

La circolare tributaria n. 33/2019

Il Decreto Crescita impone ai forfettari gli adempimenti relativi ai dipendenti impiegati

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Tra le varie semplificazioni previste per i contribuenti che applicano il regime forfettario è previsto l'esonero dall'obbligo di porre in essere gli adempimenti che normalmente sono a carico dei sostituti d'imposta; questo esonero si è però recentemente compresso a opera del Decreto Crescita ([articolo 6](#), D.L. 34/2019, in vigore dal 1° maggio 2019; convertito con la L. 58/2019), attraverso il quale il Legislatore ha scelto di ripristinare tali adempimenti in qualità di sostituto d'imposta a carico dei forfettari, ma solo con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati, introducendo peraltro una disciplina transitoria per regolare i redditi erogati nel corso dei primi mesi del 2019.

Il tema dei forfettari è certamente caldo in tutti gli studi professionali, vista la crescita esponenziale dei soggetti che dal 2019 hanno scelto di avvalersi di questo regime.

Accanto alle valutazioni riguardanti le cause di esclusione, modificate dalla recente legge di bilancio, si pongono però anche i problemi operativi che devono essere gestiti in corrispondenza degli adempimenti.

Uno di questi problemi attiene appunto il ruolo di sostituto d'imposta del contribuente che ha scelto il regime forfettario: se la disciplina risultava assodata in relazione ai percettori titolari di partita Iva, si ponevano invece ampi dubbi quando il percettore fosse assunto quale dipendente o collaboratore del contribuente.

Il tema, come detto, si è però evoluto con il recente Decreto Crescita.

Vediamo la situazione previgente, con i relativi problemi, per poi analizzare la situazione attuale.

L'esonero dall'obbligo di operare la ritenuta

Il [comma 69](#) dell'articolo 1, L. 190/2014 espressamente esclude i contribuenti forfettari dalla qualifica di sostituto d'imposta affermando che essi (si riporta la previgente formulazione):

“... non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III del citato D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni; tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti indicano il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi”.

Pertanto, il forfettario che dovesse ricevere una fattura da un professionista, ed esempio, non opera alcuna ritenuta, ma va a pagare “al lordo” il compenso richiesto. Le stesse considerazioni valgono anche nel caso in cui sia stato pagato l'importo spettante a un intermediario del commercio.

L'unico onere che veniva posto a carico del contribuente forfettario che ha erogato tali redditi è la corretta compilazione del quadro RS, per quanto riguarda la sezione deputata ad accogliere tali informazioni; in particolare, nei righi da RS371 a RS373, va indicato il codice fiscale del percettore (colonna 1), unitamente all'importo dei redditi erogati a favore di tale soggetto (colonna 2).

	Codice fiscale	Reddito
RS371	¹	² ,00
RS372	¹	² ,00
RS373	¹	² ,00

Per la compilazione di tale prospetto, come chiarito dalla [circolare n. 10/E/2016](#), occorre far riferimento ai redditi e compensi pagati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione; quindi, nel modello Redditi 2019 vanno indicate le somme pagate nel corso del 2018.

Tale indicazione va fatta indipendentemente dal motivo per cui la ritenuta non è stata effettuata.

La circolare richiamata porta l'esempio del soggetto percipiente che sia a sua volta un soggetto forfettario per il quale la ritenuta non si applica: anche in questo caso, secondo l'Agenzia delle entrate, occorre evidenziare il compenso pagato all'interno del quadro RS.

Necessariamente tale onere riguarderà solo ed esclusivamente i percettori forfettari che potenzialmente sarebbero stati soggetti a ritenuta. Pertanto:

- il forfettario che paga un avvocato a sua volta forfettario, avrà l'obbligo di indicare nel quadro RS il compenso che gli ha erogato;
- al contrario, nessuna indicazione dovrà essere effettuata qualora il forfettario dovesse pagare un fornitore artigiano aderente al regime forfettario.

I forfettari e i dipendenti

Veniamo ai redditi erogati a dipendenti e collaboratori, analizzando la disciplina previgente.

Come si legge nello studio pubblicato dalla Fondazione studi consulenti del lavoro in data 8 febbraio 2019, la disciplina del richiamato [comma 69](#) dell'articolo 1, L. 190/2014 ha inteso specificare che per il

contribuente forfettario, che erogava compensi a soggetti per i quali era prevista l'applicazione della ritenuta, come nel caso dei lavoratori dipendenti, non vi era alcun obbligo di operare e versare alcuna ritenuta d'acconto, in quanto il forfettario non assumeva la veste di sostituto d'imposta per espressa previsione normativa.

Quindi, non vi dovevano essere dubbi circa il fatto che tale esonero dovesse ritenersi applicabile anche alle ritenute che teoricamente il datore forfettario avrebbe dovuto operare a carico dei dipendenti.

Di interesse è altresì l'indicazione del fatto che le ritenute previdenziali fuggono in ogni caso a tale esonero: le eventuali buste paga riguardanti i lavoratori che hanno prestato la loro attività alle dipendenze di datori di lavoro forfettari, secondo la Fondazione, dovevano anche prima del Decreto Crescita, indicare le spettanze economiche del lavoratore e le ritenute previdenziali, quindi con la sola esclusione delle ritenute di tipo fiscale.

Al contrario, in tale documento veniva sollevato il dubbio circa il comportamento da tenere (ossia se si debba operare o meno la ritenuta) in relazione alle addizionali Irpef: in particolare, la questione veniva posta per le addizionali 2018 versate a rate nel 2019.

Con riferimento agli aspetti informativi, viene evidenziato come il contribuente forfettario è tenuto a riportare nella propria dichiarazione dei redditi (nel quadro RS precedentemente richiamato) il codice fiscale del soggetto percettore del compenso per il quale non è stata versata la ritenuta d'acconto e l'ammontare del compenso corrisposto. Nel caso siano stati corrisposti più compensi o redditi, il contribuente è tenuto a compilare un distinto rigo per ciascun soggetto percettore.

La Fondazione si sofferma anche sulla documentazione che doveva essere rilasciata al lavoratore dipendente, in relazione al reddito corrisposto, sul quale non sono stati operati prelievi dal soggetto erogante.

Al tal fine viene richiamato il parere fornito dalla DRE della Campania, in risposta all'interpello n. 954-881 del 27 luglio 2017, nel quale si afferma che, poiché la Certificazione Unica ha la funzione di certificare anche i dati assistenziali e previdenziali, i contribuenti che applicano il regime forfettario, impiegando lavoratori subordinati, sono tenuti a compilare la sezione relativa ai dati previdenziali e assistenziali e a inviare la CU.

Secondo la Fondazione, i contribuenti in regime forfettario dovevano compilare la CU per la sola sezione relativa ai dati previdenziali e assistenziali, mentre non dovevano compilare e inviare il modello 770.

Al lavoratore, invece, doveva essere consegnata una semplice attestazione delle retribuzioni corrisposte, come nel caso dei lavoratori domestici.

Questo comportava, dunque, in capo al lavoratore, l'onere di presentare il proprio modello di dichiarazione dei redditi allo scopo di assoggettare a tassazione il reddito di lavoro dipendente percepito nel corso dell'anno fiscale competente. Quindi, a fronte di una (parziale) semplificazione a favore del datore di lavoro, sorgeva una (sicura) complicazione a carico del lavoratore dipendente.

Senza dimenticare che oltre all'onere dichiarativo vi è anche un onere di versamento non trascurabile; spesso il dipendente preferisce subire una ritenuta pressoché costante tutti i mesi, anziché trovarsi con un ingente importo da versare in sede di dichiarazione di redditi, con la gestione dei saldi e degli acconti, nonché con una rateizzazione piuttosto breve (da giugno a novembre).

Va però notato come l'esonero a operare la ritenuta, accordato ai contribuenti in regime forfettario, non si doveva leggere come un divieto: infatti, il citato [comma 69](#) dell'articolo 1, L. 190/2014 affermava che i forfettari *"non sono tenuti..."* a operare le ritenute, ma non si afferma che tale comportamento sia loro precluso.

Quindi, al fine di risolvere ogni problema, non vi erano elementi ostativi per il forfettario che intendesse operare le ordinarie ritenute a carico dei datori di lavoro; in tal caso, si riteneva che in capo al forfettario si ponessero anche tutti i relativi adempimenti (*in primis*, CU e 770).

Sul punto, a parere di chi scrive, non risultava ricevibile la contestazione, sollevata da parte di taluno, che il fatto di operare ritenute sui compensi erogati ai percettori, potesse considerarsi comportamento atto a manifestare una opzione per il regime ordinario, quale comportamento concludente. Come infatti appena argomentato, l'esonero dagli obblighi di sostituto d'imposta deve leggersi come una facoltà, quindi il fatto di operare spontaneamente le ritenute risultava comportamento che poteva considerarsi compatibile con il regime forfettario.

La questione è stata risolta qualche mese addietro. Proprio su questo punto l'Agenzia delle entrate, nella [circolare n. 9/E/2019](#), aveva osservato come il fatto di operare una ritenuta non potesse essere letto come comportamento concludente del forfettario che potesse pregiudicare l'applicazione del regime agevolato:

"... non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, 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 forfettario."

La nuova disciplina

Il tema degli adempimenti che si vengono a porre in capo ai dipendenti assunti dai contribuenti forfettari (situazione che dal 2019 si presenta molto più frequentemente rispetto al passato, posto che la legge di bilancio per il 2019 ha eliminato il precedente vincolo all'accesso al regime forfetario connesso al sostenimento di spese per lavoro, le quali non potevano essere superiori a 5.000 euro nell'anno precedente) ha spinto il Legislatore a comprimere l'esonero per i forfettari dall'obbligo di effettuare ritenute, alleggerendo però i conseguenti adempimenti che si rendevano obbligatori per i loro dipendenti.

Come detto, l'[articolo 6](#), D.L. 34/2019 (così come modificato in sede di conversione dalla L. 58/2019) è intervenuto nella disciplina in commento, modificando il richiamato [comma 69](#) dell'articolo 1, L. 190/2014, prevedendo che i contribuenti che hanno aderito al regime forfettario:

“non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III del citato D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, a eccezione delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del medesimo decreto”.

Pertanto, viene anche con le stesse modalità modificato l'articolo 1, [comma 21](#), L. 145/2018, introducendo la stessa previsione anche nell'analogo regime (che però, come noto, non prevede una determinazione del reddito forfettaria, ma analitica), che entrerà in vigore dal prossimo 1° gennaio 2020 e prevederà l'applicazione di una imposta sostitutiva del 20% al reddito realizzato; anche tali soggetti saranno quindi liberi dall'obbligo di operare ritenute, a eccezione di quelle di lavoro dipendente e assimilato.

Pertanto, a seguito delle richiamate modifiche, l'esonero dall'obbligo di operare le ritenute alla fonte non opera nei confronti delle seguenti fattispecie:

- ritenute di cui all'[articolo 23](#), D.P.R. 600/1973 rubricato “*Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente*”;
- ritenute di cui all'[articolo 24](#), D.P.R. 600/1973 rubricato “*Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*”.

È bene quindi osservare che sono venuti meno non tutti gli esoneri relativi all'obbligo di operare la ritenuta, ma solo quelli relativi a queste determinate tipologie di redditi erogati.

Al contrario, il forfettario continua a beneficiare della possibilità di non operare ritenute con riferimento ad altri redditi, quali quelli di lavoro autonomo (ad esempio, viene pagata la fattura all'avvocato per un'attività di recupero crediti), d'impresa (si pensi, ad esempio, al forfettario che eroga un reddito a un intermediario del commercio), ovvero reddito diverso (quale potrebbe essere un compenso professionale di tipo occasionale).

La modifica introdotta dal Decreto Crescita raggiunge quindi l'obiettivo di semplificare la gestione degli adempimenti fiscali in capo ai lavoratori assunti da un contribuente che ha prescelto il regime forfettario, evitando a tali percettori la necessaria presentazione della dichiarazione dei redditi (e la gestione dei consequenziali oneri di versamento).

Considerando che, come detto, il contribuente forfettario comunque era tenuto a effettuare le ritenute previdenziali (con i relativi adempimenti), per il datore di lavoro l'inserimento dell'obbligo di operare le ritenute fiscali costituisce un onere tutto sommato limitato, a fronte dell'indubbio beneficio che ne ottiene il lavoratore percettore dei redditi.

Forfettari: obbligo di operare la ritenuta?	
(post D.L. 34/2019)	
Dipende dal reddito erogato	
Reddito di lavoro dipendente e assimilato	Altri redditi
Sì	No

Decorrenza

Particolare risulta la decorrenza che viene data a tale nuovo obbligo a carico dei contribuenti forfettari. Il comma 2 del richiamato [articolo 3](#), D.L. 34/2019 stabilisce infatti che:

“In deroga all'articolo 3, L. 212/2000, le disposizioni di cui al comma 1 hanno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2019. L'ammontare complessivo delle ritenute di cui al comma 1, relative alle somme già corrisposte precedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto, è trattenuto, a valere sulle retribuzioni corrisposte a partire dal terzo mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, in 3 rate mensili di uguale importo, e versato nei termini di cui all'articolo 8, D.P.R. 602/1973”.

La retroattività della previsione è spiegata con la finalità della norma: lo scopo è infatti quello di alleggerire gli adempimenti del lavoratore dipendente che, se non possiede altri redditi da dichiarare e non intende far valere in dichiarazione oneri deducibili o detraibili, è esonerato dall'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, in quanto il reddito di lavoro dipendente viene tassato a opera del datore di lavoro che svolge il ruolo di sostituto d'imposta.

Per far sì che l'esonero dichiarativo possa operare pienamente e in maniera compiuta anche per il periodo d'imposta 2019, occorre che siano recuperate le ritenute dei primi mesi, che gli sono state erogate al lordo di ogni onere fiscale; detto recupero avverrà con effetto parzialmente diluito.

La norma prevede che il datore di lavoro in regime forfettario debba effettuare il conteggio delle ritenute fiscali relative alle retribuzioni erogate nei primi mesi del 2019 e trattenere il dovuto dividendo l'importo totale in 3 rate mensili.

Detta trattenuta andrà operata a partire dalle retribuzioni corrisposte dal 1° agosto in poi (ossia il terzo mese successivo rispetto a quello di entrata in vigore del decreto; il decreto, va ricordato, è entrato in vigore il 1° maggio 2019).

Ovviamente, se già in precedenza il contribuente forfettario avesse provveduto a effettuare ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato (comportamento, come detto, assolutamente lecito) egli oggi dovrebbe semplicemente continuare come in precedenza, senza alcun onere in termini di conguaglio “straordinario” ex [articolo 6](#), comma 2, D.L. 34/2019.

SCHEDA DI SINTESI

Sino al 2018 i contribuenti che avevano aderito al regime forfettario non erano tenuti a porre in essere alcun adempimento quali sostituti d'imposta.



Tale esonero non era comunque un divieto, in quanto era comunque consentito operare ritenute, senza che questo comportamento potesse in alcun modo essere letto come comportamento concludente per una opzione per il regime ordinario.



Il D.L. 34/2019 introduce l'obbligo di effettuare le ritenute (e quindi di porre in essere i corrispondenti adempimenti) in relazione ai soli redditi di lavoro dipendente e assimilato.



Per gli altri redditi, in capo al contribuente che abbia aderito al regime forfettario permane l'esonero dagli adempimenti quale sostituto d'imposta.



La nuova disciplina ha efficacia dal 1° gennaio 2019, con necessità di recuperare le ritenute relative ai primi mesi dell'anno a partire dalle retribuzioni erogate nel mese di agosto.