della "*Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi*", l'articolo 25, comma 1, del citato decreto prevede in via generale che *«i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa»*.

Nel caso specifico dei contribuenti in regime forfetario, tale obbligo è derogato dall'articolo 1, comma 67, della legge di stabilità 2015, in base al quale i *«ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfetario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tal fine, i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva»*. Inoltre, ai sensi del successivo comma 69, i contribuenti che usufruiscono del regime forfetario *«non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, e successive modificazioni, ad eccezione delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del medesimo decreto»*.

Considerato, però, che *«il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro»*, ne discende che i compensi percepiti dal professionista *ex* forfetario, una volta divenuto ordinario, sono assoggettati alla ritenuta d'acconto di cui al citato articolo

25 del DPR n. 600 del 1973 da parte del sostituto d'imposta e, sui compensi erogati per prestazioni professionali ricevute, il medesimo professionista è tenuto a sua volta a operare le ritenute di cui al predetto articolo 25.

Posto che le ritenute sono operate «*all'atto del pagamento*» dei compensi, le stesse devono essere applicate, in via generale, ai compensi del professionista per le prestazioni che comportano il superamento del limite di 100.000 euro «*percepiti*» e per quelle successive, ma non anche (retroattivamente) ai compensi incassati prima. Va da sé che anche qualora l'operazione sia stata fatturata anticipatamente (rispetto all'incasso) – in costanza di regime forfetario – si ritiene che l'incasso che comporta il superamento della soglia di 100.000 euro debba essere assoggettato a ritenuta.

Resta inteso che su tutti i compensi percepiti successivamente all'incasso che comporta il superamento della soglia di 100.000 euro devono essere operate le ritenute, indipendentemente dalla data di fatturazione delle stesse.

Analogamente, per le operazioni passive, il professionista assume il ruolo di sostituto d'imposta solo a decorrere dal primo pagamento da effettuarsi successivamente al superamento del predetto limite (anche laddove l'eventuale fattura già ricevuta non indichi l'importo della ritenuta).

La novella normativa non modifica, invece, la disciplina delle ritenute di cui ai citati articoli 23 e 24 del medesimo DPR n. 600 del 1973 – rispettivamente, sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente eventualmente corrisposti dal contribuente forfetario – che devono essere operate a prescindere dal volume di ricavi o compensi percepiti e dal conseguente regime fiscale applicato (ordinario o forfetario).

Si richiama, a maggior chiarimento, l'esempio ipotizzato nel paragrafo 3.1.1, in cui il professionista, nel mese di settembre 2023, abbia già fatturato e incassato compensi per 80.000 euro e nel mese di ottobre emetta, nell'ordine, la fattura n. x di 4.000 euro, la fattura n. y di 30.000 euro e, infine, la fattura n. z di 5.000 euro.

Nel mese di novembre è incassata la fattura n. y di 30.000 euro, che determina il superamento del limite di 100.000 euro di compensi *«percepiti»* nel corso del 2023 e la fuoriuscita immediata dal regime forfetario. Di conseguenza, il professionista *ex* forfetario diventato ordinario subisce la ritenuta d’acconto sia sul medesimo incasso della fattura n. y, sia al momento dell’incasso delle fatture n. x di 4.000 euro e n. z di 5.000 euro, in quanto le stesse verranno incassate dopo il superamento del predetto limite. Ciò, in ossequio al già richiamato principio di legge secondo cui le ritenute sono operate *«all’atto del pagamento»* dei compensi.

4. RISPOSTE A QUESITI

4.1. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti – Fatturazione dell’operazione che comporta il superamento

Domanda

Nel caso di superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi, il contribuente fuoriesce dal regime forfetario e applica l’IVA sulle operazioni effettuate a partire da quelle che comportano il superamento di tale limite. A tal fine, si chiede se debba fatturare:

- l’intera operazione con IVA;
- senza IVA la parte dell’operazione fino all’importo che concorre al raggiungimento del limite di 100.000 euro e con IVA la parte eccedente;
- l’intera operazione sulla base delle regole del regime forfetario senza addebitare l’IVA in rivalsa.

Risposta

L’articolo 1, comma 71, della legge di stabilità 2015, come modificato dall’articolo 1, comma 54, lettera b), della legge n. 197 del 2022, dispone che il *«regime forfetario cessa di avere applicazione dall’anno stesso in cui i ricavi o i*

compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».

Il dato testuale della locuzione «*a partire dalle operazioni effettuate*» deve essere interpretato nel senso che l'applicazione del regime ordinario IVA interessa l'operazione il cui incasso comporta il superamento del limite, anche se la relativa fattura è stata emessa in costanza di regime forfetario³⁶, e le operazioni fatturate successivamente all'incasso che ha comportato il superamento del limite dei 100.000 euro. A titolo esemplificativo, quindi, se il contribuente forfetario ha conseguito in corso d'anno un volume di ricavi o compensi pari a 90.000 euro, nel momento in cui effettua un'operazione del valore imponibile di 20.000 euro, incassandone contestualmente il corrispettivo, deve emettere la relativa fattura applicando l'IVA sul medesimo valore di 20.000 euro.

Coerentemente con l'orientamento della giurisprudenza unionale, non si condivide, invece, l'ipotesi di “scindere” il corrispettivo oggetto di fatturazione, non assoggettando ad IVA l'operazione fino all'importo che concorre al raggiungimento della soglia di 100.000 euro. La Corte di Giustizia dell'Unione europea, peraltro, ha affermato che, se la finalità del regime di esonero dall'IVA è quella di ridurre gli oneri amministrativi a carico delle piccole imprese e dell'amministrazione finanziaria, tale obiettivo non sarebbe perseguibile qualora si rendesse necessario effettuare artificiosi calcoli separati in relazione alla medesima operazione (cfr. sentenza del 2 maggio 2019, C-265/18 “*Akvilė Jarmuškienė*”)³⁷.

³⁶ Si veda il paragrafo n. 3.1.1.

³⁷ Nella citata sentenza, avente a oggetto il caso di una compravendita di due immobili nei confronti dello stesso acquirente, effettuata mediante il medesimo contratto, la Corte di Giustizia ha precisato, ai punti da 35 a 38, quanto segue:

“*35 Gli elementi componenti tale unica cessione non possono essere scomposti, in quanto ciò risulterebbe artificioso rispetto al sistema dell'IVA (...).*

36 Ne consegue che l'IVA è dovuta sull'intero valore dell'operazione oggetto del procedimento principale. (...).

4.2. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti – Effetti sulle annualità successive

Domanda

Il contribuente che nel 2023 supera la soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi fuoriesce immediatamente dal regime forfetario. Se nel 2024 consegue ricavi o compensi in misura pari o inferiore a 85.000 euro, può rientrare nel regime forfetario a partire dal 2025, fermo restando il rispetto delle altre condizioni?

Risposta

L'articolo 1, comma 54, della legge di stabilità 2015, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2022, disponeva che i «*contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfetario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo se (...) nell'anno precedente:*

a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000; (...)».

Stante l'innalzamento a 85.000 euro del predetto limite e in assenza di preclusioni normative in tal senso, pertanto, il contribuente che nel 2024 consegue ricavi o percepisce compensi entro tale soglia può, sussistendone gli ulteriori presupposti, rientrare nel regime forfetario a partire dal 2025, ancorché nel 2023 abbia superato il limite di 100.000 euro.

38 Orbene, si deve sottolineare che gli oneri amministrativi gravanti sull'amministrazione finanziaria interessata e sul contribuente non risulterebbero diminuiti qualora occorresse effettuare calcoli separati, attinenti ai singoli beni di una sola ed unica cessione, oggetto di un unico contratto di compravendita».

4.3. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti – Soggetti che iniziano l'attività in corso d'anno

Domanda

Si chiede se un soggetto che inizia l'attività nel corso dell'anno 2023 aderendo al regime forfetario, al fine di determinare il limite di ricavi o compensi di 100.000 euro, oltre il quale si fuoriesce immediatamente dal regime, debba ragguagliare il citato importo ad anno.

Risposta

Per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni il regime forfetario rappresenta un regime naturale. Tali contribuenti applicano, pertanto, tale regime nell'anno di inizio dell'attività, salvi i casi di opzione per il regime ordinario di tassazione, di superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti nel corso dell'anno o in cui gli stessi già sappiano di percepire nell'anno somme (ragguagliate ad anno) superiori alla soglia di 85.000 euro.

Negli anni successivi a quello di inizio dell'attività, gli stessi applicano il regime forfetario (salvo diversa opzione) solo qualora nell'anno precedente siano soddisfatti i requisiti di cui alle lettere a) e b) del comma 54 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015.

Il primo dei due requisiti (lettera a) prevede che i contribuenti applichino il regime forfetario se, nel periodo d'imposta precedente, *«hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 85.000»*.

Questo è, pertanto, da intendersi come un requisito di permanenza, nel caso in cui nel periodo d'imposta precedente si sia applicato il regime forfetario, oppure di accesso, qualora nel periodo d'imposta precedente si sia applicato il regime ordinario di tassazione ai fini dell'IRPEF.

Analogamente, il comma 71 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015 prevede, al primo periodo, le cause di fuoriuscita dal regime forfetario, nel presupposto che nel periodo d'imposta precedente si sia applicato detto regime, disponendo che il «*regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 (...)*». Per effetto di tale previsione, i contribuenti che nel primo anno di attività conseguono ricavi o percepiscono compensi per un ammontare, ragguagliato ad anno, superiore a 85.000 euro non possono applicare il regime forfetario nell'annualità successiva.

Il secondo periodo del comma 71 – come introdotto dall'articolo 1, comma 54, lettera b), della legge di bilancio 2023 – prevede, invece, una causa di fuoriuscita “immediata” da tale regime, in quanto questa ha effetto dall'anno stesso in cui si verifica e non da quello successivo³⁸.

In proposito, dalla direttiva UE 2020/285³⁹ si evince che la finalità di prevedere la soglia di 100.000 euro annui per fruire del regime di esonero dall'IVA è in linea con quella di salvaguardare le entrate erariali all'interno dell'Unione⁴⁰. Tale finalità, inoltre, deve conciliarsi con l'obiettivo, posto dalla medesima direttiva, di «*assicurare una transizione graduale delle piccole imprese dalla franchigia all'imposizione*»⁴¹,

³⁸ Ai sensi del comma 71, secondo periodo, dell'articolo 1 della legge di bilancio 2015, infatti, il «*regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite*».

³⁹ Tale direttiva – che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il regime speciale per le piccole imprese e il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni allo scopo di verificare la corretta applicazione del regime speciale per le piccole imprese – disciplina il regime di esonero dall'IVA per le piccole imprese di cui al Titolo XII, Capo 1, della direttiva 2006/112/CE.

⁴⁰ Si veda il terzo periodo del considerando n. 14 della direttiva (UE) 2020/285, secondo cui qualora, «*nel corso di un anno civile, venga superata la soglia del volume d'affari annuo nell'Unione, è necessario che la franchigia cessi di applicarsi a partire da quel momento, poiché la funzione della soglia è salvaguardare le entrate*».

⁴¹ Si veda il primo periodo del considerando n. 14 della direttiva (UE) 2020/285, in base al quale, al fine di «*assicurare una transizione graduale delle piccole imprese dalla franchigia all'imposizione, ai soggetti passivi dovrebbe essere consentito di continuare a beneficiare della franchigia per le piccole imprese per un periodo di tempo limitato qualora il loro volume d'affari non superi la soglia di franchigia nazionale oltre una percentuale prestabilita di tale soglia (...)*».

transizione che si verificherebbe con minore gradualità qualora, per i contribuenti che iniziano l'attività, la citata soglia venisse "ragguagliata ad anno".

In virtù di quanto sopra rappresentato e in considerazione del fatto che il legislatore, nell'ambito della medesima disciplina, ha espressamente previsto il ragguaglio con esclusivo riferimento alla soglia degli 85.000 euro⁴² e non a quella di 100.000 euro, si ritiene che il superamento dei 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti rappresenti una fattispecie "speciale" di cessazione del regime forfetario, da intendersi in termini assoluti, considerando, a tal fine, i ricavi o i compensi concretamente percepiti.

4.4. Accesso al regime forfetario - Decadenza da precedenti opzioni

Domanda

Si chiede se un soggetto che nel 2021 abbia optato per la contabilità ordinaria possa, a partire dal 1° gennaio 2023, applicare il regime forfetario qualora il volume di ricavi e compensi percepiti nel 2022 sia inferiore alla soglia di 85.000 euro di cui all'articolo 1, comma 54, lettera a), della legge di stabilità 2015, come da ultimo modificato, oppure se lo stesso sia obbligato a mantenere il regime della contabilità ordinaria nel rispetto del vincolo triennale.

Risposta

Si richiama sul punto la circolare n. 11/E del 13 aprile 2017⁴³, secondo cui *"l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione"*

⁴² In tal senso si veda l'articolo 1, comma 54, lettera a), della legge di stabilità 2015.

⁴³ Con la circolare n. 11/E del 2017 sono stati forniti chiarimenti in relazione al regime di determinazione del reddito per le "imprese minori" di cui all'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. legge di bilancio 2017).

del regime scelto. L'articolo 1 del d.P.R. n. 442 del 1997⁴⁴, tuttavia, consente la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative”.

Tenuto conto delle modifiche sostanziali apportate al regime forfetario dalle “nuove disposizioni normative” (i.e. la legge di stabilità 2023) e mutuando i chiarimenti resi con la circolare n. 9/E del 2019 – concernenti le precedenti modifiche al regime forfetario apportate dalla legge di stabilità 2015 – ne discende che i soggetti in regime ordinario per opzione nel 2022 possono transitare nel regime forfetario nel 2023, qualora in possesso dei relativi requisiti normativi, senza attendere il decorso del triennio previsto per l'esercizio delle opzioni IVA⁴⁵.

Pertanto, il soggetto che nel 2021 abbia optato per la contabilità ordinaria può, a partire dal 1° gennaio 2023, applicare il regime forfetario qualora il volume di ricavi o compensi percepiti nel 2022 sia pari o inferiore alla soglia di 85.000 euro, come modificata dall'articolo 1, comma 54, lettera a), della legge n. 197 del 2022 (ovviamente ricorrendo anche gli altri requisiti), senza necessità di osservare il vincolo triennale di permanenza nel regime ordinario.

4.5. Acquisti in *reverse-charge* in costanza di regime forfetario

Domanda

Si chiede se nella “Comunicazione liquidazioni periodiche” IVA, da presentare a partire dal trimestre nel corso del quale si fuoriesce dal regime forfetario, debba essere compresa anche l'imposta a debito derivante dalle operazioni in *reverse-charge* effettuate nel medesimo periodo, ma ancora in regime forfetario.

⁴⁴ Si veda il comma 1 dell'articolo 1 del DPR n. 442 del 1997, citato nella nota n. 14.

⁴⁵ Con la circolare n. 9/E del 2019, paragrafo 3.2, infatti, è stato chiarito che, tenuto conto “*delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità per il 2019, i soggetti che nel 2018 erano in regime ordinario possono effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria, scelta per opzione, al regime forfetario, senza attendere il decorso del triennio previsto per gli esercizi delle opzioni IVA*”.

Risposta

Ai sensi dell'articolo 1, comma 60, della legge di stabilità 2015, i «*contribuenti che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni*».

È il caso delle operazioni di cui all'articolo 17, comma 6, del decreto IVA, in cui il contribuente forfetario è – in veste di cessionario o di committente – il soggetto debitore d'imposta, tenuto al versamento della stessa con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse-charge*), tramite il modello F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

In tale ipotesi, il comma 60 citato si limita a prescrivere l'obbligo di versamento dell'imposta, ma non prevede ulteriori deroghe all'esonero dagli adempimenti IVA disposto dal precedente comma 59.

Ne discende che nella “Comunicazione liquidazioni periodiche” IVA, da presentare in relazione al periodo (mese/trimestre) nel corso del quale si fuoriesce dal regime forfetario, non deve essere compresa l'IVA a debito derivante dalle operazioni in *reverse-charge* effettuate in costanza di regime forfetario.

L'applicazione delle regole ordinarie in materia di IVA, infatti, decorre dal momento di incasso del corrispettivo dell'operazione che ha comportato il superamento del limite di 100.000 euro di ricavi o compensi «*percepiti*».

Così, a titolo esemplificativo, se il contribuente forfetario (trimestrale) effettua l'acquisto in *reverse-charge* il 10 aprile 2023 e fuoriesce dal regime forfetario in virtù di un'operazione effettuata il 10 maggio 2023, la liquidazione periodica del secondo trimestre 2023 includerà, oltre all'operazione che ha comportato il superamento della soglia, tutte le operazioni ad essa successive, ma non anche l'anzidetta operazione effettuata in *reverse-charge*, la cui IVA deve essere versata entro il 16 maggio 2023.

5. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Da ultimo, si fa presente che, in considerazione della circostanza che la disciplina in commento produce effetti in relazione alle operazioni già effettuate nel corso dell'anno 2023, gli uffici dell'Agenzia valuteranno, caso per caso, la non applicabilità delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, qualora riscontrino condizioni di obiettiva incertezza in relazione a comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla pubblicazione del presente documento di prassi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)