

**Regime forfetario (L. 190/2014) -  
Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**

## 1 PREMESSA

L'art. 1 co. 54 - 89 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015) disciplina il regime fiscale agevolato per gli autonomi (c.d. "forfetario"), destinato agli esercenti attività d'impresa, di arte o professione in forma individuale.

Il regime è stato per alcuni aspetti modificato dalla L. 30.12.2018 n. 145 (legge di bilancio 2019), a decorrere dal 2019. Gli interventi hanno riguardato:

- i requisiti per l'accesso e la permanenza nel regime;
- le cause ostative al regime connesse al possesso di partecipazioni e allo svolgimento di rapporti di lavoro.

Le modifiche sono state esaminate dalla circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 9 e da successive risposte ad interpello.

### ***Applicazione tardiva del regime forfetario***

I contribuenti che, nelle more della pubblicazione della circ. 9/2019, non hanno applicato il regime forfetario pur avendone i requisiti, possono aderire tardivamente al regime, correggendo le fatture emesse con una nota di variazione, da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini IVA; il cessionario/committente dovrà registrare detta nota, con diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.

## 2 LIMITE DI RICAVI E COMPENSI

Dal 2019, l'accesso al regime forfetario, nonché il mantenimento dello stesso negli anni successivi, è possibile per i soggetti che hanno percepito, nell'anno precedente, ricavi e compensi derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa, di arte o professione non superiori a 65.000,00 euro.

### 2.1 CRITERI DI COMPUTO

I ricavi o i compensi relativi all'anno precedente sono calcolati applicando lo stesso criterio (competenza/cassa) previsto dal regime fiscale e contabile applicato in quel periodo d'imposta.

Ad esempio, se nel 2018 era applicato il regime di contabilità semplificata per cassa, l'impresa deve considerare i soli ricavi incassati in tale anno.

### 2.2 STIMA DELLA SOGLIA PER IL 2019

Il limite di 65.000,00 euro va verificato, all'1.1.2019, rispetto a quanto incassato nell'anno precedente.

Si consideri un professionista in regime forfetario, nel 2018, che ha percepito compensi per 40.000,00 euro (per tale annualità, il limite previsto era di 30.000,00 euro). In questa ipotesi, è possibile continuare ad applicare il regime agevolato nell'anno successivo (2019), benché per il 2018 sia stato superato per 10.000,00 euro il limite di compensi previsto.

Il superamento della nuova soglia determina la fuoriuscita dal regime a decorrere dall'anno successivo (nell'esempio di cui sopra, dal 2020), indipendentemente dalla misura dello sfioramento.

### 2.3 RAGGUAGLIO AD ANNO

Il limite di ricavi e compensi deve essere ragguagliato all'anno nel caso di inizio dell'attività in corso d'anno.

Si consideri un avvocato che abbia iniziato ad esercitare la professione l'1.3.2019, utilizzando il regime forfetario. Considerando che i giorni di esercizio dell'attività nel 2019 sono 306 (dall'1.3.2019 al 31.12.2019), il limite di ricavi 2019 è dato dal seguente rapporto:  $(65.000,00 \times 306) / 365 = 54.493,15$  euro.

### 3 CAUSE DI ESCLUSIONE

Il regime forfetario non può essere applicato dai soggetti che si trovino, nel corso dell'applicazione del medesimo, nelle seguenti situazioni.

<b>Cause di esclusione per il 2019</b>
Utilizzo di regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.
Residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo).
Compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.
<ul style="list-style-type: none"><li>• partecipazione in società di persone, associazioni professionali, imprese familiari e aziende coniugali;</li><li>• controllo, diretto o indiretto, di srl o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.</li></ul>
Esercizio dell'attività 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.

#### 3.1 REGIMI SPECIALI IVA E DI DETERMINAZIONE FORFETARIA DEL REDDITO

Non possono utilizzare il regime forfetario le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito.

##### ***Contemporaneo esercizio di attività escluse e non dal regime agevolato***

L'esercizio di un'attività esclusa dal regime di cui alla L. 190/2014, in quanto soggetta ad un regime speciale IVA o produttiva di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato in modo forfetario, impedisce l'applicazione del regime agevolato per tutte le attività svolte dal contribuente.

Un'eccezione riguarda le attività agricole. Se per l'attività agricola produttiva di reddito fondiario è applicato il regime speciale ai fini IVA, il contribuente può comunque applicare il regime forfetario per eventuali altre attività diverse da quella agricola.

Ad esempio, si consideri il falegname che, oltre all'attività d'impresa, svolga anche un'attività agricola produttiva di reddito fondiario in regime speciale IVA. Il soggetto può applicare il regime forfetario per il reddito d'impresa derivante dall'attività di falegname e continuare ad applicare il regime speciale IVA per l'attività agricola.

##### ***Disapplicazione del regime speciale - Opzione per il regime ordinario***

La previsione di un regime speciale IVA o di determinazione forfetaria del reddito per una determinata attività non impedisce di applicare il regime forfetario se il contribuente sceglie di applicare l'IVA nei modi ordinari, a condizione che la scelta sia stata esercitata nell'anno d'imposta precedente a quello di applicazione del regime forfetario.

Pertanto, ad esempio, l'attività di agriturismo può essere attratta al regime forfetario dal 2019 qualora il contribuente abbia scelto l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari nel 2018.

Inoltre, l'imprenditore che ha applicato il regime del margine con il metodo analitico o forfetario può avvalersi del regime forfetario ex L. 190/2014, previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari nel 2018 con riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni.

#### 3.2 PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ DI PERSONE

Non possono applicare il regime forfetario i soggetti che sono titolari di partecipazioni in:

- società di persone, con alcune limitazioni rispetto alla società semplice;
- associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- imprese familiari e aziende coniugali.

Il possesso della partecipazione impedisce l'applicazione del regime, indipendentemente:

- dalla quota posseduta, di minoranza o di maggioranza;
- dall'attività svolta dal socio e dalla società.

#### **Dismissione della partecipazione prima di inizio anno**

Per accedere al regime forfetario, la persona fisica titolare della partecipazione deve dismetterla nell'anno precedente a quello in cui intende applicare il regime.

Ad esempio, per l'attività avviata a giugno del 2019, l'applicabilità del regime forfetario presuppone che la partecipazione sia stata dismessa entro il 31.12.2018; altrimenti, detto regime potrà essere applicato dal 2020, a condizione che, entro il 2019, la partecipazione sia ceduta o donata.

#### **Partecipazioni possedute al 31.12.2018 - Dismissione nel 2019**

In ragione delle modifiche introdotte dalla L. 145/2018, la circ. Agenzia delle Entrate 9/2019 prevede una specifica eccezione per le partecipazioni ancora possedute al 31.12.2018, le quali possono essere cedute nel corso del 2019, pena l'esclusione dal regime dal 2020.

#### **Partecipazioni in società semplice**

Ai fini della causa ostativa, non rilevano le partecipazioni in società semplici che producano redditi diversi da quelli di lavoro autonomo o, di fatto, d'impresa.

Può quindi accedere al regime forfetario il soggetto titolare di una partecipazione in una società semplice (agricola o immobiliare) che produce redditi di natura fondiaria.

#### **Partecipazioni possedute a titolo di nuda proprietà**

Impediscono l'applicazione del regime anche le partecipazioni possedute a titolo di nuda proprietà.

#### **Partecipazioni acquisite in corso d'anno**

Nell'ipotesi in cui il contribuente applichi il regime forfetario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno a seguito di acquisizione per eredità delle partecipazioni, lo stesso, qualora non la rimuova entro la fine dell'anno, fuoriuscirà dal regime forfetario dall'anno successivo.

#### **Casi pratici**

La seguente tabella evidenzia la configurabilità della causa ostativa in presenza di alcune fattispecie specifiche.

<b>Caso</b>	<b>Configurabilità della causa ostativa</b>	<b>Riferimenti di prassi</b>
Partecipazione in società semplice immobiliare	NO	Circ. 9/2019 (§ 2.3.2) e risposta interpello 114/2019
Collaborazione in impresa familiare	Sì	–
Donazione dell'usufrutto della partecipazione in sas	Sì	Risposta interpello 125/2019
Acquisto per eredità della partecipazione in corso d'anno	NO, se la partecipazione è ceduta entro l'anno	Circ. 9/2019 (§ 2.3.2)

### 3.3 PARTECIPAZIONI IN SRL

È precluso l'utilizzo del regime forfetario per le persone fisiche che:

- controllano, direttamente o indirettamente, srl (trasparenti o non trasparenti) o associazioni in partecipazione;
- a condizione che le attività esercitate dalla società siano direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

La causa ostativa opera se sono contemporaneamente soddisfatte tutte le predette condizioni.

#### **Valutazione della causa ostativa a fine anno**

La causa ostativa va accertata alla fine dell'anno in cui è stato applicato il regime forfetario, e non nell'anno precedente.

Pertanto, il contribuente titolare all'1.1.2019 di una partecipazione in srl può applicare il regime forfetario; a fine 2019, dovranno essere verificate le condizioni costitutive della causa ostativa e, ove ne sia accertata l'esistenza, il regime sarà disapplicato dal 2020.

#### **Controllo diretto e indiretto di srl**

Il controllo della srl è soddisfatto quando, in base all'art. 2359 co. 1 c.c.:

- si dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (c.d. "controllo interno di diritto");
- si dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (c.d. "controllo interno di fatto");
- si esercita un'influenza dominante nella società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa (c.d. "controllo esterno di fatto").

Ai fini del controllo interno di diritto e interno di fatto rileva anche il c.d. "controllo indiretto" (art. 2359 co. 2 c.c.), poiché si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta. La circ. 9/2019 ha precisato che, nell'ambito delle persone interposte, sono ricompresi anche i familiari di cui all'art. 5 co. 5 del TUIR (ossia coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo).

La seguente tabella evidenzia la configurabilità del controllo di srl in presenza di alcune fattispecie specifiche.

Partecipazione in srl	Controllo	Riferimenti di prassi
Partecipazioni proprie al 50%	Sussistenza del controllo interno di fatto	Circ. 9/2019 (§ 2.3.2), risposte interpello 108/2019, 118/2019 e 122/2019
Partecipazioni proprie superiori al 50%	Sussistenza del controllo interno di diritto	Risposte interpello 121/2019 e 133/2019
Partecipazioni proprie al 49%	Sussistenza del controllo interno di fatto	Risposta interpello 126/2019
Partecipazione del coniuge al 50%	Sussistenza del controllo interno di fatto tramite interposta persona	Circ. 9/2019 (§ 2.3.2)
Partecipazione propria al 20% e partecipazione del genitore al 60%	Sussistenza del controllo interno di diritto tramite interposta persona	Risposta interpello 117/2019

#### **Riconducibilità dell'attività della srl a quella individuale**

La riconducibilità diretta o indiretta dell'attività della srl a quella individuale del contribuente in regime forfetario è ritenuta sussistente se:

.....

- le attività sono incluse in una medesima sezione ATECO;
- la persona fisica effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi tassati con imposta sostitutiva alla srl controllata la quale, a sua volta, deduce dal reddito il relativo costo.

Non determinano l'esclusione dal regime forfetario le operazioni effettuate nei confronti della srl controllata prima della data di pubblicazione della circ. 10.4.2019 n. 9; sono rilevanti, invece, le ulteriori cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate dal 10.4.2019 alla srl controllata (risposte interpello 23.4.2019 n. 126 e 30.4.2019 n. 133).

La condizione è configurabile quando ricorrono tutti gli elementi sopra indicati. Conseguentemente, anche in presenza di una partecipazione di controllo, la causa ostativa in esame non opera se:

- la persona fisica non effettui operazioni in favore della srl;
- oppure il costo per eventuali beni o servizi prestati dalla persona fisica alla srl non sia fiscalmente deducibile;
- oppure le attività effettivamente esercitate da srl e persona fisica siano incluse in diverse sezioni ATECO.

La seguente tabella riepiloga le sezioni della classificazione ATECO con i relativi codici.

Sezioni ATECO	Codici ATECO
A - Agricoltura, silvicoltura e pesca	01, 02, 03
B - Estrazione di minerali da cave e miniere	da 05 a 09
C - Attività manifatturiere	da 10 a 33
D - Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	35
E - Fornitura di acqua, reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento	da 36 a 39
F - Costruzioni	da 41 a 43
G - Commercio all'ingrosso e al dettaglio, riparazione di autoveicoli e motocicli	da 45 a 47
H - Trasporto e magazzinaggio	da 49 a 53
I - Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	55 e 56
J - Servizi di informazione e comunicazione	da 58 a 63
K - Attività finanziarie e assicurative	da 64 a 66
L - Attività immobiliari	68
M - Attività professionali, scientifiche e tecniche	da 69 a 75
N - Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	da 77 a 82
O - Amministrazione pubblica e difesa, assicurazione sociale obbligatoria	84
P - Istruzione	85
Q - Sanità e assistenza sociale	da 86 a 88
R - Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	da 90 a 93
S - Altre attività di servizi	da 94 a 96
T - Attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico; produzione di beni e servizi indifferenziati per uso proprio da parte di famiglie e convivenze	97 e 98
U - Organizzazioni ed organismi extraterritoriali	99

#### 3.4 ATTIVITÀ SVOLTA IN FAVORE DELL'ATTUALE O PRECEDENTE DATORE DI LAVORO

Non può essere applicato il regime forfetario dalle persone che svolgono l'attività autonoma prevalentemente:

- nei confronti dei datori di lavoro, oppure di soggetti a questi direttamente o indirettamente riconducibili;
- con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

.....

Tale causa di esclusione non opera per i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

#### **Verifica della causa ostativa a fine anno**

La verifica del requisito della prevalenza sulla base dei ricavi e compensi percepiti va effettuata solo al termine del periodo d'imposta in cui il soggetto ha applicato il regime agevolato.

Poiché la nuova causa ostativa si applica dall'1.1.2019, la prima verifica deve essere condotta a fine 2019 sulla base delle operazioni effettuate nell'anno; ai fini dell'accesso al regime dal 2019, quindi, è irrilevante l'eventuale prevalenza che venisse accertata nel 2018 (risposta interpello Agenzia delle Entrate 6.5.2019 n. 134).

Ad esempio, un contribuente nel 2018 ha dato le dimissioni e iniziato a lavorare con partita IVA individuale esclusivamente nei confronti dell'ex datore di lavoro. Questo soggetto può applicare il regime forfetario, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro (o di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili), dovrà fuoriuscire dal regime nel 2020.

#### **Prevalenza in senso assoluto**

La prevalenza dell'attività svolta nei confronti di uno o più soggetti va intesa in senso assoluto con la conseguenza che, per integrare la causa ostativa, i ricavi o i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro (precedenti o attuali), ovvero dei soggetti ad essi riconducibili, devono essere in ogni caso superiori al 50% di quelli totali.

#### **Rapporto di lavoro rilevante**

Sono interessati dalla causa ostativa i soggetti che percepiscono o hanno percepito:

- redditi di lavoro dipendente;
- oppure alcune categorie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (es. compensi per l'attività intramuraria dei medici o compensi per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa).

#### **Soggetti riconducibili direttamente o indirettamente al datore di lavoro**

Per "soggetti direttamente o indirettamente riconducibili" ai datori di lavoro si intendono i soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell'art. 2359 c.c. Inoltre, nell'ambito delle persone interposte, sono ricompresi i familiari di cui all'art. 5 co. 5 del TUIR (ossia coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo).

#### **Invarianza dei rapporti lavorativi in corso**

La causa ostativa non opera nei confronti di coloro che, già prima delle modifiche della L. 145/2018, conseguivano sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, se i due rapporti continuano senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza biennale previsto dalla norma.

Ad esempio, la causa ostativa non si configura per il contribuente che svolge l'attività di "continuità assistenziale" (ex guardia medica) e l'attività di medicina generale, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) permanga senza subire alcuna modifica sostanziale.

La causa ostativa tornerà ad operare se i due rapporti dovessero subire modifiche sostanziali durante il periodo di sorveglianza biennale, volte a trasferire una quota di redditi percepiti dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente (o assimilato) a quella di redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) per poter usufruire su tale quota della più favorevole tassazione prevista dal regime forfetario. In tal caso, la fuoriuscita dal regime forfetario decorrerà dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica il mutamento sostanziale.

### **Casi pratici**

La seguente tabella evidenzia la configurabilità della causa ostantiva in presenza di alcune fattispecie specifiche.

<b>Caso</b>	<b>Configurabilità della causa ostantiva</b>	<b>Riferimenti di prassi</b>
Pensionamento obbligatorio e attività autonoma svolta prevalentemente in favore dell'ex datore di lavoro	NO	Circ. 9/2019 (§ 2.3.2)
Licenziamento o dimissioni e attività autonoma svolta prevalentemente in favore dell'ex datore di lavoro	SÌ	Circ. 9/2019 (§ 2.3.2)
Compensi per la carica di amministratore percepiti da un commercialista	NO	Risposte interpello 122/2019 e 126/2019
Professionista che lavora per l'ex <i>dominus</i> il quale, durante il praticantato, ha erogato un compenso a titolo di borsa di studio	NO	Risposta interpello 115/2019
Rapporto di lavoro dipendente e attività autonomo professionale per il medesimo datore di lavoro invariati nel tempo	NO	Circ. 9/2019 (§ 2.3.2) e risposta interpello 116/2019