

REGIME FORFETTARIO IL PUNTO AL 04.2019

Con la pubblicazione della circolare 9 dell'agenzia delle Entrate del 10 aprile 2019, insieme ai numerosi interpelli esaminati in questi mesi, sono certamente più chiari i vincoli che deve rispettare chi volesse aderire al regime forfettario.

Ponendoci nell'ottica di chi nel 2019 non applica tale regime, mentre valuta di aderirvi dal 2020, possiamo esaminare qual è il perimetro normativo entro cui deve trovarsi il contribuente forfettario.

Per eseguire tale indagine verifichiamo anzitutto gli elementi caratterizzanti il regime agevolato, che non hanno subito modifiche con la legge di Bilancio 2019 (145/2018), ma - al massimo - sono stati oggetto di interpretazioni derivanti dalla prassi ufficiale.

I limiti a ricavi e compensi

L'entità dei ricavi o compensi è certo l'elemento di maggiore rilevanza e, tutto sommato, di semplice analisi, se è chiaro il concetto di ricavi o compensi nell'accezione fiscale. L'articolo 1, comma 54, della legge 190/2014 fissa a 65mila euro il tetto dei ricavi o compensi prodotti nell'anno precedente: limite che quindi non dev'essere superato nel 2019, se si vuole aderire al regime forfettario nel 2020.

La cifra va determinata applicando i criteri con cui i componenti partecipano alla formazione del reddito nello stesso periodo d'imposta 2019: significa che se, ad esempio, un imprenditore individuale nel 2019 si trova in regime di contabilità ordinaria per opzione (ed è terminato il triennio minimo di vigenza di tale scelta), per verificare il superamento del limite conteggerà i ricavi maturati sulla base del principio di competenza. Al contrario, un imprenditore semplificato per cassa (regime per cui è stato chiarito che anche un'eventuale opzione non presenta vincolo triennale) determinerà i ricavi sulla base del concetto di incasso o registrazione Iva (a seconda della scelta eseguita), per controllare il rispetto del tetto di 65mila euro.

L'indennità di maternità

Un caso particolare è rappresentato dalle indennità di maternità percepite da imprenditrici o professioniste: la circolare 17/E/2012 ha chiarito che tali proventi, pur essendo qualificati come redditi d'impresa o professionali, non vanno considerati ai fini dei limiti.

I diritti d'autore

Un altro chiarimento, più recente, è stato prodotto dalla citata circolare 9/E/2019 sul tema dei diritti di autore. I compensi ricevuti per questo titolo vanno considerati nel tetto sopra descritto solo se attinenti all'attività esercitata professionalmente. Quindi, ad esempio, i compensi per diritti d'autore derivanti dalla redazione di articoli in materia di diritto tributario saranno rilevanti per il commercialista che volesse aderire al regime forfettario, fermo restando che come stabilito nel punto 4.3 della circolare 9/E/2019, essi - anche se correlati con l'attività esercitata abitualmente - vanno sempre tassati con le regole

ordinarie del Tuir (articolo 54, comma 8, del Dpr 917/86) e non con quelle del regime forfettario.

Gli altri redditi

Un dubbio frequente riguarda la necessità o meno di considerare nel tetto di 65mila euro altri redditi non di impresa o lavoro percepiti nel periodo d'imposta antecedente all'adesione al forfait: la risposta è negativa, perché solo i proventi qualificabili come ricavi o compensi secondo gli articoli 85, 53 e 54 del Tuir rientrano nel controllo.

Ad esempio, un medico dipendente dell'Asl che percepisce uno stipendio superiore a 65mila euro non deve considerare tale introito nel tetto soglia, ma solo i compensi percepiti quale libero professionista. Al riguardo, va ricordato che la precedente causa ostativa rappresentata dalla percezione di reddito da lavoro dipendente superiore a 30mila euro è stata rimossa dalla legge di Bilancio 2019.

Per il calcolo del rispetto del tetto-soglia il soggetto che inizia l'attività deve eseguire il ragguglio ad anno, quindi chi ha iniziato l'attività a luglio del 2019 percependo ricavi per 50.000 euro non potrà aderire al regime forfettario, poiché il dato, raggugliato ad anno, supera il tetto di 65.000 euro.

Le cause ostative rimosse

Non costituiscono più elementi ostativi:

- il possesso di beni strumentali superiori a 20mila euro,
- né la corresponsione di compensi per lavoro dipendente o assimilato superiori a 5mila euro,

quindi queste situazioni, se presenti nel 2019, non costituiranno ostacolo all'accesso al regime forfettario.

Così come non costituisce ostacolo, come sopra ricordato,

- la detenzione di redditi da lavoro dipendente di qualunque entità: salvo il fatto che si affianchi a tali redditi un'attività autonoma svolta prevalentemente a favore del medesimo datore di lavoro (si veda l'articolo a pagina 4).

Le cause ostative «residuali»

Quali fatti ostativi al regime agevolato permangono situazioni residuali che vanno comunque verificate nel 2019:

- l'applicazione di regimi speciali Iva (sotto questo profilo chi volesse aderire al forfait potrebbe optare per il regime normale Iva),
- l'essere soggetto non residente, oppure
- svolgere un'attività, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato e di terreni edificabili.

FLAT TAX - I CASI RISOLTI AL 04.2019			
1	LE QUOTE NELLA SOCIETÀ SEMPLICE	Un avvocato detiene anche il 70% delle quote di Alfa, società semplice che svolge attività di gestione immobiliare ed è proprietaria di tre immobili in attesa di vendita. Dall'attività professionale nel 2019 l'avvocato, in contabilità semplificata, ha avuto finora compensi per 30mila euro, prevedendo di incassarne altrettanti entro fine anno. Per accedere al regime forfettario deve cedere la partecipazione nell'Alfa, che si qualifica come società di persone?	La detenzione di qualunque quota di partecipazione in società di persone rende impossibile aderire al regime forfettario. Tuttavia, a livello interpretativo, le Entrate hanno chiarito che le società semplici costituiscono una situazione eccezionale, poiché sono sì società di persone sotto il profilo civilistico, ma nel caso delle immobiliari la gestione produce reddito fondiario: il che rende possibile per il socio aderire al regime forfettario, pur detenendo la quota nella società semplice stessa.
2	L'OSTACOLO DEI REGIMI SPECIALI	Mario Rossi svolge un'attività di commercio di beni usati, per la quale ha optato per l'applicazione del regime del margine, ai fini Iva. Se nel 2020 volesse aderire al forfettario (posto che i ricavi del 2019 non supereranno la soglia di 65.000 euro), il fatto che ai fini Iva viene applicato un regime speciale costituisce causa ostativa? In caso affermativo, si potrebbe fare qualcosa per rimuovere il problema?	Tra le cause ostative al regime forfettario figura da sempre il fatto che sia applicato un regime speciale ai fini Iva. Un elenco di tali regimi speciali è contenuto nella circolare 10/E del 2016. Il cosiddetto regime del margine (che di fatto applica l'Iva solo sul guadagno e non sul ricavo lordo) rientra tra i regimi speciali: quindi rende impossibile aderire al forfait. Resta però possibile optare per applicazione dell'Iva in modo ordinario: soluzione che permetterà, dall'anno successivo all'opzione, di applicare il regime forfettario.
3	I COMPENSI INCLUSI NEL CALCOLO	Lucia Bianchi svolge la professione di avvocato e nel 2019 è in regime semplificato. Oltre ai compensi per l'attività forense, ha percepito nel 2019 diritti d'autore per pubblicazione di saggi sul diritto societario. Inoltre, ha incassato 10.000 euro di indennità di maternità. Nel 2020 vorrebbe aderire al regime forfettario. Quali sono i componenti positivi che dovrà considerare per valutare il rispetto del tetto di 65.000 euro?	Occorre premettere che, nel tetto fissato per legge a 65.000 euro (da determinare nel periodo precedente a quello di prima applicazione del regime forfettario), vanno considerati i compensi derivanti dalla attività professionale ordinaria. Non rientra, invece, l'indennità di maternità. Quanto ai diritti di autore, questi vanno sì considerati nel tetto di legge, ma poi subiscono una tassazione con le regole ordinarie del Tuir: quindi applicando uno sconto forfettario del 25% sul compenso lordo (40% per soggetti sotto i 35 anni di età).
4	I RAPPORTI CON LA SRL CONTROLLATA	Giorgio Bianchi, imprenditore individuale, detiene una partecipazione del 45% nella Srl Alfa che svolge attività di prestazioni di servizio nel campo delle riparazioni elettriche. Il resto del capitale sociale è detenuto in quote uguali da altri cinque soci. La società presenta un codice Ateco appartenente alla stessa sezione del socio. Se quest'ultimo volesse aderire al forfait nel 2020, dovrebbe cedere la partecipazione entro il 2019?	La detenzione del controllo (per influenza dominante) della Srl la cui attività è riconducibile a quella del socio determina l'impossibilità "teorica" di aderire al forfait. Tuttavia, se il socio non svolge alcuna prestazione a favore della società, viene meno la riconducibilità dell'attività economica e ciò rende possibile il regime forfettario. L'assenza di rapporti tra socio e società va monitorata nel 2020, anno di prima applicazione del forfait.

5	<p>IL REGIME «NATURALE» SENZA VINCOLI</p>	<p>Giuseppe Verdi è un artigiano che ha incassato nel 2019 ricavi pari a 40.000 euro. Nel 2018 ha scelto il regime semplificato di cassa, pur avendo le condizioni per applicare il regime naturale, cioè quello forfettario. L'opzione, di regola, ha validità triennale. Nel 2020 Verdi può applicare il forfait o è vincolato fino a tutto il 2020 (terzo anno del triennio) al regime semplificato?</p>	<p>In base al testo letterale della legge 190/2014, l'opzione per la determinazione ordinaria dell'Iva (regime semplificato) ha un vincolo di durata triennale. Tuttavia, in alcuni recenti documenti di prassi (da ultimo la circolare 9/E/2019) le Entrate hanno chiarito che essendo entrambi (semplificato e forfettario) regimi minori "naturali", non si manifesta alcun vincolo triennale conseguente all'eventuale opzione. Pertanto, l'artigiano potrà aderire, per comportamento concludente, al regime forfettario già dal 2020.</p>
6	<p>IL LAVORO PRESSO L'EX DATORE</p>	<p>Negli ultimi due anni Paolo Gialli ha svolto mansioni di addetto alla manutenzione di impianti frigoriferi, da dipendente di un'agenzia di lavoro interinale. Ha svolto prestazioni continuative per la società Alfa Srl come lavoratore interinale. Nel 2020 acquisirà una partita Iva per svolgere la stessa attività in proprio, e prevede di emettere fatture prevalentemente nei confronti di Alfa Srl. Potrà aderire al regime forfettario?</p>	<p>Negli interpelli pubblicati a chiarimento della normativa, le Entrate hanno affermato che il ruolo di datore di lavoro (per i fini di adesione al forfettario) è rivestito dalla società che utilizza il lavoratore interinale e non dall'agenzia di cui egli è dipendente. Nel caso descritto, si verifica la situazione ostativa al forfait, rappresentata dal fatto che i ricavi del forfettario sono prodotti in prevalenza a favore dell'ex datore di lavoro: ciò comporta che dal 2021 egli dovrà abbandonare il regime.</p>
7	<p>IL PROFESSIONISTA AMMINISTRATORE</p>	<p>Norberto Neri svolge attività professionale come medico specialista e applica il regime forfettario. Nel 2019 è divenuto socio di maggioranza di una Srl che svolge attività immobiliare, e come amministratore ha percepito compensi per un ammontare di 50.000 euro. Nel 2020 potrà continuare ad applicare il regime forfettario e, se sì, deve rispettare alcune condizioni?</p>	<p>La percezione di compensi amministratore determina, ai fini fiscali, un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa da cui si ricavano redditi assimilati al lavoro dipendente. In sé il controllo della Srl non è una causa ostativa al forfait, poiché la società svolge un'attività non riconducibile a quella del professionista. Né è di ostacolo il ruolo di "parasubordinato" quale amministratore della società, perché come medico egli non percepirà compensi dalla società immobiliare. Pertanto non ci sono motivi che impediscono di applicare il regime forfettario.</p>
8	<p>LA FATTURAZIONE DA DIPENDENTE</p>	<p>Felice Rossi è un dottore commercialista in regime forfettario. È dipendente di una Srl che svolge attività di elaborazione dei dati contabili. Negli anni 2017 e 2018 il fatturato di Rossi è stato rivolto per il 55% del totale proprio alla Srl di cui è dipendente. Nel 2019 si prevede che il fatturato a favore della Srl diventi il 90% del totale. Potrà applicare il regime forfettario?</p>	<p>La compresenza di rapporto da lavoro dipendente e fatturazione prevalente a favore dello stesso datore di lavoro costituisce causa ostativa al regime forfettario. Tale causa è superabile solo se lo schema contrattuale sussiste da prima del 2019 e non si è modificato in modo sostanziale. Nel caso prospettato, lo schema contrattuale è sì presente dal passato, ma nel 2019 viene modificato sostanzialmente con incremento dei compensi incassati dal datore di lavoro. Ciò comporta che dal 2020 il soggetto dovrà abbandonare il forfait.</p>

Regime vietato a chi partecipa in società di persone

La legge di Bilancio 2019 (145/18) ha introdotto due nuove cause ostative che vanno attentamente verificate da chi intende aderire al regime forfettario nel 2020: la sussistenza di partecipazioni societarie e lo svolgimento di attività prevalentemente rivolta all'ex (o anche attuale) datore di lavoro.

Le partecipazioni societarie

Per quanto attiene alle partecipazioni societarie, il problema va diviso in due aspetti: partecipazioni in imprese familiari (o coniugali) o società di persone, da una parte; e società a responsabilità limitata, dall'altra. Le partecipazioni in società di persone vanno rimosse (cioè cedute) entro la fine del periodo d'imposta precedente a quello di accesso al forfait: questo è il nuovo indirizzo assunto nella circolare 9/E/2019 che nega la possibilità di cedere la partecipazione entro la fine del primo anno di applicazione del forfait (come invece si era pronunciata la precedente circolare 10/E del 2016). Quindi, è necessario eseguire la cessione della partecipazione entro il 2019, per poter applicare il regime agevolato nel 2020.

Se accade invece che, per effetto di successione ereditaria, il contribuente riceve nel 2020 (cioè quando è già operativo il forfait) una quota di società di persone, egli deve provvedere a cederla entro l'anno di ricezione.

Il controllo di Srl

Discorso diverso per la causa ostativa rappresentata dal controllo (diretto o indiretto) di Srl che svolgono attività riconducibili a quella del contribuente forfettario. Dal momento che la verifica dello svolgimento di attività riconducibili potrebbe mutare di anno in anno, la causa ostativa va monitorata nell'esercizio di applicazione del regime forfettario. Ad esempio, un contribuente che detiene il controllo di una Srl nel 2019 può aderire al forfait nel 2020, ma dovrà verificare se nello stesso anno sussiste o meno la causa ostativa. Questa si intende presente quando:

sussiste il controllo (anche indiretto tramite familiari);

l'attività svolta dalla società controllata è riconducibile a quella del forfettario (stessa sezione dei codici Ateco);

il contribuente ha intrattenuto rapporti economici con la stessa società, poiché in questo caso si verifica la circostanza che un reddito tassato con imposta sostitutiva viene prodotto con altro soggetto di fatto controllato e ciò genera un arbitraggio fiscale non tollerato dalla legge.

Quindi, per entrare nel 2020 nel regime agevolato, un contribuente che detiene il controllo di una Srl che svolge attività riconducibile, dovrà evitare di intrattenere, sempre nel 2020, rapporti economici con la stessa società.

I rapporti con l'ex datore

L'altra nuova causa ostativa è rappresentata dallo svolgere in via prevalente attività nei confronti dell'ex datore di lavoro. Anche questo elemento va verificato alla fine del periodo d'imposta, per cui può verificarsi la situazione che un lavoratore dipendente abbia cessato nel 2019 il rapporto con il datore e nel 2020 aderisca al forfait: la causa ostativa si manifesta se nel 2020 egli avrà emesso fatture per ammontare prevalente a favore dell'ex datore di lavoro; mentre per mantenere il forfait dovrà mantenere la soglia di fatturato con lo stesso datore sotto la soglia della prevalenza.

Il tema va approfondito, considerando che è qualificato rapporto di lavoro non solo quello di carattere dipendente in senso stretto, ma anche quello tra socio lavoratore e cooperativa, quello con terzi quando l'incarico è stato conferito in relazione alla qualifica di lavoratore dipendente, l'attività libero professionale intramuraria e quella di amministratore di società e altri incarichi di collaborazione coordinata e continuativa.

Nessun problema, invece, per il soggetto che va in pensione per aver raggiunto i requisiti obbligatori per legge (non quelli facoltativi, quali, ad esempio "quota 100"), e intrattiene - quale contribuente forfettario - rapporti prevalenti con l'ex datore di lavoro.

I rapporti già presenti

Inoltre, non si manifestano ostacoli all'applicazione del forfait se la causa ostativa in questione deriva da rapporti contrattuali già in essere al 31 dicembre 2018 che non vengono modificati durante l'intero periodo di adesione al forfait.

Al riguardo, si può fare l'esempio del medico che percepisce compensi quale guardia medica ed è anche medico generico convenzionato con la stessa Asl che eroga il compenso da lavoro dipendente assimilato per funzioni di guardia medica. Tale duplice rapporto ostacolerebbe l'applicazione del forfait per il reddito da lavoro autonomo: ma dato che lo schema contrattuale sopra riportato era presente già nel 2018, egli potrà proseguire con l'applicazione del regime forfettario, anche dopo il 2019.

Con riguardo a questa causa ostativa va segnalata la risposta all'interpello 179/19, riferita al lavoro interinale: datore di lavoro - per i fini di cui si parla - è la società che utilizza le prestazioni del lavoratore, non l'agenzia di lavoro interinale.