

Regime forfettario: le nuove cause di esclusione operano dal 2020

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 3 Giugno 2019

Proponiamo una rassegna delle cause di esclusione dal regime forfettario prospettate dal Fisco: i casi di partecipazione in società e il rapporto di collaborazione col precedente datore di lavoro.

La [L. 145/2018](#) ha riformato il regime forfettario con un significativo ampliamento dell'ambito di applicazione e con la revisione delle cause di esclusione.

Con [circolare 9/E/2019](#) e con [circolare 8/E/2019](#) l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per fornire i primi chiarimenti operativi per la corretta verifica del nuovo requisito di accesso e per la corretta verifica e applicazione delle nuove cause di esclusione.

L'AE ha pubblicato oltre 16 risposte a quesiti posti dai contribuenti con particolare riferimento all'applicazione delle nuove cause di esclusione e alla loro concreta decorrenza.

Sintomo che le circolari dell'AE non hanno risolto tutti i dubbi e le incertezze interpretative.

Regime forfettario: unico requisito di accesso nuovo co. 54

La [legge di bilancio 2019](#) ha radicalmente ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del [regime forfettario](#) mediante l'introduzione di un unico requisito di accesso che consiste nella verifica dell'importo, ragguagliato ad anno, di euro 65.000,00 con riferimento ai ricavi e ai compensi conseguiti o percepiti nell'anno precedente.

Il regime forfettario non è quindi più subordinato alla verifica:

- Del costo per personale dipendente e assimilato sostenuto nell'anno precedente per un importo non superiore ad euro 5.000,00;
- Del costo complessivo dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio precedente non superiore ad euro 20.000,00.

Come noto, i requisiti di accesso devono essere sempre verificati con riferimento all'anno precedente a quello di prima fruizione o di conservazione del regime forfettario.

Poiché le novità della legge bilancio 2019 entrano in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'unico nuovo requisito di euro 65.000,00 con riferimento a compensi e ricavi, deve essere verificato con riferimento all'anno 2018.

Laddove tale requisito risulti verificato, il regime naturale dell'imprenditore individuale o del lavoratore autonomo è quello forfettario.

Il comma 55 della Legge 190/2014 fornisce indicazioni ai fini della individuazione del limite dei ricavi e dei compensi, chiarimenti poi implementati dalle istruzioni impartite dall'AE mediante la circolare 9/E/2019.

Per la verifica della soglia dei ricavi e compensi:

- Non rileva l'Adeguamento agli ISA esercitato nell'anno precedente;
- Nel caso di esercizio contemporaneo di attività diverse si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate;
- Rileva l'autoconsumo di beni;
- **Si deve tenere conto del regime contabile adottato nell'anno precedente a quello di applicazione;**
- Nel caso di trasferimento di attività in corso d'anno si devono sommare i ricavi del dante causa e avente causa e nel caso di superamento del limite si verifica la fuoriuscita dal periodo di imposta successivo (cir. 10/2016)
- I compensi per diritti d'autore rilevano se correlati all'attività di lavoro autonomo esercitata, condizione che è verificata se l'attività professionale svolta è presupposto necessario per il conseguimento del compenso per diritti d'autore (cir. 9/2019).

Importante regime semplificato del registrato: l'Agenzia delle entrate con circolare 9/E/2019, ha precisato che gli imprenditori individuali in contabilità semplificata che hanno optato per il regime del registrato, ai fini della verifica della soglia di accesso di euro 65.000,00, dovranno tenere conto

esclusivamente dei ricavi effettivamente incassati e non quelli registrati.

ATTENZIONE: il contribuente che intraprende un'attività di impresa o lavoro autonomo potrà avvalersi del regime forfettario mediante la comunicazione, da rendere nella dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del DPR 633/72, di presumere la sussistenza del rispetto della soglia limite di euro 65.000,00 con riferimento ai ricavi o ai compensi da realizzare nel primo periodo di imposta.

Tale comunicazione non ha nessun riflesso in termini di sanzioni e, laddove smentita, non determina la illegale applicazione del regime forfettario con riferimento al primo periodo di apertura della posizione IVA.

Le cause di esclusione dal regime forfettario: criteri generali di applicazione

Il comma 57 della legge 190/2014 prevede che il regime forfettario non può trovare applicazione al verificarsi di fattispecie che sono incompatibili con la fruizione del regime di favore.

Già con precedenti documenti di prassi, l'AE ha chiarito che, mentre il requisito di accesso deve essere verificato con riferimento all'anno precedente, le cause di esclusione devono sempre essere verificate con riferimento all'anno di applicazione del regime forfettario e non con riferimento all'anno precedente a quello di prima fruizione del regime agevolato (cir. 10/2016 e 9/2019).

Tale interpretazione è sincrona con la norma che disciplina le cause di esclusione come presupposti di incompatibilità con l'applicazione del regime forfettario.

IMPORTANTE: tutte le cause di esclusione devono essere verificate in relazione al momento di ingresso nel regime forfettario.

Non meno rilevante è la disposizione del comma 71 della L. 190/2014 che prevede due regole fondamentali:

- La prima, il sopravvenire di una causa di esclusione in un periodo di imposta di applicazione del regime forfettario non determina mai la fuoriuscita dal regime agevolato in tale periodo di imposta;
- La seconda, il sopravvenire di una causa di esclusione, in un periodo di imposta di applicazione del regime forfettario, determina la fuoriuscita dal regime agevolato dal periodo di imposta successivo sulla base di una presunzione secondo la quale: se in un periodo di imposta si è verificata una causa di esclusione si presume che la stessa persista anche nel periodo di imposta successivo.

Regole di applicazione delle cause di esclusione
• Il contribuente deve verificare, con riferimento al momento iniziale di fruizione del regime di favore, che le cause di esclusione non sussistano e ciò sia nel caso di inizio di una nuova attività sia nel caso di prosecuzione di attività già svolte.
• In pendenza di fruizione del regime agevolato, il verificarsi di fattispecie di esclusione in un periodo di imposta implica la fuoriuscita dal regime ma a decorrere dal periodo di imposta successivo;
• La sussistenza di una causa di esclusione nel periodo di imposta precedente di non applicazione del regime forfettario (Es regime semplificato per gli esercenti attività di impresa), non è rilevante ai fini dell'accesso al regime.

IMPORTANTE: L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che alcune cause di esclusione prevedono che la condizione di incompatibilità possa essere verificata unicamente al termine del periodo di imposta in cui è applicato il regime forfettario perché richiedono condizioni che possono essere accertate solo alla fine dell'anno di concreta fruizione del regime.

Ciò implica che per tali cause di esclusione è impossibile verificarne la sussistenza al momento di inizio di fruizione del regime agevolato. In altri termini, non si deve tenere conto di tali clausole di esclusione al momento di inizio di applicazione del regime forfettario e ciò sia nel caso di inizio di una nuova attività sia nel caso di continuazione di attività già esercitate.

L'AE individua le cause di esclusione, a cui si applica il criterio appena esposto, in quelle:

- Di esclusione per il possesso di partecipazioni di controllo in SRL con attività riconducibili all'attività del contribuente in regime forfettario (co. 57 d- ultimo periodo);
- Di esclusione per svolgimento dell'attività in regime forfettario prevalentemente nei confronti del datore di lavoro o ex datore di lavoro con interruzione del rapporto di lavoro da non oltre due periodi di imposta precedenti (co. 57 d-bis).

Per tali ipotesi, infatti, il presupposto fattuale di esclusione, può essere verificato quando il contribuente applica il regime forfettario e fa cessioni di beni alla SRL controllata, oppure, quando applica il regime forfettario e fa prevalentemente la cessione di beni e servizi all'ex datore di lavoro.

Condizioni che possono essere verificate solo al termine del periodo di imposta di applicazione del regime e non al momento di ingresso.

Le nuove cause di esclusione dal Regime Forfettario: la decorrenza

La legge di bilancio ha modificato e di fatto introdotto tre nuove cause di esclusione:

- Partecipazioni in società di persone (prima parte della lettera d));
- Partecipazioni di controllo in SRL con attività riconducibili (seconda parte della lettera d));
- Esercizio prevalente della propria attività nei confronti del datore o ex datore di lavoro con rapporto cessato da non più di due anni.

Le nuove disposizioni hanno messo in difficoltà contribuenti e consulenti in particolare per quanto concerne la loro decorrenza.

L'AE ha precisato sulla base di differenti motivazioni, che le nuove ipotesi di esclusione, riconducibili al possesso di partecipazioni in società di persone, di partecipazioni di controllo in SRL e di attività svolte prevalentemente nei confronti del datore di lavoro o ex datore di lavoro, si applicano a decorrere dal 2020 avendo riguardo alla situazione del contribuente verificata nell'anno 2019.

Partecipazione in società di persone, associazioni, imprese familiari – decorrenza

La nuova lettera d) del comma 57 della L. 190/2014 prevede che, non possono applicare il regime forfettario i contribuenti che partecipano, contemporaneamente all'esercizio della propria attività di impresa o lavoro autonomo, società di persone, associazioni o imprese familiari.



L'AE precisa che, tale disposizione differisce dall'analoga precedente per il fatto che non contempla più la partecipazione in SRL trasparenti, aspetto che conferma la nuova finalità che non è più quella del contrasto alla contemporanea titolarità da parte del soggetto passivo, di redditi di impresa/lavoro autonomo soggetti a regime di tassazioni differenziati (forfettario per l'attività individuale, regime ordinario per il reddito di impresa attribuito per trasparenza).

La nuova finalità è quella di contrastare frammentazioni artificiose della medesima attività di impresa.

Non valgono più i precedenti chiarimenti con i quali l'AE ha affermato che l'applicazione del forfettario e la partecipazione in società di persone non comporta la fuoriuscita dal regime agevolato se, al verificarsi di tale fattispecie di esclusione, il contribuente, nel medesimo periodo di imposta, provvede a cedere la quota di partecipazione nella società di persone.

Sulla base di tale assunto era stato precisato che:

- Primo periodo di fruizione del regime: il contribuente può applicare il regime di favore se cede la quota entro la fine di tale primo periodo di applicazione;
- Apertura partita IVA: il contribuente può applicare il regime di favore se cede la quota entro la fine di tale primo periodo di imposta.

Tutti tali chiarimenti non sono più attuali.

A ragione l'AE precisa che, la nuova ipotesi di esclusione riconducibile alla contemporanea partecipazione in società di persone, imprese familiari e coniugali non deve sussistere con riferimento al momento di fruizione del regime di favore e precisamente con riferimento alla data del 31 dicembre dell'anno precedente.

ATTENZIONE: Il possesso di una quota di partecipazione in società di persone non è causa di esclusione solo a condizione che il contribuente nell'anno precedente a quello di applicazione del regime stesso provveda preventivamente a cedere la quota.

IMPORTANTE: tale (corretto) principio vale sia per le quote di partecipazione in società di persone che per le quote di partecipazioni in SRL di controllo anche se, per quest'ultimo caso, occorre tenere presente delle ulteriori precisazioni che sono esposte di seguito.

L'AE, in merito precisa che, la rimozione della causa entro il 31 dicembre dell'anno precedente quale presupposto di non operatività della causa di esclusione opera, anche, con riferimento al caso "Inizio Attività".

In altri termini è affermato che, se nell'anno 2021 il contribuente intraprende un'attività di impresa, laddove proprietario di quote di partecipazione, deve procedere alla loro cessione entro il 31 dicembre 2020.

Tale interpretazione appare troppo rigida anche rispetto al contenuto testuale della norma, la quale, va ricordato, prevede la incompatibilità assoluta tra applicazione del regime forfettario e contemporaneo possesso di quote in società di persone. Il che deve deporre per la possibilità della rimozione della causa di esclusione (cessione quote), in un giorno precedente l'apertura della partita IVA.

ATTENZIONE: L'AE in applicazione del principio previsto dall'articolo 3 comma 2 della L. 212/2000 (Statuo del contribuente) ha stabilito che tenuto conto della pubblicazione della Legge di bilancio 2019 solo alla data del 31 dicembre 2018, le disposizioni di esclusione appena citate operano dal 2020.

Questo perché, tenuto conto della pubblicazione, nella data del 31 dicembre 2018, della nuova causa di esclusione, il contribuente non ha avuto il tempo disponibile per rimuoverla (mediante cessione delle quote di partecipazione).

Laddove il contribuente, che risulta soddisfare con riferimento all'anno 2018 il requisito della soglia dei ricavi e compensi, sia titolare, alla data del 31 dicembre 2018, di una quota di partecipazione in una società di persone, associazione o partecipi un'impresa familiare o coniugale, potrà comunque applicare il regime forfettario nell'anno 2019 e laddove ceda la propria quota di partecipazione o cessi la propria partecipazione nell'impresa familiare o coniugale nell'anno 2019 potrà conservare, nel 2020, tale regime di favore, fermo rimanendo il rispetto del requisito dei ricavi o compensi non superiori ad euro 65.000,00, anche nell'anno 2019.

IMPORTANTE: Nel caso sopra prospettato, il regime forfettario è legalmente adottato nel 2019 anche laddove entro la fine di tale anno il contribuente non provveda a cessare la propria partecipazione, circostanza che, come detto, determina la fuoriuscita dal regime di favore nel successivo anno 2020.

Partecipazioni di controllo in srl con attività riconducibile alle attività del contribuente – decorrenza

Il comma 57 lettera d) seconda parte della L. 190/2014 vieta l'applicazione del regime forfettario ai contribuenti che controllano direttamente o indirettamente SRL o associazioni in partecipazione le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività di impresa, arti o professioni.

La causa di esclusione opera per effetto del verificarsi contemporaneo di due condizioni:

- La condizione di controllo diretto o indiretto di SRL o di partecipazioni che risulta verificata con riferimento alle disposizioni di cui all'art. 2359 del cod.civ.;
- La condizione dell'esercizio da parte della srl o dell'associante di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che risulta verificata:
 - quando la SRL o l'associante acquistano, dal contribuente in regime forfettario, beni o servizi deducibili nella determinazione del proprio reddito;

- e sia la SRL o l'associante esercitano effettivamente attività appartenenti alla medesima sezione ATECO attribuibile alle attività effettivamente svolte dal contribuente in regime forfettario.

Nella circolare 9/E/2019 l'AE ha precisato che le condizioni di cui sopra potranno essere verificate unicamente nell'anno di applicazione del regime forfettario e non nell'anno precedente.

IMPORTANTE: nel primo esercizio di applicazione del regime ovvero nel caso di inizio dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, la titolarità di una partecipazione di controllo in una SRL, di per sé, non perfeziona la condizione di esclusione, dovendosi verificare anche l'ulteriore condizione di riconducibilità delle attività, che risulta perfezionata se: le parti esercitano attività appartenenti alla stessa sezione ATECO e se il forfettario cede beni e servizi soggetti ad imposta sostitutiva alla SRL che deduce i relativi costi dal proprio reddito di impresa determinato con criteri ordinari. Condizione questa che potrà essere verificata solo al termine del periodo di imposta di applicazione del regime forfettario.

Sulla base di tale interpretazione non vi è dubbio che il contribuente che soddisfa il requisito di accesso in relazione ai ricavi/compensi 2018 potrà accedere per la prima volta al regime forfettario nel 2019 anche se, nel 2018, è titolare di una quota di SRL di controllo esercente attività riconducibili a quelle del contribuente che non opera in regime forfettario in tale anno 2018.

Se le condizioni di riconducibilità risulteranno verificate nell'anno 2019 il contribuente esce dal regime agevolato a decorrere dal 2020.

Lo stesso discorso si ripropone nel seguente esempio di inizio dell'attività nell'anno 2019:

- il contribuente alla data del 31 dicembre 2018 è titolare di una partecipazione di controllo in una srl;
- Il contribuente nell'anno 2019 apre la partita IVA per esercitare un'attività riconducibile a quella della SRL (cede beni e servizi alla SRL ed esercita attività appartenenti alla stessa sezione ATECO);
- La causa di esclusione non può dirsi sussistente all'inizio dell'attività essendo verificabile solo alla fine del periodo di imposta 2019.
- Se la causa è verificata nel 2019 allora il contribuente fuoriesce dal 2020.

Il dubbio sorge con riferimento al contribuente che nel 2018 ha applicato il regime forfettario e risulta, alla data del 31 dicembre 2018, titolare di una partecipazione di controllo in una srl con attività riconducibili a quelle del contribuente nell'anno 2018.

Ci si chiede se in tal caso il contribuente possa comunque applicare il regime forfettario nell'anno 2019.

Si ritiene che, il contribuente possa applicare il regime forfettario nell'anno 2019 sulla base delle seguenti considerazioni:

- La nuova disposizione è entrata in vigore dal 2019;
- La verifica dovrà essere effettuata dall'anno 2019;
- Il co. 71 (fuoriuscita dall'anno successivo a quello di verifica delle fattispecie di esclusione a decorrere dall'anno successivo) nell'anno 2018 non potrà applicarsi con riferimento alla nuova ipotesi di esclusione introdotta dalla L. 145/2018 a decorrere dal 1° gennaio 2019.

ATTENZIONE: La verifica della causa di esclusione DELLA PARTECIPAZIONE DI CONTROLLO IN SRL, deve essere verificata per la prima volta nel 2019 con effetto di fuoriuscita dal 2020 e ciò sia nel caso di inizio di una nuova attività sia nel caso di continuazione di un'attività già svolta in precedenza anche in regime forfettario.

Nelle tante risposte date dall'AE con riferimento a svariate ipotesi riconducibili alla fattispecie di esclusione in argomento, l'amministrazione ha confermato la decorrenza della nuova causa di esclusione a decorrere dal 2020 laddove risulti che il contribuente abbia applicato il regime forfettario nel 2019 sulla base dei ricavi/compensi realizzati nel 2018 ed anche se in tale anno ha applicato il regime forfettario e la fattispecie di esclusione risulti verificata con riferimento a tale anno 2018.

Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti del datore di lavoro o nei confronti dell'ex datore di lavoro – decorrenza

La nuova lettera d-bis) del co. 57 della l. 190/2014 vieta il regime forfettario alle 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 periodo di 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 obbligatoria.

Anche questa causa di esclusione si caratterizza per la possibilità di verifica solo al termine del periodo di imposta di applicazione del regime forfettario perché, solo al termine del periodo di imposta di effettiva

applicazione del regime forfettario, si potrà accertare che il forfettario abbia svolto, con prevalenza, la propria attività nei confronti del datore di lavoro o ex datore di lavoro.

Si deve ricordare, infatti, che le cause di esclusione devono essere verificate con riferimento al periodo di imposta di applicazione del regime forfettario.

Se, quindi, il contribuente ha interrotto il rapporto di lavoro nel 2018 e apre la partita IVA nel 2019, per esercitare la propria attività nei confronti dell'ex datore di lavoro, potrà applicare il regime forfettario nel 2019 e fuoriesce dal 2020.

IMPORTANTE: poiché anche questa causa di esclusione è stata introdotta dal 2019 e poiché potrà essere verificata solo al termine del periodo di imposta, la stessa decorre dal periodo di imposta 2020 se risulta verificata nel 2019.

L'AE con la risposta 134 ha affermato che, la verificata sussistenza della causa di esclusione nell'anno 2018 (contribuente in regime forfettario nell'anno 2018 che nello stesso anno 2018 ha effettuato prevalentemente cessioni di beni e servizi nei confronti del proprio ex datore di lavoro), non impedisce l'applicazione del regime forfettario nell'anno 2019.

ATTENZIONE: Con la circolare 9/E/2019 l'AE ha precisato che, nella particolare ipotesi in cui prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni (fino al 31 dicembre 2018), il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, la causa ostativa non potrà trovare applicazione se i due rapporti persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza.

A cura di Mario Agostinelli

Lunedì 3 Giugno 2019