

**T**ajana Marco  
commercialista  
revisore contabile

**B**arlocco Marco  
commercialista  
revisore contabile

**G**alluccio Francesco  
commercialista  
revisore contabile

20025 Legnano (MI)  
Via XX Settembre, 34

20122 Milano  
Viale Bianca Maria, 3

Tel 0331595613  
Fax 0331595713  
studio@tbgstudio.it

CF 10168770963  
PI 10168770963



Gentile cliente,

i commi 691 e 692 della Legge di Bilancio 2020 hanno modificato il regime forfetario previsto dalla Legge n. 190/2014. È ora più difficile fruire della determinazione forfetaria del reddito con la reintroduzione di due cause ostative applicabili fino al periodo d'imposta 2018, successivamente abrogate dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145. È stata prevista, come condizione di accesso, il limite delle spese sostenute per il personale dipendente e per il lavoro accessorio. Inoltre, sono stati esclusi dal forfait anche i contribuenti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 TUIR, di importo superiore a 30.000 euro. La novella ha poi disposto l'introduzione di un regime premiale al fine di incentivare l'utilizzo della fattura elettronica.

#### **L'ABROGAZIONE DELL'ESTENSIONE DEL REGIME FORFETARIO**

Il primo intervento realizzato dal comma 691 ha disposto **l'abrogazione della disciplina di cui ai commi da 17 a 22, dell'articolo 1, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145.** Tale regime avrebbe consentito, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, nella misura del 20 per cento, ai redditi prodotti dalle imprese individuali e dagli esercenti arti e professioni. Ciò a condizione che i ricavi o i compensi percepiti fossero compresi tra i limiti di 65.001 e 100.000 euro.

L'imposta del 20 per cento avrebbe assorbito l'IRPEF, le relative addizionali e l'imposta regionale sulle attività produttive.

Il reddito, però, diversamente dal regime forfetario, avrebbe dovuto essere determinato non con l'applicazione di specifici coefficienti di redditività, ma analiticamente.

**Tale regime**, che di fatto avrebbe rappresentato l'estensione dell'applicazione di un'imposta proporzionale, in luogo dell'IRPEF progressiva, **non è mai entrato in vigore in quanto la Legge di Bilancio 2020, ha provveduto a decretarne l'abrogazione** con decorrenza dall'inizio del nuovo anno.

### **IL LIMITE DELLE SPESE SOSTENUTE PER I LAVORATORI DIPENDENTI**

**Non possono accedere al regime forfetario**, oppure se lo applicano sono obbligati ad uscirne, i contribuenti che nell'anno precedente hanno **sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori**, di importo superiore a **20.000 euro**.

La disposizione fa riferimento, letteralmente, alle spese sostenute per lavoro accessorio di cui all'art. 70 del decreto legislativo n. 276/2003 e ai collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lett. c) e c - bis), TUIR, anche se assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto.

Ai fini del computo del suddetto limite devono essere comprese anche le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 1, lett. c) e le spese previste dall'art. 60 TUIR. Si tratta dei compensi indeducibili erogati per il lavoro prestato o per l'opera svolta dal coniuge, dai figli minorenni, dagli ascendenti e dai collaboratori partecipanti all'impresa familiare.

**La verifica del mancato superamento** del limite delle spese di 20.000 euro **deve essere effettuata con riferimento all'anno precedente**, quindi nel 2019 per entrare nel regime dal 1° gennaio 2020.

In mancanza di una previsione normativa espressa si ritiene che la verifica del mancato superamento della predetta soglia **non richieda di effettuare alcun ragguglio ad anno**. In buona sostanza sarà irrilevante la circostanza che uno o più lavoratori siano stati assunti nel corso del periodo d'imposta 2019, ma non dal 1° gennaio.

In ogni caso, a commento della reintroduzione della predetta causa ostativa, è stato correttamente osservato che saranno in pochi a dover abbandonare il forfait per aver sostenuto costi superiori a 20.000 euro per lavoro dipendente, assimilato, o simili nel corso del 2019, "poiché la situazione è difficilmente compatibile con un volume di ricavi o compensi non superiore a 65mila euro".

La disposizione in rassegna fa espresso riferimento ai lavoratori dipendenti e ai compensi corrisposti ai collaboratori, di cui all'art. 50, comma 1., lettere c) e c-bis) i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente. Devono quindi ritenersi **esclusi**, al fine di verificare il mancato superamento **del limite di spesa di 20.000 euro, i compensi per prestazioni occasionali** costituenti redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR.

## **I LAVORATORI DIPENDENTI, I PENSIONATI E I COLLABORATORI: IL LIMITE DI 30.000 EURO**

Non possono applicare il regime forfetario nell'anno 2020 i **dipendenti** e i pensionati che nell'anno precedente, quindi nel 2019, hanno percepito redditi a tale titolo di importo superiore a 30.000 euro. Secondo quanto previsto dall'art. 49, comma 1 TUIR **le pensioni si considerano** ad ogni effetto, ai fini fiscali, **redditi di lavoro dipendente**.

Si deve anche **tenere conto**, al fine di verificare il mancato superamento del predetto limite, **dei redditi assimilati al lavoro dipendente** di cui all'art. 50 del TUIR.

La prima operazione da effettuare nell'anno nuovo è la verifica dell'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e assimilati percepiti nell'anno 2019.

La verifica dovrà essere effettuata avendo riguardo al **principio di cassa**, cioè tenendo conto del reddito effettivamente percepito nell'anno precedente.

L'esigenza di tenere conto delle somme effettivamente incassate quali retribuzioni, ovvero quali redditi assimilati, si ritrae direttamente dall'art. 51 del TUIR avente ad oggetto i criteri di determinazione dei redditi di lavoro dipendente.

La disposizione prevede che *"Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"*.

Conseguentemente, **le retribuzioni non incassate nell'anno non concorreranno** al superamento o meno del limite di 30.000 euro. L'espressione utilizzata dal legislatore, cioè valori percepiti, vuole significare retribuzioni o compensi incassati nel periodo d'imposta.

Pertanto, l'importo corrispondente a una o più mensilità non incassate nell'anno non dovrà essere preso in considerazione al fine di verificare il mancato superamento del predetto limite di 30.000 euro.

Deve poi essere applicato, ai sensi dell'art. 51 TUIR, recante i criteri di determinazione dei redditi di lavoro dipendente, **il principio di cassa "allargato"**. Devono quindi essere

considerati come percepiti nell'anno 2019, i redditi di lavoro dipendente il cui pagamento è stato effettuato entro il 12 gennaio dell'anno successivo (il 2020).

Anche questo principio è stato previsto dall'art. 51 citato. Simmetricamente, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente dell'anno 2019, gli incassi delle retribuzioni avvenuti entro il 12 gennaio 2019. In tal caso le somme concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente nell'anno 2018 e non devono essere prese in considerazione al fine di verificare il superamento della soglia di 30.000 euro.

Il riferimento al reddito di lavoro dipendente è stato abrogato dalla Legge di Bilancio dello scorso anno.

Tuttavia, la causa ostativa in rassegna ha trovato applicazione per la prima volta dal 1° gennaio 2016. In particolare, essa è stata introdotta, con decorrenza dal 1° gennaio 2016, dall'art. 1, comma 111 della legge di stabilità del medesimo anno 2016.

Con riferimento alla **decorrenza della novella**, si potrà così fare riferimento ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 10/E del 4 aprile 2016. In quella occasione, il documento di prassi ha precisato che *"la causa di esclusione prevista dalla lettera d – bis) del comma 57 preclude l'applicazione del regime forfetario a decorrere dal 2016. Ne consegue che coloro che intendono applicare nel 2016 il regime di favore non devono aver percepito nel 2015 un reddito di lavoro dipendente o assimilato superiore a 30.000 euro"*. Allo stesso modo, se il riferimento all'anno 2015, viene letto come anno 2019, ed il riferimento all'anno 2016, viene letto come anno 2020, sarà agevole comprendere come la disposizione in rassegna sia immediatamente operativa.

Conseguentemente, se il reddito di lavoro dipendente percepito nell'anno 2019 avrà superato la soglia di 30.000 euro, nel successivo anno 2020 il contribuente non potrà applicare il regime forfetario.

La causa ostativa in esame **non trova applicazione "se il rapporto di lavoro è cessato nel corso dell'anno precedente**, sempre che nel medesimo anno non 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 citata soglia".

Invece il limite assumerà rilievo, qualora il contribuente abbia cessato il rapporto di lavoro dipendente, ma ne abbia intrapreso uno nuovo, ancora in essere al 31 dicembre.

## IL REGIME PREMIALE

Il comma 692 prevede anche l'applicazione di un **regime premiale** qualora il fatturato annuo sia costituito esclusivamente da fatture elettroniche. In tal caso i termini di decadenza dell'attività di accertamento si riducono da cinque a quattro anni.

E' sufficiente l'emissione anche di una sola **fattura**, di importo minimo, in **formato analogico, per determinare l'inapplicabilità di tale beneficio.**

La *ratio* della disposizione è intuibile. Se il contribuente pone l'Agenzia delle Entrate nelle condizioni di poter esercitare più agevolmente l'attività di controllo, quindi vengono messi "in chiaro" i dati delle operazioni poste in essere, il termine decadenziale dell'attività di accertamento si riduce di un anno.

## IL REDDITO FORFETARIO AI FINI DELLE DEDUZIONI E DETRAZIONI

Il legislatore ha poi sostituito integralmente l'art. 1, comma 75 della Legge n. 190/2014 avente ad oggetto la rilevanza del reddito ai fini delle detrazioni per carichi di famiglia. La modifica normativa determinerà, in molti casi, sia pure indirettamente, un incremento del livello di imposizione in conseguenza della diminuzione degli oneri detraibili.

La disposizione precedentemente in vigore prevedeva che, ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 TUIR si tenesse conto anche del reddito determinato con l'applicazione del regime forfetario in rassegna. Tale reddito assumeva rilevanza anche ai fini della determinazione delle detrazioni relative alle spese di produzione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati.

Ora, invece, la **novella ha un ambito applicativo ben più ampio**. Il reddito determinato con l'applicazione del regime forfetario assume rilevanza in ogni caso in tutti i casi in cui *"le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, ..."*

Per qualsiasi informazione non esiti a contattarci, siamo come sempre, a sua disposizione.

Cordiali saluti

**TBG STUDIO**