

BONUS 1.000 EURO PER I PROFESSIONISTI

Il confronto tra regime ordinario e forfetario

Con riferimento alle indennità per i lavoratori danneggiati dall'emergenza COVID-19 previste dall'articolo 84 comma 2 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto "Rilancio", convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, fornendo indicazioni al paragrafo n. 2.1.1 della circolare n. 25/E del 20 agosto 2020, in merito al caso particolare dei soggetti in regime forfetario.

Affinché possa essere riconosciuta l'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro, prevista dal citato articolo 84 comma 2, devono essere soddisfatti i requisiti di seguito descritti.

- **Ambito soggettivo:** vi rientrano i liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data del 19 maggio 2020, iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335 e non siano titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.
- **Ambito oggettivo:** i professionisti devono aver subito una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019.
- **Determinazione del reddito da comparare:** il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento.

Proprio su questo ultimo punto, inerente alle modalità di determinazione del reddito ai fini della comparazione del secondo bimestre 2020 sul secondo bimestre 2019, sono sorti dubbi in merito ai seguenti regimi contabili adottati dal professionista:

- **ordinario**, con determinazione del reddito in base all'art. 54 del D.P.R. 917/1986 (TUIR);
- **forfetario**, con determinazione del reddito in base a quanto previsto dall'art. 1 commi da 54 a 89 della legge 23 dicembre 2014 n. 190 e successive modificazioni.

Secondo l'interpretazione letterale fornita dall'Agenzia nel citato documento di prassi, *“la disposizione stabilisce di fatto criteri per la determinazione del reddito effettivo individuato come differenza tra i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento. Pertanto, la misurazione dello scostamento del reddito e l'attribuzione della nuova indennità prescindono dal regime contabile adottato dal professionista (sia esso regime ordinario o regime forfetario).”*

Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, la specialità del regime forfetario, previsto dall'art. 1 commi da 57 a 89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, rileva esclusivamente *“ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta dal professionista e delle semplificazioni contabili previste anche ai fini delle imposte dirette”* e non quale criterio di determinazione del reddito comparabile per l'ottenimento dell'indennità prevista dall'articolo 84 comma 2 del D.L. n. 34/2020.

In merito a quanto esposto, si rendono opportune alcune considerazioni.

- a. Ai sensi dell'art. 1 comma 64 della legge 23 dicembre 2014 n. 190 e successive modificazioni, i soggetti persone fisiche che adottano il regime forfetario **determinano il reddito imponibile** applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti un coefficiente di redditività nella misura indicata nell'allegato n. 4 annesso alla stessa legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata (nel caso di liberi professionisti il coefficiente è di solito pari al 78%). Sul reddito imponibile così determinato si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, pari al 15% (oppure 5% per i primi cinque esercizi se il contribuente è una

start up in quanto ricorrono le condizioni previste dal comma 65).

Se ne desume pertanto che il regime forfetario costituisce un regime “speciale” di determinazione del reddito.

- b. La determinazione del reddito di lavoro autonomo, derivante dall'esercizio di arti e professioni con modalità analitiche, applicabile a tutti i contribuenti che adottano un regime ordinario oppure semplificato, è regolata dall'art. 54 del TUIR ed è costituita dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione (tranne alcune eccezioni che rispettano il principio di competenza quali ad esempio gli ammortamenti e gli accantonamenti relativi al TFR). Il citato articolo 84 comma 2 del D.L. n. 34/2020 non fa alcun riferimento alle regole imposte dall'art. 54 del TUIR ma si limita a prevedere la determinazione del reddito effettivo individuato come differenza tra i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento. La disposizione cita espressamente solo le quote di ammortamento, mentre non dice nulla a titolo di esempio sul TFR o altri costi determinabili secondo il principio di competenza.
- c. Per aver diritto all'indennizzo, i professionisti interessati devono aver subito una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019. Se nel periodo d'imposta 2019 il contribuente adottava un regime ordinario passando nel 2020 ad un regime forfetario, solamente in questo caso, potrebbe delinearsi la necessità di uniformare la metodologia di determinazione del reddito rispetto al regime di provenienza (ordinario 2019 su ordinario 2020) obbligando così il contribuente forfetario a rideterminare in modo analitico un reddito già correttamente calcolato in base ad una normativa speciale. La rideterminazione dei costi effettivamente sostenuti nei bimestri monitorati, può creare gravi disagi sia ai contribuenti ordinari che forfetari per i seguenti motivi:
- **difficoltà nel rintracciare i pagamenti** effettuati nei bimestri monitorati ma relativi a fatture ricevute precedentemente;
 - **complessità nel determinare la corretta imputazione** sia sulla competenza che sulla corretta deducibilità del costo, si pensi ad esempio all'incidenza degli ammortamenti, del TFR, delle minusvalenze o delle plusvalenze, della facoltà di dedurre interamente nell'anno gli acquisti di beni

strumentali di costo unitario inferiore ad euro 516,46, la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria oppure delle spese di ristrutturazione, ammodernamento e ristrutturazione degli immobili, i costi a deducibilità limitata quali le spese telefoniche 80% e le spese relative agli automezzi deducibili al 20%.

- d. Altro aspetto critico riguarda la corretta imputazione di alcune tipologie di spese sostenute che in base a quanto stabilito dall'art. 54 del TUIR (articolo comunque non citato espressamente dall'art. 84 comma 2, D.L. n. 34/2020) la cui deducibilità dal reddito è condizionata da **parametri e/o limitazioni calcolabili solamente su base annuale**. Come per esempio le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, deducibili nella misura del 75% e per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta, non addebitate analiticamente in capo al committente; oppure le spese di rappresentanza, deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta; o ancora le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale; nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno entro il limite annuo di 10.000 euro, oppure, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente.
- e. L'art. 84, comma 2, del citato decreto "Rilancio" ricomprende anche le eventuali **quote di ammortamento** tra le spese deducibili: ricostruire un libro cespiti con un calcolo degli ammortamenti su base bimestrale e raffrontato nel periodo marzo-aprile 2019 su marzo-aprile 2020 è quanto mai problematico e privo di una indicazione operativa da parte della norma.
- f. Ulteriore elemento da tenere in considerazione riguarda l'IVA sugli acquisti: il forfettario che deve rideterminare il reddito in modo analitico dovrebbe considerare l'imposta sul valore aggiunto un costo, non avendo diritto alla sua detrazione. Va ricordato, infatti, che l'art. 1 comma 58 punto a) della legge 23 dicembre 2014 n. 190 e successive modificazioni stabilisce che ai fini IVA, i contribuenti di cui al comma 54 non esercitano la rivalsa dell'imposta di cui all'articolo 18 del D.P.R. n. 633/1972, e

successive modificazioni, per le operazioni nazionali – per le altre operazioni valgono le regole stabilite dai successivi punti da b) ad e) – mentre il comma 59 li esonera, ad eccezione di quanto previsto dal comma 60 per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972, ad **eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.**

Ai fini delle imposte dirette, per i soggetti che applicano il regime forfetario il comma 69 prevede l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 600/1973, mentre sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili.

Per quanto già detto, la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate non appare condivisibile, in quanto fornisce una rigida interpretazione letterale della disposizione dell'articolo 84, comma 2, D.L. n. 34/2020 **non considerando in modo sistematico la relazione tra la predetta disposizione e la disciplina speciale del regime forfetario di cui alla legge n. 190/2014.**

Dipartimento Scientifico

 **Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine

AREA ECONOMIA E FISCALITÀ

A cura di:

Sergio Giorgini (coordinamento)
Massimo Braghin