



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
igino@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

Scheda Operativa Fiscale

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Di seguito abbiamo sviluppato una breve scheda operativa che ha l'intento di chiarire alcuni aspetti fiscali riscontrabili nel passaggio dal regime fiscale a quello ordinario o forfettario. Sperando di aver fatto cosa gradita, vi auguriamo una buona lettura.

Passaggio da regime semplificato a ordinario o forfettario

Premessa

Per i soggetti in contabilità semplificata al superamento di determinati importi di ricavi vi può essere la necessità di dover adottare un regime contabile ordinario oppure di optare per l'applicazione del regime forfettario. Con la chiusura dell'esercizio 2023 è importate effettuare una verifica sui ricavi di questi soggetti al fine di applicare il corretto regime.

Il regime semplificato

L'articolo 18 comma 1 del Dpr n. 600/1973 contiene i requisiti dimensionali affinché le imprese ricadano nel cd. regime di contabilità semplificata, che comporta una semplificazione nella tenuta delle scritture previste dal codice civile e, dal punto di vista fiscale, specifiche modalità di determinazione del reddito imponibile.



Sono ammessi alla contabilità semplificata, a partire dall'anno successivo, i seguenti soggetti:

- persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
- imprese familiari e aziende coniugali;
- società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- società di armamento e le società di fatto;
- enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata

qualora i ricavi indicati agli articoli 57 e 85 del TUIR percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico, non abbiano superato l'ammontare di:

	Fino al 2022	Dal 2023
imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi	400.000 euro	500.000 euro
imprese aventi per oggetto altre attività	700.000 euro	800.000 euro

Il regime contabile semplificato presenta il vantaggio della tenuta solo dei registri previsti dalla normativa tributaria, quindi la possibilità di non istituire quelli prescritti dalle regole civilistiche (libro giornale, libro degli inventari, libro mastro). In pratica, le imprese in contabilità semplificata devono tenere esclusivamente:

- ➔ il registro cronologico dei ricavi e delle spese (registro incassi e pagamenti);
- ➔ registri Iva integrati;
- ➔ il registro dei beni ammortizzabili.

Il primo di tali registri può essere sostituito dall'annotazione di quanto in esso previsto con l'integrazione dei registri iva, riducendo così il numero dei registri da tenere.

I commercianti al minuto di cui all'articolo 22 del D.P.R. 633/1972 che, stanti le caratteristiche dell'attività, non possono tenere i registri cronologici in ossequio alle indicazioni impartite dall'articolo 18, comma 3, del D.P.R. 600/1973, adottano il regime di contabilità semplificata tenendo i registri IVA integrati. Essi, inoltre, possono esercitare l'opzione di cui al comma 5 del citato articolo 18.



OSSERVA - Esercitando tale opzione, vincolante per almeno un triennio, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

L'accesso al regime è previsto anche nel corso dell'attività sia per opzione che per regime naturale. Per i contribuenti che esercitano, contemporaneamente, prestazioni di servizi e altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Quest'ultima ipotesi si verifica quando un soggetto collocato naturalmente nel regime forfettario supera i ricavi previsti per la permanenza in tale regime, per cui, naturalmente è collocato nel regime contabile semplificato o per cassa.

Un contribuente in contabilità semplificata nel 2023 può, nel 2024:

- ✓ aderire al regime forfettario se in possesso dei requisiti;
- ✓ permanere in contabilità semplificata;
- ✓ adottare la contabilità ordinaria

Passaggio dal regime semplificato al regime ordinario

Il contribuente in contabilità semplificata nel 2023 può adottare la contabilità ordinaria dal 2024:

per opzione	→	se in possesso dei requisiti per la contabilità semplificata o eventualmente, dei requisiti per il regime forfettario
L'adozione del regime ordinario per opzione comporta il vincolo di permanenza triennale. Pertanto, l'opzione per la contabilità ordinaria nel 2024 obbliga a permanervi fino al 2027.		
per obbligo	→	se perde i requisiti per permanere nella contabilità semplificata (ossia se ha realizzato nel 2023 ricavi per oltre € 500.000/800.000).



RICORDA - L'articolo 1 comma 276 della Legge di Bilancio 2023 n.197/2022 ha aumentato i limiti di ricavi entro cui le imprese possono accedere al regime di contabilità semplificata. Pertanto, le persone fisiche che esercitano imprese commerciali e le società di persone, qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di € 500.000,00, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di € 800.000,00, per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerate per l'anno successivo dalla tenuta della contabilità ordinaria. Ai sensi della circolare n. 80/E/2001, tali limiti si applicano dal 2023, con verifica sull'anno precedente (2022).

<p>Verifica soglie</p>	<p>Per i contribuenti che esercitano, contemporaneamente, prestazioni di servizi e altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.</p> <p>L'art. 3, c. 2 D.P.R. 695/1996 definisce la disciplina del regime contabile degli esercenti arti e professioni, nonché delle società e associazioni fra artisti e professionisti, stabilendo che per tali soggetti il regime naturale è quello della contabilità semplificata, a prescindere dal volume di compensi conseguito. Tuttavia, è consentito, ai soggetti menzionati, di avvalersi del regime di contabilità ordinaria previa espressa opzione.</p> <p>Se non sono superati i limiti prescritti, il regime semplificato si protrae di anno in anno, salva l'opzione per il regime ordinario.</p> <p>La verifica del mancato superamento dei limiti deve essere effettuata all'inizio di ogni anno, con riferimento ai ricavi percepiti nell'anno precedente.</p> <p>Nel caso di passaggio dal regime ordinario a quello semplificato si fa riferimento ai ricavi conseguiti. Negli altri casi si utilizza il principio di cassa. Nell'ipotesi di inizio di attività in corso d'anno, i limiti di ricavi o compensi devono essere ragguagliati all'anno.</p>					
<p>Verifica soglie regime di cassa</p>	<p>L'ammontare di ricavi è individuato, se il contribuente ha adottato già nel 2023 la contabilità semplificata e procede alla verifica per il 2024, a seconda delle diverse alternative contabili ammesse:</p> <table border="1" data-bbox="354 884 1410 1225"> <tr> <td data-bbox="354 884 1177 1055"> <p>nel caso di utilizzo dei 2 registri distinti in cui annotare rispettivamente i ricavi percepiti e le spese sostenute, o di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva</p> </td> <td data-bbox="1177 884 1410 1055"> <p>la verifica è effettuata considerando i ricavi incassati nel 2023;</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="354 1055 1177 1225"> <p>nel caso di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva, con applicazione della presunzione che la data di registrazione dell'operazione coincide con quella di incasso o pagamento</p> </td> <td data-bbox="1177 1055 1410 1225"> <p>la verifica è effettuata considerando i ricavi annotati nel 2023.</p> </td> </tr> </table>		<p>nel caso di utilizzo dei 2 registri distinti in cui annotare rispettivamente i ricavi percepiti e le spese sostenute, o di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva</p>	<p>la verifica è effettuata considerando i ricavi incassati nel 2023;</p>	<p>nel caso di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva, con applicazione della presunzione che la data di registrazione dell'operazione coincide con quella di incasso o pagamento</p>	<p>la verifica è effettuata considerando i ricavi annotati nel 2023.</p>
<p>nel caso di utilizzo dei 2 registri distinti in cui annotare rispettivamente i ricavi percepiti e le spese sostenute, o di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva</p>	<p>la verifica è effettuata considerando i ricavi incassati nel 2023;</p>					
<p>nel caso di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva, con applicazione della presunzione che la data di registrazione dell'operazione coincide con quella di incasso o pagamento</p>	<p>la verifica è effettuata considerando i ricavi annotati nel 2023.</p>					

Secondo l'articolo 1 comma 19 della Legge n. 232/2016 i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi



Con l'introduzione del principio di cassa per le imprese in semplificata si sono rese necessarie alcune disposizioni per disciplinare il passaggio dal regime di contabilità semplificata ("cassa pura" o "metodo di registrazione") al regime di contabilità ordinaria il cui criterio d'imputazione è quello di competenza.

La disposizione è finalizzata ad evitare che il passaggio da un regime all'altro possa determinare anomalie in termini di doppia tassazione/deduzione ovvero nessuna tassazione/deduzione di alcuni componenti reddituali.

L'Agenzia delle Entrate ha esplicitato le regole di passaggio dal contabilità semplificata a contabilità ordinaria chiarendo che: ..., ove un componente reddituale – per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in

occasione del cambio di regime – abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza”, lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di “destinazione”. Va ulteriormente considerato che il regime di provenienza potrebbe essere quello di semplificata per “cassa pura” oppure per “metodo di registrazione”.

Esempi	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Premi assicurativi ✓ Canoni periodici a cavallo d’anno pagati in anticipo (manutenzione annua macchine ufficio, ecc.) <p>Costi pagati/registrati nel 2023 (contabilità semplificata) ma che sono in tutto o in parte di competenza del 2024 (contabilità ordinaria). La quota di competenza che ricade nell’anno 2024 non rileva come costo in tale anno in quanto già dedotta nell’anno 2023.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fatture ricevute e pagate nell’anno 2024 per beni consegnati nell’anno 2023 o servizi ultimati nell’anno 2023 ✓ Fatture da ricevere per beni di consumo, servizi vari, provvigioni, ecc <p>Costi pagati nell’anno 2024 (contabilità ordinaria) che, in base al criterio di competenza, sono relativi all’anno 2023 (contabilità semplificata). La quota di competenza del 2023 è comunque deducibile nell’anno 2024, ancorché in parte non sia di competenza del 2024. In mancanza una parte del costo non verrebbe mai dedotta.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ricavi per servizi con corrispettivi periodici incassati in anticipo ✓ Canoni locazione attivi <p>Ricavi incassati nell’anno 2023 (contabilità semplificata) ma di competenza dell’anno 2024. La quota di competenza che ricade nell’anno 2024 non rileva come ricavo in tale anno in quanto già tassata nell’anno 2023.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Provvigioni attive <p>Ricavi incassati nell’anno 2024 (contabilità ordinaria) che, in base al criterio di competenza, sono relativi al 2023.</p>	

Rimanenze di magazzino	L’applicazione del principio sopra esaminato riguarda anche le rimanenze finali di magazzino esistenti nell’ultimo anno di contabilità semplificata che non sono oggetto di rilevazione contabile.	
	Nel primo anno di applicazione della contabilità ordinaria si verifica che:	
	con riferimento ai beni in rimanenza fisica al 31.12.2023	la parte di essi già pagata/registrata è già stata dedotta e quindi all’1.1.2024, pur risultando iscritte contabilmente, le Esistenze iniziali (come da prospetto delle attività e passività iniziali) non sono considerate un costo ai fini fiscali se non per la parte non ancora dedotta/registrata;
	le Rimanenze finali fisiche dell’anno 2024	sono invece valorizzate secondo i consueti metodi previsti ai fini contabili e assumono rilevanza anche ai fini fiscali.



	<p>Nell'anno 2024 pertanto le Esistenze iniziali non hanno generalmente riconoscimento fiscale se non per la parte che non è già stata pagata/registrata. Ciò può comportare un rilevante incremento del reddito imponibile nel primo anno di contabilità ordinaria.</p> <p>La Circolare n. 11/2017 ha fornito chiarimenti anche in merito alla gestione delle rimanenze di merci nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria.</p> <p>In particolare, l'Agenzia evidenzia che le merci in rimanenza:</p>				
	<table border="1"> <tr> <td>il cui costo è stato sostenuto e dedotto nei periodi di imposta in contabilità semplificata (regime per cassa)</td> <td>non assumono rilevanza come esistenze iniziali nel passaggio alla contabilità ordinaria (regime per competenza). In tal caso, si ha una deroga alle ordinarie regole di competenza di cui all'art. 109, TUIR;</td> </tr> <tr> <td>il cui costo non è stato sostenuto (e pertanto non dedotto) nei periodi di imposta in contabilità semplificata</td> <td>rilevano come esistenze iniziali nel passaggio alla contabilità ordinaria. In tal caso, si applicano le ordinarie regole di competenza di cui all'art. 109, TUIR.</td> </tr> </table>	il cui costo è stato sostenuto e dedotto nei periodi di imposta in contabilità semplificata (regime per cassa)	non assumono rilevanza come esistenze iniziali nel passaggio alla contabilità ordinaria (regime per competenza). In tal caso, si ha una deroga alle ordinarie regole di competenza di cui all'art. 109, TUIR;	il cui costo non è stato sostenuto (e pertanto non dedotto) nei periodi di imposta in contabilità semplificata	rilevano come esistenze iniziali nel passaggio alla contabilità ordinaria. In tal caso, si applicano le ordinarie regole di competenza di cui all'art. 109, TUIR.
il cui costo è stato sostenuto e dedotto nei periodi di imposta in contabilità semplificata (regime per cassa)	non assumono rilevanza come esistenze iniziali nel passaggio alla contabilità ordinaria (regime per competenza). In tal caso, si ha una deroga alle ordinarie regole di competenza di cui all'art. 109, TUIR;				
il cui costo non è stato sostenuto (e pertanto non dedotto) nei periodi di imposta in contabilità semplificata	rilevano come esistenze iniziali nel passaggio alla contabilità ordinaria. In tal caso, si applicano le ordinarie regole di competenza di cui all'art. 109, TUIR.				
	<p>Per gestire tale passaggio, la Circolare n. 11/2017 ha chiarito che è necessario redigere un prospetto iniziale delle attività e passività esistenti al 1° gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria, a norma del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689, non soggetto a obblighi di vidimazione e bollatura, nel quale sia evidenziato l'eventuale disallineamento tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ il valore delle rimanenze iniziali, determinato ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. n. 689/1974 e ✓ il costo fiscalmente riconosciuto delle citate rimanenze 				
Rimanenze da semplificato ad ordinario	<p>L'articolo 6, D.P.R. n. 689/1974, dispone che le merci destinate alla rivendita e le materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci acquistati per essere impiegati nella produzione, raggruppati per categorie omogenee, vanno valutati in base al costo medio risultante dalle fatture di acquisto registrate nell'anno precedente. I prodotti destinati alla vendita vanno valutati in base al prezzo medio delle cessioni registrate nell'anno precedente, diminuito del 30%. In mancanza delle registrazioni, la valutazione è fatta in base al valore normale nell'ultimo semestre, diminuito del 30% per i prodotti destinati alla vendita. I prodotti in corso di lavorazione sono valutati in base ai costi sostenuti fino al 31 dicembre dell'anno precedente.</p> <p>Nella citata Circolare n. 11/2017, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per calcolare il costo medio delle esistenze iniziali ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 689/1974 va fatto riferimento "a tutti gli acquisti dell'ultimo anno (relativi alla singola categoria omogenea) e non solo a quelli relativi ai beni non pagati". Individuato il costo medio, per calcolare il valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze, sarà quindi necessario far riferimento alle merci in magazzino per le quali non è avvenuto il pagamento.</p>				
Evidenza extracontabile componenti	<p>Per gestire la disposizione di cui al comma 19 dell'art. 1, Legge n. 232/2016, introdotta per evitare salti/duplicazioni di imposta nel "passaggio" dal regime per competenza a quello per cassa, è consigliabile, secondo la Circolare n. 11/2017, dare "evidenza extracontabile": <u>dei componenti già stati tassati/dedotti in applicazione delle regole previste dal regime di competenza, irrilevanti nei periodi di imposta in regime di cassa, e specularmente dei componenti non tassati/dedotti in applicazione delle regole previste dal regime di competenza, che sono rilevanti nei periodi di imposta in regime di cassa.</u></p> <p>Così si legge nella citata Circolare n. 11/2017: "È da segnalare l'opportunità che l'impresa, in sede di passaggio dal regime di competenza (precedente formulazione dell'art. 66 del TUIR o regime ordinario) al regime di cassa (nuovo art. 66 del TUIR), mantenga evidenza extra-contabile delle</p>				

componenti reddituali che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa (ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti da tale regime), in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" (di competenza), e viceversa".

Esempio

ANNO 2023 (Semplificata "metodo di registrazione")

Sono evidenziati i costi e ricavi in base ai documenti registrati in contabilità tra i quali:

Assicurazioni	quietanza di € 4.000 relativa al premio per il periodo 1.7.2023- 30.6.2024;
Rimanenze finali	pari a € 15.000 che non concorrono alla formazione del reddito; sono indicate a rigo RG38 del mod. REDDITI relativo all'anno 2023 e sono valorizzate ai soli fini ISA. Un ammontare pari a € 30 riguarda acquisti di merce consegnata nell'anno 2023 le cui fatture sono registrate nell'anno 2024 e pertanto il relativo costo non è stato dedotto in 2023

ANNO 2024 (Ordinaria)

Il conto economico evidenzia i costi e ricavi secondo il principio di competenza.

Al fine di applicare il principio volto ad evitare duplicazioni o salti d'imposta risulta necessario effettuare alcune variazioni fiscali nella dichiarazione dei redditi rispetto a quanto risulta dalla contabilità. In particolare:

l'ammontare delle Esistenze iniziali pari a € 15.000	sono contabilizzate nell'anno 2024; tuttavia, con riferimento ad € 3.000 non sono ancora state dedotte (fatture registrate nell'anno 2024) mentre con riferimento ad € 12.000 sono già state dedotte come acquisti registrati nell'anno 2024 o in anni precedenti. L'ammontare dell'Esistenze iniziali dovrà essere rettificato per la parte già dedotta di € 12.000 come variazione in aumento nel mod. REDDITI e IRAP. Diversamente il costo di tali merci verrebbe dedotto 2 volte;
Assicurazioni	la quota di competenza del premio assicurativo relativo al periodo 1.1.2024-30.6.2024 dovrà essere rettificato in aumento in quanto il costo è già stato dedotto nel 2023.

In sintesi, per l'anno 2024, a partire dall'utile di bilancio pari a € 50, è necessario rettificare in aumento:

- ✓ il costo dell'assicurazione per € 2.000 in quanto già dedotto nel 2023;
- ✓ l'ammontare delle Esistenze iniziali per € 12.000 (15.000-3.000) il cui costo è già stato dedotto; la parte di rimanenze pari a € 3.000 è rilevante come costo anche ai fini fiscali nell'anno 2024





L'articolo 1 comma 54 lettere a) e b) della legge di Bilancio 2023 n.197/2022 ha apportato alcune modifiche al regime forfettario. In particolare, è stata incrementata a 85.000 euro la soglia per l'accesso/permanenza al regime. Inoltre, è prevista una speciale causa di fuoriuscita "immediata" dal regime forfettario, consistente nel superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti nel corso dell'anno.

Se in corso d'anno si percepiscono ricavi o compensi per un importo superiore al limite di 85.000 euro, ma comunque inferiore ai 100.000, si rimane all'interno del regime forfettario nell'anno in corso per uscirne in quello successivo e ciò comporta la rettifica dell'Iva non detratta (art. 19-bis2 del DPR 633/1972).

I contribuenti che, invece, nel corso dell'anno superano la soglia dei 100.000 euro di incasso passano al regime ordinario nello stesso anno. In particolare, con riguardo alle imposte dirette, il contribuente rientra nel regime ordinario sin dall'inizio dell'anno, mentre, per l'Iva, entra nel regime ordinario dal momento dell'incasso che ha comportato la fuoriuscita dal regime, cui consegue l'integrazione della relativa fattura, con l'emissione di una nota di debito per l'importo della corrispondente imposta.

Non devono, invece, essere integrate le fatture emesse senza Iva prima del suddetto incasso.

Se il contribuente intraprende l'attività in corso d'anno, il superamento del limite di 100.000 euro deve essere verificato senza confrontare il volume dei ricavi o dei compensi alla frazione d'anno di attività.

Inoltre, coloro che hanno aderito, ad esempio nel 2022, alla contabilità ordinaria possono applicare dal 1.01.2024 il regime forfettario se nel 2023 hanno percepito ricavi o compensi pari o inferiori agli 85.000 euro, senza necessariamente, quindi, rispettare il vincolo triennale di permanenza nel regime ordinario

Il contribuente può sempre transitare dal regime semplificato al forfettario, se in possesso dei requisiti per la sua applicazione, senza attendere il decorso del triennio minimo, in quanto passa da un regime naturale a un altro regime naturale.

Infatti, con la Risoluzione n. 64/2018 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'adozione della contabilità semplificata per opzione, in luogo del regime forfettario, non vincola il contribuente alla permanenza triennale nel regime scelto, trattandosi in ogni caso di un regime naturale proprio dei contribuenti minori. Di conseguenza, in presenza dei requisiti richiesti dalla normativa di riferimento è possibile transitare dal regime semplificato al regime forfettario senza dover scontare alcun vincolo triennale di permanenza.

La scelta per comportamento concludente di avvalersi del regime contabile semplificato (articolo 18 del D.p.r. 600/1973) e, conseguentemente, di determinare il reddito secondo i criteri di cui all'articolo 66 del Tuir, in luogo del regime forfettario (Legge 190/2014), non vincola alla permanenza triennale nel regime scelto, trattandosi comunque di un regime "naturale" proprio dei contribuenti minori.



NOTA BENE - Non rileva la circostanza che il reddito sia stato determinato 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.

Infatti, il vincolo triennale, ivi previsto, rileva solo per coloro che scelgono di rimanere nel regime semplificato e non anche per coloro che, avendone i requisiti, scelgono di accedere al regime forfettario. Ne consegue che, in presenza dei requisiti richiesti dalla normativa di riferimento, si ha facoltà di transitare dal regime semplificato al regime forfettario senza dovere scontare alcun vincolo triennale di permanenza, e quindi, avvalersi del regime forfettario.



Esempio

Il signor Paolo Rossi (artigiano) è in possesso dei requisiti per rientrare nel regime forfetario. Nel 2023 decide di optare per il regime semplificato. Non è obbligato a permanere semplificato fino al 2025, ma può scegliere già dal 2024, di anno in anno, quale regime applicare: semplificato o forfetario.

Rettifica IVA passaggio a regime forfetario

Per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la rettifica va eseguita soltanto se non sono trascorsi i quattro anni successivi a quello dalla loro entrata in funzione oppure 10 dalla data di acquisto in caso di immobili.

Va evidenziato che, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 7/2008, con riferimento all'ingresso nel regime dei minimi, la rettifica dell'IVA deve essere eseguita anche con riferimento ai beni strumentali di importo non superiore ad € 516,46 e ai beni con coefficiente di ammortamento ai fini reddituali superiore al 25% : *"non ancora entrati in funzione al momento del passaggio al regime dei contribuenti minimi, ossia per i quali non sono state ancora eseguite le deduzioni integrali o delle relative quote di ammortamento"*.

Tale ultima indicazione delimita di fatto la portata della precisazione dell'Agenzia delle Entrate, escludendo dalla rettifica i predetti beni già ammortizzati o entrati in funzione prima dell'ingresso nel regime.



Esempio

Il 01.03.2021 il contribuente trimestrale in regime ordinario acquista un cespite ammortizzabile (diverso dagli immobili) per € 6.100 (€ 5.000 imponibile + € 1.100 Iva). Detrae integralmente € 1.100 nella liquidazione Iva relativa al primo trimestre 2021.

Nel 2022 lo stesso contribuente accede al regime forfetario, in quanto ne soddisfa i requisiti di legge. L'imposta di € 1.100 già detratta integralmente, quindi, è rettificata di 4/5 nella dichiarazione Iva 2022 - relativa all'anno 2021 - per un importo a debito in aumento di € 880.

Il 30.06.2023 il contribuente fuoriesce istantaneamente dal regime forfetario per superamento del limite di € 100.000 di ricavi percepiti. Nella dichiarazione Iva 2024 - relativa all'anno 2023 - detrae, pertanto, i 3/5 dell'imposta originaria di € 1.100 - rapportando il quinto relativo al 2023 al numero di mesi residui alla fine dell'anno (6 mesi) - per un importo a credito di € 550.

Per il contribuente, quindi, l'effetto finanziario complessivo riferito al cespite considerato è pari a € 770 di detrazione netta.

Credito IVA ultima dichiarazione	<p>L'art. 1, comma 63, Legge n. 190/2014 indica che l'eccedenza detraibile relativa all'ultimo periodo di applicazione dell'imposta nei modi ordinari può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione: "63. L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dai contribuenti che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo anno in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni."</p> <p>Con riferimento all'ultima dichiarazione annuale IVA relativa al periodo di applicazione dell'imposta nei modi ordinari, qualora emerga una eccedenza di credito IVA, la stessa potrà essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ chiesta a rimborso , oppure ✓ utilizzata in compensazione con altre imposte e contributi nel Mod. F24 .
Eliminazione salto d'imposta	<p>Viene posta pertanto la regola in base alla quale nel passaggio dal regime ordinario (competenza) al regime forfetario (cassa) si applica la regola di imputazione prevista per il regime precedente, ossia il principio di competenza.</p> <p>Se il ricavo conseguito o la spesa sostenuta concorrono a formare il reddito dell'ultimo "periodo ordinario", il componente così imputato in tale ultimo periodo non assumerà più rilevanza alla formazione del reddito dei periodi successivi.</p> <p>L'applicazione di tale principio comporta che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ le fatture attive relative a cessioni di beni la cui consegna è avvenuta nell'ultimo periodo di applicazione del regime ordinario (es. 2023), o le prestazioni di servizi ultimate nel medesimo periodo (es. 2023), sono di competenza di tale periodo. L'incasso degli importi relativi alle predette componenti in un periodo di applicazione del regime forfetario (ad esempio 2024) non sarà rilevante ai fini reddituali in tale periodo in quanto il componente ha già concorso a formare il reddito nel periodo precedente; ✓ le fatture passive relative ad acquisti di beni la cui consegna è avvenuta nell'ultimo periodo di applicazione del regime ordinario (ad esempio, 2022) o le prestazioni di servizi ultimate nel medesimo periodo (ad esempio, 2023), sono di competenza di tale periodo.

Esempio 1

Un commerciante applica il regime forfetario dal 2024. Nel 2023 ha applicato il regime semplificato con competenza di registrazione (opzione art. 18, comma 5, D.P.R. n. 600/1973).

Acquista della merce che gli viene consegnata in data 5/12/2023. La fattura è stata emessa in data 31/12/2023, ed è pervenuta e registrata il 10/1/2024.

Il commerciante ha provveduto al regolare pagamento della stessa in data 11/01/2024 a mezzo banca. La fattura di acquisto dà luogo ad un costo per acquisto merci relativo al 2024.

Esempio 2

Un agente di commercio in contabilità semplificata decide di applicare il regime forfetario dal 2024. Il contribuente emette la fattura nel 2024 per le provvigioni maturate nel 4° trimestre 2023, senza applicazione dell'IVA in quanto già nel regime forfetario.

Tale fattura, incassata nel 2024, concorre alla formazione del reddito di tale periodo, in quanto non ha concorso al reddito 2023.



*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.
Cordiali saluti*