



A.L. Servizi s.r.l. – Sede legale Via San Pio V n. 27 – 10125 Torino Reg. imprese di Torino n. Rea 1144054

Sede Operativa e uffici: Via Bergamo n. 25 24035 Curno (BG) - P.IVA e C.F 10565750014

Tel. 035 -43.762.62 Fax 035-62.22.226 Email: info@alservizi.it o www.lalentesulfisco.it

Il regime forfettario: il punto

Il Ministero delle finanze ha quantificato la popolazione dei forfettari in 4 milioni e 825 mila soggetti, con riferimento ai dati del 2020. Nel 2021 il 45,9 per cento delle nuove partite iva ha adottato il regime forfettario. I numeri del ministero evidenziano la rilevanza del regime di che trattasi, laddove i contribuenti minimi, che realizzano volumi di ricavi (imprese) o compensi (liberi professionisti) al di sotto della soglia dei 65 mila euro, prediligono il meccanismo della flat tax e delle semplificazioni contabili rispetto ai più analitici regimi semplificati e ordinari. L'accesso iniziale al regime forfettario è naturale. Il legislatore richiede solamente che il contribuente ne dia notizia nel corpo della dichiarazione d'inizio attività. Il 2022 si caratterizza, come ben noto, per alcune rilevanti novità per i forfettari: i. l'introduzione della fattura elettronica obbligatoria, per i soggetti che hanno conseguito nel 2021 ricavi o compensi superiori alla soglia di 25 mila euro; ii. l'obbligo di utilizzare il POS (che, in verità, non è un obbligo specificamente riferito ai forfettari ma a tutte le partite iva). I contribuenti devono valutare il regime fiscale più conveniente, considerando la presenza di soli redditi d'impresa o di lavoro autonomo, ovvero la presenza di altri redditi (come, ad esempio, i redditi di lavoro dipendente) che comunque concedono al contribuente di accedere alle deduzioni e detrazioni d'imposta. In tal senso, operano anche le variazioni delle aliquote irpef, operanti dal 1° gennaio 2022, che prevedono una contrazione della tassazione con riguardo agli scaglioni compresi fino a 50 mila euro e un incremento della tassazione medesima con riguardo agli scaglioni che superano la suddetta soglia. Un'altra novità rilevante per le persone fisiche che presentano i requisiti per accedere al regime forfettario, è costituita dall'espunzione dell'Irap per detti soggetti, a decorrere dal 2022, per effetto dell'art. 1, co. 8, della Legge n. 234/2021 che esclude dall'imposta tali soggetti tout court, considerando esclusivamente il presupposto soggettivo, a prescindere dalla sussistenza dell'autonoma organizzazione (presupposto oggettivo). Ne consegue che imprenditori e liberi professionisti che hanno scelto l'esercizio individuale dell'attività economica, non devono più preoccuparsi per il tributo regionale, essendone esclusi, a monte, per effetto di legge, alla stessa stregua dei soggetti che applicano il regime forfettario. Resta la differente applicazione delle addizionali regionali e comunali nel caso dell'abbandono del regime forfettario.

Altre novità riguardano gli adempimenti relativi al pagamento del bollo per i soggetti che utilizzano, volontariamente o meno, la fatturazione elettronica.

Le condizioni di accesso al regime

Non vi sono novità per quanto riguarda i requisiti per l'accesso al regime forfettario, che si riportano nella tabella che segue.

REQUISITI DI ACCESSO AL REGIME FORFETTARIO

Soglia dei ricavi o dei compensi (art. 54, co. 1, lett. a), L. n. 190/2014)	Limite: 65 mila euro
Soglia delle spese di lavoro dipendente (lett. b)	Limite: 20.000 euro

OSSERVA

L'AdE ha chiarito che sono incluse nell'ambito delle spese di lavoro dipendente le seguenti:

- le spese per il prestito del personale (RM n. 275/2008);
- le collaborazioni, anche a progetto (D.lgs. 276/2003), ex art. 50, co. 1, lett. c) e c-bis), del tuir;
- il lavoro accessorio, ex art. 70, D.lgs. n. 276/2003;
- gli utili da partecipazione agli associati di solo lavoro (ex art. 53, co. 3, lett. a), Tuir);
- i compensi dell'imprenditore o dei suoi familiari, ex art. 60, tuir.

Si riportano di seguito le operazioni rilevanti ai fini della determinazione dei ricavi o compensi.

OSSERVA

Come noto la terminologia riguarda:

- gli imprenditori relativamente ai ricavi, ex artt. 85 e 57 del tuir;
- i compensi relativamente ai lavoratori autonomi (artisti e professionisti), ex art. 54 del tuir.

ACCEZIONE DI RICAVI/COMPENSI

Ricavi o compensi	Artt. 54, 85 e 57, del tuir	Rilevanti	
Autoconsumo personale o familiare	Artt. 85 e 9, tuir	Rilevanti	
Cessioni all'esportazione	CM n. 6/2015	Rilevanti	
Ricavi o compensi derivanti da operazioni vs San Marino e il Vaticano	C.M. n. 6/2015	Rilevanti	

Somma di compensi e ricavi derivanti da diversi codici ATECO	Art. 1, co. 55, lett. b), L. 190/2014	Rilevanti	
Rivalsa previdenziale INPS, (cd. "Gestione separata)		Rilevante	
Rivalsa previdenziale prevista dalla cassa privata di appartenenza			Irrilevante
Compensi relativi alla cessione dei diritti d'autore derivanti dall'attività di lavoro autonomo svolta	Risposta ad interpello n. 517/2019	Rilevanti	
Maggiori compensi/ricavi ISA	Art. 1, co. 55, lett. a), l. 190/2014		Irrilevanti

OSSERVA

Merita una specifica annotazione la fattispecie riguardante i **compensi derivanti dalla cessione di diritti d'autore**. Infatti, come chiarito dall'AdE, nel corpo della C.M. n. 9/2019 e della Risposta ad interpello n. 517/2019, tali proventi sono sempre tassati secondo le disposizioni previste per la cessione dei diritti d'autore, ex art. 54, co. 8, del tuir (che prevede la riduzione del 25 per cento in generale o del 40 per cento nel caso di compensi percepiti da soggetti con meno di 35 anni), nel caso di specie. Gli stessi compensi devono altresì essere certificati in base alle modalità previste per questi.

I

Il reddito che ne scaturisce viene poi tassato secondo le disposizioni previste dai commi 64 o 65 dell'art. 1, della L. n. 190/2014 (in altri termini, mediante il procedimento forfettario).

La criticità che riguarda (come si vedrà più avanti) l'esclusione per i forfettari dall'assoggettamento della ritenuta alla fonte, viene risolta dall'Ade (nella citata risposta) come segue:

- ➔ non assoggettamento a ritenuta del compenso per la cessione in esame;
- ➔ comunicazione al committente della dichiarazione dalla quale risulti che i compensi percepiti per i diritti d'autore sono correlati all'esercizio dell'attività professionale esercitata applicando il regime forfettario.

La residenza

Un altro requisito necessario per l'accesso al regime di cui si tratta è costituito dalla residenza. Ne consegue che sono esclusi i soggetti residenti all'estero.

L'esclusione si estende ai soggetti residenti in Paesi extra UE che producono la maggior parte del reddito in Italia (Risposta ad interpello n. 119/2020).

Sono invece inclusi nell'agevolazione i soggetti che risiedono in Paesi extra UE, ma risultano iscritti all'AIRE (come noto si tratta dell'Anagrafe Italiani residenti all'estero).

La rilevanza delle partecipazioni possedute

L'art. 1, co 57, lett. d), della legge n. 190/2014, preclude l'accesso al regime forfettario per *"(g)li esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni."*

L'argomento è stato trattato nel nostro Focus n. 16, del 26 aprile 2022, al quale si rimanda.

Le caratteristiche del regime

Il regime forfettario, originariamente istituito dall'art. 1, co. 54 – 89, della legge n. 190/2014, costituisce un regime contabile naturale nel senso che, in presenza dei requisiti legali, gli imprenditori e i liberi professionisti esercenti le rispettive attività economiche in forma individuale (co. 54), non devono esercitare alcuna opzione per accedere a tale regime agevolato.

In caso di inizio attività, devono dare comunicazione del presunto possesso dei requisiti nella dichiarazione da presentarsi ex art. 35, DPR 633/1972 (co. 56).

PRASSI AMMINISTRATIVA

C.M. n. 6/2015

Il regime forfettario costituisce il regime naturale per i soggetti che possiedono i requisiti previsti dall'articolo 1, comma 54 della legge n. 190 del 2014, e sempre che non ricorra una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57 ...

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e presumono di avere i requisiti previsti dalla norma per applicare il regime forfettario devono, invece, darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività (modello AA9), da presentare ai sensi dell'articolo 35 del DPR 633/72.

L'appeal del regime forfettario è caratterizzato, storicamente, da due ordini di fattori:

- ➔ la semplificazione degli adempimenti amministrativi;
- ➔ la riduzione del carico tributario, per l'applicazione della flat tax sui redditi di lavoro autonomo e d'impresa prodotti dai contribuenti, nel caso di specie.

La riduzione del carico tributario

Si riportano schematicamente le agevolazioni che caratterizzano il regime forfettario ad oggi.

TASSAZIONE
(Allegato n. 4, annesso alla legge n. 190/2014, così come sostituito dall'art. 1, co. 112, della legge di stabilità per il 2016, n. 208/2015)

Progressivo	Gruppo di settore	Cod. attività ATECO 2007	Redditività
1	Industrie alimentari e delle bevande	10 - 11	40%
2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
3	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
4	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	54%
5	Costruzioni e attività immobiliari	41 - 42 - 43 - 68	86%
6	Intermediari del commercio	46.1	62%
7	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	55 - 56	40%
8	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	64 - 65 - 66 - 69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75 - 85 - 86 - 87 - 88	78%
9	Altre attività economiche	01 - 02 - 03 - 05 - 06 - 07 - 08 - 09 - 12 - 13- 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33 - 35 - 36 - 37 - 38 - 39 - 49 - 50 - 51 - 52 - 53 - 58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63 - 77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82 - 84 - 90 - 91 - 92 - 93 - 94 - 95 - 96 - 97 - 98 - 99	67%

La soglia dei ricavi e dei compensi è stata definita nella misura di 65.000 euro raggugliati ad anno, per tutti, imprenditori e professionisti, a prescindere dall'attività svolta.

I coefficienti di redditività vengono calcolati sull'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti nel corso dell'anno (si applica il criterio di cassa; co. 64).

PERCENTUALI DI REDDITIVITA'

In generale	15 per cento
Per le start-up	5 per cento

Occorre ricordare che la percentuale del 5 per cento opera in presenza delle condizioni fissate dal comma 65, di seguito riportate:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore al limite di cui al comma 54 (65 mila euro).

Le percentuali di tassazione sostituiscono:

- l'IRPEF,
- le addizionali regionali e comunali;
- l'IRAP.

In ogni caso occorre ricordare le attività escluse dal regime forfettario, nell'ambito dei regimi speciali iva (co. 57).

REGIMI SPECIALI IVA (CCMM nn. n. 9/2019, § 2.3.1 e 10/2016, § 2.3)

Agricoltura e attività connesse e pesca	Artt. 34 e 34-bis del DPR 633/72
Vendita sali e tabacchi	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Commercio dei fiammiferi	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Editoria	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Gestione di servizi di telefonia pubblica	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al DPR 640/72	Art. 74 co. 6 del DPR 633/72

Agenzie di viaggi e turismo	Art. 74-ter del DPR 633/72
Agriturismo	Art. 5 co. 2 della L. 413/91
Vendite a domicilio	Art. 25-bis co. 6 del DPR 600/73
Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 36 del DL 41/95
Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 40-bis del DL 41/95
Patent box	Art. 1 co. 37 - 45 della L. 190/2014

La riforma delle aliquote IRPEF del 2022

Si ricorda che la legge di bilancio 2022 ha ridotto la tassazione dei redditi fino al limite dei 50.000 euro, modificando il peso della convenienza all'accesso al regime di che trattasi.

Scaglione reddituale	Aliquote 2021	Aliquote 2022
Fino a 15.000 euro	23%	23%
Oltre 15.000 e fino a 28.000 euro	27%	25%
Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	38%	35%
Oltre 50.000 e fino a 55.000 euro	38%	43%
Oltre 55.000 e fino a 75.000 euro	41%	43%
Oltre 75.000 euro	43%	43%

OSSERVA

L'area colorata in azzurro evidenzia la riduzione del carico Irpef all'interno del doppio scaglione che comprende la fascia reddituale 15.000 – 50.000 euro.

L'area colorata in arancione, invece, evidenzia l'aggravio fiscale che riguarda i redditi interessati dal regime forfettario (considerando il coefficiente di redditività dell'86 per cento calcolato su 65 mila euro).

Occorre aggiungere l'esclusione dell'Irap in capo ai medesimi soggetti, per effetto della legge di bilancio del 2022, che sostanzialmente sposta il punto focale della questione per le persone fisiche:

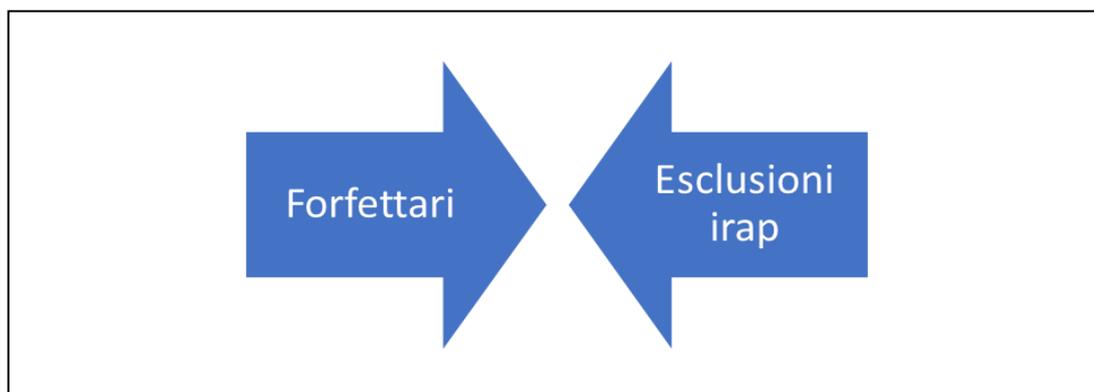
- ➔ dalla sussistenza del presupposto oggettivo;
- ➔ alla sussistenza del presupposto soggettivo.

L'esclusione dall'ambito dell'IRAP per le persone fisiche

L'art. 1, co. 8, della Legge n. 234/2021 stabilisce che "(a) decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997."

Sono sostanzialmente escluse dall'Irap a decorrere dal periodo d'imposta 2022, a prescindere dal presupposto dell'autonoma organizzazione:

- le persone fisiche esercenti attività commerciali, ex art. 51 del tuir (comprese le imprese familiari)
- le persone fisiche esercenti arti e professioni ex art. 53 del tuir.



In sostanza, da caso a caso, in presenza o meno di altri redditi, il contribuente è tenuto a valutare la convenienza tra il regime forfettario e il regime semplificato o ordinario.

OSSERVA

Il libero professionista o l'imprenditore devono considerare, nella scelta tra il regime forfettario e il regime semplificato o ordinario che l'eventuale presenza di dipendenti "esecutivi" e/o di capitali non incide sul risparmio sostanziale dell'imposta, pari al 3,9 per cento della base imponibile del tributo regionale.

Il carico dell'Iva

In taluni casi, riduce ulteriormente il margine di convenienza per l'accesso al regime forfettario il carico dell'iva che si rovescia sul contribuente in regime forfettario, anziché il consumatore finale (in deroga al principio fissato dall'art. 1, par. 2, Dir. CE, n. 112/2006).

Come noto, infatti, il contribuente forfettario:

- non detrae l'iva sugli acquisti;
- non addebita l'iva in fattura.

OSSERVA

Ad esempio, se l'imprenditore acquista beni e servizi per un imponibile iva di 20.000 euro, occorre tener conto del costo rappresentato dall'imposta sul valore aggiunto pari a 4.400 euro, posti in capo all'impresa.

In effetti, sotto l'aspetto prettamente economico, laddove il contribuente forfettario conteggia i propri ricavi o compensi anche sulla base delle spese generali sostenute, ivi inclusa l'Iva assolta sugli acquisti, la rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto viene effettuata, a valle, sotto forma diversa (compensi o ricavi, appunto), non

danneggiando il contribuente.

Al contrario, altri contribuenti, tenendo conto della variegata platea dei forfettari, non hanno la possibilità di variare i loro corrispettivi, accollandosi in tal modo il costo dell'imposta.

Dette situazioni incidono inevitabilmente sulla scelta del regime contabile da adottare.

Disposizioni in termini di accertamento

Il legislatore ha disposto talune norme volte ad incentivare l'accesso al regime forfettario muovendo la leva dell'accertamento.

Esonero dagli ISA (art. 2, co 1, lett. b), DM 23 marzo 2018)

Inapplicabilità degli ISA

Incentivo all'adesione alla fatturazione elettronica (art. 1, co. 74, legge 190/2014)

Riduzione di un anno del termine di decadenza ex art. 43, co. 1, DPR 600/1973

Tracciabilità dei pagamenti (art. 3, D.lgs. 127/2015)

I termini di decadenza degli accertamenti effettuati ex art. 57, co. 1, DPR 633/1972 (ai fini dell'Iva) e ex art. 43, co. 1, DPR 600/1973 (ai fini delle imposte dirette), sono ridotti di due anni, per i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti di ammontare superiore a 500 euro.

OSSERVA

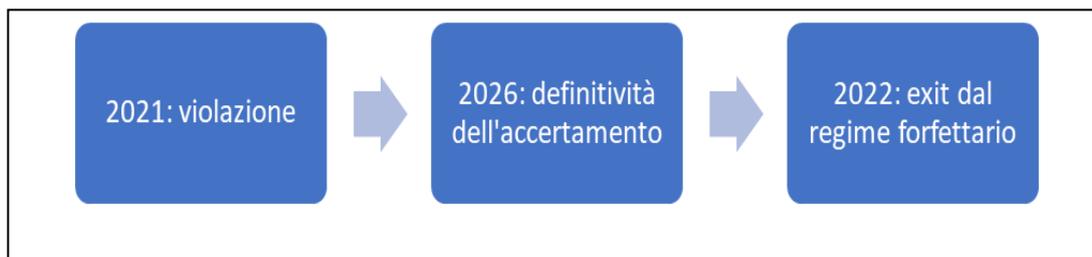
Un aspetto rilevante connesso con l'estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica riguarda l'applicazione dell'incentivo all'adesione, di cui si è accennato nella tabella di cui sopra.

In effetti, la norma subordina l'anticipazione del termine decadenziale alla facoltativa applicazione della fatturazione elettronica, laddove tale obbligo non sussiste.¹

Il fine della corretta tassazione dei redditi è cruciale nel caso dell'applicazione del regime forfettario. Infatti, l'accertamento divenuto definitivo, che rileva violazioni in termini di gettito fiscale, comporta l'exit automatico del contribuente dal regime agevolato, a decorrere dall'anno successivo a quello in cui è stata effettuata la violazione.

¹ Si riporta di seguito la disposizione citata:

"... per i contribuenti che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza di cui all'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e' ridotto di un anno."



NORMATIVA

Art. 1, co. 74, ult. per., Legge n. 190/2014

Il regime forfettario cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57.

Un'altra disposizione volta a disincentivare le violazioni fiscali da parte dei contribuenti è contenuta nel periodo immediatamente precedente a quello appena più sopra riportato, relativamente al **regime sanzionatorio applicabile in caso di dichiarazione infedele**.

NORMATIVA

Art. 1, co. 74, Legge n. 190/2014

In caso di infedele indicazione, da parte dei contribuenti, dei dati attestanti i requisiti e le condizioni di cui ai commi 54 e 57 che determinano la cessazione del regime previsto dai commi da 54 a 89, nonché le condizioni di cui al comma 65, le misure delle sanzioni minime e massime stabilite dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono aumentate del 10 per cento se il maggiore reddito accertato supera del 10 per cento quello dichiarato.

Per completezza si riporta di seguito il carico sanzionatorio collegato con l'aggravio di cui sopra.

SANZIONI PER DICHIARAZIONE INFEDELE CON DANNO ERARIALE, EX ART. 1, CO. 2 – 4, D.LGS. N. 471/1997

Maggiore imposta dovuto o minor credito utilizzato	90% - 180%
Danno erariale dovuto a falsa documentazione	Incremento del 50% della sanzione base (135% - 270%)
Riduzione della sanzione base	Riduzione di 1/3 se: <ul style="list-style-type: none"> • il danno erariale è complessivamente inferiore al 3% degli importi dichiarati; • il danno non è superiore a € 30.000; • errore sulla imputazione temporale degli elementi

positivi o negativi di reddito indicati nella dichiarazione accertata o in un'altra annualità

OSSERVA

Si ricorda che sono applicabili le disposizioni sul ravvedimento operoso, ex art. 13, c. 1, D.lgs. 472/1997.

Gli adempimenti

Si riportano di seguito le semplificazioni poste in capo ai contribuenti forfettari in materia di adempimenti.

Contabilità Iva (co. 59)

Obbligo di mera numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Contabilità (co. 69)

I contribuenti forfettari sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili.

Dichiarazione annuale iva

Esonero

Fatturazione elettronica (art. 1, co. 3, D.lgs. n. 127/2015)

Esonero per i contribuenti forfettari dall'obbligo di fatturazione elettronica fino al 30 giugno 2022 (si veda oltre).

Originariamente l'obbligo di emissione della FE vale per le operazioni effettuate nei confronti della P.A.

Fatturazione elettronica (art. 1, co. 2, D.I. N. 36/2022 – Decreto PNRR 2)

La norma introduce l'obbligo dell'emissione della fattura elettronica per i contribuenti forfettari dal 30/6/2022

Ritenuta d'acconto subite (co. 67)

I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfettario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tale fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

Ritenute d'acconto operate (co. 69)

I forfettari non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, pur essendo obbligati a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto; è tuttavia facoltà degli stessi operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la

OSSERVA

L'estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica si fonda sulla decisione di esecuzione (UE) 2021/2251 del consiglio UE, che ha:

- autorizzato il differimento dell'obbligo della fatturazione elettronica nel nostro Paese fino al 31/12/2024;
- introdotto la possibilità di estendere l'obbligo per le cosiddette imprese in "regime di franchigia" ex art. 282, Dir. 2006/11/CE, nell'ambito delle quali vi sono i contribuenti forfettari.

La fatturazione elettronica

Sotto l'aspetto degli adempimenti si deve considerare la novità in materia di fatturazione elettronica disposta dal PNRR 2.

NORMATIVA**Art. 18, co 3, PNRR 2**

La disposizione di cui al comma 2 si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti ...

OSSERVA

La decorrenza differenziata per l'obbligo di emissione della fattura elettronica, come emerge dalla norma, è fondata sul volume di ricavi o compensi percepiti nell'anno precedente (tenendo sempre conto del ragguaglio ad anno).

Obbligo della F.E.	{	<ul style="list-style-type: none"> • Ricavi compensi ≤ 25 mila euro: dal 1/1/2024 • Ricavi/compensi > 25 mila euro: dal 1/7/2022
--------------------	---	---

Si riportano di seguito le caratteristiche tecniche delle fatture elettroniche emesse dai forfettari.

CARATTERISTICHE TECNICHE DELLE FE DEI FORFETTARI

Formato	XML
Codice	RF19, da indicare nel campo 1.2.1.8 <RegimeFiscale>
Codice natura	N2.2, nel campo 2.1.1.7.7 <Natura>
Supporto	Piattaforma gratuita "Fatture e corrispettivi" messa a disposizione gratuita dall'AdE
Codice destinatario	- Azienda: codice di 6 cifre (B2B);

- P.A.: codice di 7 cifre (B2G)
- Privato: sette zeri (B2C).

Sanzioni Si riporta di seguito l'ultimo periodo dell'art. 18, co. 3, D.L. n. 36/2022.

NORMATIVA

Art. 18, co. 3, D.L. n. 36/2022

Per il terzo trimestre del periodo d'imposta 2022, le sanzioni di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applicano ai soggetti ai quali l'obbligo di fatturazione elettronica è esteso a decorrere dal 1° luglio 2022, se la fattura elettronica è emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

NORMATIVA

Art. 6, co. 2, D.lgs. n. 471/1997

Il cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con sanzione amministrativa compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000.

OSSERVA

Com'è noto la norma richiamata disciplina il sistema sanzionatorio applicabile nel caso di violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Si sintetizza di seguito la linea del tempo che evidenzia l'introduzione graduale del sistema sanzionatorio di che trattasi.



Il bollo

Come noto, le fatture non soggette all'imposta sul valore aggiunto sono soggette all'imposta di bollo, nella misura di 2 euro.



NORMATIVA

Art. 13, Tariffa, Parte I, allegata al DPR n. 642/1972

Art. della tariffa	Indicazione degli atti soggetti ad imposta	Imposte dovute	
		Fisse	Proporzionali
13	1. Fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi; ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria: per ogni esemplare:	Euro 2	

OSSERVA

Sono soggette all'imposta di bollo le seguenti operazioni, classificate ai fini dell'Iva:

- escluse, per assenza dei presupposti impositivi;
- non imponibili, ex art. 8, co. 1, lett. c), DPR n. 633/1972;
- esenti, ex art. 10, DPR 633/1972;
- non imponibili, ex art. 8-bis, del medesimo decreto;²
- escluse, ex art. 15, del decreto Iva.

Con riguardo all'applicazione corretta dell'imposta di bollo, in presenza di operazioni soggette e non soggette all'iva, si riporta di seguito uno stralcio contenuto nella RM n. 98/2001.

² Fanno eccezione le operazioni relative all'imbarco sulle navi di provviste e dotazioni di bordo, documentate da fatture emesse nei confronti degli armatori delle navi (esportazione di beni).

R.M. n. 98/2001

... le fatture emesse a fronte di più operazioni, i cui corrispettivi in parte non sono assoggettati ad I.V.A., scontano l'imposta di bollo, nel caso in cui la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato ad I.V.A., superi L. 150.000.

OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IVA E AD IMPOSTA DI BOLLO

Cessioni all'esportazione non imponibili	Art. 8, co. 1, lett. a), b), b-bis), decreto iva
Cessioni intracomunitarie non imponibili	Art. 41, D.L. n. 331/1993
Servizi internazionali connessi agli scambi internazionali	Art. 9, co. 1, decreto iva (l'esclusione dell'imposta di bollo opera se le operazioni sono volte all'esportazione di beni)

Si riportano di seguito le istruzioni relative all'applicazione dell'imposta di bollo sulle e-fatture, risultanti dall'apposita Guida dell'Ade, del mese di dicembre del 2021.

IMPOSTA DI BOLLO SULLE E-FATTURE

Valorizzazione del campo "Bollo virtuale"	Indicare "Sì" nel corpo del tracciato record della fattura elettronica
Elenco A, non modificabile, messo a disposizione dei contribuenti all'interno del portale "Fatture e corrispettivi"	Contiene gli estremi delle fatture elettroniche e dei documenti elettronici emessi, utilizzando il tracciato della fattura elettronica ordinaria, per la comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere verso operatori stranieri, assoggettati all'imposta di bollo (campo <Bollo virtuale> valorizzato a "SI" nel file con estensione .xml contenente la fattura elettronica)
Elenco B, modificabile, messo a disposizione dei contribuenti all'interno del portale "Fatture e corrispettivi"	Contiene i dati delle fatture elettroniche che non recano l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, ma per le quali l'imposta risulta dovuta. Contiene gli estremi delle fatture che presentano i requisiti per l'assoggettamento a bollo ma che non riportano l'indicazione prevista (campo <Bollo virtuale> non presente nel file con estensione .xml contenente la fattura elettronica).
Individuazione del trimestre	Per le fatture elettroniche emesse nei confronti di privati (operatori Iva e consumatori finali) vengono considerate quelle in cui: <ul style="list-style-type: none"> la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna" rilasciata al termine

	<p>dell'elaborazione, è precedente alla fine del trimestre - la data di messa a disposizione (contenuta nella "ricevuta di impossibilità di recapito") è precedente alla fine del trimestre.</p> <ul style="list-style-type: none"> • per le fatture elettroniche emesse nei confronti della P.A., vengono considerate le fatture: <ul style="list-style-type: none"> ✓ consegnate e accettate dalla Pubblica amministrazione destinataria, per le quali la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna", è precedente alla fine del trimestre (la data in cui è avvenuta l'accettazione non rileva) ✓ consegnate e in decorrenza termini (la Pubblica amministrazione non ha notificato né l'accettazione né il rifiuto), per le quali la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna", è precedente alla fine del trimestre (la data della notifica di decorrenza termini non rileva) ✓ non consegnate, per le quali la data di messa a disposizione, contenuta nella "ricevuta di impossibilità di recapito", è precedente alla fine del trimestre.
<p>Comportamenti del contribuente</p>	<p>I soggetti Iva possono dunque verificare di aver correttamente assoggettato le fatture elettroniche all'imposta di bollo e, nel caso di omissione dell'indicazione del bollo sulle fatture emesse, possono confermare/arricchire l'integrazione elaborata dall'Agenzia ed effettuare il versamento di tale imposta.</p> <p>Se, invece, i soggetti Iva ritengono che una o più fatture elettroniche oggetto dell'integrazione elaborata dall'Agenzia non debbano essere assoggettate a imposta di bollo, possono eliminarle dall'integrazione e fornire le relative motivazioni in sede di eventuale verifica da parte dell'Agenzia.</p>

Si riporta di seguito l'elenco A e l'elenco B, così come emerge dal portale "Fatture e corrispettivi".

Dettaglio pagamento imposta di bollo nel periodo 01/01/2021 al 31/03/2021

> Elenchi fatture

Elenco A **Elenco B**

Elenco A, riferito al I trimestre del 2021, delle fatture elettroniche emesse con indicazione del bollo - partita iva 07870881005.
Fatture selezionate: 2

Filtra:

Id Sdi	CF cedente/prestatore	Data fattura	Numero fattura
8223744		25/03/2021	9999
8223745		26/03/2021	8888

Scarica file XML

Procedi al pagamento

Dettaglio pagamento imposta di bollo nel periodo 01/01/2021 al 31/03/2021

> Elenchi fatture

Elenco A **Elenco B**

Elenco B, riferito al I trimestre 2021, delle fatture elettroniche emesse senza indicazione del bollo - partita iva 07870881005.
Fatture presenti 6 che concorrono al bollo 5

Filtra:

Id Sdi	Numero fattura	CF cedente/prestatore	Cessionario/Committente	Data fattura	Importo soggetto a bollo €	Bollo integrato dall'Agenzia	Modifica
8217736	1111		0000071217	10/01/2021	0,00	NO	Bollo SI
8223746	999911		0000071217	26/03/2021		NO	Bollo NO
8223747	8888111		00500570965	02/03/2021		NO	Bollo SI
8223757	777333		00500570965	05/03/2021	0,00	NO	Bollo SI
8223758	777444		02659880906	09/03/2021	0,00	NO	Bollo SI
8223759	555444		00500570965	17/03/2021	85,00	SI	Bollo SI

Scarica file XML + Aggiungi fattura

Procedi al pagamento

Pagamento imposta di bollo

Ricerca

Partita IVA: 07870881005

Anno: 2021

Trimestre: I trimestre

Cerca

Il bollo sulle fatture elettroniche emesse si deve pagare trimestralmente, ma se per il primo trimestre l'importo dell'imposta di bollo da versare (entro il 31 maggio) è inferiore a 250 € tale versamento può essere fatto nei termini del secondo trimestre (entro il 30 settembre); allo stesso modo se l'importo dell'imposta di bollo da versare nel primo e nel secondo trimestre è inferiore complessivamente a 250 €, il versamento può essere effettuato nei termini previsti per il versamento dell'imposta di bollo del terzo trimestre (entro il 30 novembre), in tutti i casi senza l'applicazione di sanzioni e interessi. Se la data ultima per effettuare il pagamento dell'imposta di bollo è un giorno festivo allora la scadenza viene spostata al primo giorno lavorativo successivo.

Imposta di bollo calcolata nel periodo 01/01/2021 - 31/03/2021

Partita IVA cedente	Codice fiscale cedente	Anno	N. fatture elenco A	N. fatture elenco B	Totale documenti calcolati	Totale imposta di bollo calcolata €	Attestazioni di presentazione / pagamento	Sotto del pagamento	Dettaglio
07870881005		2021	2	5	7	54,00			

Si porta di seguito una tabella contenente le scadenze dell'imposta di bollo, alla luce delle modifiche apportate dal Decreto "Semplificazioni".

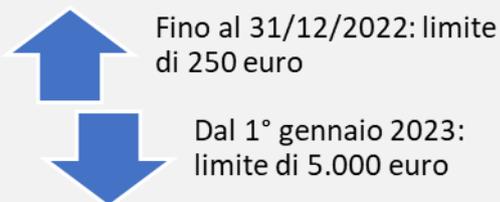
Trimestre	Messa a disposizione degli elenchi A e B	Data per modifica dell'elenco B	limite la	Visualizzazione e dell'imposta di bollo dovuta	Scadenza del versamento fino al 31/12/2022	Scadenza del versamento dal 01/01/2023
1°	15/4	30/4		15/5	31/5	31/5
2°	15/7	10/9		20/9	30/9	30/9
3°	15/10	31/10		15/11	30/11	30/11
4°	15/1 dell'anno successivo	31/1 dell'anno successivo		15/2 dell'anno successivo	28/2 dell'anno successivo	28/2 dell'anno successivo

OSSERVA

Il D.L. n. 73/2022 ha modificato la disciplina relativa al pagamento dell'imposta di bollo sulle E-fatture a decorrere dal 1° gennaio 2023.

La colorazione delle celle nella tabella più sopra riportata evidenzia le differenze di seguito indicate:

- ✓ celle con sfondo arancio: se i pagamenti dovuti per il primo trimestre non superano l'importo di 250 euro il versamento dell'imposta può essere eseguito entro il 30/9, cumulando il primo e il secondo semestre; se a tale data l'importo risulta ancora non superiore alla soglia suddetta, il versamento relativo all'imposta dovuta per il primo e per il secondo trimestre, può essere eseguita entro il 30 novembre;
- ✓ celle con sfondo azzurro: evidenzia la novità introdotta dal Decreto "semplificazioni". In questo caso lo slittamento delle scadenze più sopra evidenziate tiene conto del nuovo limite di 5.000 euro.



L'obbligo del POS

Una norma che non riguarda specificamente i forfettari ma che inevitabilmente li coinvolge è costituito dall'obbligo del POS.

A prescindere, infatti, dal regime contabile scelto, gli imprenditori e i liberi professionisti sono tenuti ad accettare i pagamenti effettuati tramite carte di credito e di debito (in sostanza, utilizzando il POS, "point on sales") e, a decorrere dal 30/6/2022, gli inadempimenti sono sanzionati dallo Stato.

LA STORIA DELL'UTILIZZO OBBLIGATORIO DEL POS

Art. 15, D.L. 179/2012, mod. e int. dal DM 24/01/2014 Istituzione dell'obbligo del POS

**Art. 19-ter, DL 152/2021
("decreto PNRR")**

Modifica dell'art. 15, del D.L. n. 179/2012, introducendo la disciplina sanzionatoria.

In caso di mancata accettazione di pagamenti di qualsiasi importo di carte di debito o di credito si applica:

- una sanzione fissa pari a 30 euro;
- una sanzione variabile pari al 4% del valore della transazione.

È prevista l'esimente della "oggettiva impossibilità tecnica"

**L'ingresso e
l'uscita dal
regime
forfettario**

Un altro aspetto a tutt'oggi rilevante, per effetto delle modifiche riguardanti i forfettari, è costituito dalle opzioni che coinvolgono sia i soggetti che intendono accedere al regime agevolato che quelli che, al contrario, ne vogliono uscire.

Si è già detto che l'ingresso nel regime forfettario, per le "ditte" neocostituite, avviene mediante la comunicazione di inizio attività.

Prima di esaminare la fattispecie delle opzioni pare utile ricordare gli aspetti fondamentali che riguardano la fattispecie.

Intanto, a monte, occorre ricordare che imprese e liberi professionisti si caratterizzano per la previsione normativa di regimi contabili differenti.

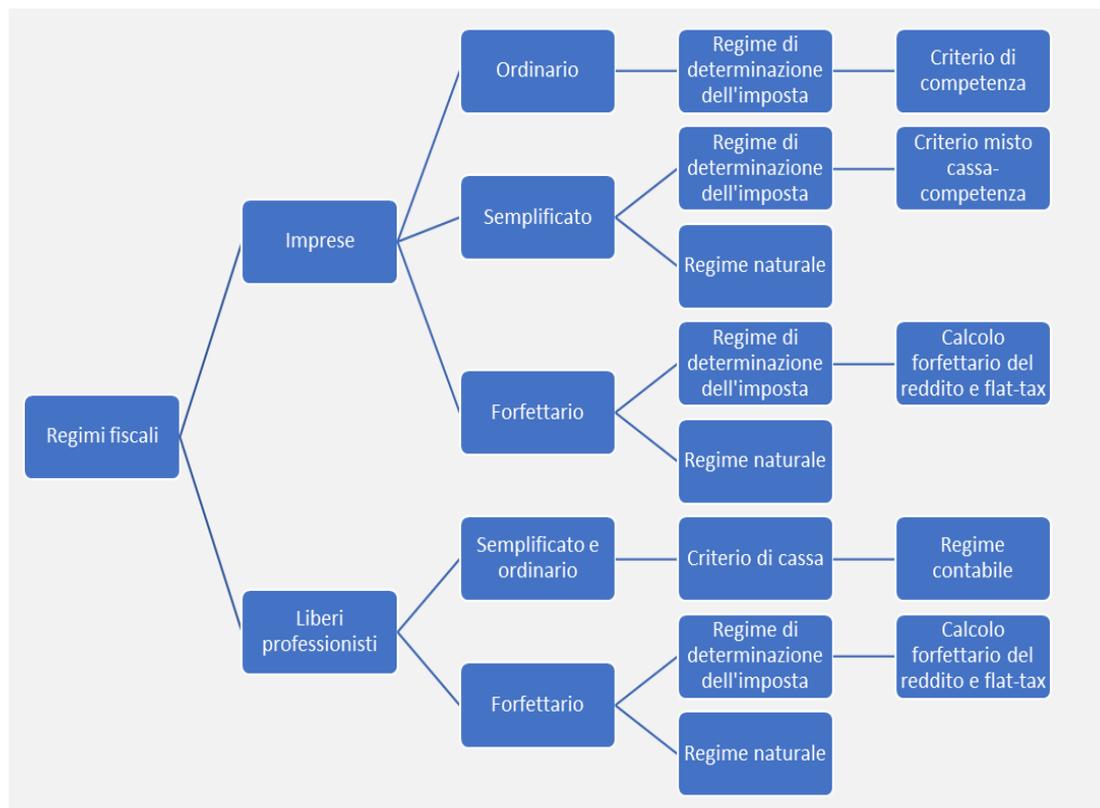
REGIMI CONTABILI

Imprese	- forfettario (legato all'ammontare dei ricavi) - semplificato (legato all'ammontare dei ricavi) - ordinario (legato all'ammontare dei ricavi)
Liberi professionisti	- forfettario (legato all'ammontare dei compensi) - semplificato (sganciato dall'ammontare dei compensi) - ordinario (sganciato dall'ammontare dei compensi)

OSSERVA

Mentre i regimi di cui sopra rappresentano per le imprese veri e propri regimi di determinazione dell'imposta, nel senso che comportano una diversa modalità di determinazione dell'Irpef nel caso di specie, per i liberi professionisti opera comunque un unico regime fiscale, fondato sul criterio della cassa, ex art. 54, co. 1, del Tuir (ovviamente, a prescindere dal regime forfettario).

Altra cosa è l'ingresso nel regime forfettario per i soggetti provenienti da regimi contabili e fiscali diversi.



Il principio di fondo fissato dal regolamento delle opzioni (ex art. 3, co. 1, Dpr 442/1997) stabilisce in linea generale che:

- ➔ l'opzione per un regime contabile ha durata annuale,
- ➔ mentre l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente per almeno un triennio.

Fa eccezione il caso disciplinato dall'art. 1. co. 1, terzo per., del citato regolamento, che consente la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative.

I liberi professionisti che transitano dal regime ordinario al regime semplificato, che costituiscono regimi contabili, possono rientrare annualmente nel diverso regime contabile, semplificato o ordinario.

Assume valenza diversa il passaggio al regime forfettario. Ad oggi l'AdE ha sostanzialmente fornito due diversi orientamenti contrapposti, che richiedono un intervento definitivo.

RIENTRO AL REGIME NATURALE PER I PROFESSIONISTI FORFETTARI (PRASSI)

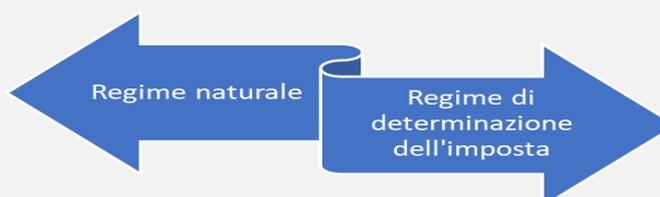
**Risposta ad interpello
n. 107/2019**

"... al caso di specie si applica quanto disposto dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, secondo il quale - in deroga al vincolo triennale disposto dall'articolo 3 del medesimo decreto nel caso di opzione per regimi di

	<i>determinazione dell'imposta - è possibile "la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative" (cfr circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, paragrafo 3.1.1)."</i>
DRE dell'Emilia-Romagna, interpello n. 909-1960/2021	<i>"... nonostante tale risoluzione (N.d.a.: si tratta della RM n. 64/2018) faccia riferimento ad un soggetto esercente attività d'impresa, si ritiene che l'interpretazione che questa fornisce possa essere applicata, parallelamente, alle persone fisiche esercenti arte o professione sussistendo anche per quest'ultima categoria analoghe condizioni".</i>
R.M. n. 64/2018	<i>"... si è dell'avviso che la scelta per comportamento concludente, esercitata nel 2015, di avvalersi del regime contabile semplificato di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, conseguentemente, di determinare il reddito secondo i criteri di cui all'articolo 66 del TUIR - in luogo del regime forfettario di cui alla legge n. 190 del 2014 - non vincoli l'istante alla permanenza triennale nel regime scelto, trattandosi comunque di un regime "naturale" proprio dei contribuenti minori. Né rileva la circostanza che, nel 2017, l'istante determini il reddito secondo il "criterio di cassa" - trattandosi ugualmente del regime "naturale" applicabile ai contribuenti in contabilità semplificata - avendo esercitato l'opzione di cui al comma 5 del citato articolo 18."</i>

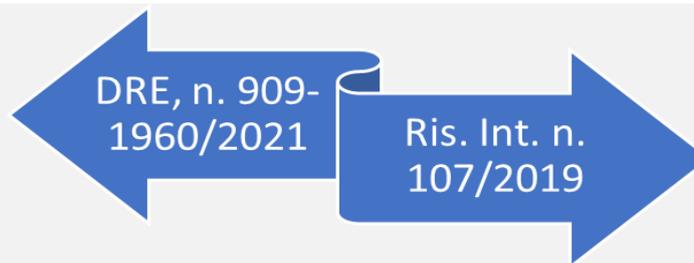
OSSERVA

L'orientamento segnato dalla R.M. n. 64/2018 più sopra citata comporta che, nell'ambito delle imprese, il passaggio dal regime forfettario al regime semplificato costituisce un passaggio tra due regimi naturali (non si tiene conto, pertanto, della differenza sostanziale fissata per la determinazione dell'imposta).



Ne consegue che non opera nel caso di specie il vincolo triennale per passare al regime semplificato.

La stessa regola opera nel caso del passaggio al metodo della registrazione dell'iva, ex art. 18, c. 5, DPR n. 600/1973 (C.M. n. 9/2019).



L'ingresso nel regime forfettario, nell'ambito delle imprese diverse da quelle neocostituite, può derivare da:

- una precedente opzione per l'applicazione di un regime di determinazione dell'imposta considerato più favorevole;
- riduzione del fatturato che ha aperto le porte di accesso al regime forfettario.

Pertanto:

- nel caso di una precedente opzione per il regime ordinario occorre attendere la conclusione del vincolo triennale che caratterizza l'accesso ad un regime diverso di determinazione dell'imposta.

OSSERVA

Ne consegue che, ad esempio, l'imprenditore che ha optato per l'applicazione del regime ordinario, deve permanere in tale regime per almeno un triennio. Questo può successivamente entrare nell'ambito del regime forfettario in qualsiasi anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata (art. 3, co. 1, ult. per., DPR 442/1997).

Si richiama ora quanto detto precedentemente nell'ambito dei liberi professionisti con riguardo al passaggio dal regime forfettario al regime semplificato, riportando di seguito un significativo stralcio tratto dalla prassi amministrativa.

PRASSI AMMINISTRATIVA

C.M. n. 9/2019

... con risoluzione n. 64/E del 2018, è stato chiarito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfettario di cui alla legge n. 190 del 2014, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, può passare al regime forfettario senza attendere il decorso di un triennio, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.

OSSERVA

Un punto importante è costituito pertanto dalla seguente conclusione:

- il passaggio dal regime forfettario al semplificato non vincola il contribuente "naturalmente forfettario" per un triennio;
- lo stesso vale per l'applicazione del regime semplificato con il metodo della registrazione.