

Gian Paolo
Tosoni

Quattro novità per i forfettari

*Escluso dal regime
chi ha redditi
di lavoro dipendente
superiori a 30mila
euro e chi ha spese
di personale
superiori a 20mila
euro lordi*

*Regime premiale
per chi fa la e fattura*

La legge di Bilancio per l'anno 2020 (160/2019), con i commi 691 e 692 dell'articolo 1, interviene, ancora una volta, sul regime forfettario ripristinando, con qualche variazione, alcuni dei requisiti di accesso e delle cause ostative che lo scorso anno erano stati abrogati dalla legge 145/2018 (legge di Bilancio per l'anno 2019).

Viene previsto anche un regime premiale per incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica da parte dei contribuenti forfettari.

È stato soppresso, invece, il regime della cosiddetta flat tax, la cui entrata in vigore era stata prevista dal 2020 per i contribuenti con ricavi di ammontare compreso tra 65.001 e 100mila euro.

Le novità

Il legislatore ha previsto quattro novità normative:

- ❶ ai fini dell'accesso al regime, la reintroduzione del limite di spesa con riferimento al personale dipendente;
- ❷ il ripristino dell'esclusione dal regime per coloro che percepiscono un reddito di lavoro dipendente o assimilato di ammontare superiore a 30mila euro;
- ❸ un regime premiale per chi emette la fattura elettronica;
- ❹ la concorrenza del reddito forfettario ai fini del calcolo delle detrazioni e deduzioni.

Il nuovo comma 54 della legge 190/14, come sostituito dal comma 692, dispone che possono avvalersi del regime forfettario i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, al contempo, nell'anno precedente:

- ❶ hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65mila euro (requisito invariato rispetto all'anno precedente);
- ❷ hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20mila euro lordi per lavoro accessorio di cui all'articolo 70 del Dlgs 276/2003 (anche lavoro occasionale), per lavoro dipendente e per collaborazioni di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del Tuir (collaborazione coordinata e continuativa), anche con modalità riconducibile a un progetto in base agli articoli 61 e seguenti del Dlgs 276/2003. Nel limite

sono comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), e le spese per prestazioni di lavoro dei familiari di cui all'articolo 60 del Tuir.

Quindi, dal 2020, potranno accedere al regime forfettario i contribuenti che, nell'anno precedente oltre a non avere superato la soglia di 65mila euro a titolo di ricavi/compensi, hanno sostenuto spese per i propri lavoratori dipendenti e assimilati non superiori a 20mila euro.

I requisiti di accesso vanno verificati con riferimento all'anno precedente: la circolare 10/E/16 si era pronunciata in questo senso

Si ricorda che fino al 31 dicembre 2018, la lettera b) del comma 54 (soppressa dal 1° gennaio 2019) già prevedeva questo requisito di accesso, ma il limite di spesa era pari a 5mila euro. Nel reintrodurre il limite di spesa, la norma lo eleva a 20mila euro.

I requisiti di accesso devono essere verificati con riferimento all'anno precedente; pertanto, nell'anno 2020 potranno accedere o permanere nel regime forfettario i contribuenti che nell'anno 2019 hanno rispettato i predetti requisiti.

La lettera d) del comma 692 della legge di Bilancio 2020 introduce la

FORFETTARI REQUISITI

| | |
|--|---|
| <p>REGIME FORFETTARIO</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● Ricavi e compensi non superiori a 65.000 euro |
| <p>NUOVO REQUISITO DI ACCESSO Non aver sostenuto spese di ammontare superiore a 20.000 €:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Per lavoro dipendente anche occasionale - Per collaborazione coordinata e continuativa - Per contratti a progetto - Compensi a familiari nel periodo di imposta precedente | <ul style="list-style-type: none"> ● Se è stato applicato il regime forfetario continua ad applicarlo nel 2020, se rispetta i nuovi requisiti ● Se ha applicato il regime naturale semplificato per cassa, può applicare il regime forfetario |

lettera d-ter) al comma 57 della legge 190/2014 la quale prevede l'esclusione dal regime forfetario dei soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (articolo 49 e 50 del Tuir) eccedenti l'importo di 30mila euro (si deve intendere al lordo delle ritenute a carico del dipendente).

Si tratta di tutti i compensi assimilati al lavoro dipendente quali ad esempio l'incarico di amministratore di società, l'assegno ricevuto dal coniuge in

forza di separazione o l'indennità di un assessore comunale.

La norma precisa anche la verifica di tale requisito non è necessaria nel caso in cui il lavoro sia cessato. L'importo di 30mila euro non sembra ragguagliato ad anno. Se ad esempio un contribuente ha percepito la pensione dal mese di settembre di 5mila al mese, totale 20mila euro, può accedere almeno per l'anno 2020 al regime forfetario.

Tale causa di esclusione era stata inizialmente introdotta con decorrenza 1° gennaio 2016 dalla legge 208/2015 e poi abrogata, dal 1° gennaio 2019, dalla legge 145/2018; considerato che la formulazione della norma ora reinserita è identica al passato, devono ritenersi applicabili i chiarimenti già forniti dall'agenzia delle Entrate.

In particolare, con la circolare 10/E/16, l'Agenzia aveva precisato che, ai fini della non applicabilità della causa di esclusione, rilevano solo le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario.

Il limite, invece, va considerato nel caso in cui, pur avendo cessato il lavoro nell'anno precedente, sia intervenuta una delle seguenti due situazioni:

La verifica sui compensi da lavoro dipendente non si applica se l'attività è cessata e non è subentrato un altro rapporto, anche di pensione

❶ sia stato percepito un reddito di pensione che, in quanto assimilato al reddito di lavoro dipendente, assume rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della soglia di 30mila euro;

❷ il contribuente abbia intrapreso un nuovo lavoro ancora in essere al 31 dicembre.

Si ricorda che la legge di Bilancio 2019, oltre ad abrogare la causa di esclusione ora reinserta, ha anche previsto l'esclusione dal regime per le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale previsione non è stata abrogata; pertanto, con riferimento all'attività di lavoro dipendente eventualmente esercitata dovranno essere verificati entrambi i requisiti.

Tuttavia, mentre il limite dei 30mila euro deve essere verificato con riferimento all'anno precedente, la condizione di prevalenza deve essere verificata con riferimento all'anno di applicazione del regime stesso e gli effetti decorrono dall'anno successivo.

NUOVA CAUSA DI ESCLUSIONE

AVER PERCEPITO:

- Redditi di lavoro
- Redditi assimilati a quelli di lavoro (collaborazione coordinata e continuativa eccetera)
- Redditi da pensione, di importo superiore a 30.000 euro non ragguagliati ad anno nel periodo di imposta precedente

Non scatta la causa di esclusione se il rapporto di lavoro è cessato nell'anno

Regime premiale e detrazioni

Nel presupposto che i contribuenti che operano in regime forfettario non hanno l'obbligo di emettere la fattura elettronica, la lettera f) del comma 692 introduce, un regime premiale, volto a incentivarne l'utilizzo.

Viene aggiunto un periodo nel comma 74 che prevede che per i contribuenti che si avvalgono del regime forfettario e che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento è ridotto di un anno; il termine quindi è di quattro anni rispetto a cinque.

L'articolo 1, comma 3 del Dlgs 127/2015, in materia di fatturazione

ALTRE MODIFICHE NORMATIVE

SE VIENE EMESA SPONTANEAMENTE LA FATTURA ELETTRONICA PER L'INTERO FATTURATO

- Riduzione di un anno del termine per l'accertamento

CONCORSO DEL REDDITO IN REGIME FORFETTARIO

- Detrazioni
- Deduzioni
- Benefici non tributari
- Abrogazione del regime della flat tax (ricavi e compensi 65.000/100.000 euro)

elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati, esonera dall'obbligo di fatturazione elettronica i soggetti passivi che applicano il regime forfettario; nel caso in cui i contribuenti decidano di emettere le fatture in formato elettronico si ricorda sono obbligati alla conservazione sostitutiva delle stesse.

Il regime premiale dovrebbe essere esteso al caso in cui ci sia anche la vendita al minuto documentata dallo scontrino elettronico.

I contribuenti in regime forfettario non sono esonerati dalla emissione dello scontrino fiscale e quindi dalla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Nulla vieta, che sussistendo le condizioni si possa sostituire lo scontrino fiscale con la fattura anche non elettronica.

La concorrenza del reddito per deduzioni e detrazioni

Altra norma innovativa riguarda il concorso del reddito prodotto in regime forfettario (quadro LM della dichiarazione dei redditi) nell'ammontare del reddito complessivo ai fini della spettanza o per la determinazione delle deduzioni, detrazioni o benefici anche non tributari.

La precisazione è giustificata dal fatto che il reddito in forfait non viene riportato nel quadro RN della dichiarazione dei redditi e quindi sfuggiva dal calcolo del reddito, ad esempio, per famigliari a carico (limite di reddito euro 2.840,51 - 4mila per i figli che hanno compiuto l'età di 24 anni).

Le conseguenze per chi perde il regime

Qualora la persona fisica lavoratore autonomo o professionista debba abbandonare il regime forfettario dal 2020 la prima cosa da fare è dotarsi del codice univoco al fine di poter emettere la fattura elettronica (sono esclusi solo i medici).

Inoltre è opportuno trasmettere alle Entrate in via telematica la procura eventualmente rilasciata a favore di un intermediario per i servizi telematici offerti dalle Entrate (consultazione, conservazione e così via).

Da quest'anno l'ex forfettario dovrà subire la ritenuta d'acconto sui compensi professionali o per le interme-

diazioni, come pure deve applicare la ritenuta qualora sia lui ad erogare i medesimi compensi.

Per i compensi maturati nel 2019 e non ancora incassati si prospetta una tassazione sfavorevole in quanto il comma 72 dell'articolo 1 della legge 190/2014 dispone che, in caso di passaggio dal regime forfettario a quello ordinario, i ricavi e compensi maturati nel 2019 che verranno incassati nel 2020 saranno sottoposti al regime del periodo di imposta in cui si manifestano e quindi quello dell'incasso e sembra (ingiustamente) senza deduzioni.

Unico ristoro per l'ex forfettario è il recupero dell'Iva (rettifica delle detrazioni) per gli acquisti di beni strumentali effettuati negli ultimi cinque anni (dieci per gli immobili) nella misura di tanti quinti o decimi non ancora maturati; inoltre spetta il recupero dell'Iva sulle rimanenze di merci in giacenza ad inizio anno e dei beni e servizi non ancora utilizzati.

La partecipazione in società di persone

Nel corso del 2019, le Entrate hanno pubblicato numerose risposte ad interpellati, presentati per chiedere chiarimenti in ordine alle disposizioni introdotte lo scorso anno. Di seguito i principali chiarimenti.

La partecipazione, anche minoritaria, in una società di persone ostacola l'applicazione del regime forfettario. Questa causa ostativa, prevista dalla lettera d) del comma 57 della legge 190/2014 è stata modifi-

GLI EFFETTI PER CHI ESCE DAL REGIME FORFETTARIO

- Codice univoco per l'emissione della fattura elettronica
- Eventuale delega all'intermediario per i servizi telematici dell'Agenzia
- Applica e subisce la ritenuta d'acconto
- Ricavi e compensi 2019 non incassati imponibili nel 2020 in regime ordinario
- Rettifica Iva a favore del contribuente

cata a decorrere dal 2019 con l'aggiunta, nel testo, delle imprese familiari. Sebbene il testo di legge non abbia subito sostanziali modifiche, i chiarimenti dell'Agenzia sono stati differenti.

Infatti, la circolare 9/E del 2019, ha chiarito che la nuova formulazione della lettera d), in virtù della ratio della norma volta ad evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte, va interpretata nel senso che la causa ostativa non opera solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla.

Ciò significa che il contribuente che intenda applicare il regime forfettario e che possiede una partecipazione in

società di persone, deve accertarsi che la partecipazione venga ceduta entro l'anno precedente.

Dai chiarimenti resi dalle Entrate non è più ammessa la possibilità di cedere la partecipazione in corso d'anno al fine di poter comunque beneficiare del regime forfettario nell'anno stesso. Tale ultima possibilità era concessa:

- fino al 31 dicembre 2018 dalla circolare 10/16.
- per il solo 2019, quale eccezione prevista dalla circolare 9/19 in considerazione della tardiva pubblicazione in Gazzetta ufficiale della legge 145/2018 che aveva modificato il testo di legge.

In senso analogo la risposta ad inter-

pello 123/19 e la risposta 125/19.

Esemplificando: chi possedeva una partecipazione nel 2019, deve averla ceduta entro il 31 dicembre 2019 per accedere al regime forfettario dall'anno 2020; in caso contrario, l'accesso al regime sarà possibile solo dal 2021, previa cessione della stessa nel 2020.

Si ricorda, infine, che non costituisce causa ostativa la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o d'impresa (circolare 9 e risposta 114/19).

La partecipazione in società di capitali

A differenza delle società di persone, le partecipazioni in società di capitali, precludono l'accesso al regime forfettario solo se, contemporaneamente, sono verificate due condizioni: la prima è che la partecipazione posseduta sia di controllo, diretto o indiretto; la seconda è che l'attività svolta dalla società a responsabilità limitata controllata sia riconducibile a quella svolta dal contribuente che intende applicare il regime forfettario.

Nel caso in cui anche solo una delle due condizioni non sia verificata, la causa ostativa non opera. Con la circolare 9/19 e con numerose risposte a interpelli (tra le altre si segnalano le risposte 120/19, 137/19, 162/19, 169/19 e così via), l'agenzia delle Entrate ha chiarito che per la verifica del requisito di "controllo", occorre riferirsi all'articolo 2359 del Codice civile, in base al

CHIARIMENTI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE/1

I chiarimenti dell'agenzia delle entrate intervenuti nel 2019 sulle cause ostative

REGIME FORFETTARIO

- Esistenti dall'inizio del periodo di imposta
- Partecipazioni in società di persone

PARTECIPAZIONE IN SRL

- Controllo indiretto anche mediante familiari
- Controllo di fatto mediante fatturato alla società
- Riconducibilità della attività se rientranti nella stessa sezione Ateco
- Non è ostativa se i compensi del forfettario non sono dedotti

quale sono considerate "controllate":

- ① le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- ② le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- ③ le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il comma 2 dello stesso articolo 2359 del Codice civile disciplina, in-

rifica avendo riguardo della sezione Ateco in cui le attività stesse sono ricomprese.

Tuttavia l'incompatibilità si riterrà sussistente qualora la persona fisica che usufruisce del regime forfettario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva, alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

La partecipazione in società di persone è sempre incompatibile. Per le società di capitali conta invece se la partecipazione è di controllo

vece, il controllo indiretto precisando che questo si perfeziona quando è integrato anche per mezzo di soggetti interposti. Nell'ambito delle persone interposte sono ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del Tuir, vale a dire il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Il secondo requisito da verificare al fine di valutare l'operatività della causa ostativa, è quello dello svolgimento, da parte della società, di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

L'agenzia delle Entrate, nella circolare 9/19, ha precisato che la "riconducibilità" di una attività a un'altra si ve-

Di conseguenza, se le attività svolte appartengono alla medesima categoria, ma la persona fisica non effettua alcuna cessione di beni o prestazione di servizi nei confronti della Srl oppure, nel caso la esegua, i costi dei predetti beni/servizi non siano fiscalmente dedotti, la causa ostativa non opera poiché le attività non saranno ritenute «attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili».

Analoghe conclusioni sono contenute nelle risposte 108/19, 119/19, 121/19, 122/19, 133/19.

Oltre che il controllo diretto ed indiretto, l'agenzia delle Entrate ha posto l'attenzione sul cosiddetto "controllo di fatto".

La questione è stata analizzata nel-

l'interpello 334/19 relativo ad una srl, partecipata da tre soci nella misura di 1/3 ciascuno, esercente attività di consulenza in campo assicurativo con codice Ateco dichiarato 66.21.00, compreso nella sezione K.

L'istante contribuente intendeva avviare l'attività di procuratore d'affari con codice Ateco dichiarato 46.19.02, compreso nella sezione G, usufruendo del regime forfettario e prevedeva di svolgere la nuova attività anche a favore della partecipata. Tale ultima circostanza, a parere dell'uffi-

Se il soggetto forfettario è anche il principale fornitore della società, il regime non è applicabile: si presume un controllo di fatto

cio, potrebbe determinare un controllo di fatto e, quindi, l'esclusione dal regime anche in assenza di una partecipazione di controllo e della riconducibilità dell'attività svolta.

Dubbia nella circostanza la natura della attività.

La stessa questione è stata poi trattata dall'interpello 398/19 con la quale, premesso che vi era coincidenza della attività svolta fra srl e professionista, nella risposta, l'Agenzia afferma che, tenuto conto che il soggetto forfettario era probabilmente il principale fornitore della società, tale circostanza integrava il controllo di fatto e,

quindi, l'inapplicabilità del regime forfettario.

In ordine al momento in cui si verifica la causa ostativa la circolare 9E/2019, precisa che assume rilevanza l'anno di applicazione del regime forfettario e quindi la decadenza si verifica nell'anno successivo.

L'incompatibilità con i redditi da dipendente

Come anticipato, non possono applicare il regime forfettario le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali il rapporto è corrente o era nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Alla luce delle modifiche introdotte nel comma 57, lettera d ter) la verifica di questa causa di incompatibilità deve essere verificata soltanto quando il reddito di lavoro dipendente è risultato nell'anno precedente non superiore all'importo di 30 mila euro annui, in quanto al contrario porrebbe già fuori dal regime forfettario il contribuente.

L'agenzia delle Entrate ha precisato che la verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta; solo in questo momento, infatti, è possibile verificare se il lavoro è stato svolto con prevalenza o meno.

In tal senso le risposte 134/19, 161/19, 163/19 e 399/19.

Non sempre però le prestazioni

svolte nei confronti del datore di lavoro sono d'ostacolo al regime forfettario; la ratio della norma intende evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.

Nei casi in cui non si riscontrano tali artifici, il lavoro autonomo e quello dipendente possono coesistere.

È il caso della risposta 161 in cui un contribuente chiedeva se fosse possibile accedere al regime forfettario considerato che:

❶ aveva maturato i requisiti pensionistici nel 2017 e nello stesso anno aveva cessato il suo rapporto di lavoro di lavoro dipendente;

❷ che a decorrere dal 2018 aveva iniziato a percepire un reddito di pensione;

❸ che l'attività di lavoro autonomo veniva svolta prevalentemente nei confronti dell'ex datore di lavoro.

L'agenzia delle Entrate ha affermato che coloro i quali percepiscono un reddito di pensione non incorrono nella causa ostativa ogniqualvolta in cui il pensionamento sia obbligatorio per legge.

C'è assenza di artifici (e quindi di causa ostativa) nel caso in cui l'apertura della partita Iva sia richiesta proprio dal datore di lavoro; è il caso della risposta 163 in cui un contribuente dipendente presso una azienda sanitaria, aveva poi deciso di partecipare ad un concorso pubblico indetto dalla stessa azienda, che comportava l'obbligo della apertura della partita Iva in caso di vittoria del concorso.

La stessa circolare 9/19 ha precisato che nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della richiamata lettera d-bis), il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, la causa ostativa in esame non potrà trovare applicazione se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza. In tal senso la risposta 382/19 relativa ad una dentista che, oltre a lavorare come libera professionista, lavorava con contratto di lavoro dipendente presso una Asl.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CHIARIMENTI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE/2

I chiarimenti dell'agenzia delle entrate intervenuti nel 2019 sulle cause ostative

FORFETTARIO CON RAPPORTO PROFESSIONALE PREVALENTE CON IL DATORE DI LAVORO

- Verifica alla fine del periodo di imposta con effetti da quello successivo
- Non scatta se il forfettario ha raggiunto la pensione obbligatoria
- Non scatta se il rapporto di lavoro e professionale era preesistente
- Non scatta se i costi non sono dedotti