

CIRCOLARE 30 DEL 15 APRILE 2019

CHIARIMENTI A DUBBI SU REGIME FORFETTARIO

Rif. normativi Art. 1 della Legge n. 145/2018

e di prassi: Legge n. 190/2014

Ns circolare n. 1/2019

In sintesi

I commi da 9 a 11 dell'art. 1 della Legge n. 145/2018 hanno profondamente modificato le previsioni in materia di regime forfettario di cui all'art. 1, comma 54 e seguenti della Legge n. 190/2014.

Con l'ampliamento della soglia di ricavi o proventi a 65.000 euro, indifferenziata per attività, e l'eliminazione di talune cause ostative di accesso o permanenza nel regime, la potenziale platea dei contribuenti in regime forfettario si è notevolmente ampliata. Tuttavia, alcuni aspetti di nuova introduzione sono rimasti di dubbia interpretazione, così da rendere necessari ulteriori approfondimenti. I chiarimenti attesi sono finalmente stati resi disponibili con la Circolare n. 9/E.

Il limite dei ricavi

Per quanto riguarda la verifica del rispetto del nuovo limite di ricavi/compensi a 65.000 euro (all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno) la Circolare n. 8/E conferma l'interpretazione già emersa in precedenza: la verifica deve essere effettuata con riferimento ai **ricavi e compensi conseguiti nell'anno precedente all'applicazione del regime agevolativo**. L'esempio, tratto dalla Circolare, è esaustivo:

“Nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018 ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfettario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019”.

Resta invariato rispetto al passato il principio che vede, nel caso di **esercizio di più attività**, rilevare la **somma di tutti i ricavi e compensi** relativi alle diverse attività esercitate.

Come precisato dalla Circolare n. 9/E , per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del **regime contabile applicato nell'anno di riferimento**; perciò, ad esempio, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il principio di competenza e coloro che hanno applicato il regime semplificato di cui al comma 1 dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il regime di cassa.

Le nuove cause ostative

La causa ostativa che precludeva l'applicazione del regime forfettario in caso di partecipazione, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero a società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria di cui all'art. 116 del TUIR, è stata riscritta in sede di manovra, prevedendo che **non possano accedere o mantenere il regime gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli stessi esercenti attività d'impresa, arti o professioni.**

Viene confermato con la Circolare n. 9/E , in controtendenza rispetto a quelle che erano state le indicazioni in materia di contribuenti minimi (poi mutuata per i forfettari), che la causa ostativa non opera solo se il contribuente, **nell'anno precedente a quello di applicazione** del regime stesso, ha provveduto a rimuoverla.

In sostanza, non sarà più possibile liberarsi di una partecipazione ostativa, per esempio, nel mese di aprile ed aprire una posizione IVA in regime forfettario nel mese di maggio: occorrerà attendere il 1° gennaio dell'anno successivo.

Dalla circolare emerge ulteriormente un chiarimento importantissimo in merito alle quote ostative possedute in S.r.l.: posto che si tratta di una causa ostativa riformulata completamente rispetto al passato, ed il cui contenuto è stato stabilito con norma del 30 dicembre 2018, in ossequio allo statuto del contribuente, il soggetto che si sia trovato titolare di una quota "ostativa" detenuta in S.r.l. alla data del 31 dicembre 2018 può applicare comunque il regime forfettario per l'anno 2019. Dovrà tuttavia **liberarsi della suddetta quota nel corso del 2019** per poter mantenere il regime anche nel 2020.

È stato altresì chiarito, con riferimento all'aspetto dell'**attività esercitata**, che assumerà rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime si potrà verificare la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla S.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfettario.

Chiarito, infine, che per il **computo delle quote detenute e la verifica del controllo indiretto rilevano le quote possedute in aggiunta a quelle detenute dai familiari** di cui all'art. 5, comma 5, del TUIR: il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Rapporti con datore di lavoro - ex datori: la verifica deve essere effettuata a conguaglio

Un'altra causa ostativa di nuova introduzione è quella che prevede che non possono avvalersi del regime forfettario 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 rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta**, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di arti o professioni (l'ultimo periodo è stato introdotto dall'art. 1-bis, comma 3, del D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 febbraio 2019, n. 12).

Entrambe le Circolari oggetto del presente intervento precisano - così come anticipato in precedenza - che i parametri cui fare riferimento per il calcolo della prevalenza sono **i ricavi conseguiti e i compensi percepiti** (superiori al 50%) nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro oppure nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta.

Non rilevano, pertanto, criteri di tipo diverso da quello dei ricavi o proventi quale, ad esempio, il criterio del tempo dedicato all'attività.

Emerge dalla Circolare un chiarimento importante: **la verifica della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta.**

L'esempio, citato nel documento, risulta essere perfettamente adatto a chiarire i dubbi

insorti sul corretto comportamento da adottarsi nel caso di cessazione di rapporto di lavoro nel 2018 e volontà di applicazione del regime forfettario a partire dal 2019:

“Il contribuente può applicare il regime forfettario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo datore di lavoro o di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili, dovrà fuoriuscire dal regime forfettario nel 2020”.

Ne consegue, come si è detto, che questo tipo di verifica deve essere effettuata “a conguaglio”, con eventuali conseguenze sull’esercizio successivo, e che pertanto non è necessario effettuare alcun tipo di considerazione di carattere previsionale.

La Circolare n. 9/E precisa, con riferimento ai **pensionati che percepiscono redditi di lavoro dipendente** ai sensi dell’art. 49, comma 2, del TUIR, che gli stessi non incorreranno nella causa ostativa in esame ogniqualvolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

Un’importante apertura viene anche fornita (in controtendenza con le soluzioni sin qui ipotizzate) con riferimento ai **rapporti già in essere al 1° gennaio 2019** e che non hanno subito modifiche sostanziali: il contribuente che già prima conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d’impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, potrà proseguire in regime forfettario (è il caso, ad esempio, dei medici che esercitano attività intramoenia).

Chiarito anche il concetto di **“soggetti riconducibili direttamente o indirettamente al datore di lavoro”**. A dover essere monitorati saranno i soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell’art. 2359 c.c. nonché i familiari di cui all’art. 5, comma 5, del TUIR.

Il passaggio da forfait a semplificata e viceversa

Altra importante conferma che emerge dalla Circolare n. 8/E è quella che riguarda la delicata questione del passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello forfettario e viceversa.

Entrambi i regimi, nel rispetto dei requisiti richiesti, vengono definiti come **naturali**, con la conseguenza che in caso di:

- passaggio da contabilità semplificata a forfait: laddove si rispettino i requisiti di

accesso al regime forfettario i contribuenti possono adottarlo **senza dover fare alcuna comunicazione preventiva o successiva e senza esercitare una specifica opzione;**

- adozione del regime di contabilità semplificata seppure in possesso dei requisiti per il forfait: i soggetti “naturali forfetari” possono aderire al regime semplificato, **esprimendo opzione in tal senso.**

La reale problematica cui occorreva dare risposta era se il contribuente “naturale forfetario” che optasse per la semplificata fosse o meno tenuto al vincolo triennale di permanenza nel regime.

Ebbene, sul punto la Circolare precisa - richiamando altresì la Risoluzione n. 64/E del 14 settembre 2018 - **che non sussiste vincolo triennale.**

Come evidenziato nella Circolare, il contribuente che abbia optato per il regime di contabilità semplificata (ed anche nel caso di opzione per la “cassa virtuale” di cui all’art. 18, comma 5, D.P.R. n. 600/1973), può passare al regime forfettario senza attendere il decorso di un triennio, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.

Il passaggio dalla contabilità ordinaria al forfait

Altro aspetto di interesse è quello del passaggio da un regime di contabilità ordinaria (su opzione) al regime forfettario, ricorrendone i requisiti.

La contabilità ordinaria **non è un regime naturale** delle imprese minori pertanto, in termini generali, vige il **vincolo triennale di permanenza minima** nel regime opzionale prescelto.

Tuttavia, **i soggetti che nel 2018 erano in regime ordinario possono effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria, scelta per opzione, al regime forfettario, senza attendere il decorso del triennio previsto nel caso di opzioni valevoli ai fini IVA.**

Quanto sopra in osservanza delle previsioni dell’art. 1 del D.P.R. n. 442/1997, che consente la variazione dell’opzione e della revoca in caso di nuove disposizioni normative.