Ordine dei
Consulenti del Lavoro
della Provincia di Salerno
Via Sabato Visco, n°20 - 84131 Salerno

REDDITO DI IMPRESA

Incontro del 18 Settembre 2025

Note:

a) Per approfondimenti operativi: Memento pratico fiscale , Lefebvre 2025
b) Per ulteriori approfondimenti: Maurizio Leo , Le imposte sui redditi nel testo Unico, Giuffrè editore

Oscar De Franciscis

La legge, nel dettare le regole di determinazione del reddito per le imprese individuali, rinvia alle disposizioni stabilite per le società di capitali in ambito IRES, salvo prevedere alcune norme specifiche e, in alcuni casi, regole particolari.

Le norme specifiche riguardano la diversa misura di partecipazione al reddito di alcuni componenti positivi (es. dividendi e assimilati, plusvalenze esenti) o di deduzione di alcuni componenti negativi (es. prestazioni di lavoro da familiari, minusvalenze). Le regole particolari introducono dei regimi speciali per alcuni tipi di attività (agricoltura, agriturismo e allevamento), nonché la possibilità per le imprese di piccole dimensioni di determinare il reddito, anziché secondo il regime ordinario, secondo criteri semplificati.

(autonoma impostazione da MEMENTO FISCALE 2025 – LEFEBVRE)

LEGENDA

ARGOMENT0	N°LUCIDO
• INTRODUZIONE	2
• ATTIVITA' D'IMPRESA	3-5
• TERRITORIALITA'	6
• DIMENSIONE E REGIME DETERMINAZIONE REDDITO	7-9
• ORDINARIO (REGIME)	10
• PERIODO DI IMPOSTA	11
• PATRIMONIO DELL'IMPRESA	12-16
• VOCI PARTICOLARI: INTERESSI PASSIVI- COMPENSO IMPRENDITORI E FAMILIARI-PLUSVALENZE/MINUSVALENZE/ BENI PROMISCUI	17-19
• REGIME SEMPLIFICATO IMPRESE MINORI	20-24
OBBLIGHI CONTABILI IMPRESE MINORI	24/1-24/5
• REGIME FORFETTARIO IMPRESE PICCOLA DIMENSIONE	25-25/9
• REGIMI FISCALI PARTICOLARI	26
•ATTIVITA' COMMERCIALI OCCASIONALI	27

Attività di impresa *(art.55 DPR917/85)*

La definizione di impresa ai fini fiscali riprende, ampliandola quella data dal codice civile (*all'art. 2195*). Infatti, accanto alle attività **propriamente commerciali** (attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi, attività di intermediazione nella circolazione, dei beni, attività di trasporto, attività bancaria e assicurativa, altre attività ausiliarie delle precedenti), la **legge** ne aggiunge altre che sono riportate nella tabella seguente. Queste ultime producono reddito d'impresa purché vengano svolte professionalmente, cioè in modo non occasionale, anche se non in via esclusiva; diversamente producono redditi che rientrato in un' altra categoria reddituale (redditi diversi).

Attività	Condizioni
di **allevamento**	se il reddito prodotto eccede quello normalmente ritraibile dal fondo
di **produzione** e **vendita** di prodotti agricoli o zootecnici	se riguarda prodotti non provenienti prevalentemente dai terreni o prodotti diversi da quelli individuati con apposito DM
di **produzione di vegetali in strutture fisse o mobili**	se la produzione avviene in misura superiore a una determinata percentuale rispetto al terreno su cui insistono
di **acquacoltura**	se i redditi che ne derivano non sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività commerciali svolte dallo stesso soggetto
di **sfruttamento** delle miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne	anche se non vi è proprietà di tali beni, ma solo il loro sfruttamento
di **prestazione di servizi** (prestazioni didattiche, sanitarie, di cure estetiche, di laboratorio e fotografiche)	se organizzate e gestite dal contribuente con un'evidente prevalenza della struttura sulla figura del singolo prestatore del servizio e a rischio del contribuente stesso

Locazione breve	è attività d'impresa la locazione: -Di più di quattro appartamenti all'anno - di non più di quattro appartamenti all'anno con prestazione di servizi aggiuntivi non strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile (ex. colazione, pasti, etc.)
Unica operazione consistente nella realizzazione e successiva vendita di immobili	È d'impresa solo se rilevante economicamente, da valutarsi caso per caso (es. realizzazione e vendita di 49 box auto oppure di 5 appartamenti e 8 box auto). Anche se si utilizzano solo mezzi finanziari, senza avvalersi di un'organizzazione di persone e di beni strumentali
Assistenza fiscale	Svolta da associazioni sindacali e di categoria, anche se prevista nei documenti statutari e richiesta dagli associati

Anche la **prassi** e la **giurisprudenza** hanno fornito interpretazioni sulla qualifica di alcuni tipi di attività come attività d'impresa.

Attività	Fonte
attività dei **promotori finanziari** (*)	Ris. Min. 11 novembre 1995 n. 267/E
affitto di camere ammobiliate, con prestazione di servizi accessori quali la consegna e il cambio della biancheria, la pulizia dei locali, ecc.	Ris. Min. 31 dicembre 1986 n. 9/1916
attività di **allevamento** e **vendita** di cavalli e partecipazione a **gare**	CTC 14 giugno 1989 n. 4308
agente di assicurazione	Cass. 14 aprile 1992 n. 4543
assistenza tributaria svolta da associazioni sindacali e di categoria, anche se prevista nei documenti statutari e richiesta dagli associati	Ris. Min. 21 maggio 1992 n. 11/175
(*) A essi si applicano le stesse regole previste per gli agenti e rappresentanti di commercio.	

Territorialità

Sono tassabili in Italia sia le imprese esercitate da soggetti residenti nello Stato italiano sia le imprese che in Italia hanno il luogo di esercizio dell'attività.

Per gli imprenditori residenti, il reddito comprende non solo i redditi prodotti in Italia, ma anche quelli prodotti all'estero.

Per gli imprenditori non residenti, invece, costituisce reddito d'impresa tassabile in Italia solo il reddito conseguito nel territorio nazionale da una Stabile Organizzazione (art. 23 c. 1 lett. e DPR 917/86).

La scelta o l'obbligo di adottare uno specifico regime di determinazione del reddito è basata, in primo luogo, su un criterio dimensionale quantificato in base all'ammontare dei ricavi annui, come riassunto nella tabella seguente.

Caratteristiche dimensionali	Ulteriori requisiti	Soggetti che possono accedervi	Regime	V. n.
ricavi > € 400.000 (prestazione di servizi) o > € 700.000 (attività diverse)	-	tutte le imprese (obbligatorio in caso di superamento dei limiti dimensionali)	ordinario: con determinazione analitica del reddito	5110 e s.
ricavi fino a € 400.000 (servizi) o € 700.000 (attività diverse)	-	imprese minori	semplificato: con determinazione analitica del reddito	5340 e s.
ricavi non superiori a € 85.000	spese per collaboratori o dipendenti ≤ € 20.000	imprese di piccole dimensioni	forfettario: con determinazione forfettaria del reddito e applicazione di imposta sostitutiva del 15% (5% per i primi cinque anni di attività); non si applica IVA e IRAP	5580 e s.

Regime Ordinario

È il regime naturale e obbligatorio per le imprese che nell'anno precedente a quello in corso e relativamente a tutte le attività esercitate hanno conseguito ricavi superiori a **limiti** di euro 500.000 o euro 800.000, previsti, rispettivamente, per gli esercenti attività di prestazione di servizio e gli esercenti attività diverse.

Attività miste (art. 18 c.1 DPR 600/73)

Se l'imprenditore svolge **contemporaneamente** prestazioni di servizi e altre attività, il limite dei ricavi varia a seconda che questi tenga la contabilità unica o contabilità separate per ogni attività.

In caso di **contabilità unica** per tutte le attività esercitate, si considerano prevalenti le attività diverse dai servizi; pertanto, il limite da prendere in considerazione è sempre di € 800.000.

In caso di **contabilità con separata** annotazione dei ricavi per ciascuna attività, si deve considerare l'ammontare dei ricavi relativo all'effettiva attività prevalente, individuata con riferimento a quella che ha conseguito il maggiore ammontare dei ricavi; quindi, se è prevalente l'attività di prestazione di servizi il limite è di € 500.000, altrimenti di € 800.000.

Determinazione e tassazione del reddito

Il reddito d'impresa va determinato distintamente per ogni singolo periodo d'imposta partendo dal risultato contabile di gestione, cioè dalla differenza tra i componenti positivi e negativi quali risultano dal bilancio dell'esercizio chiuso nel periodo d'imposta stesso; ad esso vanno apportate le variazioni previste dalle norme fiscali.

Periodo di imposta

Il periodo d'imposta, di regola, coincide con l'anno solare – dal 1° gennaio al 31 dicembre (art. 7 DPR 917/86).

È possibile che l'esercizio non coincida con l'anno solare a causa di **situazioni eccezionali**, quali: morte dell'imprenditore, cessazione volontaria dell'attività, cessione, affitto o liquidazione dell'impresa, trasferimento all'estero della residenza dell'imprenditore.

Patrimonio dell'impresa (art 65 DPR 917/86)

Nella tabella sono elencati i beni che rientrano nel patrimonio dell'impresa.

Patrimonio
— **beni** alla cui produzione o al cui scambio è destinata l'attività dell'impresa
— **materie** prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili acquistati o prodotti per essere utilizzati nella produzione
— **crediti** acquisiti nell'esercizio dell'impresa
— **beni mobili strumentali**, anche se adibiti **promiscuamente** all'impresa e all'utilizzo personale
— **immobili strumentali** appartenenti all'imprenditore a **condizione** che: a) se strumentali **per natura**, siano stati indicati nell'inventario **(1)**; b) se strumentali **per destinazione (2)**: — risultino indicati nell'inventario come relativi all'impresa se siano stati acquisiti dopo il 1° gennaio 1992; — non siano stati esclusi dal patrimonio dell'impresa mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva (di cui all'art. 58 c. 2 L. 413/91), se sono stati acquisiti anteriormente al 1° gennaio 1992. Di diverso avviso è la **giurisprudenza** che distingue tra immobili utilizzati dal possessore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa e immobili non utilizzati nell'esercizio dell'impresa o dati in locazione o in comodato a terzi (Cass. 14 gennaio 2011 n. 772 e Cass. 20 ottobre 2006 n. 22587): — i primi sono considerati strumentali a prescindere dalla loro iscrizione nell'inventario; — i secondi sono considerati beni dell'impresa solo se sono strumentali per natura o, in caso contrario, se sono iscritti nell'inventario (3)
— qualunque **altro bene** indicato come bene d'impresa **nell'inventario**
(1) Sono strumentali per natura, anche se non utilizzati nell'impresa o dati in locazione o in comodato a terzi, gli immobili che hanno **caratteristiche** tali da non poter essere destinati a usi diversi dall'esercizio dell'impresa senza radicali trasformazioni (es. stabilimenti, capannoni industriali, negozi, teatri, alberghi, ecc.). Si tratta di beni appartenenti ai gruppi catastali B, C, D, E, A10. **(2)** Sono strumentali per destinazione gli immobili posseduti dallo stesso soggetto che esercita l'impresa, per i quali c'è un **utilizzo effettivo** ed esclusivo per l'esercizio dell'impresa, nonché gli immobili concessi in **uso a dipendenti** che hanno trasferito la loro residenza per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività, limitatamente al periodo d'imposta in cui c'è il trasferimento e ai due successivi (

(3) Le **quote di ammortamento** e i **costi** relativi all'**alloggio** dell'imprenditore sono indeducibili anche se l'alloggio è inserito nel fabbricato che comprende i locali destinati alla sua attività commerciale, è sprovvisto di ingresso autonomo ed è stato costruito sulla base di un'unica licenza edilizia relativa anche ai locali commerciali (Cass. 12 luglio 2021 n 19820)

Se i beni provengono dal patrimonio privato, il costo fiscalmente riconosciuto è così determinato (art. 65 c. 3 bis DPR 917/86 e artt. 4 e 5 DPR 689/74):

immobili e beni **mobili** iscritti in **pubblici registri**	valore accertato ai fini dell'imposta di registro o, in mancanza, prezzo indicato nell'atto di acquisto, maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione
beni **costruiti in economia** o in **appalto**	costo di produzione documentato o da stimare, con riferimento alla data di ultimazione della costruzione
beni **in corso di costruzione**	costo sostenuto sino alla data di iscrizione in contabilità
beni **mobili non iscritti** in pubblici registri, raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e secondo i coefficienti di ammortamento (1)	costo di acquisto, maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione
(1) Vale quanto detto per i beni costruiti in economia o in corso di costruzione. Se manca la documentazione del costo, si assume il valore normale alla data di acquisizione. Se non risulta la data di acquisizione, il bene si considera acquisito alla data di iscrizione in contabilità.	

L’impresa che già opera in regime di contabilità semplificata, deve innanzitutto predisporsi alla tenuta di una contabilità ordinaria con la conseguente redazione del bilancio d’esercizio.

A tal fine, deve redigere un prospetto delle attività e delle passività esistenti all’inizio del periodo d’imposta che permetta di individuare i beni appartenenti all’impresa ed effettuarne la valutazione.

Detto prospetto, compilato in maniera autonoma o riportato sul libro degli inventari, deve essere redatto entro il termine di presentazione della dichiarazione de redditi relativa al periodo di imposta precedente (art. 1 DPR 126/2003).

Nella tabella sono illustrati i criteri da utilizzare per la valutazione dei beni

Oggetto	**Criterio di valutazione** (DPR 689/74)
1. beni immobili e beni mobili strumentali	costo di acquisizione maggiorato: • degli oneri accessori di diretta imputazione (compresa l'IVA indetraibile) • delle spese incrementative documentate o, alternativamente, del 3% annuo in relazione al periodo che va dall'acquisto all'immissione nell'impresa
2. beni di cui al punto 1 costruiti in economia o in appalto	costo di produzione documentato o da stimare con riferimento alla data di ultimazione della costruzione
3. rimanenze di merci, materie prime, sussidiarie, prodotti finiti, ecc.	valore risultante dai registri IVA al 31 dicembre dell'anno precedente
4. prodotti in corso di lavorazione	costi sostenuti fino al 31 dicembre dell'anno precedente
5. fondi ammortamento	ammontare pari alle quote dedotte negli anni precedenti
6. cassa, crediti e debiti	valore nominale
7. altre attività	costo di acquisizione

Beni a uso promiscuo: Si tratta di beni utilizzati sia per l'attività d'impresa che per uso personale dell'imprenditore.

La deducibilità delle spese relative a tali beni è limitata alla quota utilizzata per l'esercizio dell'impresa.

Deducibilità degli interessi passivi (art. 61 DPR 917/86)

Gli interessi passivi inerenti all'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra

l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

- NO Art. 96 DPR 917/86
- SI Priorità art. 90, comma 2;

Compensi dell'imprenditore e dei familiari (art. 60 DPR 917/86)

Le somme trattenute dall'imprenditore (c.d. salario figurativo) o corrisposte, a titolo di compenso, ai seguenti familiari non sono deducibili:

- coniuge e ascendenti;
- figli, nonché affidati o affiliati, minori o permanentemente inabili al lavoro.

Al di fuori dei casi suddetti la deduzione è sempre ammessa.

PRECISAZIONI: 1. I compensi corrisposti al coniuge, ai figli minorenni e/o permanentemente inabili e agli ascendenti **non** concorrono a formare il **reddito dei percipienti**.

2. Per i compensi ai collaboratori dell'**impresa familiare**, v. n. 34160.

- **ART. 58** (PLUSVALENZE)
- **ART. 64** (MINUSVALENZE – BENI PROMISCUI)

Regime Semplificato Imprese Minori (1)

Il reddito può essere determinato con due criteri:

- un criterio generale misto di cassa/competenza:

- un criterio opzionale basato sulle registrazioni effettuate ai fini IVA.

Note

(1) Ricavi complessivi non superiori:

- Se prestano servizi € 500.000;

- Se esercitano attività diverse (cessione di beni, produzione, etc.) € 800.000.

Criterio generale misto di cassa/competenza

Il reddito è determinato sommando algebricamente i componenti di reddito indicati in tabella. Essi sono assunti in base al **principio di cassa**, relativamente alle principali operazioni attive e passive dell'impresa (vendite, prestazioni e acquisti di beni e servizi), e al principio di competenza, per i restanti componenti.

Le **rimanenze** non rilevano, ad eccezione di quelle che hanno concorso a formare il reddito dell'anno precedente a quello di entrata nel regime secondo il principio di competenza e che sono interamente deducibili .(art. 1 c. 18 L. 232/2016).

Componenti positivi

Componenti di reddito	Cassa/competenza
ricavi e proventi equiparati: — autoconsumo e simili — tutti gli altri	competenza cassa
plusvalenze (1)	competenza
dividendi	cassa
interessi attivi	
proventi immobiliari	competenza
sopravvenienze attive: — derivanti dallo storno o integrazione di componenti che concorrono per cassa — tutte le altre	cassa competenza

Note:
1. Non si applica la Pex

Componenti negativi

Spese per prestazioni di lavoro: -Compensi agli amministratori -Tutte le altre	Cassa Competenza
Spese di manutenzione **(2)** -Ordinaria (deducibili nei limiti del 5%) -straordinaria	Cassa Competenza
Spese di ricerca (di base e applicata), di pubblicità e di rappresentanza	Cassa
Spese di impianto e ampliamento, di sviluppo, aventi nature pluriennale (che soddisfano cioè i criteri dell'OIC 24)	Competenza
Spese generali	Cassa
Interessi passivi	
Quote di ammortamento di beni materiali e immateriali **(2) (3)**	Competenza
Canoni di leasing (compreso il maxicanone)	
Minusvalenze **(4)**	
Oneri fiscali e contributivi	Cassa
Sopravvenienze passive -Derivanti dallo storno o integrazione di componenti che concorrono per cassa -Tutte le altre	Cassa Competenza
Perdite di beni strumentali **(5)** e su crediti	Competenza
Oneri di utilità sociale	
Quota di accantonamento ai fondi di quiescenza e previdenza **(6)**	

Note:
(2) Purché annotate nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro IVA acquisti o fornite, su richiesta dell'AE, in forma sistematica.
(3) Non si applica l'ammortamento finanziario (beni gratuitamente devoluti alla scadenza) ex art. 104 D.P.R. 917;
(4) Le minusvalenze da cessione di immobilizzazioni finanziarie sono interamente deducibili.
(5) Non rilevano le perdite di beni non strumentali diversi da quelli la cui cessione dà origine a ricavi.
(6) Riguardano sia le Indennità di fine rapporto di lavoro dipendente sia quelle dei collaboratori continuativi, degli agenti e degli sportivi professionisti. Devono essere Iscritti nei registri utilizzati per la contabilità.

Criterio delle registrazioni (art. 18 c. 5 DPR 600/73)

In alternativa al criterio generale misto, le imprese possono, previa **opzione** vincolante per almeno 3 anni, determinare il reddito sulla base delle **registrazioni** effettuate nei registri IVA. In tal caso, si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso/pagamento.

Ne deriva che il volume d'affari rappresenta anche l'ammontare dei ricavi percepiti, mentre le fatture d'acquisto registrate rappresentano le spese sostenute.

Per i componenti soggetti al principio di competenza e le rimanenze si applica il criterio generale misto – (vedi lucido 21)

Obblighi contabili

Chi adotta il criterio della registrazione non annota gli incassi e i pagamenti, ma annota nei registri IVA le operazioni non soggette a tale imposta.

Registri e scritture contabili

Scritture/Registri	Annotazioni
Registro incassi	-I ricavi sono annotati entro 60 giorni dall'incasso, indicando per ciascuno: importo; generalità; indirizzo e comune di residenza anagrafica del cliente o solo codice fiscal; estremi della fattura o altro documento che certifica l'incasso. - gli altri componenti positivi sono annotati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.
Registro pagamenti	-Le spese sono annotate entro 60 giorni dal pagamento, indicando per ciascuna: generalità, indirizzo , comune di residenza anagrafica del fornitore o solo codice fiscal; estremi della fattura o altro documento che certifica il pagamento - gli altro componenti negativi sono annotati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi
Registri IVA (fatture emesse/ corrispettivi e acquisti)	Possono anche sostituire i registri degli incassi e dei pagamenti.
Registro dei beni ammortizzabili o annotazioni degli stessi nel registro IVA acquisti	Per le modalità di compilazione art. 16 D.P.R. 600/73 . È possibile non tenerlo purché l'impresa sia in grado di fornire all' AE gli stessi dati che devono risultare da tale registro (art. 13 D.P.R. 435/2001)
Libro unico del lavoro	È previsto per i sostituti d'imposta ed è relativo ai dipendenti
Altri registri previsti da leggi speciali	Es. pubblica sicurezza, sanitarie, ecc.

Utilizzazione dei registri IVA in sostituzione registro incassi e pagamenti.

Le operazioni rilevanti ai fini IVA, secondo le regole ordinarie. Tuttavia, le fatture d'acquisto devono essere registrate entro 60 giorni dal pagamento; la mancata registrazione non determina l'indeducibilità del costo se è eseguita nell'anno in corso. In luogo delle singole annotazioni degli incassi e dei pagamenti, può essere annotato, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti, con le relative fatture. I ricavi e i costi devono poi essere annotati nell'anno d'incasso o pagamento (entro 60 giorni), indicando il documento già registrato (Circ. AE 13 aprile 2017 n. 11/E);

Operazione non rilevanti IVA, ma rilevanti imposta sui redditi - modalità

Le operazioni non rilevanti ai fini IVA ma rilevanti ai fini dell'imposta sui redditi, secondo modalità indicate in tabella di seguito riportata (DM 2 maggio 1989, art. 9 DL 69/89 conv. in L. 154/89).

Operazione	Descrizione	Termine
costi e ricavi che concorrono al reddito secondo il principio di cassa, derivanti da operazioni non considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi o che non concorrono a formare la base imponibile IVA	esempio: interessi attivi e passivi, premi di assicurazione, tasse di concessione governativa, ecc.	entro 60 giorni dall'incasso/ pagamento
rettifiche apportate ai ricavi e ai costi in base al principio di competenza	esempio: ratei e risconti, fatture da emettere e da ricevere	termine di presentazione della dichiarazione dei redditi
rilevazione delle quote di ammortamento deducibili in base ai coefficienti ministeriali	ammortamenti dei beni materiali e immateriali costituenti immobilizzazioni	
rilevazione di elementi straordinari di reddito	plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, perdite di beni strumentali	
altre annotazioni rilevanti per la determinazione del reddito	spese per personale dipendente, oneri di utilità sociale, accantonamenti di quiescenza e di previdenza, spese relative a più esercizi, partecipazioni agli utili spettanti agli associati in partecipazione **(1)**	
indicazione del valore delle rimanenze di beni-merce, materie prime e semilavorati, titoli di partecipazione quali azioni, ecc. **(2)**	con indicazione sia delle quantità e dei valori per singole categorie di beni, sia dei criteri seguiti per la valutazione	

(1) Inclusi i compensi spettanti agli **amministratori** delle s.n.c. e s.a.s.
(2) La distinta indicazione delle rimanenze deve essere effettuata direttamente nel registro IVA degli acquisti o in apposito prospetto di dettaglio allegato. La **mancata indicazione** non giustifica da sola l'accertamento in rettifica del reddito (Ris. Min. 26 febbraio 1982 n. 7/2649, CTC 2 ottobre 1989 n. 5709).

❖ **Opzione per il Regime Ordinario**

(art. 18 co.VIII DPR 600/73; art. 10 L. 154/89): vedi lucido 14 e 15;

❖ **Passaggio dal Regime Ordinario al Semplificato**

(Art, 18 co. VIII DPR 600/73; Art. 10 L. 154/89)

Regime forfettario per le imprese di piccola dimensione

Prevede modalità semplificate di determinazione del reddito e di tassazione; esenzione IRAP; semplificazione ai fini IVA;

-**Nuova Attività** : art. 1 c. 54-56 L.190/2014
(coefficiente di redditività variabile e aliquota imposta sostitutiva del 5 %)

- **Attività già esistente** : art. 1 c. 54-55 L.190/2014 (imposta sostitutiva del 15%)

Soggetti esclusi (art 1 c. 57 L. 190/2014)

Non possono accedere al regime i soggetti che si trovano in **una** delle seguenti situazioni:

— residenza all'estero, salvo il caso in cui siano residenti in uno Stato membro UE o aderente al SEE e producano in Italia almeno il 75% del reddito complessivo prodotto

— effettuazione, in via esclusiva o prevalente, di attività di:
- cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato e di terreni edificabili (c.d. immobiliari)
- cessioni intra UE di mezzi di trasporto nuovi (v. n. 65320 e s.)

— partecipazione, *contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone (comprese le s.s. che producono redditi d'impresa o di lavoro autonomo), associazioni professionali, società di fatto commerciali, imprese familiari e aziende coniugali* **(1) (2)**

— controllo diretto o indiretto di s.r.l. o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente *riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore* (v. n. 5584)

— adozione dei regimi forfettari di determinazione del reddito (es. allevamento), del regime del Patent box, del regime per i lavoratori impatriati (Risp. AE 19 luglio 2019 n. 283) o dei seguenti regimi speciali IVA **(3)**:
- agricoltura e attività connesse e pesca o agriturismo
- editoria
- agenzie di viaggi e turismo
- *intrattenimenti, giochi e altre attività simili*
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione
- vendita sali e tabacchi o commercio di fiammiferi
- gestione di servizi di telefonia pubblica, rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta
- vendite a domicilio

— attività esercitata prevalentemente nei confronti di: datore di lavoro con cui sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi nei due anni precedenti; soggetti a lui riconducibili (v. n. 5592)

— *percezione, nell'anno precedente a quello di accesso al regime, di redditi di lavoro dipendente e assimilati superiori a* € 30.000, salvo che il rapporto di lavoro sia cessato **(4)**

(1) Comprese le partecipazioni detenute a titolo di nuda proprietà (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E).
(2) Se durante l'anno l'imprenditore riceve la partecipazione in eredità o in donazione, non fuoriesce dal regime se la rimuove entro quell'anno (Risp. AE Telefisco 30 gennaio 2020).
(3) L'adozione dei regimi forfettari di determinazione del reddito o dei regimi speciali IVA esclude l'applicazione del regime forfettario anche per tutte le altre attività eventualmente svolte (Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E).
(4) Ai fini del computo del limite di € 30.000 sono esclusi i redditi soggetti a tassazione separata.

Soggetti esclusi (art 1 c. 57 L. 190/2014)

Non possono accedere al regime i soggetti che si trovano in **una** delle seguenti situazioni:

Precedente opzione per la contabilità ordinaria: l'opzione vincola il contribuente per 3 anni. *

* Tuttavia, è possibile la variazione dell'opzione nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative, quali quelle intervenute nel 2023 sul regime in oggetto (art. 1 DPR 442/97 e Circ. AE 5 dicembre 2023 n.32/E).

Controllo di S.r.l. o associazioni in partecipazione

L' imprenditore è escluso dal regime se ricorrono entrambe le seguenti condizioni:

- Controlla direttamente una s.r.l. o un'associazione in partecipazione;
- La s.r.l. o l'associazione in partecipazione esercita un'attività economica direttamente o indirettamente riconducibile a quella svolta dall'imprenditore;

Per il controllo vedi art. 2359 c. 1 e 2 e circ. A/E 9/E-2019.

Controllo di S.r.l. o associazioni in partecipazione

L'attività svolta dalla s.r.l. o dall'associazione in partecipazione si considera direttamente o indirettamente riconducibile a quella svolta dall'imprenditore se, congiuntamente (Circ AE 10 aprile 2019 n. 9/E)

- Appartiene alla stessa sezione ATECO(es. sezione I – servizi di alloggio e ristorazione). Rilevano le sezioni ATECO attribuibili in base all'attività effettivamente svolta (non quelle formalmente dichiarate);
- L' imprenditore effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili nei confronti della s.r.l. o dell'associazione in partecipazione;
- La s.rl. o l'associazione in partecipazione deduce i relativi costi.

La **presenza** di tutte e tre le condizioni può essere **verificata** solo a fine anno, comportando, in caso di esito positivo, la fuoriuscita dal regime dall'anno successivo.

Attività svolta nei confronti del datore di lavoro (art. 1 c. 57 lett. D bis L.190/2014 e Circ AE 10 aprile 2019 n. 9/E)

È escluso dal regime l'imprenditore che svolge l'attività d'impresa **prevalentemente** nei confronti di:

-Datore di lavoro con cui **è in corso** un rapporto di lavoro dipendente o assimilato **oppure era** intercorso nei due anni precedenti;

-I soggetti direttamente o indirettamente riconducibili al datore di lavoro: si tratta di soggetti controllanti, controllati e collegati o d persona interposta (tra cui sono compresi i familiari: coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo).

La prevalenza va verificata a fine anno facendo riferimento ai ricavi conseguiti, che se superiori al 50% dei ricavi complessivi, comportano la fuoriuscita dal regime dall'anno successivo.

A. Nuova Attività

- **Requisiti:** Possono accedere al regime i soggetti che, **nell'anno di inizio** delle propria attività, **presumono** di conseguire ricavi non superiori a € 85.000 (ragguagliati ad anno).
- sostenere spese non superiori a 20.000 € per lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro accessorio, titolari di borse di studio, di assegno o sussidio, o di addestramento professionale, utili da partecipazione erogati agli associati che apportano solo lavoro (contratti in essere al 25 giugno 2015), prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore o dai suoi familiari.
- **Ingresso:** Per accedere al regime occorre presentare la **dichiarazione di inizio attività** indicando il codice "2" nell'apposita **casella** del quadro B. In caso di **omessa indicazione**, resta valido il comportamento concludente ma si applica la sanzione da € 250 a € 2.000.

Determinazione del reddito

Il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi **percepiti** un **coefficiente di redditività** in misura variabile a seconda del tipo di attività svolta, individuata in base al codice ATECO. Sono ininfluenti le sopravvenienze attive e passive, nonché le plusvalenze o le minusvalenze realizzate in corso di regime.

Tassazione

Per i **primi cinque anni** di attività, se sono rispettate le **condizioni** indicate di seguito, sul reddito imponibile si applica un'imposta sostitutiva dell' IRPEF, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP pari al 5%. **Trascorsi** i cinque anni o in caso di **mancato rispetto** delle condizioni, l'imposta è pari al 15%.

Condizioni

Condizioni	Precisazioni
a) il contribuente non ha esercitato, nei **tre anni precedenti** l'inizio dell'attività, un'attività d'impresa (o professionale), anche in forma di impresa familiare o associata	il triennio si riferisce all'effettivo svolgimento dell'attività e non al periodo d'imposta (es. se un soggetto inizia una nuova attività a ottobre 2019, può beneficiare dell'imposta del 5% se ha concluso la precedente attività entro settembre 2016)
b) l'attività non costituisce mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta **dallo stesso soggetto** sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui essa consista nel periodo di pratica obbligatoria per l'esercizio di un'arte o professione	non vi è mera prosecuzione nei seguenti casi: la nuova attività o il mercato di riferimento sono diversi; il lavoro dipendente o assimilato è stato svolto in base a contratti a tempo determinato o di collaborazione continuativa per un periodo non superiore a un anno e mezzo
c) in caso di prosecuzione di un'attività svolta in precedenza **da altro soggetto**, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di inizio della nuova impresa, non è superiore a € 85.000	se l'attività è ceduta in corso d'anno, la verifica del superamento dei limiti va fatta cumulando i ricavi riferibili al cedente e quelli riferibili al cessionario, relativi all'anno di cessione

- I ricavi **non** sono soggetti a eventuali **ritenute d'acconto**; a tal fine, l'imprenditore deve rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto da cui risulti che le somme indicate in fattura sono soggette a imposta sostitutiva.

- **Non** si applicano **indici sintetici di affidabilità fiscale**.

- I soggetti in regime forfettario sono **esonerati** dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili. Hanno però l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi .

Semplificazioni IVA

- L'imprenditore **non può** addebitare l'IVA a titolo di rivalsa né può detrarre l'imposta assolta sugli acquisti nazionali e intra UE.
- Inoltre è esonerato dalla maggior parte degli adempimenti IVA:

Operazioni (1)	Obblighi/esoneri
cessioni e prestazioni nazionali	— vanno sempre certificate con l'emissione di fattura o scontrino, pur senza addebito dell'IVA (2) — la fattura deve indicare che si tratta di "operazione in franchigia da IVA ai sensi dell'art. 1 c. 54 e s. L. 190/2014" (Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E) — esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture e dei corrispettivi — obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi, salvo emissione di fattura
cessioni di beni intra UE	— si considerano cessioni interne senza diritto alla rivalsa — la fattura deve indicare che l'operazione non costituisce cessione intra UE ai sensi dell'art. 41 c. 2 bis DL 331/93 conv. in L. 427/93 — esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture
acquisti	— numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali — esonero dall'obbligo di registrazione (e quindi dell'istituzione del relativo registro) — se trova applicazione il meccanismo del **reverse charge** (v. n. 52940 e s.), integrazione della fattura ricevuta — se **intra UE**, sono soggetti a IVA se viene superata la **soglia annua** di € 10.000 (art. 38 c. 5 lett. c DL 331/93 conv. in L. 427/93 - v. n. 65330 e s.); in tal caso, l'imprenditore deve iscriversi al VIES, deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e, se supera le soglie previste, deve presentare gli elenchi Intrastat

Semplificazioni IVA

importazioni ed esportazioni	si applicano le regole ordinarie, ma non è possibile avvalersi del plafond per l'acquisto di beni e servizi con dichiarazione d'Intento. Le esportazioni saranno ammesse nei limiti stabiliti con apposito DM (art. 1 c. 58 lett. e L. 190/2014)
liquidazioni e versamenti	esonero dall'obbligo, ad **eccezione** dell'imposta relativa alle fatture per acquisti intra UE che superano la soglia annua di € 10.000 e per altre operazioni per cui il contribuente risulta debitore IVA in base al reverse charge (v. sopra); in tal caso, il versamento va effettuato **entro** il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni
dichiarazioni e altri adempimenti	esonero da presentazione della dichiarazione annuale, della comunicazione dei dati delle liquidazioni

Note (2) Per le prestazioni di servizi ricevute da non residenti o rese agli stessi si applicano le regole ordinarie sulla territorialità.

- ***Fattura elettronica***: (art.1c.3 D.Lgs 127/2015, Faq AE novembre 2018 e luglio 2019, Circ. AE 10 aprile 2019 n.9/E par.4.1) Fino al 30 giugno 2022, l'imprenditore era **esonerato** dall'obbligo di **emettere** le fatture elettroniche (salvo quelle nei confronti della PA). **Dal 1° Luglio 2022** al 31 dicembre 2023, l'esonero permaneva solo se l'imprenditore, nell'anno precedente, aveva conseguito ricavi non superiori a **€25.000**, ragguagliati ad anno (dal 2024 l'emissione è obbligatoria a prescindere dal volume di ricavi).
La fattura elettronica va emessa utilizzando il **codice RF19**, specifico per il regime fiscale dei forfettari, e il **codice natura N2.2** (v.n. 52648). Poiché le operazioni effettuate di forfettari non sono soggette ad IVA, per quelle di **importo superiore** a € 77,47 si applica l'imposta di bollo di € 2 (v.n. 74055).

B. Attività già esistente

Si applica quanto detto sopra per le nuove attività, con alcune peculiarità.

- **Requisiti:** l'imprenditore deve verificare che **nell'anno precedente** quello di adozione di regime forfettario abbia conseguito ricavi non superiori a € 85.000 ed abbia sostenuto spese per lavoro dipendente e compensi a collaboratori, anche a progetti per importo **non** superiore ad € 20.000.

  La **verifica** del limite dei ricavi va fatta in base al regime allora adottato e senza considerare quelli derivanti dall'adeguamento agli indici sintetici di affidabilità fiscale.

- **Determinazione del reddito:** i componenti positivi e negativi di reddito **relativi ad anni precedenti**, la cui tassazione o deduzione è stata **rinviata** in base alle regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa partecipano per le quote residue alla formazione del reddito (e della base imponibile IRAP) **dell'esercizio precedente** a quello di adozione del regime forfettario.

  Ciò vale anche per le rimanenze di merci di anni precedenti (Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E).

❖ **Perdite:** le perdite fiscali generatesi negli **anni precedenti** possono essere computate in diminuzione del reddito secondo le regole ordinarie;

❖**Tassazione:** si applica un'**imposta sostitutiva** dell'irpef, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP pari al 15%.

Regime fiscali particolari

- **Attività agricole connesse che non entrano nel reddito agrario (compreso allevamento);**
- **Produzione e cessione di energia da fonti rinnovabili:**

a) Diverse dal fotovoltaico: agroforestali – vegetali – prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli;

b) Fonti fotovoltaiche;

- **Agriturismo;**
- **Imprese di autotrasporto;**
- **Imprese distribuzione di carburante.**

Attività Commerciali Occasionali

I Proventi derivanti da attività commerciali svolte in maniera occasionale (cioè non abitualmente), senza vincolo di subordinazione e senza organizzazione di mezzi, sono ricompresi nella categoria dei Redditi Diversi (art. 67 c. 1 lett. i DPR 917/86).

Esempi:

- Noleggio imbarcazione e navi da diporto;
- Procacciamento di affari a domicilio;
- Attività di affittacamere ammobiliate;
- Servizi di trasporto e distribuzione guide telefoniche;
- Produzione di energia elettrica da impianto fotovoltaico, per la parte ceduta alla rete;
- Raccolta di prodotti selvatici non legnosi (ATECO 2.30) e di piante officinali spontanee.