IVA

Forfetari con fattura elettronica ed Iva, gia dal 2023, nel caso di sforamento dei 100.000 euro

di **Francesco Zuech**

Seminario di specializzazione

Regime forfettario: fatturazione elettronica, regime fiscale e ultimi chiarimenti dell'Agenzia (C.M. 32/E/2023)

Scopri di più

Dal prossimo 1.1.2024, **l'obbligo della fatturazione** nella formalità elettronica, tramite SDI, **sarà generalizzato** – senza più soglie di esonero - per **tutti i forfettari e i soggetti in regime fiscale di vantaggio**; con la **circolare n. 32/E/2023**, l'Agenzia delle entrate ha precisato che **l'obbligo decorre**, però, già dal corrente periodo d'imposta (anno 2023) se il forfetario **fuoriesce dal regime**, in corsa d'anno, per il superamento del **limite di euro 100.000**.

L'**articolo 1, comma 54, L. 197/2022**, ha introdotto **l'aumento da euro 65.000 a euro 85.000 della soglia di ricavi/compensi di accesso** (o permanenza) al regime (soglia riferita all'anno precedente), accompagnata da una **nuova causa di uscita immediata** (cioè in corsa d'anno) nel caso in cui il contribuente percepisca più di euro 100.000. L'**articolo 1, comma 71, L. 190/2014** , come modificato dalla citata L. 197/2022, prevede infatti che:

- "*Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54* (leggasi cause ostative quali il superamento della soglia, **ragguagliata ad anno**, di **euro 85.000** o il sostenimento di spese per prestazioni di lavoro superiori a € 20.000) *ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57* (leggasi cause preclusive quali, ad esempio, lo svolgimento di **attività rientranti in regimi speciali Iva** o forfettari ai fini dei redditi, la cessioni prevalente o esclusiva di fabbricati, terreni edificabili o veicoli, la partecipazione in società/associazioni Irpef, ecc.)"*;*
- *"Il regime forfetario **cessa di avere applicazione dall'anno stesso** in cui i ricavi o i compensi **percepiti** sono **superiori a 100.000 euro**. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite".*

Con la citata **circolare n. 32/E/2023** (§ 1.2) è stato, fra l'altro, precisato che laddove, in funzione delle suddette novità, *"la permanenza del regime forfetario venga meno nel corso del 2023 per il superamento del nuovo limite di 100.000 euro, l'obbligo in capo al contribuente – divenuto istantaneamente ordinario - di emettere fattura elettronica con indicazione dell'Iva **opera***

già nel 2023".

Si ricorda che l'ipotesi di **fuoriuscita in corsa d'anno** riguarda anche il **regime fiscale di vantaggio** (regime oramai residuale), di cui all'**articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011**, nel caso in cui **sia superato per più del 50% la soglia di euro 30.000 con la differenza** – rispetto al vigente regime forfetario – che la fuoriuscita per superamento dei 45.000 euro **determina l'applicazione dell'imposta** relativamente alle operazioni attive **effettuate nel corso dell'intero anno solare**, ai sensi dell'**articolo 1, comma 111, L. 244/2007** (**circolare n. 17/E/2012** § 4). Va da sé che, anche in tale ipotesi, l'obbligo della fatturazione elettronica **decorre anticipatamente rispetto al 2024.**

La **fuoriuscita immediata** dal regime forfetario viene **determinata dall'incasso** (principio di cassa) che determina il superamento della suddetta soglia di ricavi/compensi e **non dall'emissione della fattura**. È stato precisato (**circolare n. 32/E/2023** § 3.1.1) che qualora *"l'incasso avvenga in un momento successivo all'emissione della fattura, in linea generale,* ***gli obblighi ai fini Iva sono assolti a partire dal momento in cui è stato incassato il corrispettivo dell'anzidetta operazione****"* (quella che determina lo sforamento del limite) con **integrazione** (leggasi nota di variazione ex **articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972** per addebito dell'Iva) **della fattura originaria,** già emessa in costanza di regime forfetario, **alla quale l'incasso si riferisce**.

La circolare non offre indicazioni sulle modalità di **emissione della nota di variazione**. Fra le soluzioni possibili può farsi indubbiamente riferimento alle **modalità illustrate nella FAQ n. 27 del 27.11.2018** (uso del TD07 "Fattura semplificata") ovvero **l'inserimento dell'importo dell'Iva sia nel campo imponibile che in quello dell'imposta** (senza valorizzare l'aliquota). A giudizio di chi scrive, è **anche praticabile lo storno** (TD04 senza usare alcun segno) della **fattura già emessa senza Iva** (N2.2.) **e l'emissione** – medesima data della nota di storno – di **una nota di debito** (TD05) con **indicazione di imponibile e Iva oppure** (meglio ancora) di una fattura (TD01) con riga **segno meno per l'imponibile** (i.e. 100 con FCI N2.2) e **riga segno più per imponibile** (100) e Iva (22) ottenendo un **documento il cui totale algebrico corrisponde all'Iva in rivalsa**; in queste ipotesi (sicuramente più performanti anche in logica compilativa della dichiarazione Iva) c'è però il rischio che l'Agenzia delle entrate **calcoli il bollo per la presenza di righe** (ancorché in negativo) **fuori campo Iva** (N2.2), ferma restando la possibilità per il contribuente di intervenire in tempo utile **modificando** – su F&C - **l'elenco B trimestrale.**

A prescindere dal metodo, si ricorda che, in ottemperanza all'obbligo previsto dall'**articolo 21-bis, lettera h), D.P.R. 633/1972**, è necessario riportare nei documenti rettificativi, anche **gli estremi dalla fattura rettificata** (secondo le specifiche tecniche tali informazioni vanno indicate nel blocco 2.1.2 <DatiFatturaRettificata> quando si usa la "fatturazione semplificata" TD07, TD08 e TD09 ovvero nel blocco 2.1.6 «fatture collegate», in fatturazione "ordinaria" TD01 o TD06, TD24, TD04 e TD05).

Va ricordato, altresì, che le disposizioni sulle note di variazione in aumento vanno osservate, senza limiti temporali, **tutte le volte in cui l'ammontare dell'imponibile** (o come per il caso in

analisi) quello della relativa imposta viene ad **aumentare per qualsiasi motivo osservando**, ove possibile, la **rivalsa nei confronti del cessionario/committente** (in tal senso, la **risposta interpello n. 267/2020** e **risposta interpello n. 531/2020**). Non è chiaro **se l'eventuale tardiva variazione dell'Iva** (oltre il periodo in cui interviene il superamento) **sia o meno sanzionabile**, giacché la citata **circolare n. 32/E/2023** (§ 5) è vaga nel dire che gli uffici dell'Agenzia delle entrate valuteranno, caso per caso, **la non applicabilità delle sanzioni** – per condizioni di obiettiva incertezza - in relazione ai **comportamenti difformi adottati dai contribuenti** anteriormente al 5.12.2023 (data di pubblicazione della circolare). Lato cessionario/committente che dovesse ricevere, anche in ritardo, la nota di variazione è pacifico, invece, che, **in assenza di elementi di frode**, il *dies a quo* per l'esercizio del diritto alla detrazione deve individuarsi **nel momento di emissione della nota di variazione** da parte del cedente e può **essere esercitato** – alle condizioni esistenti al momento di effettuazione originaria – al più tardi con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto** (**risposta interpello n. 267/2020** e **risposta interpello n. 531/2020**).

Nella **circolare n. 32/E/2023** **nulla è stato detto** in merito all'eventuale **ipotesi di assolvere l'imposta**, attraverso il **metodo dello scorporo** dal corrispettivo già incassato. Tale assenza di indicazione probabilmente non è casuale, giacché l'ipotesi non è stata prevista per **la causa d'uscita istantanea del novellato regime forfetario**. **Per l'uscita** in corso d'anno **dal regime dei "minimi"**, la previsione è, invece, espressamente prevista dall'**articolo 1, comma 111, L. 244/2007** (nonché dalla **circolare n. 13/E/2008** § 4.1 e **circolare n.17/E/2012** § 4.2.1) per i corrispettivi della frazione d'anno **ante superamento del limite**.

A **partire dall'incasso incriminato** (quello che determina lo sforamento di euro 100.000) rientrano nell'ordinario **regime Iva** (con relativo assoggettamento all'imposta) anche tutte le cessioni/prestazioni **non già precedentemente fatturate**, nonché **quelle effettuate successivamente** (rimangono escluse, invece, quelle **fatturate precedentemente e incassate successivamente** al corrispettivo che ha comportato lo sforamento). Per le suddette operazioni l'ormai ex forfetario dovrà misurarsi – fin da subito – con la **tenuta dei registri**, la liquidazione dell'Iva (e la comunicazione Li.Pe). In sede di dichiarazione annuale andrà, poi, gestita anche **la rettifica della detrazione**, ai sensi dell'articolo 19-bis 2 che – per la quota relativa al 2023 riferita ai **beni ammortizzabili,** oppure **ai servizi non ancora fruiti** (es. leasing) – andrà effettuata (è stato precisato) considerando **il computo a dodicesimi.**

La **circolare n. 32/E/2023** (§ 4.5) conferma, infine, che restano **esclusi dai suddetti adempimenti** gli acquisti **in *reverse charge* effettuati in precedenza** all'incasso che determina la fuoriuscita dal regime (in sostanza per gli acquisti in RC effettuati in vigenza di regime forfetario vige solo l'obbligo di versare l'Iva entro il 16 del mese successivo). Per quanto riguarda i registri, la citata **circolare n. 32/E/2023** (§ 3.2) consente – per le operazioni attive e passive anteriori alla data spartiacque – di effettuare le annotazioni **entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale**; la precisazione attiene agli aspetti reddituali considerato che – a detti altri fini - non si configurano due diversi regimi in corsa d'anno.