

I REGIMI CONTABILI AGEVOLATI: MINIMI E FORFETARI

Risvolti IVA e reddituali conseguenti ad accesso e fuoriuscita



Autori: Monica Colussi, Silena Stival, Elena Fantin,
Maria Luisa Zecchetto, Elisabetta Simon.

Sommario

Prefazione: evoluzioni normative dei regimi agevolati ed abrogazione dei “vecchi regimi”	4
1. Capitolo 1 – Regime dei minimi.....	5
Introduzione	5
1.1. Requisiti di accesso e permanenza.....	5
1.1.1. Requisiti di accesso.....	5
1.1.2. Requisiti di permanenza	5
1.2. Determinazione del reddito e compilazione del quadro LM in Unico PF.....	6
1.2.1. Semplificazioni IVA e fiscali	6
1.2.2. Determinazione del reddito:	7
1.3. Contributi previdenziali	8
2. Capitolo 2 – Regime forfetario	9
Introduzione	9
2.1. Requisiti di accesso e permanenza.....	9
2.1.1. Requisiti di accesso.....	9
2.1.2. Cause di esclusione.....	9
2.1.3. Permanenza nel regime.....	10
2.2. Determinazione del reddito e compilazione del quadro LM in Unico PF.....	10
2.2.1. Semplificazioni IVA e fiscali	10
2.2.2. Determinazione del reddito	10
2.3. Contributi previdenziali	13
2.4. Regime forfetario START-UP.....	13
3. Capitolo 3 – I passaggi di regime e la necessità di effettuare le rettifiche.....	14
Introduzione	14
3.1. Le rettifiche per i contribuenti in attività che accedono al regime forfetario.....	14
3.1.1. Le rettifiche ai fini IVA	14
3.1.1.1. La rettifica nella dichiarazione IVA e il pagamento dell’imposta dovuta	15
3.1.1.2. Ulteriori rettifiche IVA in presenza di operazioni ad “esigibilità differita”	15
3.1.2. Le rettifiche ai fini delle imposte dirette	15
3.1.2.1. Le rimanenze	16
3.1.2.2. I componenti positivi e negativi rinviati da precedenti periodi.....	16
3.1.2.3. Il riporto delle perdite fiscali	17
3.2. Le rettifiche per i contribuenti che fuoriescono dal regime forfetario	17
3.2.1. Le rettifiche ai fini IVA	17

3.2.2.	Le rettifiche ai fini delle imposte dirette	18
3.2.2.1.	Le rimanenze	18
3.3.	Le rettifiche per i contribuenti che fuoriescono dal regime dei minimi.....	18
3.3.1.	Le rettifiche ai fini IVA	19
3.3.2.	Le rettifiche ai fini delle imposte dirette	19
3.3.2.1.	Le rimanenze	20
4.	Capitolo 4 – La gestione dei beni strumentali nei regimi agevolati	21
4.1.	Permanenza nei regimi.....	21
4.1.1.	Regime dei minimi: gli acquisti.....	21
4.1.2.	Regime dei minimi: le vendite	21
4.1.3.	Regime forfetario: gli acquisti	21
4.1.4.	Regime forfetario: le vendite.....	22
4.2.	Passaggi di regime	22
4.2.1.	L’accesso al regime dei minimi	22
4.2.1.1.	... dal regime ordinario	22
4.2.2.	L’uscita dal regime dei minimi.....	22
4.2.2.1.	... al regime ordinario.....	22
4.2.2.2.	... al regime forfetario.....	22
4.2.3.	L’accesso al regime forfetario.....	23
4.2.3.1.	... dal regime ordinario	23
4.2.3.2.	... dal regime dei minimi	23
4.2.4.	L’uscita dal regime forfetario	23
4.2.4.1.	... al regime ordinario.....	23

Prefazione: evoluzioni normative dei regimi agevolati ed abrogazione dei “vecchi regimi”

La Legge di Stabilità 2015 (L. n. 190/2014) ha introdotto, con decorrenza dal 01.01.2015, un nuovo regime agevolato c.d. “Forfetario”, rivolto alle imprese individuali ed ai lavoratori autonomi che svolgono attività di ridotte dimensioni.

Il nuovo regime forfetario diventa di fatto il regime naturale per tutte le attività individuali che ne rispettino i requisiti previsti, fatta salva la facoltà di optare per l’applicazione del regime ordinario (vincolo triennale).

La stessa norma istitutiva aveva disposto anche l’abrogazione dei regimi agevolati pre-esistenti, ma il Decreto Milleproroghe n.192/2014 (L. n. 11/2015) ha nuovamente esteso, al periodo di imposta 2015, l’applicazione del regime dei minimi (DL 98/2011), sia ai contribuenti già in attività al 31.12.2014, che alle nuove attività iniziate nel 2015, purché in possesso dei requisiti.

Ricordiamo brevemente quali erano i regimi agevolati in vigore fino al 31.12.2014:

- **Regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** c.d. “Regime dei minimi” – ex art. 27 c. 1 e 2 DL 98/2011. Il regime era destinato principalmente ai giovani che intraprendevano una nuova attività o che avevano perso il lavoro e prevedeva l’esonero dalla tenuta delle scritture contabili e l’applicazione di un’imposta sostitutiva del 5% in luogo di IVA, IRPEF e IRAP.
- **Regime contabile agevolato** c.d. “Supersemplificato” o “Superagevolato” – ex art. 27 c. 3 DL 98/2011. Potevano accedere a questo regime coloro che, pur possedendo i requisiti previsti dal vecchio regime dei minimi (L. 244/2007), non rispettavano le condizioni previste dall’art. 27 c. 1 e 2 del DL 98/2011 o fuoriuscivano dal regime dei minimi per decorrenza dei termini o per opzione. Il regime prevedeva l’esonero dalla tenuta delle scritture contabili e l’applicazione dell’IRPEF secondo le regole ordinarie.
- **Regime delle nuove iniziative produttive** c.d. “Forfetino” – ex art. 13 L. 388/2000. Potevano avvalersi del regime coloro che non avevano esercitato attività di impresa o di lavoro autonomo nei tre anni precedenti e solo se l’attività intrapresa non costituiva prosecuzione di un’attività già svolta anche sotto forma di lavoro dipendente. Il regime prevedeva l’esonero dalla tenuta delle scritture contabili e l’applicazione di un’imposta sostitutiva del 10%.

Nei prossimi capitoli esamineremo nel dettaglio le caratteristiche degli unici due regimi agevolati vigenti nel 2016:

- il regime dei minimi, per i contribuenti che lo avevano intrapreso entro il 31.12.2015, che può perdurare fino alla naturale scadenza o al venir meno dei requisiti;
- il nuovo regime forfetario;

occupandoci anche dei risvolti IVA e reddituali conseguenti all’eventuale accesso/fuoriuscita dagli stessi.

1. Capitolo 1 – Regime dei minimi

Introduzione

Il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità, introdotto a partire dal 2012 dal DL 98/2011, è stato soppresso dal 2016 dalla Legge di Stabilità 2015 (n. 190/2014).

Prima di delinearne le caratteristiche di maggior rilievo, è importante premettere che il 2015 ha rappresentato l'ultimo anno in cui è stato possibile accedere a tale regime; coloro che già vi hanno fatto accesso potranno applicarlo fino alla scadenza temporale o fino al superamento di uno di requisiti di permanenza.

Dall'01/01/2016 l'unico regime agevolato cui si può accedere è quello dei contribuenti forfetari.

1.1. Requisiti di accesso e permanenza

Per accedere al regime di vantaggio era necessario accertare la contemporanea presenza dei:

- requisiti di accesso ossia le "nuove" condizioni introdotte dagli articoli 1 e 2 del DL 98/2011;
- requisiti di permanenza ossia le "vecchie" condizioni che caratterizzavano il pre-esistente regime di minimi (art. 1, commi 96 e 99 della L. 244/2007).

1.1.1. Requisiti di accesso

L'accesso, consentito fino al 2015, era subordinato al verificarsi dei requisiti previsti dagli articoli 1 e 2 del DL 98/2011 che identificavano il perimetro soggettivo, la durata temporale e il concetto di novità dell'attività.

L'art. 1, in particolare, prevedeva che il regime potesse essere applicato esclusivamente alle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, che avevano iniziato una nuova attività d'impresa o di lavoro autonomo dal 2012 (ovvero, non prima dell'1/1/2008 nel caso in cui l'attività fosse già avviata nel 2012).

L'art. 2, invece, disciplinava le caratteristiche di "novità" dell'attività. Affinché l'attività potesse qualificarsi come "nuova" era indispensabile controllare che:

- nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, il contribuente non avesse esercitato alcuna attività di lavoro autonomo e/o d'impresa, neanche in forma associata o in qualità di collaboratore familiare;
- l'attività non costituisse "mera" continuazione (in termini di mezzi utilizzati e clientela servita) di una già precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo;
- nel caso in cui l'attività fosse la continuazione di una precedentemente svolta da altro soggetto, i ricavi realizzati nell'anno precedente non superassero il limite dei 30.000 euro.

Non potevano in ogni caso accedere al regime i contribuenti che:

- non erano residenti nel territorio dello Stato;
- si avvalevano di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- effettuavano cessioni di immobili, terreni edificabili, mezzi di trasporto nuovi, in via esclusiva o prevalente;
- oltre ad esercitare attività d'impresa/arti e professioni in forma individuale partecipavano contemporaneamente a società di persone, associazioni professionali o a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza fiscale ex art. 116 del TUIR.

1.1.2. Requisiti di permanenza

La permanenza nel regime di vantaggio dei nuovi minimi è legata al rispetto delle seguenti condizioni:

1) nel corso dell'anno:

- l'ammontare complessivo dei ricavi o compensi percepiti non deve superare la soglia di 30.000 euro. Tale limite deve essere ragguagliato ad anno, nel caso in cui l'attività esercitata abbia una durata inferiore, e deve comprendere tutte le attività esercitate nel caso di azienda multi-attività;

- non si effettuino operazioni che costituiscano cessioni all'esportazione;
- non si sostengano spese per dipendenti e/o collaboratori né si erogino somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro (in merito è stato evidenziato come non risulta essere una causa di esclusione dal regime il pagamento di compensi per prestazioni occasionali).

2) nel triennio precedente:

- l'ammontare dei beni strumentali acquistati, anche con contratti di appalto e di locazione, non deve superare la soglia di 15.000 euro.

È importante precisare che:

- il triennio è **"mobile"**: per verificare la permanenza nel regime per l'anno 2016, ad esempio, è necessario verificare che nel triennio 2013/2014/2015 non si siano acquistati beni strumentali per un importo superiore ai 15.000 euro;
- il triennio deve essere considerato indipendentemente dall'effettiva operatività del soggetto e non deve essere ragguagliato ad anno;
- nel caso di esercizio contemporaneo di più attività, occorre fare riferimento alle attività complessivamente esercitate.

La durata di applicazione del regime è di 5 esercizi (quello di inizio più i 4 successivi), eccezion fatta per i giovani imprenditori che possono superare il quinquennio ed applicare il regime fino al compimento del 35esimo anno di età.

1.2.Determinazione del reddito e compilazione del quadro LM in Unico PF

1.2.1.Semplificazioni IVA e fiscali

In linea con lo scopo "agevolativo" sono previste semplificazioni ed agevolazioni degli adempimenti sia ai fini IVA che delle imposte sui redditi. Riassumendo:

Semplificazioni IVA	Semplificazioni fiscali
I documenti emessi non recano l'addebito dell'Iva. A tal fine è opportuno indicare in fattura la dicitura: <i>"Operazione senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 1, c. 100, L. n. 244/2007. Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità ex art. 27, commi 1 e 2, DL n.98/2011"</i> Sugli acquisti l'IVA è detraibile.	I documenti ricevuti ed emessi devono essere numerati e conservati. I contribuenti minimi non devono applicare la ritenuta d'acconto sui ricavi/compensi percepiti. A tal fine è opportuno indicare in fattura la dicitura: <i>"Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di acconto come previsto dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 22/12/2011, prot. 185820"</i>
Sono esonerati da:	Sono esonerati da:
Registrazione delle fatture di vendita, corrispettivi, documenti di acquisto	Registrazione e tenuta scritture contabili ai fini reddituali
Tenuta dei registri IVA	Studi di settore/parametri
Liquidazione e versamento dell'IVA periodica ed annuale	IRAP
Presentazione della dichiarazione IVA annuale e della comunicazione dati IVA	
Presentazione della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (spesometro)	
Presentazione delle operazioni effettuate nei confronti di paesi black list	

1.2.2. Determinazione del reddito:

Le principali caratteristiche per la determinazione semplificata del reddito sono:

- applicazione del principio di cassa sia in caso di attività d'impresa, sia di lavoro autonomo. Rileva, infatti, l'effettiva manifestazione finanziaria dei ricavi e dei costi i quali concorrono alla formazione del reddito solo se inerenti l'attività esercitata ed effettivamente incassati o pagati. Non sono applicabili criteri di competenza economica;
- esclusione dall'applicazione per la determinazione del reddito delle regole disciplinate dal TUIR. Valgono le regole previste dagli articoli da 96 a 117 della finanziaria del 2008 e dal D.M. 02/01/2008, in particolare:
 - beni ad uso promiscuo: rilevano nella misura del 50%. I costi relativi ad autovetture e telefoni cellulari si considerano sempre parzialmente utilizzati nell'attività d'impresa o lavoro autonomo e vengono quindi considerati per il 50% del costo sostenuto;
 - spese di rappresentanza: sono deducibili nel limite dell'1,3% dei ricavi per le attività d'impresa e dell'1% dei compensi per i lavoratori autonomi (seguono le regole ordinarie previste dall'art. 1, c .2, D.M. 19/11/2008).

Il reddito conseguito nel regime di vantaggio non concorre alla determinazione del reddito complessivo del contribuente ma costituisce un reddito "a parte" assoggettato all'imposta sostitutiva dell'IRPEF, prevista in misura fissa del 5%.

Il reddito a cui applicare l'imposta sostitutiva del 5% è calcolato come differenza tra componenti positivi e negativi:

- **componenti positivi:** i ricavi dell'attività d'impresa ed i compensi dell'attività artistica o professionale, incassati nell'anno, le sopravvenienze attive e le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni;
- **componenti negativi:** i costi inerenti l'attività svolta, le sopravvenienze passive, le minusvalenze ed i contributi previdenziali pagati nell'esercizio. Le spese sostenute, oggettivamente inerenti l'attività, sono deducibili per l'intero importo pagato (l'IVA addebitata non è deducibile, pertanto costituisce un costo deducibile dal reddito).

Le perdite fiscali relative a periodi precedenti potranno essere portate in diminuzione del reddito conseguito.

Schematicamente:



Lo schema proposto ricalca la struttura del quadro LM (campi da LM1 a LM11) che i contribuenti minimi devono compilare all'interno del modello Unico per la determinazione del reddito e di cui si allega immagine.



PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**REDDITI
QUADRO LM**

Reddito dei soggetti che aderiscono al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (Art. 27, commi 1 e 2, D.L. 6 luglio 2011, n. 98)

Reddito dei contribuenti che fruiscono del regime forfetario (art. 1, commi 54 - 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190)

SEZIONE I Regime di vantaggio Determinazione del reddito	LM1	Codice attività	Recupero Tremonti-ter	
	LM2	Totale componenti positivi	(di cui 1	2
	LM3	Rimanenze finali		,00
<input type="checkbox"/> Impresa	LM4	Differenza (LM2, col. 2 - LM3)		,00
<input type="checkbox"/> Autonomo	LM5	Totale componenti negativi		,00
<input type="checkbox"/> Impresa familiare	LM6	Reddito lordo o perdita (LM4 - LM5)		,00
	LM7	Contributi previdenziali e assistenziali	1	2
	LM8	Reddito netto		,00
	LM9	Perdite pregresse		,00
	LM10	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva		,00
	LM11	Imposta sostitutiva 5%		,00

1.3. Contributi previdenziali

Non sono previste semplificazioni nella determinazione e nel versamento dei contributi previdenziali obbligatori.

Sulla base dell'attività svolta, ciascun contribuente dovrà iscriversi alla relativa cassa previdenziale di appartenenza e versarne i contributi con le modalità da questa prevista, quindi:

- gestione INPS artigiani o commercianti;
- gestione separata INPS, in caso di lavoratore autonomo non iscritto ad altra forma previdenziale;
- specifiche casse previdenziali di appartenenza (ad esempio cassa dei dottori commercialisti, cassa geometri, cassa ingegneri ed architetti ecc).

La base imponibile previdenziale è calcolata come differenza tra ricavi e spese incassate e pagate, al lordo dei contributi versati nell'anno. Schematicamente:



2. Capitolo 2 – Regime forfetario

Introduzione

Il c.d. “Regime forfetario”, introdotto a partire dal 2015 dalla Legge di Stabilità 2015, (L. 190/2014) è stato recentemente revisionato, e reso sicuramente più conveniente, dalla Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015). Il nuovo regime forfetario prevede semplificazioni negli adempimenti contabili e fiscali e l’applicazione di un’imposta sostitutiva dell’IRPEF pari al 15%, o al 5% per contribuenti “start-up”, con un abbattimento forfetario del reddito.

2.1. Requisiti di accesso e permanenza

Il regime forfetario costituisce il regime “naturale” per tutti i contribuenti in possesso dei requisiti previsti nell’art.1, commi da 54 ad 89, della L. n. 190/2014 che non incorrano in alcuna causa di esclusione. Di seguito analizzeremo i requisiti di accesso e permanenza nel regime nonché le cause di esclusione che ne inibiscono l’accesso.

2.1.1. Requisiti di accesso

L’accesso al regime forfetario è riservato alle persone fisiche esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo (sono quindi esclusi società e studi associati) che:

1. nell’anno precedente:
 - a. non abbiano conseguito ricavi o compensi superiori a quelli previsti nell’Allegato 4 della L. n. 190/2014, limiti che variano a seconda dell’attività svolta e quindi del codice ATECO relativo all’attività. Per verificare il rispetto del predetto limite:
 - i ricavi e compensi devono essere ragguagliati ad anno;
 - nel caso di esercizio di più attività, si deve assumere il limite più elevato dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate;
 - b. non abbiano sostenuto spese per un ammontare lordo complessivo superiore a 5.000 euro per:
 - lavoro dipendente;
 - lavoro accessorio;
 - collaborazioni coordinate e continuative o a progetto;
 - associazioni in partecipazione con apporto di esclusivo lavoro;
 - prestazioni di lavoro effettuate dall’imprenditore medesimo o dai suoi familiari.
 - c. non abbiano sostenuto, al 31.12, costi per beni strumentali, al lordo dell’ammortamento, per un ammontare complessivo superiore a 20.000 euro. Nel conteggio non si considerano i beni inferiori a 516,46 euro mentre i beni ad uso promiscuo si considerano al 50%. Per i beni in locazione o comodato si considera il valore normale. Per i beni in leasing si considera il costo sostenuto dalla società concedente. I beni immobili NON hanno rilevanza, qualsiasi sia il titolo di possesso.

2.1.2. Cause di esclusione

Le cause di esclusione dal regime, previste dall’art. 1, comma 57, della L. n. 190/2014 riguardano i soggetti che:

1. si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
2. risultano non residenti, fatta salva l’ipotesi di soggetti residenti in uno Stato UE qualora questi producano almeno il 75% del reddito in Italia;
3. effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati, terreni edificabili o la vendita di mezzi di trasporto nuovi;

4. partecipano contemporaneamente a società di persone, associazioni tra professionisti o Srl trasparenti;
 5. hanno percepito, nell'anno precedente all'entrata nel regime, redditi da lavoro dipendente o assimilati superiori a 30.000 euro. Tale causa di esclusione non opera nel caso in cui il rapporto di lavoro sia cessato entro il 31.12 dell'anno precedente.
- Non è più previsto, invece, l'obbligo di prevalenza del reddito di impresa/lavoro autonomo rispetto al reddito da lavoro dipendente/assimilato, abrogato dalla Legge di Stabilità 2016.

2.1.3. Permanenza nel regime

A differenza del regime dei minimi (art. 27 DL n. 98/2011) non è previsto un limite temporale per la permanenza nel regime, né in relazione all'età del contribuente, né al numero degli esercizi agevolabili.

Il regime può essere applicato finché rimangono verificati tutti i requisiti previsti per l'accesso o finché non si verificano una o più cause di esclusione.

Nel caso in cui si verifichi la perdita di uno o più requisiti o una causa di esclusione, e pertanto non si possa più applicare il regime forfetario, la fuoriuscita dal regime avverrà nell'anno successivo a quello in cui si è verificato l'evento (a differenza di quanto accadeva/accade nel regime dei minimi).

2.2. Determinazione del reddito e compilazione del quadro LM in Unico PF

2.2.1. Semplificazioni IVA e fiscali

Le semplificazioni previste per i contribuenti che adottano il regime forfetario sono fondamentalmente le stesse previste per il regime dei minimi (per un maggior approfondimento si rinvia al precedente capitolo 2.3.1). Ricordiamo che nelle fatture emesse, nelle quali i contribuenti forfetari non addebitano l'Iva, è opportuno indicare la dicitura *"Operazione senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art.1, comma 58, L. n.190/2014, regime forfetario"*.

A differenza di quanto accade per i contribuenti che hanno aderito al regime dei minimi, i contribuenti forfetari:

- possono effettuare cessioni all'esportazione ed importazione;
- non effettuano la ritenuta alla fonte ma devono comunque indicare in Unico, nel quadro RS, il codice fiscale del percettore delle somme che non sono state assoggettate a ritenuta, oltre all'ammontare dei redditi stessi;
- non hanno l'obbligo di presentazione delle Certificazioni Uniche in quanto non effettuano alcuna ritenuta alla fonte. Sono in ogni caso tenuti alla presentazione delle CU nel caso in cui abbiano trattenuto somme ai fini previdenziali ai propri dipendenti o collaboratori;
- non hanno l'obbligo di inviare il modello 770 in quanto non effettuano alcuna ritenuta alla fonte.

2.2.2. Determinazione del reddito

L'art. 1, comma 64, L. n.190/2014 prevede che il reddito imponibile sia determinato applicando all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti il coefficiente di redditività previsto in relazione al codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata:

Gruppo di settore	Codice attività ATECO 2007	Limite ricavi / compensi	Coefficiente di redditività
Industrie alimentari e delle bevande	10 - 11	45.000	40%
Commerci all'ingrosso e al dettaglio	45 - da 46.2 a 46.9 - da 47.1 a 47.7 - 47.9	50.000	40%
Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande	47.81	40.000	40%

Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	30.000	54%
Costruzioni e attività immobiliari	41 - 42 - 43 - 68	25.000	86%
Intermediari del commercio	46.1	25.000	62%
Servizi di alloggio e ristorazione	55 - 56	50.000	40%
Attività professionali generali, servizi finanziari/assicurative	64 - 65 - 66 - 69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75 - 85 - 86 - 87 - 88	30.000	78%
Altre attività economiche	01 - 02 - 03 - 05 - 06 - 07 - 08 - 09 - da 12 a 33 - da 35 a 39 - da 59 a 53 - da 58 a 63 - da 77 a 82 - 84 - da 90 a 99	30.000	67%

Le principali caratteristiche per la determinazione semplificata del reddito dei contribuenti forfetari sono:

- applicazione del principio di cassa sia nel caso di attività d'impresa che di lavoro autonomo. I ricavi ed i compensi rilevano solo se effettivamente incassati; non sono quindi applicabili criteri di competenza economica;
- irrilevanza nel computo dei ricavi dei lavoratori autonomi dell'eventuale contributo integrativo;
- rilevanza nel computo dei ricavi dei lavoratori autonomi della rivalsa del 4% addebitata dai soggetti iscritti alla Gestione Separata INPS;
- irrilevanza delle plusvalenze da alienazione dei beni strumentali;
- irrilevanza dei costi sostenuti o pagati;
- deduzione dal reddito dei contributi INPS, o legati alle gestioni previdenziali delle casse per liberi professionisti, pagati nell'anno.

Il reddito conseguito nel regime forfetario non concorre alla determinazione del reddito complessivo del contribuente ma costituisce un reddito "a parte" assoggettato all'imposta sostitutiva dell'IRPEF, prevista nella misura fissa del 15%.

Le perdite fiscali relative a periodi precedenti potranno essere portate in diminuzione del reddito conseguito.

Nel **modello Unico PF 2016**, i contribuenti che hanno aderito al **regime forfetario** dovranno compilare nel quadro LM la nuova sezione II, in particolare:

- al rigo **LM22 colonna 1** deve essere indicato il codice attività. Nel caso di svolgimento di più attività contraddistinte da diversi codici ATECO se le attività rientrano nel medesimo gruppo, deve essere indicato il codice ATECO relativo all'attività prevalente; se invece le attività rientrano in differenti gruppi, occorre compilare un rigo distinto indicando il codice ATECO della seconda attività;
- al rigo **LM22 colonna 2** deve essere indicato il **coefficiente di redditività** (in base al codice ATECO indicato in colonna 1);
- al rigo **LM22 colonna 3** deve essere indicato il recupero dell'incentivo fiscale derivante dall'applicazione del comma 3 bis dell'art. 5 del DL n. 78 del 2009 (c.d. "Tremonti-ter");
- al rigo **LM22 colonna 4** deve essere indicato, oltre all'importo di colonna 3, l'ammontare dei ricavi e compensi percepiti come sopra specificati;
- al rigo **LM22 colonna 5** deve essere indicato il reddito relativo all'attività, determinato moltiplicando l'importo dei componenti positivi per il coefficiente di redditività.

Nel rigo **LM34** va indicato il reddito lordo, costituito dalla somma dei redditi relativi alle singole attività dal quale potranno essere dedotti, nel rigo **LM35 colonna 2**, i contributi previdenziali versati, al fine di determinare al rigo **LM36** il reddito netto da assoggettare ad imposta sostitutiva del 15%.

SCOPRI UN
NUOVO MODO
DI LAVORARE!

Gestionale di contabilità RDV

- Innovativo**
- Semplice**
- Facilmente Integrabile**

CLICCA QUI

SUCCESS

SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito	Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54)		Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57)		Nuova attività (art.1, comma 65)				
	1		2		3				
	Codice attività	Coefficiente redditività	Recupero Tremonti-ter	Componenti positivi	Reddito per attività				
<input type="checkbox"/> Impresa	LM22	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
<input type="checkbox"/> Autonomo	LM23	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
<input type="checkbox"/> Impresa familiare	LM24	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
	LM25	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
	LM26	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
	LM27	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
	LM28	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
	LM29	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
	LM30	1	2	% (di cui 3	00)	4	5	00	
	LM34	Reddito lordo							00
	LM35	Contributi previdenziali e assistenziali				1	2	00	
	LM36	Reddito netto							00
	LM37	Perdite pregresse							00
	LM38	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva							00
	LM39	Imposta sostitutiva 15%							00

Si precisa che il reddito determinato forfetariamente rileva anche ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia, mentre non viene preso in considerazione per determinare l'ulteriore detrazione spettante in base alla tipologia di reddito (art. 13 del TUIR).

2.3. Contributi previdenziali

L'art. 1, comma 77, Legge di Stabilità 2016, prevede la possibilità di godere di un regime contributivo agevolato che consiste nella riduzione dei contributi sul reddito minimale del 35%.

Tale agevolazione è riservata ai soli contribuenti iscritti alla gestione INPS artigiani o commercianti, rimanendo dunque esclusi i lavoratori autonomi iscritti alla gestione separata INPS o alla Cassa di previdenza di categoria.

L'applicazione di tale regime contributivo agevolato non avviene automaticamente ma è subordinata alla presentazione, in sede di iscrizione, di apposita Comunicazione telematica effettuata all'INPS.

Per coloro che sono in attività, la Comunicazione deve essere trasmessa entro il 28 febbraio dell'anno di decorrenza dell'agevolazione contributiva.

2.4. Regime forfetario START-UP

Al fine di favorire l'avvio di nuove attività, la Legge di Stabilità 2015 aveva previsto, per i contribuenti che ricadevano in determinate fattispecie, la riduzione di un terzo del reddito forfetario per i primi tre anni.

La Legge di Stabilità 2016 ha modificato tale agevolazione, rendendo ancora più appetibile l'ingresso in tale regime: è stata infatti abrogata la disposizione relativa alla riduzione del reddito, istituendo una riduzione dell'imposta sostitutiva dal 15 al 5%; inoltre il periodo agevolato è stato esteso da 3 a 5 anni.

Per beneficiare delle sopraindicate agevolazioni è necessario rispettare sia le condizioni previste per l'accesso al regime forfetario, sia quelle previste per la verifica dei requisiti dei contribuenti minimi, ovvero:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei 3 anni precedenti, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione della medesima attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente e/o autonomo, escluso il caso in cui la stessa costituisca un periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio dell'arte e/o professione;
- qualora l'attività intrapresa sia il proseguimento di un'attività esercitata da altro soggetto, i requisiti di accesso devono essere verificati sul bilancio del cedente.

Per la verifica dei requisiti:

- il conteggio dei tre anni precedenti, il limite dell'esercizio dell'attività, deve essere considerato partendo dalla data di inizio attività;

- qualora il contribuente sia stato dipendente, durante il periodo d'imposta precedente, se il rapporto di lavoro è cessato per cause involontarie (licenziamento) non si verificherà la continuità dell'attività.

Nella Circolare 12/E del 08/04/2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *"i soggetti che, nel 2015, avevano optato per il regime ordinario, ovvero avevano scelto di applicare il regime fiscale di vantaggio, possono, dal 1° gennaio 2016, revocare detta opzione e accedere al regime forfetario. Nel caso, poi, in cui ne sussistano i presupposti, i medesimi soggetti possono scegliere di applicare le disposizioni di cui al comma 65 previste per le nuove attività economiche, per il periodo che residua al compimento del quinquennio dall'inizio dell'attività."*

L'adozione di tale agevolazione è quindi ammessa sia per i contribuenti che iniziano una nuova attività nel 2016, sia per i contribuenti che avevano in precedenza adottato il regime ordinario o dei minimi. In quest'ultimo caso il periodo dell'agevolazione si riduce in relazione agli anni che residuano al compimento del quinquennio dall'inizio dell'attività.

3. Capitolo 3 – I passaggi di regime e la necessità di effettuare le rettifiche

Introduzione

I regimi che stiamo analizzando adottano regole specifiche, sia in ambito IVA che ai fini reddituali.

Ai fini IVA entrambi i regimi sono considerati *"estranei"* all'imposta.

Ai fini reddituali, invece, sia i contribuenti minimi che i forfetari sono tenuti a *determinare il reddito secondo il criterio di cassa*, indipendentemente dal tipo di attività svolta, sia essa d'impresa o professionale. Inoltre né i contribuenti minimi né i contribuenti forfetari possono continuare a detrarre le quote di ammortamento sui beni strumentali acquistati prima dell'accesso al regime.

Le specificità sopra elencate fanno sì che, in caso di mutamento di regime, si renda necessario:

- procedere alle rettifiche previste in materia di IVA dall'art. 19-bis 2 c. 3 DPR 633/72;
- gestire correttamente la determinazione del reddito nel passaggio da un regime in cui si usa il *criterio di cassa* ad un regime in cui si utilizza il *criterio di competenza*;
- "congelare" i piani di ammortamento relativi ai beni strumentali acquistati prima dell'accesso al regime.

Nei paragrafi che seguono approfondiremo l'analisi delle rettifiche IVA e reddituali connesse al passaggio da un regime all'altro.

La disamina delle implicazioni connesse al possesso dei beni strumentali verrà invece approfondita nel successivo capitolo 4.

3.1. Le rettifiche per i contribuenti in attività che accedono al regime forfetario

3.1.1. Le rettifiche ai fini IVA

Quando un contribuente in regime IVA ordinario accede al regime forfetario, in considerazione del mutato regime di detrazione dell'imposta, è tenuto ad effettuare la rettifica disposta dall'art. 19-bis 2 c. 3 DPR 633/72 con riferimento ai:

- beni e servizi non ancora ceduti/utilizzati al 31.12 dell'anno che precede l'accesso al nuovo regime;
- beni ammortizzabili, entrati in funzione da meno di 5 anni;
- immobili acquistati o ultimati da meno di 10 anni.

Scopo di tale rettifica è quello di *"adeguare la detrazione dell'imposta all'effettiva e mutata destinazione dei beni e dei servizi"* (cfr. C.M. 328/E del 24.12.1997)

La rettifica IVA, *a sfavore del contribuente*, riguarda:

- **tutta l'IVA** a credito detratta sugli acquisti di **beni in rimanenza** (non detratti) a fine anno;
- **tutta l'IVA** a credito detratta sull'acquisto dei **servizi non utilizzati** (non detratti) a fine anno;

- **tanti quinti dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni strumentali materiali**, quanti sono gli anni mancanti al compimento del **quinquennio** dall'entrata in funzione del bene;
- **tanti quinti dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni strumentali immateriali**, quanti sono gli anni mancanti al compimento del **quinquennio** dall'entrata in funzione del bene;
- **tanti decimi dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni immobili** quanti sono gli anni mancanti al compimento del **decennio** dalla data di acquisto/ultimazione dell'immobile.

**** N.B.:** ➡ A differenza di quanto stabilito dal comma 5 dell'art. 19-bis 2 DPR 633/72, nella Circolare 7/2008, in relazione all'ingresso nel regime dei minimi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la rettifica IVA deve essere eseguita anche con riferimento ai beni strumentali di importo inferiore ad 516,46 euro ed ai beni con coefficiente di ammortamento superiore al 25% *“non ancora entrati in funzione al momento del passaggio al regime dei contribuenti minimi, ossia per i quali non sono ancora state eseguite le deduzioni integrali o delle relative quote di ammortamento”*.

La Circolare 328/E del 24/12/1997 precisa che, al fine di consentire l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, è necessario predisporre apposita documentazione dalla quale emergano, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale.

L'IVA relativa a tali beni va determinata sulla base delle fatture di acquisto più recenti.

3.1.1.1. La rettifica nella dichiarazione IVA e il pagamento dell'imposta dovuta

L'art. 1 comma 61 della L. 190/2014 dispone che: *“il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione ... da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie”*.

I soggetti che dovessero accedere al regime forfetario dal 2016, quindi, dovranno riportare la rettifica IVA, nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno d'imposta 2015.

L'imposta da rettificare dovrà essere indicata nel rigo VF56 con il segno “meno”.

Conseguentemente l'ammontare della stessa concorrerà a determinare il saldo IVA 2015.

Nella medesima dichiarazione IVA, inoltre, si dovrà barrare anche la casella di rigo VA14 per comunicare che si tratta dell'ultima dichiarazione annuale IVA precedente all'applicazione del regime forfetario.

L'importo della rettifica IVA indicato nel rigo VF56 non assume autonoma rilevanza, ma confluisce nel saldo IVA che emerge dalla dichiarazione annuale.

3.1.1.2. Ulteriori rettifiche IVA in presenza di operazioni ad “esigibilità differita”

L'accesso al regime forfetario comporta, per il cedente/prestatore che se ne avvalga, la rinuncia all'eventuale differimento dell'esigibilità IVA.

Nell'ultima liquidazione periodica relativa all'anno in cui viene applicata l'IVA, quindi, deve essere computata anche l'eventuale imposta relativa a:

- operazioni di cui agli articoli 5 e 6 del DPR 633/72;
- operazioni di cui all'art. 32-bis, DL 83/2012;

per le quali non si sia ancora verificata l'esigibilità dell'imposta.

Nella medesima liquidazione IVA potrà essere esercitato, ove spettante, il diritto alla detrazione IVA sugli acquisti effettuati in vigenza dell'opzione di cui all'art 32-bis, i cui corrispettivi non risultino ancora pagati.

3.1.2. Le rettifiche ai fini delle imposte dirette

Il comma 72 dell'art. 1 della L. 190/2014 dispone: *“Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi e i compensi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi e i compensi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si*

verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario a quello forfetario”.

Il legislatore ha quindi previsto apposite regole al fine di disciplinare il passaggio dal regime ordinario al regime forfetario.

Tale coordinamento si rende necessario in quanto i due regimi (ordinario e forfetario) seguono criteri di imputazione differenti: da un lato, il principio di competenza, dall'altro, il principio di cassa.

Quindi nel passaggio dal regime di tassazione ordinario al regime di tassazione regime forfetario:

- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di competenza, hanno già concorso alla formazione del reddito del periodo in cui vigeva il regime ordinario, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi, ancorché incassati in tali esercizi;
- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di competenza, non hanno concorso alla formazione del reddito del periodo in cui vigeva il regime ordinario, ancorché incassati in tale periodo, dovranno assumere rilevanza in quello successivo in cui vige il regime forfetario.

Esempio:

Un contribuente che accede al regime forfetario dal 2016, nel 2015 ha concesso in locazione un immobile incassando anticipatamente, in data 01/10/2015, il canone semestrale di 2.400 euro relativo al periodo 01/10/2015 - 31/03/2016.

Per l'anno 2015, ultimo anno di determinazione del reddito secondo regole non forfetarie, ha iscritto in bilancio un risconto passivo di 1.200 euro $[(2.400/6) \times 3]$.

Il risconto passivo relativo al fitto attivo dovrebbe concorrere come componente positivo, in base a quanto previsto dalla norma, alla determinazione del reddito in regime forfetario, ancorché la manifestazione numeraria dello stesso sia avvenuta nel 2015, in costanza di regime ordinario.

3.1.2.1. Le rimanenze

Le rimanenze formatesi nell'ultimo anno antecedente all'ingresso nel regime forfetario non costituiscono, a differenza di quanto stabilito per il passaggio al regime dei minimi, un componente negativo per il nuovo regime agevolato.

Nel nuovo regime agevolato, infatti, i componenti negativi non assumono mai alcuna rilevanza.

Concettualmente si potrebbe supporre una duplicazione d'imposta, ma in realtà, nella forfetizzazione dei costi inclusa nella percentuale di redditività, sono comprese anche le rimanenze dell'esercizio precedente, che avrebbero dovuto costituire costo in quello successivo.

3.1.2.2. I componenti positivi e negativi rinviati da precedenti periodi

Il comma 66 dell'art. 1 della L. 190/2014 dispone: *“I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime. Analoghe disposizioni si applicano ai fini della determinazione del valore della produzione netta”*.

Con questa norma il legislatore ha quindi inteso disciplinare il trattamento, ai fini dell'imposizione fiscale, delle componenti di reddito, originatesi in anni antecedenti all'applicazione del regime forfetario, ma rinviate in virtù dell'applicazione di specifiche norme stabilite dal TUIR.

La disposizione prevede che i componenti positivi e negativi, che hanno avuto origine prima dell'ingresso nel regime forfetario, e la cui tassazione o deduzione è stata rinviata sulla base di disposizioni del TUIR, concorrono, per il totale delle quote residue, alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di accesso al regime agevolato.

Esempio:

Un contribuente che accede al regime forfetario dal 2016, e che:

- nell'anno d'imposta 2013 aveva scelto di dilazionare in 5 rate la tassazione di una plusvalenza di 10.000 euro;
- nell'anno d'imposta 2013 aveva rilevato spese di manutenzione e riparazione eccedenti il 5% per 5.000 euro;

nel modello Unico 2016, relativo all'anno d'imposta 2015:

- dovrà assoggettare a tassazione le ultime 3 quote residue di plusvalenza $[(10.000:5) \times 3] = 6.000$ euro;
- dovrà portare in deduzione le ultime 4 quote residue di spese di manutenzione $[(5.000:5) \times 4] = 4.000$ euro.

3.1.2.3. Il riporto delle perdite fiscali

Il comma 68 dell'art. 1 della L. 190/2014 dispone: *“Le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato ai sensi del comma 64 secondo le regole ordinarie stabilite dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.*

I contribuenti forfetari, quindi, possono beneficiare del riporto delle perdite dei periodi precedenti secondo le modalità disposte dagli articoli 8 ed 84 del TUIR, ossia:

- se le perdite sono state generate durante la permanenza nel *regime di contabilità ordinaria* oppure nel *regime dei contribuenti minimi* il riporto è consentito entro il quinto esercizio successivo, ovvero illimitatamente, nel caso di perdite conseguite nei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione;
- se le perdite sono state generate durante la permanenza nel *regime di contabilità semplificata* non è consentito il riporto ai periodi successivi (art. 8 comma 2 TUIR).

3.2. Le rettifiche per i contribuenti che fuoriescono dal regime forfetario

Il regime forfetario cessa di avere efficacia a partire dall'anno successivo a quello in cui:

- viene meno anche solo uno dei requisiti di accesso previsti dal c. 54 dell'art. 1 L. 190/14;
- si verifica una delle cause di esclusione previste dal c. 57 L. 190/14;
- passa in giudicato l'accertamento che dimostri l'assenza delle condizioni di cui al c. 54 L. 190/14.

In presenza di uno degli eventi sopra elencati il contribuente, dall'anno successivo, sarà tenuto a porre in essere tutti gli adempimenti relativi all'applicazione del regime ordinario quali, ad esempio, l'istituzione dei registri contabili e l'addebito dell'IVA.

Anche nel caso di uscita dal regime forfetario, così come abbiamo già avuto modo di esaminare nel capitolo dedicato all'accesso al regime da parte di contribuenti già in attività (cfr capitolo 3.1), si rendono applicabili le disposizioni in tema di rettifica IVA prevista dall'art. 19-bis 2 DPR 633/72 e di eliminazione degli effetti di duplicazione dell'imposizione diretta.

3.2.1. Le rettifiche ai fini IVA

Ai fini IVA i contribuenti forfetari che fuoriescono dal regime di vantaggio, passano da un sistema di “estraneità dell'imposta” ad un regime di imponibilità/detraibilità ordinaria.

In considerazione del mutato regime, il contribuente è tenuto ad effettuare la rettifica IVA di cui all'art. 19-bis 2 c. 3 DPR 633/72.

Tale rettifica IVA, *a favore del contribuente*, riguarda:

- **tutta l'IVA** a credito detratta sugli acquisti di **beni in rimanenza** (non detratti) a fine anno;
- **tutta l'IVA** a credito detratta sull'acquisto dei **servizi non utilizzati** (non detratti) a fine anno;
- **tanti quinti dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni strumentali materiali**, quanti sono gli anni mancanti al compimento del **quinquennio** dall'entrata in funzione del bene;
- **tanti quinti dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni strumentali immateriali**, quanti sono gli anni mancanti al compimento del **quinquennio** dall'entrata in funzione del bene;

- **tanti decimi dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni immobili** quanti sono gli anni mancanti al compimento del **decennio** dalla data di acquisto/ultimazione dell'immobile.

Le modalità di determinazione dell'imposta sono analoghe a quelle esposte nel paragrafo 3.1.1.

La rettifica comporterà la determinazione di una maggior IVA a credito che dovrà essere riportata nella dichiarazione IVA relativa all'anno di accesso al regime ordinario.

L'imposta dovrà essere indicata nel rigo VF56 senza alcun segno.

Conseguentemente l'ammontare della stessa concorrerà a determinare il saldo IVA annuale.

3.2.2. Le rettifiche ai fini delle imposte dirette

Analogamente a quanto anticipato nel paragrafo 3.1.2 in relazione all'ipotesi di accesso al regime forfetario dal regime ordinario, il legislatore ha previsto analoghe regole per disciplinare il passaggio dal regime forfetario al regime ordinario.

Tale coordinamento si rende necessario in quanto i due regimi (forfetario e ordinario) seguono criteri di imputazione differenti: da un lato, il principio di cassa, dall'altro, il principio di competenza.

Quindi nel passaggio dal regime di tassazione forfetario al regime di tassazione ordinario:

- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di cassa, hanno già concorso alla formazione del reddito dal periodo in cui vigeva il regime forfetario, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi, ancorché di competenza dei medesimi;
- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di cassa, non hanno concorso alla formazione del reddito del periodo in cui vigeva il regime forfetario, ancorché di competenza di tale periodo, dovranno assumere rilevanza in quello successivo in cui vige il regime ordinario.

Esempio:

Un contribuente che accede al regime ordinario dal 2016, nel 2015 ha concesso in locazione un immobile. Il canone semestrale posticipato di 1.500 euro, relativo al periodo 01/07/15 - 31/12/15, viene riscosso il 18/01/16.

Per l'anno 2015, ultimo anno di determinazione del reddito secondo regole forfetarie, in relazione a tale locazione, non viene rilevato alcun ricavo.

Nel 2016, in base a quanto previsto dalla norma, il canone dovrà concorrere come componente positivo alla determinazione del reddito ordinario per l'intero ammontare di 1.500 euro, ancorché la competenza economica dello stesso sia interamente relativa al 2015.

3.2.2.1. Le rimanenze

Le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario, in caso di passaggio al regime ordinario, non rilevano ai fini della determinazione del reddito.

Quindi eventuali merci in rimanenza pagate e dedotte durante il regime forfetario, nel passaggio al regime ordinario, non potranno essere considerate rimanenze iniziali (al fine di evitare la doppia deduzione).

Solo eventuali rimanenze di merci non pagate, e quindi non dedotte durante il regime forfetario, potranno costituire, nel passaggio al regime ordinario esistenze iniziali (C.M. 10/E 2016 paragrafo 4.3.6).

3.3. Le rettifiche per i contribuenti che fuoriescono dal regime dei minimi

Il regime fiscale di vantaggio cessa di avere efficacia quando il contribuente:

- consegue ricavi o compensi superiori a 30.000 euro;
- effettua cessioni all'esportazione;
- sostiene spese per lavoratori dipendenti o collaboratori;
- eroga compensi ad associati in partecipazione che apportano lavoro;
- acquista beni strumentali che, sommati a quelli del biennio precedente, superano 15.000 euro.

La possibilità di avvalersi del regime dei minimi viene meno, altresì, quando:

- risulta decorso il quinquennio di applicazione del regime e il contribuente ha già compiuto il trentacinquesimo anno di età. I contribuenti che alla scadenza del quinquennio non hanno ancora

compiuto il trentacinquesimo anno di età, possono continuare ad applicare il regime sino al periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età - incluso - senza esercitare alcuna opzione espressa;

- a causa di variazione dell'attività, il contribuente rientra in uno dei regimi speciali ai fini dell'IVA;
- a causa di mutamento dell'attività il contribuente esercita in via esclusiva o prevalente, attività di cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- ha acquistato partecipazioni in società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero a società a responsabilità limitata in trasparenza fiscale;
- passa in giudicato l'accertamento che dimostri l'assenza dei requisiti.

Al verificarsi di una delle suindicate ipotesi, il regime dei minimi cessa di avere efficacia dall'anno successivo a quello in cui è venuta a mancare la condizione, ovvero si è realizzata la fattispecie sopra indicata.

Il contribuente dovrà quindi, nell'anno successivo, porre in essere tutti gli adempimenti relativi all'applicazione del regime ordinario quali l'istituzione dei registri contabili, l'addebito dell'IVA, etc.

Tuttavia, nel caso in cui i ricavi o i compensi superino di oltre il 50% il limite di 30.000 euro, il regime cessa di avere applicazione nell'anno stesso in cui avviene il superamento.

In tal caso, il contribuente dovrà porre in essere sin da subito gli ordinari adempimenti contabili ed extracontabili posti a carico degli imprenditori e dei professionisti.

Se in corso d'anno i corrispettivi o i ricavi superano 45.000 euro, l'IVA è dovuta relativamente a tutte le operazioni effettuate nel corso dell'anno; per la frazione d'anno antecedente al superamento del limite, l'IVA sarà determinata mediante scorporo dai corrispettivi (art. 27, u.c. DPR 633/1972). È fatto salvo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Anche nel caso di uscita dal regime dei minimi, così come abbiamo già avuto modo di esaminare nel capitolo dedicato alla fuoriuscita dal regime dei forfetari, si rendono applicabili le disposizioni in tema di rettifica IVA prevista dall'art. 19-bis 2 DPR 633/72 e di eliminazione degli effetti di duplicazione dell'imposizione diretta.

3.3.1. Le rettifiche ai fini IVA

Ai fini IVA i contribuenti minimi che fuoriescono dal regime di vantaggio passano da un sistema di "estraneità dell'imposta" ad un regime di imponibilità/detraibilità ordinaria.

In considerazione del mutato regime, il contribuente è tenuto ad effettuare la rettifica IVA di cui all'art. 19-bis 2 c. 3 DPR 633/72.

Tale rettifica IVA, *a favore del contribuente*, riguarda:

- **tutta l'IVA** a credito detratta sugli acquisti di **beni in rimanenza** (non detratti) a fine anno;
- **tutta l'IVA** a credito detratta sull'acquisto dei **servizi non utilizzati** (non detratti) a fine anno;
- **tanti quinti dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni strumentali materiali**, quanti sono gli anni mancanti al compimento del **quinquennio** dall'entrata in funzione del bene;
- **tanti quinti dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni strumentali immateriali**, quanti sono gli anni mancanti al compimento del **quinquennio** dall'entrata in funzione del bene;
- **tanti decimi dell'IVA** a credito detratta sull'acquisto di **beni immobili** quanti sono gli anni mancanti al compimento del **decennio** dalla data di acquisto/ultimazione dell'immobile.

Le modalità di determinazione dell'imposta sono analoghe a quelle esposte nel paragrafo 3.1.1

La rettifica comporterà la determinazione di una maggior IVA a credito che dovrà essere riportata nella dichiarazione IVA relativa all'anno di accesso al regime ordinario.

L'imposta dovrà essere indicata nel rigo VF56 senza alcun segno.

Conseguentemente, l'ammontare della stessa concorrerà a determinare il saldo IVA annuale.

La rettifica, in aumento, dell'imposta detraibile determinerà una sopravvenienza attiva che rileverà ai fini delle imposte dirette secondo le regole ordinarie (C.M. 13/E/2008, paragrafo 2.3)

3.3.2. Le rettifiche ai fini delle imposte dirette

Il comma 112 dell'art. 1 della L. 244/2007 dispone: "Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime previsto dai commi da 96 a 117 a un periodo di imposta soggetto a regime ordinario, al

fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi, i compensi e le spese sostenute che, in base alle regole del regime di cui ai predetti commi, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa quelli che, ancorché di competenza del periodo soggetto al regime di cui ai citati commi, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo, assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime di cui ai medesimi commi”.

Il legislatore ha quindi previsto apposite regole al fine di disciplinare il passaggio dal regime dei minimi al regime ordinario.

Tale coordinamento si rende necessario in quanto i due regimi (minimi e ordinario) seguono criteri di imputazione differenti: da un lato, il principio di cassa, dall'altro, il principio di competenza.

Quindi nel passaggio dal regime di tassazione dei minimi al regime di tassazione ordinario:

- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di cassa, hanno già concorso alla formazione del reddito del periodo in cui vigeva il regime dei minimi, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi, ancorché di competenza dei medesimi;
- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di cassa, non hanno concorso alla formazione del reddito del periodo in cui vigeva il regime dei minimi, ancorché di competenza di tale periodo, dovranno assumere rilevanza in quello successivo in cui vige il regime ordinario.

Esempio:

Un contribuente che accede al regime ordinario dal 2016, nel 2015 ha acquisito in locazione un immobile. Il canone semestrale anticipato di 1.800 euro, relativo al periodo 01/12/15 - 31/05/16, viene pagato l'1/12/15.

Per l'anno 2015, ultimo anno di determinazione del reddito secondo il regime dei minimi, in relazione a tale locazione, viene dedotto l'intero importo pagato, corrispondente a 1.800 euro.

Nel 2016, in base a quanto previsto dalla norma, il canone non dovrà concorrere come componente negativo alla determinazione del reddito ordinario, ancorché la competenza economica dello stesso sia, in parte, relativa al 2016.

3.3.2.1. Le rimanenze

Le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime dei minimi, in caso di passaggio al regime ordinario, non rilevano ai fini della determinazione del reddito.

Quindi eventuali merci in rimanenza pagate e dedotte durante il regime dei minimi, nel passaggio al regime ordinario, non potranno essere considerate rimanenze iniziali (al fine di evitare la doppia deduzione).

Solo eventuali rimanenze di merci non pagate, e quindi non dedotte durante il regime dei minimi, potranno costituire, nel passaggio al regime ordinario esistenze iniziali (C.M. 7/E 2008 paragrafo 4.4).

4. Capitolo 4 – La gestione dei beni strumentali nei regimi agevolati

Nei precedenti capitoli abbiamo già accennato a come il valore dei beni strumentali rivesta un ruolo importante nella gestione dei regimi agevolati, sia in tema di verifica dei requisiti di accesso/permanenza nel regime sia in tema di determinazione del reddito.

Nei paragrafi che seguono andremo ad analizzare nel dettaglio le implicazioni reddituali che i beni strumentali determinano nei regimi agevolati nelle ipotesi di:

- permanenza nei regimi;
- passaggi di regime.

4.1. Permanenza nei regimi

4.1.1. Regime dei minimi: gli acquisti

Il costo dei beni strumentali acquistati durante il regime dei minimi viene dedotto interamente nell'esercizio in cui viene pagato, in base al principio di cassa e non devono quindi essere rilevati gli ammortamenti.

La rilevazione del costo deducibile per l'acquisto del cespite avviene dunque al momento del pagamento dello stesso; nel caso di pagamento parziale di una fattura contenente l'acquisto di più cespiti, se non diversamente specificato, occorre imputare in modo proporzionale il pagamento ai singoli cespiti presenti in fattura.

Anche se, fra le varie semplificazioni previste per i contribuenti minimi, vi è l'esonero dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili, la predisposizione di tale registro è comunque opportuna al fine di:

- verificare il valore annuale dei cespiti per la permanenza nel regime;
- agevolare la corretta gestione dei beni strumentali nel caso di fuoriuscita dal regime.

In tale senso, nella Circolare 28/01/2008 n.7, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che l'eventuale tenuta e annotazione sui registri dei documenti costituisce una facoltà del contribuente qualora questi la ritenga utile dal punto di vista amministrativo e quindi non è considerato comportamento concludente che possa far presumere la volontà di optare per il regime ordinario.

4.1.2. Regime dei minimi: le vendite

L'art.4, comma1, lettera b) D.M. 02/01/2008 stabilisce che la plusvalenza derivante dalla cessione dei beni strumentali è pari al corrispettivo pattuito ed è tassata al momento della percezione del corrispettivo. Nel calcolo della plusvalenza occorre quindi sempre considerare il valore residuo del cespite.

Nel caso di vendita di cespiti completamente pagati, il valore residuo è sempre pari a 0 e la plusvalenza, pari al corrispettivo incassato, seguirà la rilevanza fiscale del cespite.

Nel caso in cui il cespite non risulti interamente pagato prima della vendita, se il prezzo di vendita è inferiore al valore residuo del cespite, potrebbe realizzarsi una minusvalenza che sarà fiscalmente rilevante sulla base della caratteristica fiscale del cespite.

4.1.3. Regime forfetario: gli acquisti

Nel regime forfetario i costi vengono determinati forfetariamente sulla base del coefficiente di redditività previsto per i vari Codici ATECO nell'allegato n. 4 annesso alla L. 23/12/2014, n. 190.

Il costo dei beni strumentali acquistati durante il regime forfetario, quindi, non viene mai dedotto né in forma analitica, sulla base del costo di acquisto pagato, né sulla base di coefficienti di ammortamento.

Anche per il regime forfetario valgono le stesse semplificazioni previste per il regime dei minimi in merito all'esonero dall'obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili. Rimane quindi consigliabile predisporre il registro dei beni ammortizzabili sia per la verifica annuale del costo complessivo dei beni strumentali per la permanenza nel regime, sia per la corretta gestione degli stessi nel caso di fuoriuscita dallo stesso.

4.1.4. Regime forfetario: le vendite

In assenza di specifica previsione di legge si ritiene che, nel caso di vendita di cespiti acquistati durante il regime forfetario, l'eventuale plus o minusvalenza derivante da tale operazione risulti irrilevante al fine della determinazione del reddito, essendo quest'ultimo determinato unicamente da ricavi o compensi dell'attività caratteristica. Un chiarimento in tal senso pare emergere dalla Circolare 10/E del 04/04/2016.

4.2. Passaggi di regime

4.2.1. L'accesso al regime dei minimi

Dal 01/01/2016 il regime dei minimi è stato abrogato e non è più possibile accedervi; tuttavia i contribuenti che hanno adottato tale regime prima di tale data, possono rimanervi fino a naturale scadenza.

4.2.1.1. ... dal regime ordinario

I beni acquistati durante il regime ordinario, nel passaggio al regime dei minimi, sospendono il calcolo dell'ammortamento dell'eventuale valore residuo.

In caso di vendita di tali cespiti, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza è determinata, in base all'art.4 comma 2, D.M. 02/01/2008, sulla base del costo non ammortizzato risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime agevolato.

La plusvalenza/minusvalenza fiscalmente rilevante dovrà essere calcolata sulla base della caratteristica fiscale del cespite venduto.

4.2.2. L'uscita dal regime dei minimi

4.2.2.1. ... al regime ordinario

Nel passaggio al regime ordinario, i beni strumentali acquistati durante la permanenza nel regime dei minimi per i quali, in tutto o in parte, non era ancora stato pagato il corrispettivo, iniziano l'ammortamento per il valore residuo non dedotto durante il regime agevolato.

Esempio:

2015: regime dei minimi

Acquisto cespite 1.000 euro + IVA 22% = 1.220 euro

Pagato 50% della fattura = 610 euro COSTO DEDUCIBILE

2016: regime semplificato

Residuo cespite: 610 euro

Ammortamento: calcolato sulla base del coefficiente di ammortamento previsto dalla categoria del cespite

Dichiarazione IVA: compilazione del rigo VF56 "Rettifica per mutamenti nel regime fiscale (art.19-bis comma 3)", calcolata in quinti.

In caso di vendita di tali cespiti, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza è determinata sul valore residuo del cespite.

4.2.2.2. ... al regime forfetario

Nel passaggio al regime forfetario, i beni strumentali acquistati durante la permanenza nel regime dei minimi per i quali, in tutto o in parte, non era ancora stato pagato il corrispettivo, non potranno più essere dedotti, né sulla base del costo di acquisto pagato, né sulla base di coefficienti di ammortamento.

In caso di vendita di tali cespiti, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza è irrilevante al fine della determinazione del reddito tassabile (vedi paragrafo 4.1.4).

4.2.3. L'accesso al regime forfetario

La L. 190/2011, all'art. 1 comma 72, ha disciplinato il trattamento dei componenti positivi o negativi di reddito, in caso di passaggi di regime, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta. Nei paragrafi che seguono, analizziamo in relazione ai medesimi passaggi di regime, il trattamento dei beni strumentali.

4.2.3.1. ... dal regime ordinario

I beni acquistati durante il regime ordinario, al passaggio nel regime forfetario, sospendono il calcolo dell'ammortamento dell'eventuale valore residuo. Il cespite rimane dunque in essere per il valore residuo prima del passaggio nel regime forfetario.

In caso di vendita di tali cespiti, le eventuali plusvalenze o minusvalenze seguono le regole previste dal regime forfetario e quindi risulteranno irrilevanti al fine della determinazione dei ricavi/compensi imponibili.

4.2.3.2. ... dal regime dei minimi

I beni strumentali acquistati durante la permanenza nel regime dei minimi e per i quali, in tutto o in parte, non era ancora stato pagato il corrispettivo, non potranno più essere dedotti, né sulla base del costo di acquisto pagato, né sulla base di coefficienti di ammortamento. Il cespite rimane dunque in essere per il valore residuo prima del passaggio nel regime forfetario.

Anche nel caso di vendita di cespiti acquistati durante il regime dei minimi, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza è irrilevante al fine della determinazione del reddito tassabile nel regime forfetario.

4.2.4. L'uscita dal regime forfetario

La L. 190/2014 dispone che *“Le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.”* Nel paragrafo seguente andremo dunque ad analizzare i riflessi di tale disposizione in relazione ai beni strumentali.

4.2.4.1. ... al regime ordinario

Per una corretta gestione dei beni strumentali all'uscita dal regime forfetario, occorre considerare se gli stessi siano stati acquistati durante la permanenza nel regime forfetario o prima del suo ingresso.

1. Beni acquistati durante il regime forfetario:

- non possono essere ammortizzati e rimangono in essere per il loro valore di acquisto;
- in caso di vendita, al fine del calcolo della plusvalenza/minusvalenza determinata, ai sensi degli articoli 86 e 101 del TUIR, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

2. Beni acquistati prima dell'ingresso nel regime forfetario:

- non possono riprendere il processo di ammortamento che era stato sospeso e rimangono in essere per il loro valore residuo prima dell'ingresso nel regime forfetario;
- in caso di vendita, al fine del calcolo della plusvalenza/minusvalenza determinata, ai sensi degli articoli 86 e 101 del TUIR, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello di ingresso nel regime forfetario.