Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da SOLVER SRL - 06003540967

informativa fiscale
ISSN 2612-2987
SEAC
Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 120 – 23 APRILE 2020

INFORMATIVA FISCALE

SETTORE **IMPOSTE DIRETTE**

APPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO: I CASI RISOLTI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

RIFERIMENTI

- **Art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014**
- **Risposte interpello Agenzia Entrate 14.4.2020, n. 102 e 103; 15.4.2020, n. 106 e 16.4.2020, n. 108**
- **Informativa SEAC 13.2.2020, n. 44**

IN SINTESI

Il regime forfetario ha subito rilevanti modifiche ad opera della Finanziaria 2019 e della Finanziaria 2020 che richiedono ai contribuenti non solo il possesso di specifici requisiti ma anche la verifica della non sussistenza di determinate cause ostative.
Recentemente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo una serie di chiarimenti in merito:

- *all'esclusione dei redditi assoggettati a tassazione separata dal limite di € 30.000 di redditi da lavoro dipendente / assimilati;*
- *alla possibilità di applicare il regime forfetario in caso di cessazione da almeno 2 anni del rapporto di lavoro con l'ex datore di lavoro;*
- *all'esclusione dal regime forfetario per i soggetti (italiani) residenti in uno Stato extraUE;*
- *all'esclusione dal regime forfetario in caso di esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di un ex datore di lavoro interessato da una serie di operazioni straordinarie.*

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SOfisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da SOLVER SRL - 06003540967

Come noto, la Finanziaria 2019 e la Finanziaria 2020 hanno apportato significative modifiche al regime forfetario disciplinato dall'art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014 (Finanziaria 2015) con particolare riferimento ai requisiti di accesso ed alla cause ostative, come di seguito sintetizzato.

REQUISITI DI ACCESSO

Ai sensi del citato comma 54 possono accedere al regime forfetario le persone fisiche esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo che **al contempo, nell'anno precedente** presentano i seguenti requisiti.

a)	**Ricavi / compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 65.000, indipendentemente dall'attività esercitata**. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 10.4.2019, n. 9/E: • per verificare il superamento del limite **va considerato il regime contabile applicato nell'anno di riferimento**. Così, ad esempio, per un soggetto in: – contabilità ordinaria, rilevano i ricavi in base al principio di competenza; – contabilità semplificata, assumono rilevanza i ricavi applicando il regime di cassa, eventualmente tenendo conto dell'opzione per il c.d. "criterio di registrazione" di cui all'art. 18, comma 5, DPR n. 600/73; • concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale / familiare dell'imprenditore ex art. 85, TUIR; • i proventi conseguiti a titolo di **diritti d'autore** concorrono alla verifica del limite di € 65.000 solo se "***correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta***" (fattispecie che si realizza se, sulla base dell'esame degli specifici fatti / circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo); • in caso di **esercizio contemporaneo di più attività contraddistinte da diversi codici Ateco** assume rilevanza la **somma dei ricavi / compensi** relativi alle diverse attività esercitate. Al fine della verifica della sussistenza del requisito dei ricavi / compensi (limite € 65.000) **non assumono rilevanza**: • **gli ulteriori componenti positivi** ("adeguamento"), indicati in dichiarazione, per "migliorare" il proprio profilo di affidabilità **ai fini ISA**; • **l'indennità di maternità** poiché la stessa non costituisce ricavo / compenso.
b)	**Spese non superiori a € 20.000 lordi annui** a titolo di lavoro **dipendente** e per collaboratori ex art. 50, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR, per compensi ad associati in partecipazione, per prestazioni di lavoro di familiari ex art. 60, TUIR nonché a titolo di lavoro accessorio. Con la Risoluzione 11.2.2020, n. 7/E l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il limite delle spese di lavoro va **verificato con riferimento all'anno precedente**. Di conseguenza, considerato che le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2020 sono in vigore dall'1.1.2020, per i soggetti già in attività al 31.12.2019 i requisiti di accesso vanno **verificati nel 2019**, avendo riguardo già ai nuovi limiti (ad esempio, un architetto non può accedere al regime forfetario dal 2020, se nel 2019 ha sostenuto spese per lavoro pari a € 21.000).

CAUSE OSTATIVE

Ai sensi del citato comma 57 **non possono applicare** il regime forfetario coloro che:

a) si avvalgono di **regimi speciali** ai fini IVA / regimi forfetari ai fini della determinazione del reddito;

b) **non sono residenti**. Il regime è comunque applicabile dai soggetti residenti in uno Stato UE / SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito;

c) in via esclusiva o prevalente, effettuano **cessioni di fabbricati / porzioni di fabbricato, di terreni edificabili** ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE;

d) **contemporaneamente** all'esercizio dell'attività:

RIPRODUZIONE VIETATA

Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da SOLVER SRL - 06003540967

- **partecipano a società di persone / associazioni** per l'esercizio in forma associata di arti e professioni ex art. 5, comma 3, lett. c), TUIR / imprese familiari;

ovvero

- **controllano direttamente o indirettamente srl** / associazioni in partecipazione, esercenti attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore / lavoratore autonomo;

d-bis) soggetti che **esercitano l'attività prevalentemente** nei confronti di **datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti nei 2 anni precedenti**, ovvero nei confronti di soggetti direttamente / indirettamente riconducibili ai predetti datori di lavoro ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di una professione.

In merito alla causa ostativa in esame, l'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E ha precisato che:

- i parametri cui fare riferimento per determinare la prevalenza sono i **ricavi conseguiti / compensi percepiti**. Il requisito della prevalenza va inteso in senso assoluto. Pertanto la causa ostativa scatta se i ricavi conseguiti / compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro / soggetti a essi riconducibili **sono superiori al 50%**;
- la verifica della prevalenza va effettuata al **termine del periodo d'imposta**;
- la causa ostativa **non si applica** qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta **anteriormente ai 2 periodi d'imposta precedenti** a quello di applicazione del regime forfetario.

In merito ai soggetti riconducibili ai "**datori di lavoro**", nella citata Circolare n. 9/E, dopo aver evidenziato che la lett. d-bis) ricomprende nel suo ambito applicativo i soggetti che producono redditi di lavoro dipendente / assimilati ex artt. 49 e 50, TUIR, l'Agenzia precisa che la causa ostativa **non riguarda i pensionati**, qualora il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

La causa ostativa scatta in caso di interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio, licenziamento, dimissioni) e di prosecuzione con l'ex datore di lavoro / soggetti direttamente o indirettamente allo stesso riconducibili dell'esercizio prevalente dell'attività d'impresa / lavoro autonomo, applicando il regime forfetario.

Con riguardo ai soggetti direttamente / indirettamente riconducibili ai datori di lavoro, va fatto riferimento ai soggetti controllanti, controllati e collegati ex art. 2359, C.c. Nell'ambito delle persone interposte di cui al comma 2 del citato art. 2359, vanno ricompresi i familiari ex art. 5, comma 5, TUIR (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado).

d-ter) **nell'anno precedente** hanno percepito redditi di lavoro dipendente / assimilati ex artt. 49 e 50, TUIR (compreso il reddito da pensione) **eccedenti € 30.000**.

Sul punto, come chiarito dall'Agenzia, nella citata Risoluzione n. 7/E, la "nuova" causa ostativa **opera già dal 2020**. Di conseguenza, i soggetti che nel 2019 hanno conseguito un reddito di lavoro dipendente superiore a € 30.000, non possono applicare / continuare ad applicare il regime forfetario per il 2020.

Va evidenziato che tale ipotesi di esclusione **non rileva** nel caso in cui il **rapporto di lavoro sia cessato**, situazione che va verificata nell'anno precedente in base a quanto precisato nella Circolare 4.4.2016, n. 10/E.

I RECENTI CASI RISOLTI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Recentemente l'Agenzia è intervenuta con una serie di specifiche Risposte, di seguito esaminate, riguardanti le seguenti fattispecie:

- presenza di redditi assoggettati a tassazione separata e verifica del limite di € 30.000 relativo ai redditi da lavoro dipendente / assimilati;
- applicazione del regime forfetario in caso di cessazione da almeno 2 anni del rapporto di lavoro con l'ex datore di lavoro;

RIPRODUZIONE VIETATA

Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da SOLVER SRL - 06003540967

- applicabilità del regime forfetario per un soggetto residente in uno Stato extraUE;
- individuazione dell'ex datore di lavoro interessato da una serie di operazioni straordinarie.

REDDITI ASSOGGETTATI A TASSAZIONE SEPARATA E LIMITE DI € 30.000

Con la Risposta 14.4.2020, n. 102 l'Agenzia ha affrontato il caso di un contribuente forfetario che nel 2019 ha percepito:

- redditi da pensione per un ammontare inferiore al limite di € 30.000 dei redditi di lavoro dipendente / assimilati ex artt. 49 e 50, TUIR;
- emolumenti arretrati relativi al 2018 erogati dall'INPS, assoggettati a tassazione separata ex art. 17, comma 1, lett. b), TUIR.

Per il caso di specie l'Agenzia specifica che il contribuente può continuare ad **applicare il regime forfetario anche nel 2020** (ferma restando la sussistenza degli altri requisiti), poiché non risulta integrata la causa ostativa di cui alla citata lett. d-ter) in base alla quale è prevista l'esclusione dal regime forfetario per i soggetti in possesso di redditi di lavoro dipendente / assimilati eccedenti € 30.000.

Secondo l'Agenzia, la citata lett. d-ter) richiamando espressamente i redditi di lavoro dipendente / assimilati ex artt. 49 e 50, TUIR ai fini della determinazione del predetto limite (€ 30.000), rilevano solo i **redditi percepiti in via ordinaria** "*senza tener conto di fattori errati che potrebbero falsare la determinazione di tali importi ai fini della predetta soglia".*

Gli emolumenti arretrati che, ai sensi del citato art. 17, comma 1, lett. b), **beneficiano della tassazione separata non concorrono alla determinazione del limite di € 30.000**.

CESSAZIONE RAPPORTO DI LAVORO E DECORRENZA DEL BIENNIO

Con la Risposta 14.4.2020, n. 103 l'Agenzia ha affrontato la possibilità di applicare il regime forfetario da parte di un soggetto che ha cessato il rapporto di lavoro dipendente nel 2018 e che nel 2019 ha percepito compensi dall'ex datore di lavoro in misura **superiore al 50% del totale dei compensi percepiti nell'anno**.

Per il 2020 il contribuente **non può applicare** il regime forfetario poiché risulta integrata la causa ostativa di cui alla citata lett. d-bis) in base alla quale il regime non può essere adottato dai soggetti che esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti nei 2 anni precedenti (il rapporto di lavoro è cessato nel 2018 e nel 2019 il contribuente ha percepito dall'ex datore di lavoro compensi superiori al 50%).

Secondo l'Agenzia il contribuente può **applicare il regime forfetario dal 2021** (ferma restando la sussistenza degli altri requisiti), poiché la causa ostativa di cui alla citata lett. d-bis) **non si applica** in caso di cessazione del rapporto di lavoro intervenuta **anteriormente ai 2 periodi d'imposta precedenti** a quello di applicazione del regime forfetario.

Decorso il biennio di osservazione (2019 e 2020), ossia la cessazione da almeno 2 anni del rapporto di lavoro con l'ex datore di lavoro, il soggetto interessato (dal 2021) **può applicare il regime forfetario**.

SOGGETTI NON RESIDENTI IN UNO STATO UE / SEE

Con la Risposta 15.4.2020, n. 106 l'Agenzia ha esaminato la possibilità di applicare il regime forfetario da parte di un soggetto italiano residente in Svizzera (iscritto all'AIRE) che consegue in Italia redditi di lavoro autonomo in misura inferiore al 75% del reddito complessivamente prodotto (il soggetto esercita l'attività di lavoro autonomo per un massimo di 10 giorni al mese, presso strutture private).

Per il caso di specie l'Agenzia specifica che il soggetto non può **applicare il regime forfetario**, poiché risulta integrata la causa ostativa di cui alla citata lett. b) del comma 57 in base alla quale non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti **non residenti**, ad eccezione dei residenti in uno Stato UE / SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito.

RIPRODUZIONE VIETATA

Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da

Un soggetto non residente può applicare il regime forfetario soltanto se:
- risiede in uno Stato UE / SEE;
- produce in Italia la maggior parte (75%) del suo reddito.

EX DATORE DI LAVORO E OPERAZIONI STRAORDINARIE

La fattispecie oggetto della Risposta 16.4.2020, n. 108 riguarda un contribuente:
- dipendente della Alfa spa fino al 31.8.2017;
- titolare di un contratto a tempo indeterminato come insegnante dall'1.9.2017;
- titolare di partita IVA dal 5.9.2017.

La Alfa spa è stata interessata nel corso del 2017 e 2018 dalle seguenti operazioni straordinarie:
- trasformazione in Alfa srl a novembre 2017;
- ridenominazione da Alfa srl a Beta srl a seguito della scissione parziale di Alfa srl a favore di Beta srl e di Beta 1 srl.

La "nuova" Beta srl, pur mantenendo inalterato il codice fiscale / partita IVA, aveva una compagine sociale e un Consiglio di amministrazione diversi rispetto a quelli presenti nella "vecchia" Alfa spa nel momento in cui era in corso il rapporto di lavoro dipende.

Nel 2019 il contribuente ha applicato il regime forfetario incassando dalla Beta 1 srl il 98% dei propri compensi 2019.

Dopo aver rammentato che la causa ostativa introdotta dalla Finanziaria 2019 con la lett. d-bis) al comma 57 "*risponde alla ratio di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo a tal fine un periodo di sorveglianza*", l'Agenzia evidenzia che le operazioni straordinarie che hanno interessato la Alfa spa nel corso del 2017 e 2018 **non hanno comportato una "modifica" del datore di lavoro.**

Pertanto, in applicazione della citata causa ostativa, il contribuente nel 2020 **non può continuare** a fruire del regime forfetario "*in quanto il suo fatturato risulta conseguito nei confronti del medesimo datore di lavoro con il quale erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta*". Il contribuente potrà **applicare il regime forfetario dal 2021**, poiché la causa ostativa di cui alla citata lett d-bis) non si applica in caso di cessazione del rapporto di lavoro intervenuta anteriormente ai 2 periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.

ACCESSO AL REGIME FORFETARIO

Emolumenti arretrati lavoro dipendente soggetti a tassazione separata	**Cessazione rapporto di lavoro dipendente nei 2 anni precedenti**	**Soggetto italiano non residente in Italia (iscritto all'AIRE)**	**Ex datore di lavoro interessato da una serie di operazioni straordinarie non sostanziali**
Non concorrono al limite di € 30.000	**Costituisce causa ostativa**	**Solo se residente in uno Stato UE/SEE con produzione in Italia di almeno 75% del reddito**	**Non si "modifica" il datore di lavoro per la verifica del biennio dalla cessazione del rapporto**

■

RIPRODUZIONE VIETATA