

Dott. Roberto Ferrò
Dott.ssa Rossana De Gironimo

CIRCOLARE INFORMATIVA PER LA
CLIENTELA DEL 24/01/2023

DAL 2023 NUOVO
REGIME FORFETARIO

Il regime forfetario è stato oggetto di **alcune modifiche** ad opera dell'art. 1, comma 54, Legge n. 197/2022, Finanziaria 2023, **in vigore dall'1.1.2023**.

La modifica principale riguarda l'aumento del limite dei ricavi / compensi di riferimento per l'accesso/uscita dal regime.

NB

Il regime in esame, in presenza dei requisiti, costituisce il **regime naturale**, applicabile anche ai soggetti già in attività.

In particolare, è **umentato** da € 65.000 a **€ 85.000** (ragguagliati ad anno) il **limite dei ricavi / compensi per tutti i contribuenti** senza distinzione in base al codice attività.



Considerato che il limite va verificato per l'anno precedente, se nel 2022 il nuovo limite di € 85.000 è rispettato, unitamente agli altri requisiti, è possibile accedere al regime forfetario dall'1.1.2023.

Ai sensi del comma 54, Legge n. 190/2014 possono accedere al regime forfetario le persone fisiche esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo che nell'anno precedente presentano i seguenti requisiti.



1	Ricavi / compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 85.000, indipendentemente dall'attività esercitata. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 10.4.2019, n. 9/E: • per verificare il superamento del limite va considerato il regime contabile applicato nell'anno di riferimento. Così, ad esempio, per un soggetto in: – contabilità ordinaria, rilevano i ricavi in base al principio di competenza; – contabilità semplificata, assumono rilevanza i ricavi applicando il regime di cassa, eventualmente tenendo conto dell'opzione per il c.d. "criterio di registrazione" di cui all'art. 18, comma 5, DPR n. 600/73; • concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale / familiare dell'imprenditore ex art. 85, TUIR; • i proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore concorrono alla verifica del limite solo se "correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta" (fattispecie che si realizza se, sulla base dell'esame degli specifici fatti / circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo); • in caso di esercizio contemporaneo di più attività contraddistinte da diversi codici Ateco assume rilevanza la somma dei ricavi / compensi relativi alle diverse attività esercitate. Al fine della verifica della sussistenza del limite in esame non assumono rilevanza: • gli ulteriori componenti positivi ("adeguamento"), indicati in dichiarazione dei Redditi, per "migliorare" il proprio profilo di affidabilità ai fini ISA; • l'indennità di maternità poiché la stessa non costituisce ricavo / compenso.
2	Spese non superiori a € 20.000 lordi annui a titolo di lavoro dipendente e per collaboratori ex art. 50, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR, per compensi ad associati in partecipazione, per prestazioni di lavoro di familiari ex art. 60, TUIR nonché a titolo di lavoro accessorio.

CAUSE OSTATIVE AL REGIME FORFETARIO

Ai sensi del comma 57, Legge n. 190/2014 **non possono applicare** il regime forfetario i soggetti che:

a) si avvalgono di **regimi speciali** ai fini IVA / regimi forfetari di determinazione del reddito.

Sul punto l'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E ha:

- precisato che l'incompatibilità con il regime forfetario è "in re ipsa" ogni volta in cui il regime IVA / di determinazione del reddito sia un **regime obbligatorio ex lege**;
- confermato che **non sono compatibili** con il regime forfetario le seguenti attività:
 - agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis, DPR n. 633/72);
 - vendita di sali e tabacchi (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - commercio di fiammiferi (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - editoria (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al DPR n. 640/72 (art. 74, comma 6, DPR n. 633/72);
 - agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter, DPR n. 633/72);
 - agriturismo (art. 5, comma 2, Legge n. 413/91);
 - vendite a domicilio (art. 25-bis, comma 6, DPR n. 600/73);

- rivendita di beni usati, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36, DL n. 41/95);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-bis, DL n. 41/95);
- specificato altresì che:
 - l'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario in quanto soggetta ad un regime speciale IVA ed espressiva ai fini IRPEF di un reddito d'impresa / lavoro autonomo, preclude l'accesso al regime anche per le altre attività esercitate non in regime speciale;
 - l'esercizio di un'attività agricola, nei limiti di cui all'art. 32, TUIR, produttiva di reddito fondiario, non preclude l'accesso al regime forfetario per le altre attività esercitate.

L'opzione per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari consente al contribuente di adottare il regime forfetario a condizione che l'opzione sia stata esercitata nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario. Così, ad esempio:

- l'attività di agriturismo ex art. 5, comma 2, Legge n. 413/91, come precisato nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E, può essere attratta al regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;
- il soggetto che applica il regime del margine con il metodo analitico / forfetario ex art. 36, comma 3, DL n. 41/95, può adottare il regime forfetario, previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari con riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni.

Con la Risposta 11.2.2020, n. 48 l'Agenzia ha affrontato il caso di un soggetto che ad agosto 2019 ha iniziato l'attività applicando il regime forfetario e che da dicembre 2019 intende iniziare un'ulteriore attività soggetta al regime del margine ("compro oro").

Per tale fattispecie, dopo aver precisato che *"non sussistendo precedenti periodi di imposta rispetto all'annualità 2019"*, l'Agenzia ha chiarito che il soggetto, in relazione alla nuova (ulteriore) attività ("compro oro") può *"applicare il regime forfetario già a partire dal periodo d'imposta 2019, a condizione che lo stesso ... non abbia mai applicato il regime del margine"*.

Secondo l'Agenzia il soggetto *"non è tenuto a effettuare l'opzione per il regime ordinario nell'anno d'imposta precedente"* a quello di applicazione del regime forfetario. Quanto specificato nella citata Circolare n. 9/E, infatti, *"deve intendersi riferito a soggetti preesistenti che esercitano un'attività già assoggettata al regime del margine"*;

3

- b) **non sono residenti in Italia**. Il regime è comunque applicabile dai soggetti residenti in uno Stato UE / SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito;
- c) **in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati / porzioni di fabbricato, di**
- d) **terreni edificabili ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE;**
- e) **contemporaneamente** all'esercizio dell'attività:
 - **partecipano a società di persone / associazioni per l'esercizio in forma associata di arti e professioni ex art. 5, comma 3, lett. c), TUIR nonché ad imprese familiari;** ovvero
 - **controllano direttamente o indirettamente srl / associazioni in partecipazione, esercenti attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore / lavoratore autonomo.**



Partecipazione in società di persone	La causa ostativa non opera a condizione che il soggetto, nell'anno precedente (entro il 31.12) a quello di applicazione del regime forfetario, provveda preventivamente a rimuoverla. NB Le cessioni di partecipazioni effettuate al fine di applicare il regime forfetario non integrano, secondo l'Agenzia, un'ipotesi di abuso del diritto ex art. 10-bis, Legge n. 212/2000. La causa ostativa non opera quando, in corso d'anno, il soggetto forfetario eredita una partecipazione a condizione che la stessa sia ceduta entro la fine dell'anno (31.12). É equiparata alla partecipazione in società di persone (anche nella forma di sdf), la partecipazione in un'associazione tra professionisti e nell'azienda coniugale. Infine: • rileva il possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà; • non costituisce causa ostativa la partecipazione in una società semplice, salvo il caso in cui la stessa produca reddito di lavoro autonomo / d'impresa.
Partecipazione in srl	Non possono applicare il regime forfetario i soggetti che controllano direttamente o indirettamente srl / associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore / lavoratore autonomo. Affinché operi la causa ostativa è necessario il verificarsi di entrambe le condizioni: • controllo diretto o indiretto della srl / associazione in partecipazione; • esercizio da parte delle stesse di attività direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore / lavoratore autonomo.



**Partecipazione
in srl**

Come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E, si rammenta che:

- la causa ostativa relativa al possesso di partecipazioni in srl **va verificata nell'anno di applicazione del regime** e non nell'anno precedente, poiché solo nell'anno di applicazione del regime è possibile verificare *“la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario”*;
- per la definizione di **controllo diretto** va fatto riferimento all'art. 2359, comma 1, C.c. e pertanto assume rilevanza:
 1. la disponibilità della **maggioranza dei voti** esercitabili nell'assemblea ordinaria;
 2. la disponibilità di voti sufficienti per **esercitare un'influenza dominante** nell'assemblea ordinaria;
 3. l'influenza dominante in virtù di **particolari vincoli contrattuali**;
- in merito al **controllo indiretto** va fatto riferimento al comma 2 del citato art. 2359, in base al quale *“ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi”*.

Nell'ambito delle persone interposte vanno **ricompresi i familiari** ex art. 5, comma 5, TUIR (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado);

- per individuare la riconducibilità o meno all'attività svolta dalla srl / associazione in partecipazione con quella svolta dal soggetto forfetario, occorre avere riguardo all'**attività effettivamente esercitata** (indipendentemente dal codice Ateco dichiarato).

In presenza di due codici attività appartenenti alla medesima Sezione Ateco, la riconducibilità diretta / indiretta delle due attività sussiste nel caso in cui il soggetto forfetario effettui cessioni di beni / prestazioni di servizi (assoggettati ad imposta sostitutiva) alla srl direttamente / indirettamente controllata, la quale deduce i relativi componenti negativi di reddito.

Di conseguenza, non sono ritenute *“attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili”* **tutte le attività autonomamente esercitate dalla srl**. Tale condizione è ritenuta soddisfatta:

- in assenza di acquisti di beni / servizi dal soggetto forfetario;
 - nel caso in cui i costi dei predetti beni / servizi non siano deducibili fiscalmente.
- Non sono ritenute *“attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili”* le attività esercitate dalla srl utilizzando anche beni / servizi acquistati dal soggetto forfetario classificabili in una Sezione Ateco differente da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dal soggetto forfetario;

d-b is) soggetti che **esercitano l'attività prevalentemente** nei confronti di **datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti nei 2 anni precedenti**, ovvero nei confronti di soggetti direttamente / indirettamente riconducibili ai predetti datori di lavoro ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di una professione.

In merito alla causa ostativa in esame, l'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E ha precisato che:

- i parametri cui fare riferimento per determinare la prevalenza sono i **ricavi conseguiti / compensi percepiti**. Il requisito della prevalenza va inteso in senso assoluto. Pertanto la causa ostativa scatta se i ricavi conseguiti / compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro / soggetti a essi riconducibili **sono superiori al 50%**;
- la verifica della prevalenza va effettuata al **termine del periodo d'imposta**;
- la causa ostativa **non si applica** qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta **anteriamente ai 2 periodi d'imposta precedenti** a quello di applicazione del regime forfetario.

In merito ai soggetti riconducibili ai **"datori di lavoro"**, nella citata Circolare n. 9/E, dopo aver evidenziato che la lett. d-bis) ricomprende nel suo ambito applicativo i soggetti che producono redditi di lavoro dipendente / assimilati ex artt. 49 e 50, TUIR, l'Agenzia ha precisato che la causa ostativa **non riguarda i pensionati**, qualora il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

La causa ostativa scatta in caso di interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio, licenziamento, dimissioni) e di prosecuzione con l'ex datore di lavoro / soggetti direttamente o indirettamente allo stesso riconducibili dell'esercizio prevalente dell'attività d'impresa / lavoro autonomo, applicando il regime forfetario.

Con riguardo ai soggetti direttamente / indirettamente riconducibili ai datori di lavoro, va fatto riferimento ai soggetti controllanti, controllati e collegati ex art. 2359, C.c. Nell'ambito delle persone interposte di cui al comma 2 del citato art. 2359, vanno ricompresi i familiari ex art. 5, comma 5, TUIR (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado);

6

d-ter) **nell'anno precedente** hanno percepito redditi di lavoro dipendente / assimilati ex artt. 49 e 50, TUIR (compreso il reddito da pensione) **eccedenti € 30.000**.

Va evidenziato che tale ipotesi di esclusione **non rileva** nel caso in cui il **rapporto di lavoro sia cessato**, situazione che va verificata nell'anno precedente in base a quanto precisato nella Circolare 4.4.2016, n. 10/E.

IMPOSTA SOSTITUTIVA

Ai sensi del comma 64, Legge n. 190/2014 il reddito è calcolato applicando ai ricavi / compensi un **coefficiente di redditività** differenziato a seconda dell'attività esercitata.

Al reddito determinato forfetariamente, al netto dei **contributi previdenziali**, direttamente deducibili, **va applicata l'imposta sostitutiva del 15%**.

Ai sensi del comma 65, Legge n. 190/2014 è possibile **applicare l'imposta sostitutiva pari al 5%** per il **periodo d'imposta di inizio dell'attività e per i 4 anni successivi**, al verificarsi dei seguenti requisiti:

- il contribuente **non ha esercitato**, nei 3 anni precedenti, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisce, in nessun modo, **mera prosecuzione** di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente / autonomo, escluso il caso in cui la stessa costituisca un periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio della professione.

Nella Circolare 4.4.2016, n. 10/E, l'Agenzia ha precisato che, il requisito della "mera prosecuzione" sussiste quando la "nuova" attività si differenzia soltanto dal punto di vista formale ma, di fatto,

viene svolta in sostanziale continuità rispetto alla precedente e pertanto, nei confronti della stessa clientela e con le stesse competenze lavorative.

Di conseguenza, la continuità sussiste qualora il contribuente eserciti la medesima attività svolta precedentemente come lavoratore dipendente rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento. Secondo quanto ulteriormente specificato nella citata Circolare n. 10/E la mera prosecuzione sussiste anche quando la cessazione del rapporto di lavoro avvenga per **cause indipendenti dalla volontà del lavoratore**.

La continuità non sussiste qualora la nuova attività o il mercato di riferimento siano diversi;

- in caso di proseguimento di un'attività esercitata da un altro soggetto, l'ammontare dei ricavi / compensi del periodo d'imposta precedente non sia superiore ai limiti di ricavi / compensi previsti per il regime forfetario (€ 85.000).

PASSAGGIO DAL / AL REGIME FORFETARIO

Per le imprese in contabilità semplificata con ricavi 2022 non superiori a € 85.000 e il rispetto degli altri requisiti sopra esaminati, **il regime "naturale" per il 2023 risulta essere sia quello forfetario che quello della contabilità semplificata**.

Considerata tale sovrapposizione, nella Risoluzione 14.9.2018, n. 64/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **l'adozione della contabilità semplificata per opzione**, in luogo del regime forfetario, **non vincola il contribuente alla permanenza triennale** nel regime scelto, trattandosi in ogni caso di un regime naturale proprio dei contribuenti minori.



NB

È pertanto **possibile transitare dal regime della contabilità semplificata al regime forfetario senza dover rispettare il vincolo triennale**.

7

Diversamente, in caso di precedente esercizio dell'**opzione per la contabilità ordinaria** (regime "non naturale") da parte dell'impresa, il **vincolo triennale di tenuta del regime scelto va rispettato**. Ciò in quanto l'applicazione della contabilità ordinaria ha riflessi, non solo sul regime contabile, ma anche sulla determinazione del reddito.

USCITA DAL REGIME IN CORSO D'ANNO

La Finanziaria 2023 **modifica inoltre la regola di "uscita" dal regime**. Prima delle modifiche apportate al regime in esame, il superamento del limite dei ricavi / compensi comporta(va) l'applicazione del regime ordinario dall'anno successivo, a prescindere dall'entità del superamento.

Con l'integrazione del comma 71, Legge n. 190/2014, viene riproposta una disposizione simile a quella prevista per il regime dei minimi, in base alla quale, **se i ricavi / compensi percepiti superano € 100.000**, il regime **cessa di avere applicazione dall'anno stesso** ed è dovuta l'IVA a partire dall'operazione che comporta il superamento del predetto limite.

Pertanto, a seguito della predetta modifica, in caso di ricavi / compensi di **ammontare**:

- **compreso tra € 85.001 e € 100.000**, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo;
- **superiore a € 100.000**, il regime forfetario cessa di avere applicazione già dall'anno del superamento. Da tale momento il contribuente deve adempiere agli ordinari obblighi IVA ed in particolare l'emissione della fattura elettronica (sempreché non già obbligato).

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenervi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.

Roberto Ferrò

Rossana De Gironimo