

IL PASSAGGIO AL REGIME FORFETTARIO

di Antonio Gigliotti

Come noto l'art. 1, commi da 54 a 89, della legge di stabilità 2015 (23 dicembre 2014, n. 190), ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2015, **un nuovo regime semplificato di determinazione del reddito imponibile per imprese individuali e lavoratori autonomi di ridotte dimensioni**.

Pur presentando delle analogie con il “Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità” ex art. 27 D.L. 6 luglio 2011 n. 98 (c.d. "regime dei minimi") il nuovo regime c.d. “forfettario” si distingue in alcune caratteristiche essenziali quali ad esempio la determinazione del reddito.

L'adozione del regime in esame **non è limitata a coloro che iniziano l'attività ma riguarda tutte le persone fisiche esercenti un'attività d'impresa/lavoro autonomo che rispettano i requisiti** richiesti relativamente ai ricavi/compensi e alla “struttura minimale”. Vediamo quindi gli adempimenti a cui va incontro un contribuente già in attività che decide di passare dal 1.1.2015 a questo nuovo regime.

1. Rettifica Iva

Con riferimento all'IVA, le questioni maggiori si riscontrano a causa del passaggio da un regime in cui è **consentita la detrazione dell'IVA** a credito ad un regime in cui vige l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Si rende pertanto necessaria la “restituzione” dell'IVA detratta durante l'applicazione del regime ordinario al momento del passaggio al nuovo regime, con il meccanismo della rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis2, D.P.R. n. 633/1972.

L'obbligo di rettifica della detrazione IVA si pone per tutti i contribuenti che hanno deciso di applicare dal 2015 il nuovo regime forfetario, quando gli stessi nel 2014 e precedenti hanno applicato:

- **il regime ordinario IVA;**
- **il regime delle nuove iniziative produttive;**
- **il regime contabile agevolato (art. 27, comma 3, D.L. n. 98/2011).**

La rettifica della detrazione dell'IVA va eseguita nella prima dichiarazione annuale IVA presentata dopo l'ingresso nel regime, ossia in quella relativa all'anno precedente al passaggio nel regime in commento.

Pertanto per coloro che intendono passare al nuovo regime forfettario dal 1.1.2015 la rettifica Iva dovrà essere effettuata nella Dichiarazione Iva 2015 periodo d'imposta 2014.

La rettifica della detrazione riguarderà tutti i **beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati, esistenti al 31.12.2014.**

Per i **beni ammortizzabili**, compresi i beni immateriali, la rettifica:

- va eseguita se **non sono trascorsi i 4 anni successivi a quello della loro entrata in funzione** ovvero **10 anni dalla data di acquisto o ultimazione** relativamente agli immobili;
- **non si effettua per i beni di costo unitario non superiore a € 516,46 per i beni il cui coefficiente d'ammortamento è superiore al 25%.**

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 nuovo regime.

Pertanto, ipotizzando l'ingresso nel regime forfettario dal 2015:

- ✓ per i beni di importo non superiore ad € 516,46 acquistati nel periodo 2011 - 2014 e già ammortizzati, la rettifica non va eseguita;

- ✓ soltanto nell'ipotesi, in cui i beni non siano entrati in funzione alla data del 31 dicembre 2014 sarà necessario effettuare la rettifica.

Da quanto sopra la rettifica interessa in particolare:

- le **rimanenze di magazzino** risultanti al 31.12.2014;
- i **servizi non utilizzati** al 31.12.2014;
- i **beni mobili** (ad esempio, attrezzature, personal computer, mobili e arredi, autovetture, ecc.) per i quali al 31.12.2014 non è ancora scaduto il c.d. "periodo di tutela fiscale". Si tratta quindi dei **beni acquistati dal 2011 in poi**; infatti per i beni acquistati fino al 2010 è già trascorso il quinquennio.

1.1 Il calcolo

Per il calcolo dell'ammontare dell'IVA da "restituire" all'Erario, va considerato che:

- ✓ con riferimento alle **rimanenze e ai servizi non ancora utilizzati**, deve essere rettificato l'intero ammontare dell'IVA a credito detratta all'atto dell'acquisto;
- ✓ relativamente ai **beni strumentali** (diversi dagli immobili), la rettifica deve essere effettuata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio di tutela fiscale;
- ✓ relativamente agli **immobili**, la rettifica deve essere effettuata con riferimento a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio di tutela fiscale.

Deve essere oggetto di **rettifica della detrazione dell'Iva** anche l'importo a suo tempo detratto sui **canoni di leasing anticipati o sui maxicanoni iniziali** (sarà necessario rettificare la frazione di imposta corrispondente al periodo di residua durata del contratto o della rata).

RICORDA

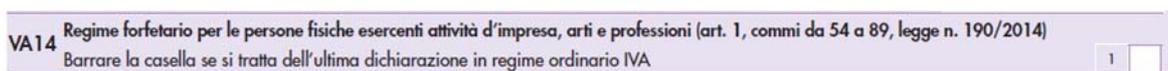
La rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972 deve essere, infatti, effettuata anche per i servizi non ancora utilizzati e, ai sensi dell'articolo 16, ultimo comma, del citato DPR n. 633 del 1972, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il leasing è considerato in ogni caso una prestazione di servizi.

1.2 Indicazione in dichiarazione Iva

Come accennato precedentemente la rettifica della detrazione dell'IVA va eseguita nella prima dichiarazione annuale IVA presentata dopo l'ingresso nel regime, ossia in quella relativa all'anno precedente al passaggio nel regime in commento.

Nel **Mod. IVA 2015 relativo al 2014** a rigo:

- VA14 va indicato che si tratta dell'ultima dichiarazione prima dell'accesso al regime;



Barrare nel mod Iva 2015 periodo 2014 se dal
1.1.2015 il contribuente passa al regime
forfettario

- VF56 va indicato l'importo della rettifica con segno negativo, in quanto a sfavore del contribuente.



Rettifica a sfavore e quindi con il
segno "meno"

L'IVA dovuta a seguito della rettifica confluisce dunque all'interno della dichiarazione IVA e concorre alla determinazione dell'importo a debito/credito risultante dalla dichiarazione annuale.

Relativamente all'IVA dovuta a seguito di rettifica della detrazione a sfavore, l'imposta dovuta non deve essere più versata autonomamente: l'importo indicato a rigo VF56 confluisce infatti nel rigo VL all'interno dell'imposta complessiva a debito o a credito che emerge dalla dichiarazione IVA.

1.3 Documentazione necessaria

Come desumibile dalla CM 24.12.97 n. 328/E, per consentire il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, è necessario **predisporre un'apposita documentazione**

nella quale indicare distintamente, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale.

In particolare per **documentare adeguatamente** l'ammontare dell'IVA rettificata il contribuente deve predisporre un **apposito prospetto** indicante per **categorie omogenee**:

- la quantità;
- il valore;

dei beni facenti parte del **patrimonio aziendale**.

BENI FACENTI PARTE DEL PATRIMONIO AZIENDALE AL 31/12/2014 (documentazione ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 3, DPR n. 633/72)		
Ditta	
Sede a	
Città	
Partita IVA	
Tipologia	Quantità	Valore

1.4 Versamento

Considerato che l'importo della rettifica non assume autonoma rilevanza (come diversamente previsto per la rettifica della detrazione IVA connessa all'adozione del regime dei minimi) quanto indicato nel suddetto rigo VF56 concorre a **determinare il saldo IVA 2014**. Il versamento dello stesso è collegato alla modalità di presentazione della dichiarazione.

2. Imposte dirette eliminazione di salti o duplicazioni

Per quanto riguarda le imposte dirette la legge di stabilità 2015 ha previsto che:

- ⇒ “72. *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. Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi...”.

In sostanza con riferimento ai **contribuenti forfetari imprenditori**, considerato che nel nuovo regime risulta applicabile il principio di cassa anche per il reddito d'impresa, si pone il problema di evitare nel passaggio di regime i **fenomeni di salti o duplicazioni d'imposta**.

Il legislatore con la norma sopraesposta ha quindi posto 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.

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 rilevanza più alla formazione del reddito dei periodi successivi.

ESEMPIO

Un imprenditore accede al regime forfetario dal 2015.

Tale soggetto aveva acquistato dei beni destinati alla successiva vendita che gli sono stati consegnati in data 10/12/2014.

La fattura relativa a tali beni risulta emessa in data 30/12/2014, me è stata recapitata al commerciante il 5/1/2015.

Il pagamento delle merce da parte del commerciante è avvenuto in data 25/01/2015 a mezzo bonifico bancario.

Ebbene secondo le regole sopraesposte la fattura genera ad un costo per acquisto merci relativo al 2014.

2.1 Rimanenze

Per quanto riguarda le rimanenze a differenza di quanto stabilito per i contribuenti minimi, con riferimento al primo anno d'applicazione del regime forfettario, la norma **non prevede** che:

- le giacenze di magazzino formatesi nell'ultimo anno antecedente **all'ingresso** nel nuovo regime, costituiscano un componente negativo deducibile dall'ammontare dei ricavi, fino a capienza degli stessi;
- l'eventuale eccedenza costituisca componente negativo da portare in deduzione dei ricavi dei periodi d'imposta successivi, fino a concorrenza dei medesimi.

Da un certo punto di vista il contribuente perde la possibilità di dedurre dei costi che normalmente vengono stornati in virtù dell'applicazione del criterio di competenza, costi sostenuti fino al periodo che precede l'accesso al nuovo regime.

In realtà, a ben guardare, sui ricavi realizzati in corso di opzione, concernenti di fatto anche le suddette rimanenze, viene comunque applicata la percentuale di defalcazione forfettaria, e quindi, in definitiva, **la deduzione a fronte delle rimanenze finali aprirebbe il fianco ad una doppia deduzione non ammessa dal sistema.**

In pratica, le **rimanenze finali**, relative all'ultimo periodo di determinazione delle imposte con i criteri ordinari, non rilevano nei periodi di applicazione del regime forfettario, nel senso che sono incorporate nella percentuale forfettaria di determinazione dei costi.

2.2 Beni strumentali

Per i beni strumentali già posseduti al momento d'ingresso nel regime forfettario:

- ✓ **non risultano più deducibili le quote di ammortamento;**
- ✓ **sono irrilevanti le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione in vigenza del regime;**
- ✓ **il costo non ammortizzato dei beni al 31 dicembre dell'ultimo "anno ordinario" è quello rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza di cessione**, qualora avvenga successivamente all'uscita dal regime forfettario.

Per i beni strumentali dei lavoratori autonomi acquistati prima dell'applicazione del regime forfettario si applica quanto previsto per le imprese, ossia indeducibilità dell'ammortamento in

costanza del regime e rilevanza del costo fiscalmente riconosciuto al 31 dicembre dell'ultimo anno di applicazione del regime ordinario ai fini della determinazione della plusvalenza/minusvalenza, qualora avvenga successivamente all'uscita dal regime forfetario.

2.3 Componenti rinviati da precedenti periodi

Un'altra questione connessa con il passaggio di regime attiene le componenti di reddito originatesi negli anni antecedenti all'applicazione del regime forfetario e rinviate in virtù delle disposizioni stabilite dal TUIR.

Al riguardo la Legge di Stabilità 2015 ha stabilito che:

⇒ *“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 ...[TUIR] 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 tale norma il legislatore ha disciplinato, in maniera estremamente semplificata, il trattamento, ai fini dell'imposizione sul reddito, **dei componenti positivi e negativi che hanno avuto origine prima dell'ingresso** nel regime dei contribuenti forfetari e la cui tassazione o deduzione è stata rinviata negli esercizi sulla base di disposizioni del Tuir.

Si tratta, in larga parte di:

- ✓ quote non ancora tassate relative a plusvalenze rateizzate, ai sensi dell'articolo 86, comma 4, del Tuir;
- ✓ sopravvenienze rateizzate, di cui all'articolo 88, comma 3, lettera b), del Tuir,
- ✓ quote di costi non dedotti (ad esempio, spese di pubblicità e propaganda, deducibili in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro esercizi successivi, ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del Tuir, o di manutenzione e riparazione eccedenti il limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili, di cui all'articolo 102, comma 6, del Tuir).

Al riguardo, è previsto che i componenti riferiti ad esercizi precedenti il regime forfetario, per la parte la cui tassazione o deduzione è stata rinviata, **concorrono, per le quote residue, alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime.**

Più precisamente se il

- saldo netto di dette quote residuali è **positivo**,
 - ⇒ il componente integra il reddito imponibile dell'esercizio precedente a quello di efficacia del nuovo regime;
- saldo netto di dette quote residuali è **negativo**,
 - ⇒ la stessa è deducibile integralmente dalla formazione del predetto reddito.

OSSERVA

Si evidenzia che rispetto al regime dei contribuenti minimi, non è più prevista la tassazione del componente positivo se superiore ad € 5.000 (franchigia).

In dichiarazione dei redditi, Mod. UNICO PF 2015, andranno indicati al rigo:

- ✓ RG10 colonna 7 i componenti positivi

RG10 Altri componenti positivi	Recupero Tremonti-ter	Utili distribuiti dal soggetto estero	Reddito da trust	
	1 ,00	2 ,00	3	,00
	Recupero Reti di imprese	Trasferimento residenza all'estero	Alloggi sociali	
	4 ,00	5 ,00	6	,00
			7	,00

- ✓ RG22 colonna 8 i componenti negativi.

RG22 Altri componenti negativi	Spese di rappresentanza		Irap 10%		Irap personale dipendente	
	1	,00	2	,00	3	,00
	Deduzione autotrasportatori		Deduzione distributori carburanti		IMU fabbricati	
	4	,00	5	,00	6	,00
					7	,00
					8	,00

2.4 Perdite pregresse

L'art. 1, comma 68, Legge di stabilità 2015 illustra le modalità di compensazione delle perdite. I contribuenti forfetari non possono conseguire perdite in quanto il reddito risulta dalla percentuale dei ricavi/ compensi, eventualmente ridotto dei contributi previdenziali versati, fino al massimo ad azzerarlo. È tuttavia possibile che il contribuente disponga di perdite dei periodi precedenti, che potranno essere utilizzate secondo le disposizioni del TUIR.

Qualora dette perdite si siano generate in

➤ **regime ordinario**

⇒ queste sono compensabili con il reddito determinato dall'applicazione del nuovo regime secondo le consuete regole. Pertanto, il riporto delle perdite rimane consentito entro il 5° esercizio successivo per l'intero importo che trova capienza nei redditi conseguiti, o illimitatamente, in caso di perdite conseguite nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione;

➤ durante l'applicazione del **regime dei contribuenti minimi**,

⇒ queste sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. Se le perdite sono state realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva;

➤ **contabilità semplificata**

⇒ si applica l'art. 8 comma 2 del Tuir secondo cui le perdite possono essere compensate con gli altri redditi eventualmente posseduti dal contribuente esclusivamente con riferimento al periodo d'imposta in cui le perdite stesse sono state "prodotte". In sostanza il contribuente che nel 2015 ha optato per il regime forfettario e negli anni precedenti operava in regime semplificato qualora avesse conseguito delle perdite pregresse, queste non potranno essere riportate nel 2015 e compensate con il reddito "forfettizzato" derivante dall'applicazione del coefficiente di redditività ai ricavi conseguiti.

30 aprile 2015