Regime forfettario: i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

L’Agenzia delle Entrate, in data 5 dicembre 2023, ha pubblicato la circolare n. 32/E, documento di prassi con il quale ha fornito chiarimenti in merito alle modifiche apportate al regime forfetario dalla Legge n. 197/2022 – Legge di bilancio 2023 – che ha innalzato la soglia di ricavi/compensi da rispettare ai fini dell’accesso e della permanenza nel regime in parola, prevedendo anche una specifica ipotesi di fuoriuscita dal regime in corso d’anno.
Nella circolare è riportata anche una serie di quesiti sulle novità.

I chiarimenti contenuti nella circolare 5 dicembre 2023, n. 32/E circolare 5 dicembre 2023, n. 32/E	
Obbligo di fatturazione elettronica	Solo per i contribuenti che, nell’anno 2021, hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000, è entrato in vigore dal 1° luglio 2022 l’obbligo di fatturazione elettronica. Per tutti gli altri soggetti forfetari l’**obbligo decorrera`dal 1° gennaio 2024, indipendentemente dai ricavi/compensi conseguiti nel 2022**.
	Per i soggetti in obbligo **solo dal 2024**, l’eventuale **superamento della soglia di 100.000 euro nel 2023** comporta, come conseguenza dall’uscita dal regime, l’immediato sorgere dell’**obbligo di fatturazione elettronica** con l’indicazione dell’IVA. Con effetti a partire dall’operazione che fa superare la citata soglia.
Obbligo di fatturazione elettronica e superamento della soglia di 100.000 euro	**Immediata cessazione** del regime forfetario a partire dal momento stesso del superamento e, conseguentemente, possibilita`di **rettificare** – nella dichiarazione IVA relativa all’anno del superamento – **l’imposta non detratta** in costanza di regime forfetario.

<table>
<tr><td>Rettifica dell’IVA (periodo di monitoraggio) - superamento del limite di 85.000 euro</td><td>L’eventuale rettifica dell’imposta non detratta, per le quote residue, è esposta nella dichiarazione IVA relativa all’anno successivo a quello di superamento del limite x+1 – da presentare nell’anno x+2.</td></tr>
<tr><td>Rettifica dell’IVA - superamento del limite di 100.000 euro</td><td>La rettifica dell’imposta non detratta è esposta nella dichiarazione relativa allo stesso anno di superamento (anno X), da presentare nell’anno x+1.</td></tr>
<tr><td>Rettifica dell’IVA – In entrambi i casi</td><td>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 gia`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 <b>predisporre un’apposita documentazione</b> nella quale indicare, per categorie omogenee, la quantita`e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale (secondo le modalita`illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997)”.
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.

PROSPETTO D
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE
<table><tr><td rowspan="4">Art. 19 bis - 2</td><td>1</td><td>Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili (comma 1)</td><td></td></tr><tr><td>2</td><td>Rettifica per variazione dell'utilizzo di beni ammortizzabili (comma 2)</td><td></td></tr><tr><td>3</td><td>Rettifica per mutamenti nel regime fiscale (comma 3)</td><td></td></tr><tr><td>4</td><td>Rettifica per variazione del pro-rata (comma 4)</td><td></td></tr><tr><td>Art. 19, comma 1</td><td>5</td><td>Variazione della detrazione relativa ad acquisti effettuati nell'anno precedente</td><td></td></tr><tr><td>TOTALE</td><td>6</td><td>Somma algebrica dei righi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF70)</td><td></td></tr></table></td></tr>
</table>

Superamento del limite di 100.000 euro – verifica momento di uscita dal regime	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**.
Superamento del limite di 100.000 euro – rettifica IVA e rivalsa	La f**attura 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 dovra`essere, altresı̀, integrata la fattura alla quale l'incasso si riferisce, ancorché emessa antecedentemente all'incasso medesimo. **Nota di variazione in aumento** (tramite SDI) a integrazione della fattura originaria, addebitando a titolo di rivalsa l'IVA dovuta.
Adempimenti IVA – operazioni dal superamento della soglia	A partire dall'incasso (successivo all'emissione della fattura) che comporta lo sforamento 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'art. 21, comma 1, decreto IVA; • 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, evidenziera`, 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.

Adempimenti IVA – operazioni prima del superamento della soglia	Le operazioni fatturate anteriormente all'incasso che ha comportato il superamento dei 100.000 euro **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.
Superamento limite di 100.000 euro ed effetti sulle imposte dirette	La **verifica va sempre fatta sull'incassato**. Al superamento della soglia di 100.000 euro il reddito sarà determinato con le modalità ordinarie per l'intera annualità in cui si è superata la soglia citata e sarà assoggettato a Irpef e relative addizionali. 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 dell'art. 19-bis2, comma 3, del decreto IVA. L'eventuale **mancata rettifica dell'IVA non puo` avere riflessi ai fini della determinazione del reddito**, atteso che in tale ipotesi l'indetraibilita`dell'IVA non deriverebbe da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto, bensı`da una **valutazione discrezionale** del contribuente.
Ritenuta alla fonte-operazioni attive	I compensi percepiti dal professionista **ex forfetario, una volta divenuto ordinario**, sono assoggettati alla **ritenuta d'acconto** di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 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**. Qualora l'operazione sia stata **fatturata anticipatamente (rispetto all'incasso)** – in costanza di regime forfetario – l'incasso che comporta il superamento della soglia di 100.000 euro deve essere **assoggettato a ritenuta**. 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.
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 gia`ricevuta non indichi l'importo della ritenuta).

Fatturazione operazioni oltre soglia	**Non è possibile "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 fattura che determina il superamento è emessa con IVA.
Rientro nel regime forfetario	Il contribuente che, nel 2024, consegue ricavi o percepisce compensi entro la soglia di cui al comma 54 della L. n. 190/2014 può, sussistendone gli ulteriori presupposti, **rientrare nel regime forfetario a partire dal 2025**, ancorché nel 2023 abbia superato il limite di 100.000 euro.
Verifica soglia di 100.000 euro ed eventuale ragguaglio	Il superamento dei 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti rappresenta una **fattispecie "speciale" di cessazione del regime forfetario**, da intendersi in termini assoluti, considerando, a tal fine, i ricavi o i compensi concretamente percepiti. Il limite **non deve essere ragguagliato ad anno**, la norma nulla prevede espressamente a riguardo.
Acquisti in reverse-charge in costanza di regime forfetario	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**.

(MF/ms)