



Sommario

IL REGIME FORFETARIO	2
<i>PREMESSA</i>	<i>2</i>
<i>REGIME FORFETARIO 2023 (L. 29.12.2022 N. 197 comma 54)</i>	<i>2</i>
<i>LIMITE DI RICAVI E COMPENSI</i>	<i>3</i>
<i>FATTURA ELETTRONICA OBBLIGATORIA PER TUTTI DAL 1.1.2024.....</i>	<i>3</i>
<i>FUORIUSCITA DAL REGIME IN CORSO D'ANNO.....</i>	<i>3</i>
FLAT TAX INCREMENTALE (L. 29.12.2022 N. 197 COMMA 55-57).....	5
<i>AMBITO SOGGETTIVO</i>	<i>5</i>
<i>BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA</i>	<i>5</i>
<i>ALIQUOTA D'IMPOSTA</i>	<i>6</i>
<i>IRRILEVANZA AI FINI DEGLI ACCONTI D'IMPOSTA.....</i>	<i>6</i>
<i>RILEVANZA DEL REDDITO ASSOGGETTATO AD IMPOSTA SOSTITUTIVA</i>	<i>6</i>
<i>VALUTAZIONI DI CONVENIENZA FISCALE</i>	<i>7</i>





IL REGIME FORFETARIO

Rif. normativi:

L.190/2014

L. 29.12.2022 N. 197 (Legge di bilancio 2023)

PREMESSA

Come già comunicato con nostra Newsletter 1_2023 ricordiamo che la Legge di bilancio 2023 ha previsto:

- **l'incremento dei ricavi e compensi del regime forfetario** di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 23.12.2014 n. 190 a 85.000,00 euro quale limite di ricavi e compensi per l'accesso e la permanenza nel medesimo;
- **la fuoriuscita automatica e immediata** dal citato regime forfetario nel caso in cui, in corso d'anno, i ricavi o i compensi percepiti superino 100.000,00 euro;
- **l'istituzione di una nuova imposta sostitutiva**, pari al 15%, sulla quota di reddito maturato nel 2023 in eccedenza rispetto al più elevato tra quelli del triennio precedente (c.d. "flat tax incrementale").

I predetti interventi sono in vigore dall'1.1.2023, ma mentre la nuova soglia di ricavi e compensi nel regime forfetario deve essere verificata a inizio anno sulla base del risultato dell'anno precedente (2022), il ricorso alla "flat tax incrementale" dipenderà dal risultato a consuntivo del 2023, con applicazione nel modello redditi UNICO PF 2024 periodo di imposta 2023.

REGIME FORFETARIO 2023 (L. 29.12.2022 N. 197 comma 54)

Il regime forfetario è applicabile dalle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni che, nel contempo rispettano i requisiti di accesso e di permanenza e non si trovano nelle condizioni ostative (o di esclusione) riportate nella tabella riepilogativa seguente:

REQUISITI DI ACCESSO
Dal 01.01.2023
Ricavi e compensi non superiori a 85.000 euro, nel periodo precedente, ragguagliabili ad anno.
Sostenimento di determinate spese per lavoro di un ammontare complessivamente non superiore a 20.000 euro lordi. (In base alla norma, concorrono alla formazione del limite le spese relative:- al lavoro accessorio ;-ai lavoratori dipendenti;- ai collaboratori di cui all'art. 50 co. 1 lett. c) e c-bis) del TUIR, anche se assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto ai sensi degli artt. 61 ss. del D.lgs. 276/200315;- agli utili erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR), limitatamente alla residua operatività della disposizione;- alle somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (art. 60 del TUIR)
CONDIZIONI OSTATIVE
Utilizzo di regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito.
Residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo).
Compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili (art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72) o di mezzi di trasporto nuovi (art. 53 co. 1 del DL 331/93).
Possesso, contemporaneamente all'esercizio dell'attività d'impresa, arti o professioni, di: <ul style="list-style-type: none"> • partecipazioni in società di persone, associazioni professionali o imprese familiari di cui all'art. 5 del TUIR;





- partecipazioni di controllo, diretto o indiretto, in società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Possesso, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato.

LIMITE DI RICAVI E COMPENSI

La legge di bilancio ha **modificato il limite di ricavi e compensi** aumentandolo ad Euro 85.000,00. Di conseguenza dal **1.1.2023** possono aderire al regime forfetario i soggetti che, **nell'anno precedente, "hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 85.000,00"**.

Ai fini del computo del limite:

- rilevano i **ricavi e i compensi derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa, di arte o professione**. Tra i compensi rilevanti ai fini della predetta soglia, **va computata la maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva dai professionisti iscritti alla Gestione separata INPS**; invece, non costituisce parte del compenso il contributo integrativo dei professionisti iscritti alle Casse di previdenza professionali private. Nel caso in cui il soggetto nell'anno precedente abbia applicato il regime IVA ordinario e quindi addebitando l'iva in fattura, ai fini del calcolo della soglia per poter accedere al regime, i ricavi e compensi vanno assunti al netto dell'IVA.
- La soglia si calcola sulla base dei ricavi o dei compensi relativi all'anno precedente, **assunti applicando lo stesso criterio di computo di competenza o cassa previsto dal regime fiscale e contabile applicato in quel periodo d'imposta**.
- Nel caso di esercizio contemporaneo di **attività contraddistinte da differenti codici ATECO**, ai fini del computo del limite di ricavi o compensi, si assume la **somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate**.
- I ricavi di competenza dell'anno precedente a quello di accesso al regime agevolato rilevano **anche se relativi ad un'attività cessata**, diversa da quella iniziata nel corso dell'anno successivo e per la quale si intende usufruire del regime forfetario.
- Sono **esclusi dal limite i compensi di natura occasionale** qualificabili come redditi diversi.

FATTURA ELETTRONICA OBBLIGATORIA PER TUTTI DAL 1.1.2024

Come previsto dall'art. 18 D.L. 36/2022, **ricordiamo che dal prossimo 1.1.2024, tutti i contribuenti forfetari e minimi (senza più esoneri per soglia) dovranno emettere le fatture nel formato elettronico** tramite il Sistema di interscambio.

FUORIUSCITA DAL REGIME IN CORSO D'ANNO

La L. 190/2014 dispone che la perdita di uno dei requisiti d'accesso, oppure la verifica di una condizione ostativa determina la fuoriuscita dal regime forfetario a decorrere dall'anno successivo a quello in cui si verifica l'evento. Attraverso questa disposizione veniva garantita la permanenza nel regime per l'anno in cui venivano meno le condizioni per il suo utilizzo ed in assenza di ulteriori specificazioni, fino al 2022, la disposizione si prestava ad essere utilizzata per convogliare ad arte cospicui ricavi e compensi nell'ultimo anno di applicazione regime, così da poter usufruire ancora della tassazione agevolata del 15% o del 5%.

Al fine di eliminare tale comportamento, la legge di bilancio ha modificato la norma prevedendo la cessazione del regime dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superino 100.000,00 euro.

In particolare, nel caso in cui nell'anno precedente i ricavi o compensi siano compresi tra € 65.000,01 e 100.000,00 la fuoriuscita dal regime avverrà dall'anno successivo al superamento e quindi ad esempio se un soggetto nell'anno 2023 percepirà compensi per €90.000,00, dall'anno 2024 non potrà più applicare il regime forfetario.

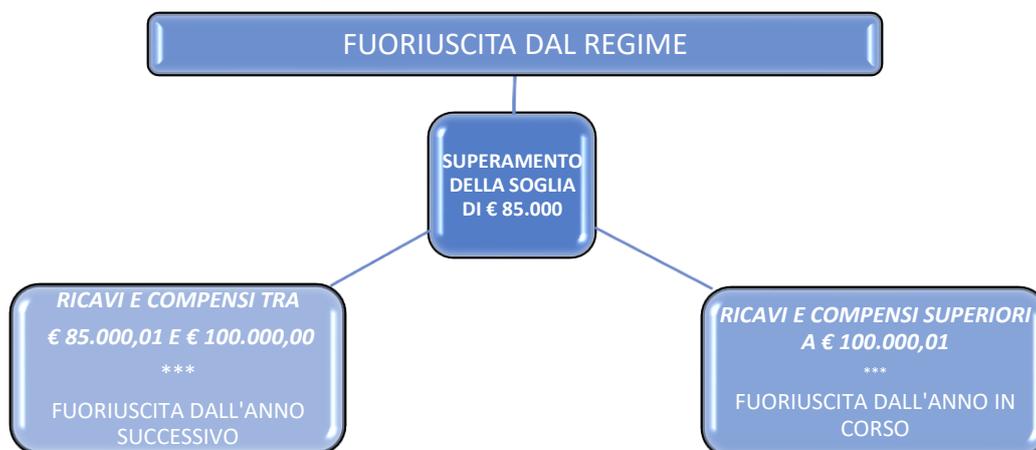




Al contrario nel caso in cui nell'anno precedente i ricavi e compensi superino l'importo di € 100.000,00 la fuoriuscita avverrà in corso d'anno.

La fuoriuscita in corso d'anno per il superamento dell'importo di € 100.000,00 comporterà due effetti:

- **Effetti ai fini IRPEF:** Ai fini delle imposte dirette, per il periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi superano il limite di 100.000,00 euro, il reddito è determinato con le modalità ordinarie, con applicazione di IRPEF e relative addizionali. Dovranno essere assolti, sin da inizio anno, anche i conseguenti obblighi in tema di tenuta delle scritture contabili. Alla luce di ciò, in vista della fuoriuscita immediata dal regime, potrebbe essere opportuno richiedere e conservare la documentazione contabile a supporto della deduzione analitica dei costi già durante l'applicazione del regime forfetario.
- **Effetti ai fini IVA:** La fuoriuscita in corso d'anno dal regime agevolato comporta l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, con assoggettamento ai conseguenti adempimenti. In tal caso, "è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite". Viene fatta salva l'esclusione da IVA per le operazioni precedenti che, ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72, si intendono già effettuate, per le quali non si pone la necessità di operare rettifiche. La nuova disposizione impone di definire gli obblighi IVA per l'operazione che determina il superamento della soglia di 100.000,00 euro in corso d'anno.
- **Effetti in tema di ritenute:** è stato chiarito dall'Agenzia delle entrate che le ritenute d'acconto sulle "operazioni attive" tornano ad essere applicate secondo i criteri generali, ossia sui compensi che saranno corrisposti dopo la fuoriuscita dal regime; per i compensi che risultano già pagati, invece, le stesse non possono essere applicate retroattivamente. Allo stesso modo, per le "operazioni passive", l'ex contribuente forfetario non assumerà retroattivamente il ruolo di sostituto d'imposta in relazione alle ritenute diverse da quelle sui redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati.





FLAT TAX INCREMENTALE (L. 29.12.2022 N. 197 comma 55-57)

La legge di bilancio ha introdotto un'imposta fissa nella **misura del 15%**, sostitutiva di IRPEF e relative addizionali, sulla quota di reddito d'impresa o di lavoro autonomo maturato nel 2023 in eccedenza rispetto al più elevato tra quelli del triennio precedente (c.d. "flat tax incrementale") nel limite di euro 40.000,00.

L'imposta sostitutiva è operativa limitatamente all'anno 2023, nell'ambito del modello Redditi UNICO PF 2024.

AMBITO SOGGETTIVO

La misura interessa "i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, **diversi da quelli che applicano il regime forfetario**". Sono interessati quindi alla normativa gli imprenditori e i lavoratori autonomi, esercenti attività economiche in forma individuale, con esclusione dei soci di società di persone e di associazioni professionali.

L'imposizione agevolata è condizionata al fatto che la **persona fisica non applichi il regime forfetario sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo per il periodo d'imposta 2023**. A tal fine, è irrilevante il motivo per cui tale regime non sia stato applicato (es. per scelta di convenienza fiscale, oppure per la mancanza delle necessarie condizioni).

BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'applicazione della tassazione agevolata presuppone il conseguimento per il periodo d'imposta 2023 di un reddito, d'impresa o di lavoro autonomo, più elevato rispetto ai medesimi redditi dichiarati nel triennio precedente.

La **base imponibile dell'imposta sostitutiva del 15%** è:

- determinata dalla "differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5 per cento di quest'ultimo ammontare";
- "comunque non superiore a 40.000 euro".

La decurtazione costituisce una franchigia che deve essere calcolata sul reddito maggiore del triennio e decurtata dalla differenza tra il reddito 2023 e il reddito più elevato del triennio 2020-2022.

Come chiarito dalla circolare n. 18/E il calcolo dell'impatto della nuova flat tax può essere di seguito esposto:

Anno d'imposta e modalità di calcolo	Importo in Euro
Reddito* 2023	100.000
Reddito* 2022	80.000
Reddito* 2021	70.000
Reddito* 2020	60.000





Modalità di calcolo del reddito soggetto a flat tax incrementale	
Differenza tra il reddito 2023 e il reddito 2022 (il più elevato del triennio precedente)	$100.000 - 80.000 = 20.0000$
Calcolo della franchigia del 5% sul reddito più elevato del triennio precedente (Reddito 2022 di Euro 80.000)	4.0000
Reddito soggetto a "flat tax incrementale" del 15%	$20.000 - 4.000 = 16.000$
Reddito che confluisce nel reddito complessivo (con aliquote ordinarie)	$100.000 - 16.000 = 84.0000$

*reddito d'impresa e/o lavoro autonomo

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è determinata con riguardo al "reddito d'impresa e di lavoro autonomo" della persona fisica e quindi dovrebbero essere presi in considerazione i redditi risultanti dai quadri RF (contabilità ordinaria impresa), RG (contabilità semplificata impresa) e RE (lavoro autonomo) dei modelli Redditi PF delle diverse annualità. Non dovrebbero essere considerati i redditi aventi la medesima natura (d'impresa o di lavoro autonomo) dichiarati nel quadro RH della dichiarazione, atteso che non si tratta di redditi derivanti da attività economiche individualmente svolte dalla persona fisica, ma imputati per trasparenza. Su quest'ultimo argomento si attendono chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La base imponibile dell'imposta sostitutiva non può comunque superare l'ammontare di 40.000,00 euro. La quota di incremento eccedente tale importo resta soggetta ad IRPEF e relative addizionali secondo i criteri ordinari (Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio).

ALIQUTA D'IMPOSTA

Al ricorrere delle condizioni sopra indicate, l'imposta sostitutiva di IRPEF e relative addizionali, pari al 15%, è applicata facoltativamente in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del TUIR.

IRRILEVANZA AI FINI DEGLI ACCONTI D'IMPOSTA

L'applicazione dell'imposta sostitutiva sul reddito incrementale 2023 è **irrilevante sotto il profilo degli acconti d'imposta (IRPEF e addizionali) per il periodo d'imposta 2024**. A tali fini, ipotizzando l'adozione del metodo di computo storico degli acconti, deve assumersi quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata non applicando la disposizione agevolativa.

RILEVANZA DEL REDDITO ASSOGGETTATO AD IMPOSTA SOSTITUTIVA

La quota di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva **rileva ai fini della definizione del requisito reddituale per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria**.

In forza della disposizione, ad esempio, il reddito incrementale assoggettato ad imposizione sostitutiva è considerato ai fini della spettanza e della determinazione della detrazione IRPEF di cui all'art. 13 co. 5 del TUIR (si ricorda che, in ogni caso, tale detrazione non spetta ai contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000,00 euro).





VALUTAZIONI DI CONVENIENZA FISCALE

Il ricorso all'imposizione sostitutiva è sempre conveniente in presenza di un reddito incrementale, attesa la minore aliquota d'imposta rispetto a quelle progressive IRPEF.

Il risparmio fiscale è massimo per le fasce reddituali medio-alte che maturano incrementi reddituali che si avvicinano alla soglia massima agevolabile (€ 40.000,00), in modo tale da ridurre l'incidenza delle aliquote IRPEF più elevate del 35% e del 43% sulla restante parte di reddito assoggettato a tassazione ordinaria.

Studio Negri e Associati rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

