

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

IL REGIME FORFETTARIO

**CHIARIMENTI FORNITI DALLA CIRCOLARE 9/E AGENZIA ENTRATE
DEL 10 APRILE 2019**

Dott.ssa Francesca Ricciardi

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 (d'ora in poi, legge di stabilità 2015), all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto un regime fiscale agevolato, c.d. **regime forfetario**, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti.

Di recente, l'articolo 1, commi da 9 a 11, della **legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019)** ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario.

- In primo luogo, è stata introdotta **una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro**, indipendentemente dall'attività esercitata, precisando che in caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'applicazione del regime forfetario, il limite di 65.000 euro è riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Sono poi state abrogate le limitazioni stabilite in precedenza con riferimento al costo dei beni strumentali (20.000 euro) e alle spese per prestazioni di lavoro (5.000 euro) di cui rispettivamente alle lettere *b)* e *c)* del comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, nella formulazione previgente.
 - Sono state, infine, riformulate le **cause ostative** all'applicazione del regime forfetario di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.
 - In particolare, la lettera *d)* del comma 57, nell'attuale formulazione, dispone che non possono avvalersi del regime forfetario:
 - gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi, 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 esercenti attività d'impresa, arti e professioni.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La lettera *d-bis*) del comma 57 prevede che 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 in corso nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, non possono avvalersi del regime agevolato.
 - L'articolo 1-*bis*, comma 3, del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, ha ulteriormente modificato la formulazione della lettera *d-bis*) del comma 57, escludendo dall'ambito di applicazione della stessa i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di arti o professioni.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

INGRESSO E PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO

Il regime forfetario si applica sia ai soggetti già in attività sia a coloro che intraprendono una nuova attività e non prevede una scadenza legata a un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica:

Il comma 54 dispone che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni applicano il regime forfetario se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi non superiori a euro 65.000.

Il successivo **comma 64** consente l'applicazione del regime anche alle imprese familiari, stabilendo le modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'imprenditore.

Il nuovo limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente all'applicazione del regime forfetario. Da ciò consegue che, ad esempio, 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 forfetario.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La successiva lettera *b*) del comma 55 prevede che quando il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini del diritto all'accesso nel regime forfetario, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa, per l'accesso al regime forfetario si assumerà la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate.

Viceversa, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività agricola che rispetta i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR e una o più attività commerciali ad essa connesse, si assumerà esclusivamente la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali esercitate.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PERMANENZA NEL REGIME CAUSE OSTATIVE

A seguito delle modifiche normative intervenute con la legge di bilancio 2019 sono state riformulate le cause ostative previste nelle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57, mentre le restanti cause ostative previste nelle lettere *a)*, *b)* e *c)* sono rimaste invariate.

Cause ostative di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 57

La lettera *a)* del comma 57 dispone che non possono avvalersi del regime forfetario le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito. In questo caso l'incompatibilità con il regime forfetario è *in re ipsa*, ogniqualvolta il regime speciale IVA o di determinazione dei redditi sia un regime obbligatorio *ex lege*.

Come già specificato con circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 2.3, non sono compatibili con il regime in esame i regimi speciali IVA e imposte sui redditi riguardanti le seguenti attività:

- agricoltura e attività connesse e pesca (articoli 34 e 34-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - editoria (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972 (articolo 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter del d.P.R. n. 633 del 1972);
- agriturismo (articolo 5, comma 2, della legge n. 413 del 1991);
- vendite a domicilio (articolo 25-bis, sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41 del 1995);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41 del 1995).

L'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta a un regime speciale IVA o espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modalità forfetarie, preclude l'applicazione della disciplina qui in esame per tutte le altre attività anche se non soggette a un regime speciale.

Nessuna modifica hanno subito le cause ostative di cui alla lettera *b)* del comma 57:

- non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto,

e alla successiva lettera *c)* del comma 57

- non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili (di cui all'articolo 10, comma 1, numero 8), del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi (di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993)
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Cause ostative di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57

- le lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57 sono state oggetto di rilevanti modifiche da parte dell'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dell'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018

La causa ostativa prevista dalla lettera *d)* del comma 57 può essere esaminata suddividendola in due parti.

- In primo luogo, la stessa impedisce l'applicazione del regime forfetario agli esercenti attività d'impresa arti o professioni che contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a società di persone, associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR.
- Per associazioni si intendono le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *c)*, del TUIR.
- Si ritiene che costituisca causa ostativa l'esercizio di società di fatto che svolgono un'attività commerciale in quanto equiparate alle società in nome collettivo e il possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà, non essendo lo stesso espressamente escluso dalla disposizione.
- Si ritiene poi che non costituisca causa ostativa la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa.

In secondo luogo, il comma 57, lettera *d)*, vieta l'applicazione del regime agevolato ai contribuenti 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 esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Pertanto, affinché operi tale causa ostativa è necessaria la compresenza:

- 1) del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione e
 - 2) dell'esercizio da parte delle stesse di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La lettera *d-bis*) del comma 57 è stata riformulata:

- non possono avvalersi del regime forfetario 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 ai fini dell'esercizio di arti o professioni.
 - La previgente formulazione della lettera *d-bis*) non consentiva di avvalersi del regime forfetario ai soggetti che nell'anno precedente avessero percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro, la cui verifica era irrilevante se il rapporto di lavoro fosse cessato.
 - Come indicato nella relazione illustrativa, **la nuova causa ostativa contenuta nella citata lettera *d-bis*) 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.
 - A differenza della precedente causa ostativa che faceva espresso riferimento alla verifica della percezione di redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'anno precedente, la nuova causa ostativa fa riferimento all'attività esercitata "*prevalentemente*" nei confronti di datori di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta:
Si consideri, ad esempio, un contribuente che abbia avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018; lo stesso può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.
 - I parametri cui fare riferimento per il calcolo della prevalenza sono i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.
 - **Il requisito della prevalenza andrà inteso in senso assoluto**, con la conseguenza che, per integrare la causa ostativa, occorrerà che **i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro ovvero dei soggetti a essi riconducibili siano in ogni caso superiori al 50 per cento.**
La causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai due periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.
Perciò, ad esempio, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1° gennaio 2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PASSAGGIO DAL REGIME SEMPLIFICATO AL REGIME FORFETTARIO

- **La risoluzione n. 64/E del 2018**, ha chiarito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.
 - Il contribuente che nel 2018 si è avvalso del regime contabile semplificato per le imprese minori, di cui all'articolo 18 del decreto del d.P.R. n. 600 del 1973, optando, altresì, per la semplificazione prevista dal comma 5 del medesimo articolo 18, e che dal 1° gennaio 2019 intenda avvalersi del regime forfetario, deve registrare entro il 31 dicembre 2018 tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali, alla data del 31 dicembre 2018, non è ancora intervenuta la registrazione, affinché gli stessi concorrano alla tassazione nel periodo d'imposta 2018.
 - Ai fini del calcolo del limite dei 65.000 euro per l'ingresso nel regime forfetario, tuttavia, rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2018, mentre quelli non ancora percepiti concorreranno nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione.
 - Pertanto, i **contribuenti possono sempre transitare dal regime semplificato al forfetario se in possesso dei requisiti per la sua applicazione**. In tal caso, infatti, il contribuente passa da un regime naturale a un altro regime naturale.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

DISAPPLICAZIONE DEL REGIME

Disapplicazione per legge

- Ai sensi del comma 71 della legge n. 190 del 2014, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno il requisito di cui al comma 54 ovvero si verifica una delle cause ostative previste dal comma 57.
- A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al D.L. n. 98 del 2011, non è contemplata la cessazione del regime in corso d'anno.

Disapplicazione a seguito di accertamento

- Ai sensi del comma 74, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno la condizione di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle cause ostative indicate al comma 57.
 - la definitività dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione. Pertanto, qualora un accertamento relativo all'anno di imposta 2019 dovesse rendersi definitivo nel 2024, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2020.
 - In ogni caso, la disposizione normativa in esame non deroga ai termini di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.
-
-

CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETTARIO: SEMPLIFICAZIONI IVA

- Le fatture emesse non devono recare l'addebito dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi del comma 58. Ai sensi del successivo **comma 59**, gli aderenti al regime sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'IVA e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972, ossia dalla:
 - registrazione delle fatture emesse (articolo 23 del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - registrazione dei corrispettivi (articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - registrazione degli acquisti (articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972);
 - tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39 d.P.R. n. 633 del 1972), fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione;
 - dichiarazione annuale IVA (articolo 8 del d.P.R. n. 322 del 1998).
 - I soggetti che applicano il regime forfetario sono poi esonerati dall'applicazione delle disposizioni relative **all'obbligo di emissione della fatturazione elettronica (articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015)**.

Continua, viceversa, a rimanere obbligatoria la fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

I contribuenti che applicano il regime forfetario restano soggetti, ai fini IVA agli obblighi di:

- **numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; in caso di ricezione di fatture elettroniche non sussiste l'obbligo di conservazione digitale delle stesse**, anche qualora abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la PEC o il codice destinatario, abbinandoli univocamente alla loro partita IVA mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle entrate. Resta, in tale evenienza, l'obbligo di conservazione del documento cartaceo;
 - **certificazione dei corrispettivi**, fatta eccezione per le attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972;
 - **integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta**, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.
 - Tutti i contribuenti che, nelle more della pubblicazione della CIRCOLARE 9/E, non hanno applicato il regime forfetario pur avendone i requisiti e, di conseguenza, abbiano applicato l'IVA con le modalità ordinarie della rivalsa e della detrazione, possono emettere una nota di variazione, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, commi 3 e 7, e 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

SEMPLIFICAZIONI E ADEMPIMENTI AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

- **sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili**, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 69);
 - **sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale** (articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 23 marzo 2018 e articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 28 dicembre 2018);
 - **non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali**, pur essendo obbligati a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto; è tuttavia facoltà degli stessi operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario;
 - **non sono soggetti alla ritenuta d'acconto in relazione ai ricavi o compensi percepiti**; a tal fine dovranno rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto d'imposta.
 - **qualora abbiano erroneamente subito delle ritenute** e non sia più possibile correggere l'errore, **le stesse potranno essere chieste a rimborso, con le modalità previste all'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, ovvero, in alternativa, scomutate in dichiarazione**, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE

Il comma 64 stabilisce che chi applica il regime forfetario determina:

“il reddito imponibile applicando all’ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività nella misura indicata nell’allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l’attività esercitata”.

Di seguito i coefficienti di redditività, distinti per codice ATECO, da applicare ai ricavi conseguiti e ai compensi percepiti nel periodo di imposta, calcolati in base al criterio di cassa.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Progressivo	Gruppo di settore	Codici attività ATECO 2007	Redditività
1	Industrie alimentari e delle bevande	(10-11)	40%
2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
3	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
4	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	54%
5	Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
6	Intermediari del commercio	46.1	62%
7	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55-56)	40%
8	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88)	78%
9	Altre attività economiche	(01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	67%

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **Le spese** sostenute nello svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione **rilevano in base alla percentuale di redditività attribuita, in via presuntiva**, all'attività effettivamente esercitata.

Conseguentemente, in presenza di ricavi e compensi derivanti dal contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi, il contribuente determina l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività. 34

Qualora il contribuente consegua proventi a titolo di diritti d'autore, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera *b*), del TUIR, anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54.

Dal reddito sono deducibili i contributi previdenziali dovuti per legge, compresi i contributi previdenziali versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, nonché quelli versati per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

- Se i contributi versati sono superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di redditività, l'eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del TUIR.
 - L'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali e assistenziali versati da un contribuente che applica il regime forfetario e che sia fiscalmente a carico può essere dedotta, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del TUIR, dai familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI NEL REGIME FORFETTARIO DOPO LE MODIFICHE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2019

Il comma 68 consente al contribuente che applica il regime forfettario di utilizzare le perdite fiscali pregresse riportate nei periodi precedenti in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64.

Con riferimento al riporto delle perdite fiscali, l'articolo 1, commi da 23 a 26, della legge di bilancio 2019 ha apportato una sostanziale modifica all'articolo 8 del TUIR.

In particolare, è stato equiparato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata a quelle in contabilità ordinaria, introducendo, per entrambe le fattispecie, un limite quantitativo:

- le perdite possono essere riportate senza limiti di tempo, ma con possibilità di utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito imponibile dichiarato nei successivi periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.
 - Le perdite delle imprese in fase di *start-up*, nei primi 3 anni d'attività, invece sono riportabili senza limiti temporali ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR.
 - Le perdite realizzate nell'esercizio di arti e professioni continuano ad essere compensate con altri redditi prodotti nello stesso periodo d'imposta; l'eventuale eccedenza non è riportabile.
 - Le nuove disposizioni normative riguardanti il riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF entrano in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

È previsto, inoltre, un regime transitorio di utilizzo delle perdite fiscali limitatamente ai soggetti in contabilità semplificata. In particolare:

- le perdite fiscali del periodo d'imposta 2018 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
 - le perdite fiscali del periodo d'imposta 2019 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.
 - Per quanto riguarda invece le perdite fiscali maturate nel 2017, considerata la previgente disciplina che non prevedeva la riportabilità in avanti delle perdite non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo d'imposta 2017, è prevista una ulteriore disposizione transitoria volta a recuperare la parte eccedente non compensata.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Una volta determinato il reddito imponibile, il contribuente forfetario applica **un'unica imposta, nella misura del 15 per cento, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP.**

- Per le *start up* la misura dell'imposta sostitutiva è ridotta al 5 per cento per i primi cinque periodi d'imposta, purché siano rispettate le condizioni di cui al comma 65.
 - Nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4, del TUIR, il comma 64 precisa che l'imposta sostitutiva, applicata sul reddito al lordo dei compensi dovuti dal titolare al coniuge e ai suoi familiari, è dovuta dall'imprenditore.
 - Il contribuente potrà scomputare le detrazioni d'imposta complessivamente spettanti dall'imposta lorda emergente dal quadro RN, nel caso in cui percepisca altre categorie di reddito.
 - Gli acconti e il saldo dell'imposta sostitutiva così determinata sono versati con le modalità ed entro i termini ordinari stabiliti per il versamento degli acconti e del saldo IRPEF, utilizzando nel modello F24 .
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI PER I SOGGETTI IRPEF

La **Legge di bilancio 2019** (articolo 1, commi da 23 a 26, L. 145/2018) ha introdotto importanti novità in materia di **riporto delle perdite** di esercizio per i **soggetti Irpef**:

- vengono **parzialmente annullate le differenze con i soggetti IRES**.
 - Previsione, per tutti i soggetti di riportare le perdite agli esercizi successivi **senza limiti di tempo**
 - esclusi dal quadro di riforma i **lavoratori autonomi** (continuano a poter compensare le perdite solo in orizzontale con gli eventuali redditi percepiti nello stesso periodo di imposta)
 - tutte le perdite conseguite nell'ambito del reddito d'impresa (come anche quelle derivanti da partecipazioni) devono essere computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, nella misura dell'80% dei redditi conseguiti in detti periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in essi.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DEL NUOVO REGIME

Periodo di applicazione della nuova disciplina ex art. 1 commi 23 -26 L.145/2018 : **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, ovvero dal 2018**

Per quanto riguarda le **imprese in contabilità ordinaria** la norma non prevede specifiche **disposizioni transitorie**, sicché, mutuando i chiarimenti in passato forniti con riferimento ai soggetti Ires (circolare AdE 53/E/2011) si ritiene che siano **riportabili** senza limiti di tempo tutte le **perdite maturate negli anni precedenti e ancora riportabili** in forza della precedente disciplina (quindi le perdite maturate dall'anno 2013)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Per **le imprese in contabilità semplificata** il Legislatore ha esteso le novità anche alle **perdite 2017**, introducendo una disciplina che può essere così **sintetizzata**:

- le perdite del **periodo d'imposta 2017**, per la parte non compensata secondo le “vecchie” disposizioni sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:
 1. nei **periodi di imposta 2018 e 2019**, in misura non superiore al **40% dei medesimi redditi**, per l'intero importo che trova capienza in essi;
 2. nel **periodo d'imposta 2020**, in misura non superiore al **60% dei medesimi redditi** e per l'intero importo che trova capienza in essi.
 - le perdite del **periodo d'imposta 2018**, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei **periodi di imposta 2019 e 2020** in misura non superiore, rispettivamente, al **40** e al **60% dei medesimi redditi** e per l'intero importo che trova capienza in essi;
 - le **perdite del periodo d'imposta 2019** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

ESEMPIO:

Ipotizziamo redditi ammontanti ad **euro 100.000** nell'anno 1 e ad **euro 100.000** nell'anno 2. Ipotizziamo, inoltre, che negli anni precedenti sia maturata una perdita pari ad **euro 100.000**.

Se non esistesse un limite all'utilizzo della perdita, nel primo anno il contribuente non verserebbe alcunché, ma nel secondo anno sarebbe chiamato a versare **36.170 euro**, trovando applicazione l'**aliquota media del 36,17%**.

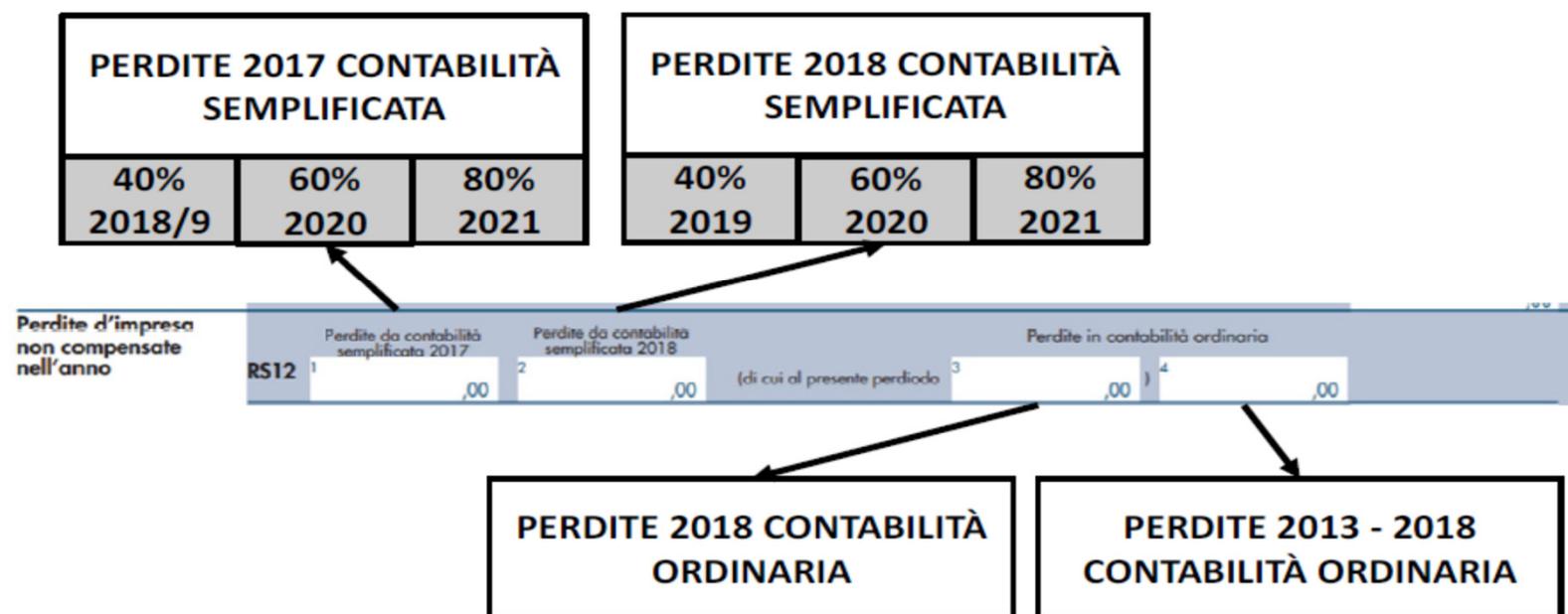
In considerazione del **limite dell'80%** esistente il contribuente dovrà invece versare **4.800 euro** a titolo Irpef nell'anno 1 (pur essendo ancora presente una perdita riportabile), con applicazione di un'**aliquota media pari al 24%**, e **27.570 euro** nell'anno 2, con applicazione di un'**aliquota del 34,46%**.

Pur essendo stato richiesto al contribuente un **esborso finanziario "anticipato"**, il risparmio, in termini di minor imposta complessivamente versata ammonta pertanto a **3.800 euro**.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

MODELLO REDDITI PF 2019



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

MODELLO REDDITI PF 2019

RS13 PERDITE RIPORTABILI IN MISURA PIENA (di cui relative al presente anno ¹²_{.00})_{.00}

PERDITA 2018
PRIMI 3 ESERCIZI
(NO LIMITI)

CONTABILITÀ ORDINARIA:
PERDITE PRIMI 3 ESERCIZI

CONTABILITÀ SEMPLIFICATA:
PERDITE PRIMI 3 ESERCIZI

- NO 2017
- NO DISC. TRANSITORIA

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

DEDUZIONI E DETRAZIONI FISCALI PRINCIPALI NOVITA' 2019



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Di seguito l'elenco delle più importanti **spese deducibili nel 2019 dal reddito**:

- Contributi previdenziali e assistenziali;
 - Assegno periodico corrisposto al coniuge;
 - Contributi per gli addetti ai servizi domestici e familiari;
 - Contributi ed erogazioni a favore di istituzioni religiose ed enti del terzo settore;
 - Spese mediche e di assistenza specifica per le persone con disabilità;
 - Contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

In tema di deduzioni una novità riguarda la sezione II del quadro RP, quella destinata ad accogliere spese e oneri per i quali spetta la deduzione dal reddito complessivo e, in particolare,

la deduzione dei premi e contributi versati alla previdenza complementare dei dipendenti pubblici.

L'articolo 1, comma 156, della legge 205/2017, ha infatti disposto che, a decorrere dal 1° gennaio 2018, ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche, si applicano le medesime disposizioni previste per i dipendenti privati riguardo la deducibilità dei premi e contributi versati per la previdenza complementare.

Non essendoci più diversità di trattamento tra dipendenti pubblici e privati, il rigo RP31 presente nel modello Redditi 2018/2017 è stato eliminato.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Un'altra novità consiste nella **nuova deduzione per le erogazioni liberali a favore delle Onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale**. L'articolo 83, comma 2, del decreto legislativo 117/2017 (Codice del Terzo settore), prevede che le **liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato**.

È stato inserito, **nella sezione II, il rigo RP36** composto da tre colonne, la prima per la deduzione ricevuta, la seconda per la deduzione propria e la terza per la somma delle due colonne. Il socio può dedurre dal proprio reddito l'ammontare degli oneri di cui all'articolo 83, comma 2, del Dlgs 117/2017, trasferitogli dalla società trasparente riportandolo nella **colonna 1** (deduzione ricevuta). Nella **colonna 2** (deduzione propria) va riportato l'importo delle erogazioni liberali effettuate. Nella **colonna 3** va indicata la somma dell'importo evidenziato nella colonna 1 e minore tra RP36 colonna 2 e il 10% di RN1 colonna 1.

RP36	Erogazioni liberali in favore delle Onlus, OV e APS	Deduzione ricevuta	Deduzione propria	Totale importo rigo RPF2019 (col. 1 + col. 2)
		1 <input type="text" value=""/> ,00	2 <input type="text" value=""/> ,00	3 <input type="text" value=""/> ,00

A fronte della medesima erogazione liberale il contribuente non può fruire contemporaneamente delle agevolazioni previste per i codici **61, 71 e 76** per il rigo **RP36** e di quelle previste da altre disposizioni di legge a titolo di detrazione o di deduzione di imposta.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- L'importo dell'erogazione può essere dedotto interamente (RN3 oneri deducibili) in quanto rientri nel 10% del reddito complessivo dichiarato.

QUADRO RN IRPEF	RN1	REDDITO COMPLESSIVO	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs.147/2015	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	Reddito minimo da partecipazione in società non operative	
			¹ 10.000,00	² ,00	³ ,00	⁴ ,00	⁵ 10.000,00
	RN2	Deduzione per abitazione principale				,00	
	RN3	Oneri deducibili				1.000,00	
	RN4	REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)					9.000,00
	RN5	IMPOSTA LORDA					2.070,00

Qualora l'importo della deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, il residuo di deduzione per erogazione liberale, che non ha trovato capienza nell'imposta lorda, va indicato nella sezione "Residui detrazioni, crediti d'imposta e deduzioni", al rigo RN47 casella 37

RN47	Start up RPF 2017 RN19	¹ ,00	Start up RPF 2018 RN20	² ,00	Start up RPF 2019 RN21	³ ,00
	Spese sanitarie RN23	⁶ ,00	Casa RN24, col. 1	¹¹ ,00	Occup. RN24, col. 2	¹² ,00
	Fondi Pens. RN24, col.3	¹³ ,00	Mediazioni RN24, col. 4	¹⁴ ,00	Arbitrato RN24, col. 5	¹⁵ ,00
	Sisma Abruzzo RN28	²¹ ,00	Cultura RN30	²⁶ ,00	Scuola RN30	²⁷ ,00
	Videosorveglianza RN30	²⁸ ,00	Deduz. start up RPF 2017	³¹ ,00	Deduz. start up RPF 2018	³² ,00
	Deduz. start up RPF 2019	³³ ,00	Restituzione somme RP33	³⁶ ,00	Deduz. Erogaz. Liberali RPF2019	³⁷ ,00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

NUOVE SPESE PER CUI SPETTA LA DETRAZIONE DEL 19 PER CENTO

Sono stati inseriti nuovi codici identificativi delle varie spese che danno diritto alla detrazione, da indicare nella colonna 1 dei righe da RP8 a RP13:

- il **codice “40”** individua **le spese sostenute per l’acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale per un importo non superiore a 250 euro**. La detrazione spetta **anche per quelle sostenute per i familiari a carico**, entro comunque il limite complessivo di 250 euro (articolo 15, comma 1, lettera *i-decies*), del Tuir, introdotta dall’articolo 1, comma 28, della legge 205/2017)
 - il **codice “43”** riguarda **le spese sostenute per i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi stipulate relativamente a unità immobiliari a uso abitativo** (articolo 15, comma 1, lettera *f-ter*, del Tuir, introdotta dall’articolo 1, comma 768, della legge 205/2017)
 - il **codice “44”** riconosce **le spese sostenute in favore dei minori o di maggiorenni, con diagnosi di disturbo specifico dell’apprendimento (Dsa)** fino al completamento della scuola secondaria di secondo grado, per l’acquisto di strumenti compensativi e di sussidi tecnici e informatici, di cui alla legge 170/2010, necessari all’apprendimento, nonché per l’uso di strumenti compensativi che favoriscano la comunicazione verbale e che assicurino ritmi gradualmente di apprendimento delle lingue straniere. La detrazione spetta anche per le spese sostenute nell’interesse dei familiari a carico (articolo 15, comma 1, lettera *e-ter*, del Tuir, introdotta dall’articolo 1, comma 665, della legge 205/2017). Le modalità attuative per la fruizione di tale detrazione sono chiarite nel [provvedimento 6 aprile 2018](#).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Spese per cui spetta la detrazione del 30 per cento

L'articolo 83, comma 1, del decreto legislativo 117/2017 (Codice del Terzo settore) dispone che dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae **un importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali** (onlus e associazioni di promozione sociale) di cui all'articolo 79, comma 5, per un importo complessivo, in ciascun periodo d'imposta non superiore a **30mila euro (codice "71"** da indicare nella colonna 1 dei righi da RP8 a RP13).

L'importo di cui al precedente periodo è **elevato al 35% degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato (codice "76"** da indicare nella colonna 1 dei righi da RP8 a RP13). L'articolo 102, comma 1, lettera f), del Codice del Terzo settore ha abrogato l'articolo 15, comma 1, lettera *i-quater*), del Tuir, di conseguenza è stato eliminato il codice "23" dall'elenco di quelli da indicare nei righi da RP8 a RP13.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il totale delle detrazioni, pari a euro 1.188, è riportato al rigo RN13 – sezione I quadro RP.

RN13 Detrazione oneri ed erogazioni liberali
Sez. I quadro RP

1.188,00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tra le novità che fanno ingresso in Redditi PF si segnala anche il c.d. “**BONUS VERDE**” (prorogato al 2019 per effetto della L. 145/2018). Nello specifico, l’agevolazione riguarda l’Irpef e consiste nella **detrazione dall’imposta lorda del 36% della spesa sostenuta** (nel limite massimo di 5.000 euro per unità immobiliare residenziale e – pertanto – entro la somma massima detraibile di 1.800 euro) per gli interventi di “sistemazione a verde” di:

- aree scoperte private di edifici esistenti;
- unità immobiliari, pertinenze o recinzioni;
- impianti di irrigazione;
- realizzazione pozzi;
- realizzazione di coperture a verde;
- realizzazione di giardini pensili.

Non sono agevolabili i lavori eseguiti in economia, anche se è previsto che il contribuente può rivolgersi a diversi fornitori.

La detrazione deve essere ripartita in **dieci quote annuali costanti** e di **pari importo** nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Nell'ambito della **sezione III A** del **quadro RP** (righe da RP41 a RP47) della dichiarazione Redditi PF, vanno riportate le spese sostenute per interventi di "sistemazione a verde" delle aree private scoperte. In particolare, occorre indicare (in colonna 2):

- il **codice "12"**, per le spese - sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018 – di "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi; realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili (detrazione del 36%);
- il **codice "13"**, per le spese - sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018 - di "sistemazione a verde" sostenute in relazione ad interventi effettuati sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali.

Sezione III A Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde	Anno			Tipologia		Codice fiscale				
	1	2	3	4	5	8	9	10	11	
RP41								,00	,00	
RP42								,00	,00	
RP43								,00	,00	
RP44								,00	,00	

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DA LAVORO AUTONOMO

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PROFESSIONISTI: LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

l'articolo 53 del Tuir individua in modo “puntuale” la categoria definendo redditi di lavoro autonomo *“quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni”*.

Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, “ancorché non esclusiva”, di attività di lavoro autonomo “diversa” da quelle di impresa, compreso l'esercizio in forma associata a mezzo società semplice o associazione professionale.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Lavoro autonomo assimilato

L'articolo 53, comma 2, del Tuir prevede una elencazione di **redditi di lavoro autonomo "assimilati"** ai quali si applicano comunque le regole di determinazione del reddito di cui all'articolo 54 del Tuir. Appartengono a tale elencazione i redditi derivanti da:

- i redditi derivanti dalla **utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni** relativi ad **esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;**
- le **partecipazioni agli utili** spettanti agli **associati** che **apportano solo lavoro** in associazioni in partecipazione (per quelli già in essere alla data del 25 giugno 2015);
- le **partecipazioni agli utili** spettanti ai **promotori** e ai **soci fondatori** di società;
- le indennità per la **cessazione di rapporti di agenzia;**
- i redditi derivanti dall'attività di **levata dei protesti** esercitata dai segretari comunali;
- le indennità corrisposte ai **giudici onorari di pace** e ai **viceprocuratori onorari.**

Infine, anche quelli derivanti dalle **prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo**, di cui alla L. 91/1981.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Redditi attratti tra quelli di lavoro autonomo

Un aspetto di particolare rilevanza concerne l'attrazione nell'ambito del reddito di lavoro autonomo di particolari rapporti - quali, ad esempio, l'ufficio di **amministratore, sindaco o revisore** di società, la **collaborazione a giornali, riviste e simili**.

Con la **circolare 67/E/2001**, l'**Agenzia delle Entrate** ha precisato che, al fine di stabilire se sussiste o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo, **bisogna valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione "siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. In tale ipotesi i compensi percepiti per lo svolgimento di tale attività saranno assoggettati alle regole previste per i redditi di lavoro autonomo"**.

Ne consegue che, l'ufficio di amministratore di società non può essere attratta nell'ambito del lavoro autonomo in quanto per l'esercizio della stessa non è necessario attingere a specifiche conoscenze professionali.

Per quanto concerne, invece, l'incarico di **sindaco o revisore** di società o enti, valgono i chiarimenti forniti in passato dall'Amministrazione finanziaria, che inducono a ritenere che **le relative attività siano riconducibili al reddito professionale solo se poste in essere da ragionieri o dottori commercialisti. Non rileva, invece, la semplice iscrizione nel registro dei revisori.**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La determinazione del reddito di lavoro autonomo

è disciplinata dalle disposizioni **dell'articolo 54 del Tuir** ed è costituito dalla **“differenza”** tra l'ammontare:

- • dei **compensi in denaro** o in **natura percepiti nel periodo di imposta**, anche sotto forma di **partecipazione agli utili**.

I compensi sono computati **al netto dei contributi previdenziali** stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;

- • delle **spese effettivamente sostenute nel periodo di imposta**, con le **esclusioni** e le **limitazioni** dei commi da 2 a 6-*bis* dello stesso articolo 54 del Tuir.

Concorrono alla formazione del reddito professionale anche le **plusvalenze** e le **minusvalenze** relative a **beni strumentali** ed i corrispettivi percepiti per la **cessione della clientela** o di **elementi immateriali** comunque **riferibili all'attività artistica o professionale**

La determinazione del reddito di lavoro autonomo avviene in base al **«principio di cassa» (sul punto cfr Circolare 38/E 2010)** specifiche deroghe sono costituite da:

- **AMMORTAMENTI:** vengono dedotte le quote di ammortamento a prescindere dall'effettivo pagamento del bene;
 - **CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA:** si applica il criterio di competenza;
 - **QUOTE TFR:** si deduce la quota annua di competenza indipendentemente dal pagamento.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

TIPOLOGIA	INCASSO	PAGAMENTO
Assegni bancari/circolari	Momento del ricevimento assegno (non rileva la circostanza che il versamento sul conto corrente del professionista percettore dell'assegno intervenga in un momento successivo o in un diverso periodo d'imposta).	Momento consegna assegno
Bonifico Bancario	Materiale accreditato sul conto corrente (Non assume rilievo, pertanto, né la data della valuta, ovvero sia quella da cui decorrono gli interessi, né il momento in cui il dante causa emette l'ordine di bonifico, né quello in cui la banca informa il professionista dell'avvenuto accredito)	Materiale addebitato sul conto corrente
Ricevuta Bancaria	Accredito definitivo (buon fine operazione) sul conto corrente	Addebito sul conto corrente
Carta di credito	Momento della transazione	Momento della transazione
Titoli di credito non cedibili	Momento scadenza del titolo (buon fine)	Momento scadenza del titolo (effettivo pagamento)
Titoli di credito cedibili	Al momento della cessione del titolo	Momento scadenza del titolo (effettivo pagamento)

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

ANALISI DEI PUNTI PRINCIPALI DEL QUADRO RE

Rigo RE 1

attenzione al codice Ateco 2007 da indicare in maniera corretta per la sua possibile influenza con gli ISA da compilare;

Rigo RE 2:

in **colonna 1** vanno indicati i redditi convenzionali percepiti da organizzazioni non governative riconosciute di cui alla legge n. 49-1987 (le tabelle convenzionali sono deliberate per decreto); per detti compensi non sono riconosciute spese e pertanto tale importo deve essere iscritto direttamente al rigo E23;

in **colonna 2** vanno indicati i compensi lordi al netto del contributo previdenziale alle relative Casse di previdenza, al netto dell'iva e di ogni rimborso per spese anticipate; va invece sommato il contributo del 4% relativo alla gestione separata INPS; rientrano tra i compensi anche gli addebiti sostenuti a titolo di rimborso spese del lavoratore autonomo mentre non rientrano le somme derivanti da anticipazioni di tasse e diritti sostenute dal professionista in nome e per conto del cliente; non rientrano nella categoria dei compensi nemmeno le spese riaddebitate a soggetti che condividono i locali (**come ad esempio quota affitto, quota telefono, quota energia ecc.**) in quanto tale voce deve essere registrata a "**diminuzione del relativo costo sostenuto dal professionista**".

RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	Compensi convenzionali ONG
		1 .00 2 .00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 3:

nel rigo altri proventi vanno indicati: proventi incassati in sostituzione dei redditi derivanti da attività professionali (**ad esempio indennità maternità**), le indennità anche in forma di risarcimento assicurativo (**ad esempio risarcimento danni**), interessi moratori e per dilazione di pagamento inerenti l'attività professionale, corrispettivi percepiti per la cessione della clientela.

RE3	Altri proventi lordi		,00
-----	----------------------	--	-----

i corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela

possono essere assoggettati alla tassazione separata se percepite in unica soluzione (in presenza di più rate percepite in diversi periodi di imposta, il corrispettivo deve essere tassato in via ordinaria nel quadro RE e necessita, fino al completamento delle operazioni di riscossione, conservare aperta la partiva IVA).

E' invece prevista (**con possibilità di optare per la tassazione ordinaria**) la tassazione nel quadro RM dei corrispettivi percepiti in un singolo periodo d'imposta a cui applicare la ritenuta d'acconto del 20 %. Sono invece esclusi dal **rigo RE 3** gli indennizzi (anche in forma assicurativa) connessi a morte e invalidità permanente dell'assicurato (**art. 6 c. 2 TUIR**).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 4: vanno indicate le **“Plusvalenze patrimoniali”**(realizzate a titolo oneroso, vige il principio di cassa, in forma assicurativa o per consumo personale) riferite ai beni acquistati dopo il 04 luglio 2006 e , se riguardanti beni immobili strumentali, quelle relative ai beni acquistati nel 2007,2008 e 2009.

Non formano Plusvalenze quelle derivanti da cessione di oggetti d’arte, antiquariato e collezione;

Rigo RE 5: vanno indicati i compensi non registrati nelle scritture contabili (**ISA a partire dal periodo di imposta 2018**).

RE4	Plusvalenze patrimoniali				,00
RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili		ISA	2	
		1			,00
					,00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 7:

vanno indicate le quote di ammortamento annuali e il costo dei beni inferiori al milione; per i beni promiscui va indicato il 50%. Per il professionista non rileva l'effettiva utilizzazione del bene, non viene tenuto in considerazione il ragguaglio ad anno e nel primo esercizio non vi è l'obbligo di dimezzare l'aliquota ministeriale (è possibile calcolare quote inferiori al 50%);

al fine della compilazione vanno tenute in considerazione le normative fiscali in materia di ammortamenti di autoveicoli (limite 20 % con massimale euro 3.615,20 e massimo un automezzo) e le limitazioni di deducibilità in materia ad esempio di telecomunicazioni (cellulari 80 %);

con la proroga dell'agevolazione del super ammortamento per il **periodo 2018** occorre ribadire che sono stati esclusi dall'agevolazione i veicoli a deducibilità limitata anche concessi in uso promiscuo ai dipendenti (art. 164 TUIR).

L'esposizione dei dati nella **casella 1** riguarda pertanto il super ammortamento relativo agli altri acquisti effettuati nel 2018 ovvero le quote relative agli acquisti effettuati nel periodo tra il **15/10/2015 ed il 31/12/2017**.

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ²	(¹ _____ ,00)	,00
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ²	(¹ _____ ,00)	,00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 8:

vanno indicati i canoni di locazione finanziaria di competenza dell'anno (tenendo presenti le limitazioni fiscali di cui al rigo precedente); per i contratti di leasing stipulati fino al 28 aprile 2012 la deducibilità è condizionata alla durata del contratto (metà del periodo di ammortamento applicando le aliquote del D.M. Del 1988);

per i contratti stipulati dal 29 Aprile 2012 la detraibilità è concessa anche nel caso di durata inferiore del contratto rispetto al minimo previsto ma la deduzione deve essere comunque spalmata su un periodo non inferiore alla **“metà del periodo di ammortamento”**.

Rigo RE 9:

vanno indicati i canoni di locazione non finanziaria o i canoni di noleggio e in caso di uso promiscuo va indicato il 50 %, l'80 % per la telefonia e il 20 % con i limiti previsti dall'art. 164 del TUIR per gli autoveicoli e motocicli;

RE9 Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio

,00 |

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 10:

vanno indicate **le quote di ammortamento per i beni immobili strumentali** (solo se acquistati nel 2007-2008 e 2009);

ai fini del calcolo deve essere scorporato il valore del terreno; per gli immobili di proprietà utilizzati promiscuamente è deducibile il 50 % della rendita catastale, sono deducibili i canoni di affitti pagati per l'immobile utilizzato esclusivamente in modo strumentale,

è possibile dedurre il 50% del canone di affitto in caso di uso promiscuo e quando il contribuente non disponga nello stesso Comune di altro Immobile;

vanno poi considerate le spese per canoni di leasing strumentale (**contratti stipulati dal 01.01 .2007 al 31. 12.2009**).

Possono essere dedotte le spese di ammodernamento e di manutenzione per i beni con utilizzo esclusivamente strumentale nel limite del 5 % del valore dei beni ammortizzabili esistenti all'inizio del periodo d'imposta e l'eccedenza sarà deducibile nei 5 esercizi successivi;

le spese di ammodernamento e manutenzione per gli immobili utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50% a condizione che le stesse non siano di tipo incrementativo;

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 11:

si indicano le retribuzioni effettivamente corrisposte al lordo dei contributi; le retribuzioni di dicembre 2018 sono deducibili solo se pagate entro il 31.12.2018 oppure costituiscono un costo 2019;

le quote di tfr vanno indicate per competenza;

il professionista non può dedurre i compensi erogati ai familiari (**coniuge e figli minori, art. 54 comma 6 bis**) corrisposti per attività di lavoro dipendente e di lavoro autonomo occasionali (**rimangono deducibili i soli contributi previdenziali versati**);

Rigo RE 12:

compensi corrisposti a terzi ovvero: ad es. spese per il commercialista (**anche se coniuge**), compensi corrisposti a società di servizi ecc.;

RE11 Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato	,00
RE12 Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica	,00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 13:

vanno indicati gli interessi passivi sostenuti nel periodo d'imposta per finanziamenti relativi all'attività professionale e relativi alla dilazione dei pagamenti dei beni relativi all'attività. Gli interessi relativi ai beni a deducibilità limitata devono essere considerati nella medesima percentuale; **non sono deducibili gli interessi pagati per l'iva trimestrale;**

Rigo RE 14:

nei consumi vanno indicati: -80% spese telefonia, consumi di energia, non vanno indicati i carburanti per la trazione di autoveicoli;

Rigo RE 15:

le spese alberghiere devono essere indicate al 75 % e nel limite del 2% dell'ammontare dei compensi (non vanno considerate le eventuali plusvalenze dichiarate);

non devono essere indicate le spese integralmente deducibili sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nelle fatture; le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente non costituiscono compensi in natura per il professionista e tali soggetti non devono addebitare la spesa al committente e dedurre come costo il relativo ammontare.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 16:

le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite dell'1% dell'ammontare dei compensi. In tale categoria di spesa rientrano: **beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, oggetti d'arte e di collezione e gli omaggi;**

Rigo RE 17:

va indicato il 50 % delle spese di partecipazione a convegni e corsi di aggiornamento (sono comprese le spese di alberghiere relative nel limite del 75%);

la **Legge n. 81/2017** ha disposto che le spese per l'iscrizione a master o corsi di formazione e aggiornamento professionale, convegni e congressi comprese quelle di viaggio e soggiorno sono integralmente deducibili nel limite annuo di **euro 10.000**.

Il **Decreto legislativo n.150-2015** ha invece disposto che le spese sostenute per servizi di certificazione delle competenze sono – deducibili integralmente – nel limite annuo di **euro 5.000**.

RE17	Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi o a corsi di aggiornamento professionale	Spese alberghiere, alimenti e bevande	Spese formazione	Spese servizi certificazione competenze	Ammontare deducibile
		1	2	3	4
		,00	,00	,00	,00



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 18:

minusvalenze relative a cessione di beni strumentali in relazione a beni acquistati a far data dal 04 luglio 2006 (stessi criteri applicabili alle Plusvalenze);

Rigo RE 19:

nella voce altre spese vanno indicate: le spese al 20% per i carburanti, le spese per assicurazione e bollo auto, manutenzione auto sempre al 20%, il 10 % dell'Irap versata, assicurazioni rc, spese di manutenzione , le altre spese inerenti l'attività professionale (da indicare al 50 % in caso di uso promiscuo), la nuova deduzione prevista ai fini IRPEF relativa all'Irap pagata per le spese al personale e la deduzione IMU al 20%; spese per la garanzia dei mancati pagamenti, acquisto della clientela.

RE19 Altre spese documentate	(di cui ¹	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU) ⁴
		,00	,00	,00	,00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 21:

in colonna 3 va indicata la differenza tra l'importo di rigo RE6 e quello di rigo RE20. I ricercatori e i docenti che intendono avvalersi delle agevolazioni previste dall'art. 3 del D.L. 269 del 2003, dall'art. 17, comma 1, del D.L. n. 185 del 2008, e dall'art. 44 del D.L. 78 del 2010, devono indicare nella colonna 1 del rigo RE21 i redditi derivanti esclusivamente da rapporti aventi ad oggetto attività di ricerca, già compresi nella colonna 3 del medesimo rigo.

- i soggetti che si avvalgono del regime di cui all'art. 2 della legge 30 dicembre 2010, n. 238, ovvero di cui all'art. 16 del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, espongono nella colonna 2 gli eventuali redditi di lavoro autonomo prodotti all'estero, ricompresi nella colonna 3, per i quali non si applica la tassazione agevolata (**Circolare n. 17 del 23 maggio 2017**).

	di cui reddito attività docenti e ricercatori scientifici	di cui reddito prodotto all'estero soggetti L. 238/10 art. 16 D.Lgs. 147/15	
RE21 Differenza (RE6 – RE20)	1	2	3
	,00	,00	,00

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rigo RE 24:

devono essere riportate **le perdite degli esercizi precedenti** non utilizzate per compensare altri redditi da lavoro autonomo fino a concorrenza del reddito.

In base **all'art. 8, comma 1, del TUIR** le perdite di lavoro autonomo concorrono a formare il reddito complessivo di periodo, pertanto nel caso in cui nel rigo RE25 sia indicata una perdita, dovrà essere scomputata dal reddito complessivo nel quadro RN;

Rigo RE 26:

va indicato l'ammontare delle ritenute d'acconto subite sui compensi da riportare nel quadro RN.

il contribuente che non ha ricevuto, nei termini di legge, la certificazione delle ritenute è legittimato allo scomputo delle stesse a condizione che sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta (esempio: copia fattura con bonifico o assegno).

In sede di controllo a seguito di art. 36 ter alle stesse dovrà essere allegata apposita autocertificazione ai sensi del DPR. 445-2000 in cui il contribuente dichiara che la documentazione si riferisce ad una fattura regolarmente contabilizzata.
