

OGGETTO	CONTRIBUENTI FORFETTARI E FUORIUSCITA – REGIME DI IVA E RITENUTE
RIFERIMENTI	INTERPELLO n. 245/2023 – ART. 1, CO. DA 54 A 89, L. n. 190/2014
CIRCOLARE DEL	03/05/2023

Sintesi: l'Agenzia delle Entrate, nell'affrontare il caso di un contribuente fuoriuscito dal regime forfettario dal 2021 avendo superato il limite dei ricavi/compensi nell'anno 2020, chiarendo che ai fini:

- ✓ **dell'Iva:** ricorre l'obbligo di rettificare le fatture emesse, di effettuare il versamento dell'imposta e di presentare la dichiarazione Iva, avvalendosi del ravvedimento operoso, ove applicabile
- ✓ **del sostituto d'imposta:** questi non è responsabile (dunque non si applica alcuna sanzione) ove abbia agito con diligenza (avendo ricevuto la apposita dichiarazione da parte del contribuente forfettario); tuttavia:
 - non deve assolvere alcun adempimento in relazione al periodo d'imposta 2021, in relazione al quale il contribuente forfettario ha già presentato la dichiarazione dei redditi
 - deve assolvere in ritardo di obblighi del sostituto laddove le fatture siano riferiti al periodo 2022

Ciò si applica anche in presenza di decadenza retroattiva per supero del limite di €. 100.000 di ricavi/compensi.

Come noto, il legislatore ha previsto originariamente che il regime forfettario cessa di avere applicazione dall'anno successivo al momento in cui

- viene meno taluna delle condizioni previste ovvero si verifica una delle fattispecie previste dalla legge (art. 1, co. 71, Legge n. 190/2014)
- ovvero l'accertamento notificato dall'amministrazione finanziaria diviene definitivo, producendo gli effetti di cui sopra (art. 1, co. 74, Legge n. 190/2014).

EXIT DAL REGIME FORFETTARIO		Art. 1, L. 190/2014
Limite dei ricavi = 65 mila euro/85.000		co. 54, lett. a)
Limite delle spese di lavoro dipendente = 20.000 euro		co. 54, lett. b)
Adozione di "regimi speciali iva" e di "determinazione forfetaria del reddito"		co. 57, lett. a)
Residenza fiscale all'estero		co. 57, lett. b)
Partecipazione in società di persone, associazioni, imprese familiari		co. 57, lett. d)
Partecipazione di controllo diretto/indiretto di Srl che esercitano attività economiche direttamente/indirettamente riconducibili a quelle svolte dal contribuente forfettario		
Rapporti di lavoro dipendente nei confronti del datore di lavoro (o soggetti direttamente o indirettamente riconducibili al detto datore di lavoro) nei due anni precedenti		co. 57, lett. d-bis)
Percezione di redditi di lavoro dipendente e assimilati (artt. 49 e 50, tuir) lordi > €. 30.000		co. 57, lett. d-ter)

FUORIUSCITA DAL REGIME - NOVITÀ DELLA LEGGE DI BILANCIO 2023

In passato il verificarsi di una causa di esclusione comportava la fuoriuscita dal regime agevolato a partire dal periodo successivo.

La L. n. 197/2022 è intervenuta in merito, disponendo:

- oltre all'innalzamento da €. 65.000 a €. 85.000 del limite dei ricavi/compensi che consentono l'applicazione del regime forfettario
- anche l'introduzione di un limite, pari a €. 100.000, al cui superamento ricorre la decadenza retroattiva dal regime, dovendosi, in tal caso, distinguere gli effetti
 - **ai fini dell'Iva:** l'applicazione dell'imposta opera **solo a decorrere dalle operazioni che comportano il superamento** del limite di €. 100.000

Nota: ai fini Iva i lavori parlamentari relativi alla legge di bilancio 2023 hanno ritenuto che, al superamento del limite, l'anno si caratterizzerà per la presenza di operazioni escluse e di operazioni imponibili. A fini cautelativi, è opportuno applicare l'Iva sull'intera fattura che ha comportato lo splafonamento (senza suddivisione tra una quota imponibile ed una esclusa).

- **ai fini reddituali:** l'intero periodo d'imposta è soggetto ad Irpef

Nota: il reddito sarà determinato secondo le regole regime naturale di contabilità semplificata (sempreché il contribuente non intenda esercitare l'opzione per la contabilità ordinaria).

- **ai fini delle ritenute:** la norma nulla dispone nel merito

Nota: si ricorda che i contribuenti in regime forfettario per quanto attiene la soggettività:

- attiva: non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, salvo il caso di corresponsione di redditi di lavoro dipendente/assimilato.
- passiva: possono (facoltà) comunicare al committente di operare regime forfettario al fine di escludere l'applicazione delle ritenute.

CORREZIONE DI COMPORTAMENTI ERRATI

Con la Risposta ad interpello n. 245/2023 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti circa gli adempimenti da porre in essere in presenza di **errori connessi alla fuoriuscita** dal regime forfettario



IL CASO: un professionista in regime forfettario doveva fuoriuscire dal regime agevolato dal 2021 (superò dei compensi nel 2020); tuttavia si accorge solo nel 2022 di aver perso i requisiti, trovandosi nella condizione di non aver correttamente ottemperato agli obblighi fiscali riguardanti:

- l'iva
- e la sostituzione d'imposta (ha comunicato al committente la mancata applicazione della ritenuta).

A tal fine l'Agenzia individua **due diverse modalità alternative** da seguire per la correzione dell'errore, anche riferendosi a precedenti interpelli:

MODALITA' DI CORREZIONE (Interpelli nn. 499 e 500 del 2019)	
Utilizzo di note di addebito	Emissione di fatture integrative indicando <ul style="list-style-type: none"> - l'iva originariamente omessa (ex art. 26, co 1, DPR 633/72) - la ritenuta d'acconto da operare
Utilizzo di note di accredito	Emissione: <ul style="list-style-type: none"> - di note di credito (ex art. 26, co. 2 e 3, DPR 633/72) a storno delle fatture emesse - di nuove fatture, sostitutive delle precedenti, con indicazione di iva e ritenuta d'acconto

RIFLESSI SUL SOSTITUTO

Quanto indicato implica degli adempimenti differenti in capo al sostituto d'imposta a seconda del periodo d'imposta in cui la fattura viene regolarizzata; in particolare:

ADEMPIMENTI E SANZIONI: CASISTICA		
CORREZIONE	CONTRIBUENTE FORFETTARIO	COMMITTENTE SOSTITUTO D'IMPOSTA
1) Nell'anno successivo a quello dell'errore (es: fatture emesse nel 2021)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ emissione di nota di variazione come sopra indicato ✓ liquidazione dell'iva (è ammessa la detrazione sugli acquisti) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ il contribuente forfettario ha già presentato il mod. Redditi 2022, dove ha indicato i compensi ▪ dunque, il sostituto non ha alcun obbligo (non versare alcuna ritenuta, non modifica la CU nè presenta il mod. 770 integrativo).
2) Nel medesimo anno in cui si è verificato l'errore (es: fatture emesse nel 2022 pagate nel 2022)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ versamento dell'iva a debito + interessi + sanzioni dovute (tramite ravvedimento) ✓ dichiarazione annuale Iva (anche tardiva nei 90 gg, con ravvedimento) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ il contribuente forfettario non ha ancora incluso i compensi in una dichiarazione ▪ pertanto il sostituto deve procedere ai relativi adempimenti: <ul style="list-style-type: none"> - versare tardivamente le ritenute alla fonte + interessi moratori (ma non la sanzione) - rilasciare il mod. CU 2023 - presentare il Mod 770/2023, con indicazione (quadro ST) del relativo versamento



Nota: l'Agenzia ritiene che, in relazione al primo caso:

- l'**esonero da adempimenti** del sostituto d'imposta
- sia **collegato** alla **corretta dichiarazione** da parte del prestatore dei compensi **"anche mediante presentazione di una dichiarazione integrativa ai fini delle imposte sul reddito ed Iva"**.

Ciò lascia presumere che il sostituto debba accertarsi di tale "corretta dichiarazione", il che implica la richiesta di copia della ricevuta dell'invio telematico del mod. Redditi PF 2023 e del mod. Iva 2023. Peraltro

- se ai fini dei redditi il contribuente può sanare l'eventuale presentazione del mod. Redditi PF con l'invio di una dichiarazione integrativa (dove viene eliminato il quadro LM e dichiarati compensi nel quadro RE)
- ai fini Iva l'adempimento risulta esperibile solo entro 90gg dal termine per l'invio del modello, considerato che il contribuente che si ritiene regime forfettario non avrà proceduto all'invio della dichiarazione (a meno di ritenere che sia comunque richiesto l'invio di una dichiarazione che sarà considerata omessa).

In particolare sorge il dubbio se l'esonero da sanzioni di cui oltre possa applicarsi anche nel caso in cui il contribuente forfettario non abbia "correttamente" adempiuto a detti obblighi.

REGIME SANZIONATORIO PER IL SOSTITUTO

Una prima questione attiene alle eventuali sanzioni applicabili in capo al sostituto.

A tal fine l'Agenzia, richiamando il costante l'orientamento della giurisprudenza (Cass., nn. 14033/2006, 5020/2003 e 10613/2000), ritiene che:

- in applicazione del principio di colpevolezza di cui all'art. 6, Dlgs. 472/97
- debba essere esclusa qualsiasi sanzione se il sostituto ha agito con la dovuta "diligenza".

In linea generale si deve ritenere che **tale diligenza** non possa che essere limitata alla **constatazione della presenza dell'apposita dichiarazione** rilasciata dal contribuente forfettario (in calce alle fatture emesse o negazione separata).



Nota: un profilo di responsabilità potrebbe sorgere nel solo caso in cui il committente sia in grado di conoscere l'obbligo di fuoriuscita dal regime agevolato del prestatore; si pensi al caso in cui le sole fatture emesse verso il sostituto eccedano il limite annuale dei compensi.

Esempio

Un ex tirocinante ha aperto la P.Iva quale **avvocato in regime forfettario** nel 2019.

Ha quale committente sia l'ex dominus che alcune altre imprese; sulle fatture emesse ha sempre riportato l'espressa richiesta di mancata applicazione della ritenuta.

Nel 2021 è fuoriuscito per il supero del limite dei compensi 2020 (o altra causa di esclusione), **avvedendosi del fatto solo ad ottobre 2022**; procede, pertanto, ad emettere note di addebito di sola Iva per la totalità delle fatture emesse nei confronti di ciascun committente (che può detrarre l'imposta) nel 2021 e nel 2022, fino a settembre.

Procede, quindi, a liquidare l'Iva periodica, al netto dell'Iva sugli acquisti che è diventata detraibile (ed al recupero dell'Iva assolta sui beni ammortizzabili a titolo di rettifica "a favore"); oltre all'imposta sono versati gli interessi, mentre per quanto attiene le sanzioni per tardivo versamento, procede a calcolarle (abbattendo le col ravvedimento) per il solo 2022.

Presenta, poi, correttamente la dichiarazione dei redditi, assoggettando ad Irpef i compensi.

Per quanto riguarda i **sostituti d'imposta**:

- a) in relazione al 2021: si ritiene che nulla debbano
- b) in relazione al 2022: ciascun committente è tenuto:
 - ad applicare tardivamente le ritenute sulle fatture ricevute (avendo versato l'intero importo della fattura, risultano accreditato per la ritenuta, che potranno scomputare da ulteriori eventuali fatture), unitamente agli interessi; considerato l'errore incolpevole si deve ritenere non operi alcuna sanzione per il tardivo versamento
 - a modificare il mod CU (non si compilano più i campi 6 e 7, ma i campi 8 e 9)
 - a presentare il mod. 770/2023 includendo i versamenti di tali ritenute.

In relazione questi ultimi adempimenti si deve ritenere siano comunque escluse le sanzioni anche nel caso in cui il mod. CU e/o il mod. 770 fossero già stati presentati e sorgesse la necessità di modificarli.

SANZIONI AL CONTRIBUENTE FORFETTARIO:

Per quanto attiene il regime sanzionatorio da applicare al contribuente forfettario, la questione diviene più complessa, a tal fine, si riprenda l'esempio proposto.

Periodo 2021: la **sanzione del 30% per tardivo versamento dell'Iva** non opera in quanto l'ufficio applicherà la **sanzione proporzionale** (che assorbe la precedente – CM 42/2016) per il **Mod. Iva 2022 omesso** (anche laddove fosse inviato oltre i 90 gg dal termine del 30/04/2023)

Questa assorbirà **anche le sanzioni riferite alle LI.PE.** non inviate nel 2021, nonché le sanzioni per **tardiva regolarizzazione dell'Iva in fattura**, in applicazione del **cumulo giuridico** (art. 12, Dlgs 472/97).

In tal caso la sanzione base dovrebbe risultare costituita dalla dichiarazione omessa (120% dell'Iva non dichiarata), per quanto va valutato se risulti superato dalla sanzione minima (di €. 500) applicabile a ciascuna fattura emessa senza Iva (dipendendo ciò dal numero di fatture emesse nell'anno).

N.B.: si ritiene che l'Ufficio sia obbligato ad applicare il cumulo giuridico, posto che tutte le violazioni poggiano su un unico presupposto, riferito all'errata convinzione di poter fruire del regime forfettario (CM 180/97).

Periodo 2022: laddove il contribuente non procedesse a regolarizzare il 2022, l'ufficio estenderebbe il cumulo su più periodi d'imposta (assorbendo dette sanzioni), applicando la maggiorazione del 50% la sanzione base (ciò, in generale, non risulta conveniente, in quanto la sanzione base è pari a quella più elevata corrispondente alla dichiarazione omessa, il cui importo risulta pari a tutta l'Iva a debito nel 2021).

N.B.: al contrario può risultare conveniente nel caso in cui il ritardo nella regolarizzazione avvenga oltre il 2022 (es: solo nel 2023 o successivamente), in quanto l'unica sanzione da cumulo giuridico (maggiorata del 50%) si estende per tutti i periodi d'imposta accertabili.

Sanzioni per omessa applicazione di ritenute a terzi

Una ulteriore fonte di violazione potrebbe essere costituita dalla mancata applicazione della ritenuta su fatture ricevute (professionisti e agenti). Ciò non si verifica nel caso in cui il contribuente abbia comunque proceduto, agli adempimenti dei sostituti d'imposta, per quanto in via facoltativa (l'obbligo ricorre solo per i dipendenti e co.co.co. o soggetti assimilati).

SUPERAMENTO IN CORSO D'ANNO DEL LIMITE DI 100.000 EURO

Quanto indicato in precedenza trova applicazione:

- **non solo nel caso di fuoriuscita dall'anno successivo**, come nel caso dell'interpello
- **ma anche in presenza di decadenza retroattiva:** in tal caso l'aspetto
 - ✓ attiene al **solo ambito delle ritenute** non operate
 - ✓ semprechè il contribuente abbia provveduto ad applicare l'Iva sulle fatture successive allo splafonamento.