



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF001

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

OGGETTO	REGIME FORFETTARIO DAL 2019 – LE NOVITÀ
RIFERIMENTI	ART. 1 CO. DA 9 AD 11 L. 145/2018 – ART. 1 CO. 54 E 57 L. 190/2014
CIRCOLARE DEL	07/01/2019

Sintesi: la Legge di Bilancio 2019 ha innovato profondamente il regime forfettario, modificando:

- il limite dei ricavi per l'accesso regime agevolato (che si ritiene applicabile fin da quest'anno)
- le cause di esclusione.

Nel proseguo si analizzano le novità intervenute, con i dubbi che andranno sciolti dall'Agenzia delle Entrate.

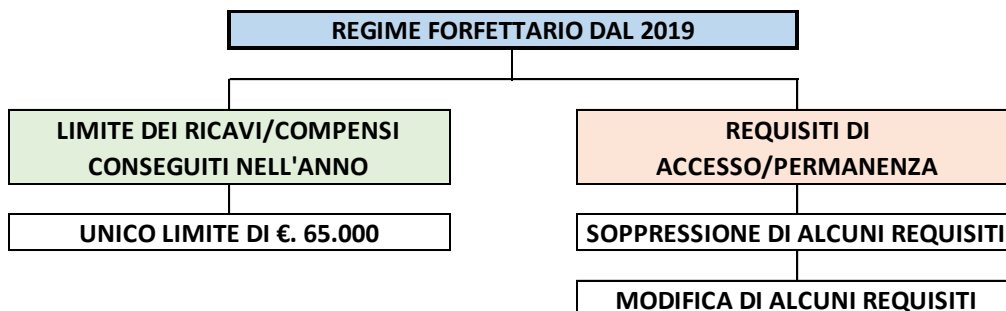
Il regime cd. "forfettario", introdotto dalla L. 190/2014, prevede una serie di semplificazioni dal punto di vista degli adempimenti oltre all'applicazione di una tassazione sostitutiva.

La sua applicazione richiede la sussistenza di specifici requisiti in capo al contribuente che intende aderire/permanere al regime in esame. In particolare sono richiesti specifici requisiti:

- di natura dimensionale: con riferimento ai ricavi/compensi percepiti nell'anno precedente
- di natura oggettiva e soggettiva: con riferimento alla situazione in cui si trova il contribuente.

A tal fine, l'art. 1 co. da 9 a 11 della Legge di bilancio 2019 prevedono una serie di rilevanti novità:

- ⇒ **incrementando le soglie di ricavi/compensi** per tutte le attività, innalzate ad **€ 65.000**
- ⇒ **eliminando/modificando alcune condizioni di accesso/cause di esclusione.**



NUOVA SOGLIA DI RICAVI COMPENSI

A decorrere dal 1/01/2019, è previsto l'incremento della soglia di ricavi/compensi per l'accesso e la permanenza nel regime:

- i ricavi/compensi conseguiti nell'anno precedente (ragguagliati ad anno in presenza di periodo d'imposta inferiore ad un anno solare), riferiti a tutte le attività svolte (anche se cessate)
- non devono superare il **nuovo limite di 65.000.**

Prog.	Gruppo e settore	Cod. Ateco	RICAVI/COMPENSI		Coeff. redditività
			fino 2017	post mod.	
1	Industrie alimentari e delle bevande	qualsiasi codice	45.000	65.000	inalterato
2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio		50.000		
3	Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande		40.000		
4	Commercio ambulante di altri prodotti		30.000		
5	Costruzioni e attività immobiliari		25.000		
6	Intermediari del commercio		25.000		

7	Servizi di alloggio e di ristorazione	50.000		
8	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	30.000		
9	Altre attività economiche	30.000		

FUORIUSCITA (NON DECADENZA)

In caso di inizio dell'attività (es: nel 2019) il regime

- ⇒ è accessibile considerata l'assenza di ricavi/compensi nel periodo precedente (2018)
- ⇒ nè sussiste un limite per i ricavi/compensi del medesimo periodo (2019), considerato che il regime
 - non prevede alcuna ipotesi di decadenza retroattiva (a differenza del regime dei minimi)
 - ma la sola fuoriuscita dal periodo successivo (2020).

Esempio 1	RAGGUAGLIO AD ANNO DEI RICAVI/COMPENSI
	<p>Il sig. Rossi ha avviato un'attività di commercio ambulante di prodotti alimentari il 1/04/2019, facendo ingresso nel regime forfettario, realizzando nell'anno €. 47.000 di ricavi.</p> <p>Ai fini della verifica del limite per la permanenza nel regime forfettario sul 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i ricavi 2019 vanno ragguagliati ad anno: $47.000 / 274 \text{ gg } (1/04 - 31/12) \times 365 = \text{€ } 62.609$ - tale limite risulta inferiore al nuovo limite di €. 65.000 previsto dalla legge di bilancio 2019. <p>Dunque, laddove fosse confermato quest'ultimo limite in sede di approvazione definitiva della legge, il contribuente potrebbe permanere nel regime forfettario.</p>



DECORRENZA - SUPERAMENTO NEL 2018 DELLE SOGLIE PREVIGENTI

In attesa di chiarimenti ufficiali, si ritiene che La nuova misura delle soglie trovi applicazione a partire dal 1/01/2019 (in sede di primo accesso al regime forfettario, nonché per valutarne la permanenza) e ciò:

- in analogia con quanto avvenuto in occasione di un analogo innalzamento dei limiti introdotto dalla legge di Stabilità 2016; a tal fine la CM 10/2016 aveva ritenuto che i nuovi limiti si applicassero già con riferimento ai ricavi/compensi del 2015
- in considerazione del fatto che le coperture finanziarie nella legge di bilancio 2019 fanno riferimento all'applicazione di tali limiti per tutte le partite Iva (anche già esistenti nel 2018).

In tal caso si avrebbe che, con riferimento all'esempio precedente, i requisiti sarebbero soddisfatti anche ove la situazione fosse retrodatata di un anno, in quanto ricavi 2018 (ragguagliati ad anno) pari ad €. 62.609

- pur essendo superiori al "vecchio limite" (di €. 40.000)
- rimangono tuttavia inferiori al "nuovo limite" di €. 65.000.

Adeguamento: in passato l'adeguamento agli studi di settore non rilevava ai fini della verifica del limite.

In modo analogo, in previsione dell'introduzione degli "Indici sintetici di affidabilità fiscale" (ISA), è disposto che dal 2019 non rileva l'adeguamento in dichiarazione finalizzato (art. 9-bis c. 9 DL 50/2017)

- a migliorare il proprio profilo di affidabilità
- ad accedere al relativo regime premiale.

PIÙ ATTIVITÀ: anche dal 2019 la verifica del requisito va effettuata in base alla somma dei ricavi e/o compensi realizzati nelle diverse attività esercitate (art. 56 c. 2 L. 190/2014).

Attività d'impresa/professionali svolte nel 2018					Forfeffario dal 2019
Caso	Ricavi att. 1	Ricavi att. 2	Compensi att. 3	TOTALE	
1)	6.000	55.000	4.000	65.000	SI
2)	10.000	60.000		70.000	NO

In passato occorreva individuare il limite più elevato per quelli associati ai codici ATECO svolti; tale limite veniva raffrontato con la somma dei ricavi/compensi realizzati nell'anno precedente.

Dal 2019 tale meccanismo non va più adottato in quanto si applica un unico limite di €. 65.000.



Criterio di determinazione dei ricavi (CM 10/2016)

L'Agenzia ha chiarito che la somma dei ricavi dell'anno precedente va determinata adottando il criterio proprio del regime utilizzato nell'anno precedente, e pertanto con il criterio:

- di cassa: nel caso in cui il contribuente fosse già in regime forfettario
- di cassa: nel caso in cui il contribuente fosse in contabilità semplificata (o in regime dei minimi)
- di competenza: laddove il contribuente fosse in contabilità ordinaria (anche per opzione).

REQUISITI DI ACCESSO E CAUSE DI ESCLUSIONE

Come già in passato, per l'accesso o la permanenza nel regime agevolato è necessario soddisfare determinati condizioni; più in particolare occorre distinguere tra:

- **i requisiti di accesso** (art. 1 c. 54 L. 190/2014): che danno soddisfatti con riferimento alla **situazione dell'anno precedente**
- **le cause di esclusione** (art. 1 c. 57 L. 190/2014): che (CM 10/2016 p.to 2.3):
 - in generale: da valutare in relazione alla **situazione nel corso dell'anno**, al fine di configurare l'eventuale **fuoriuscita dall'anno successivo** (peraltro con possibili eccezioni nel caso in cui la causa di esclusione sia rimossa entro il 31/12 del medesimo anno – v. oltre)
 - in deroga: si configurano **anche quale requisito d'accesso le fattispecie di cui alle lett. d) e d-bis).**

REQUISITI D'ACCESSO

In passato andava verificato che, **con riferimento all'anno precedente**:

- il contribuente **non avesse “sostenuto” spese > €.5.000 lordi** per:
 - ✓ **lavoro dipendente** (art. 49 Tuir), co.co.co. o altri redditi assimilati al lavoro dipendente (borse/assegni per fini di studio o professionali, ecc.)
 - ✓ lavoro accessorio (art. 70 DLgs.276/03)
 - ✓ utili agli associati con apporto di solo lavoro (art. 53 TUIR)
 - ✓ compensi erogati ai familiari dell'imprenditore (art. 60 TUIR).
- fosse verificato che:
 - ✓ il costo complessivo (lordo ammortamenti) per **beni mobili strumentali** al 31/12 dell'anno precedente **non eccedesse €. 20.000** (Iva esclusa).

NEW

NOVITA' - Tali requisiti sono stati **abrogati** dalla Legge di bilancio 2019.

N.B.: in sostanza l'unico requisito d'accesso che ancora permane è quello riferito ai ricavi/compensi conseguiti nell'anno precedente, già analizzati nel paragrafo precedente



DECORRENZA ABROGAZIONE: per i medesimi motivi già indicati per quanto attiene i ricavi/compensi, anche in questo caso si deve ritenere che la mancata verifica di tali requisiti abrogati vada retrodatata al periodo 2018. In tal senso:

- l'eventuale mancato soddisfacimento del requisito verificatosi sul 2018
- si ritiene non possa essere ostativo all'accesso nel regime forfettario dal 2019

Così, laddove un contribuente dovesse aver corrisposto retribuzioni a lavoratori dipendenti per €. 10.000 nel 2018 (per cassa se già in regime forfetario o semplificato; per competenza se in contabilità ordinaria), dovrebbe poter accedere al regime forfetario dal 2019.

Art. 1 comma 54 L. 190/2014 (Requisiti d'accesso)	
FINO AL 31/12/2018	DAL 1/01/2019
<p>I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfetario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo se, al contempo, nell'anno precedente:</p> <p>a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori ai limiti indicati nell'allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversi a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata;</p> <p>b) hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore ad euro 5.000 lordi per lavoro accessorio di cui all'articolo 70 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni, per lavoratori dipendenti, collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto ai sensi degli articoli 61 e seguenti del citato decreto legislativo n. 276 del 2003, e successive modificazioni, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), e le spese per prestazioni di lavoro di cui all'articolo 60 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;</p> <p>c) il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera 20.000 euro. Ai fini del calcolo del predetto limite:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) per i beni in locazione finanziaria rileva il costo sostenuto dal concedente; 2) per i beni in locazione, noleggio e comodato rileva il valore normale dei medesimi determinato ai sensi dell'articolo 9 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni; 3) i beni, detenuti in regime di impresa o arte e professione, utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, concorrono nella misura del 50 per cento; 4) non rilevano i beni il cui costo unitario non è superiore ai limiti di cui agli articoli 54, comma 2, secondo periodo, e 102, comma 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni; 5) non rilevano i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione; <p>d) (lettera abrogata, a decorrere dal 1 gennaio 2016, dall'art. 1, comma 111, lett. a) legge 28 dicembre 2015 n. 208).</p>	<p>I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfetario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo, se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000.</p> <p>(ABROGATI)</p>

CAUSE DI ESCLUSIONE

Come per il passato, sono previsti dei vincoli:

- sia relativi alla tipologia di attività svolta
- sia per quanto attiene alcune situazioni soggettive del contribuente.

La legge di Bilancio 2019 modifica due vincoli, sostituendo le lett. d) e d-bis) all'art. 57 L. 190/2014.

Art. 1 comma 57 L. 190/2014 (Cause di esclusione)	
57. Non possono avvalersi del regime forfetario:	(idem)
a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfetari di determinazione del reddito;	(idem)
b) i soggetti non residenti, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto;	(idem)
c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, o di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;	(idem)
d) gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, <u>ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del medesimo testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;</u>	d) gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 o professioni
d-bis) <u>i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia e' irrilevante se il rapporto di lavoro e' cessato.</u>	d-bis) 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.

NEW PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI TRASPARENTI O MENO

Un prima modifica è rappresentata dalla modifica dei soggetti partecipati dal contribuente che non permettono l'accesso (o ne determinano la fuoriuscita dall'anno successivo) al regime agevolato. Tuttavia il testo di legge non appare del tutto chiaro nella sua estensione.

Come si può evince dal testo normativo la causa di esclusione viene estesa ai casi:

- di **partecipazione in imprese familiari**
- di **controllo** (anche indiretto):
 - di **Srl anche non in regime di trasparenza fiscale**
 - di **associazione in partecipazione** (senza distinguere tra contratti che prevedono l'apporto di solo lavoro - per le fattispecie che sopravvivono alla soppressione disposta dall'art. 53 D.lgs. 81/2015 - o l'apporto di capitale/misto).

PARTECIPAZIONE IN IMPRESE FAMILIARI

In passato la partecipazione in un'impresa familiare non impediva al collaboratore di accedere al regime forfetario (analogamente a quanto accadeva per i contribuenti minimi, per quanto si ponesse il problema di dover prestare l'attività in via prevalente nell'ambito dell'impresa familiare, piuttosto che nell'ambito dell'attività condotta personalmente – CM 7/2008).



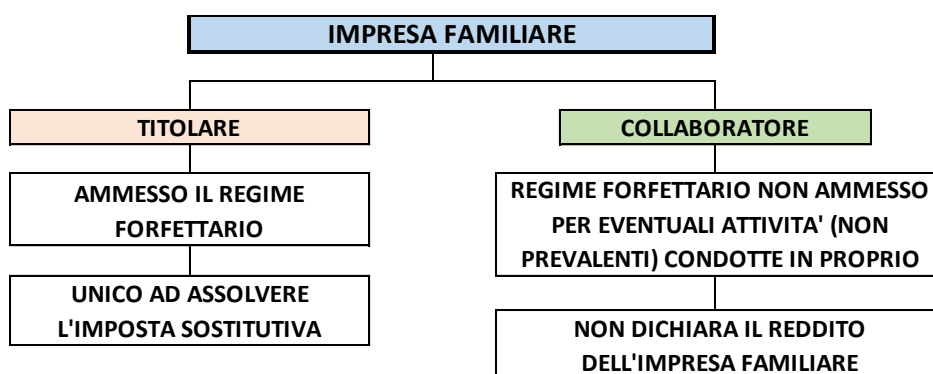
Nota: l'Agenzia motivava il divieto di partecipazione in soggetti trasparenti nella volontà del legislatore di non tassare una medesima tipologia di reddito con criteri differenti (RM 146/2009 per i contribuenti minimi, richiamata dalla CM 10/2016 in relazione ai contribuenti forfettari), e cioè:

- con l'imposta sostitutiva per il reddito prodotto in via diretta nel regime agevolato
- con l'ordinario assoggettamento ad Irpef per il reddito di partecipazione nel soggetto trasparente.

Tale situazione non poteva (e non potrà) verificarsi nell'ambito delle imprese familiari (posto che l'imposta sostitutiva assolta dal titolare "assorbe" anche l'imposta dovuta dal collaboratore); tuttavia la modifica normativa è chiara e tale situazione non sarà più ammessa a partire dal 2019

Si noti che la cessazione dell'impresa familiare (a differenza della sua costituzione, per ottenere i benefici fiscali) non richiede l'intervento del notaio (essendo, tuttavia opportuno un atto avente data certa).

Pertanto, laddove il collaboratore ritenga più conveniente cessare l'impresa familiare sarà sufficiente che nei primi giorni di gennaio (cioè prima che si verifichi qualsiasi apporto lavorativo) sia notificata la cessazione dell'impresa familiare a decorrere dal 31/12/2018.



SOCIETÀ DI PERSONE

Permane invariata la causa di esclusione per la partecipazione in una società di persone commerciale (Snc o Sas).

Società semplice: non sorge una causa di esclusione nel caso di partecipazione in società semplice (diversa da uno studio associato), in quanto non attribuisce mai un reddito di impresa (RM 27/2011).

E' il caso in cui il reddito vada dichiarato a quadro RA (es: società semplice in agricoltura) o RB (es: società semplice immobiliare).

Al contrario, è causa di esclusione dalla partecipazione in un'associazione professionale.

SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

Una novità è intervenuta per quanto attiene le società a responsabilità limitata (il possesso di azioni in Spa non risulta mai rilevante).

Fino al 2018: costituiva causa ostativa il possesso di una partecipazione in una Srl:

- solo ove quest'ultima avesse optato per il regime di trasparenza fiscale (art. 116 Tuir).
- indipendentemente dall'entità della partecipazione

Così, una partecipazione totalitaria in una Srl unipersonale non in trasparenza fiscale non costituiva causa ostativa all'accesso regime agevolato.

Dal 2019: diviene causa ostativa:

- il possesso in una Srl che vada **considerato di controllo**, anche indiretto
- **indipendentemente dal regime di trasparenza** fiscale o meno della società.

Controllo: con ogni probabilità il legislatore ha inteso fare riferimento al controllo ex art. 2359 C.C. e cioè

- di diritto: il socio dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria
- di fatto: il socio dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante nell'assemblea ordinaria
- controllo contrattuale: le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Inoltre il riferimento al controllo "indiretto" porta a ritenere (come interpretato in passato in casi analoghi) che alle quote del contribuente vadano sommate le partecipazioni detenute dai familiari di cui all'art. 5 Tuir.

ATTIVITÀ SVOLTA DAL SOGGETTO PARTECIPATO

L'ultimo periodo della lett. d) prevede che la causa ostativa scatti nel solo caso in cui la società **eserciti un'attività economica direttamente o indirettamente "riconducibile" a quella svolta dal contribuente.**

ASPETTI DA CHIARIRE



Attività degli altri soggetti trasparenti: non risulta chiaro se tale requisito:

- vada **limitato alle sole Srl**
- oppure vada **esteso anche agli altri soggetti** (società di persone/studi associati e imprese familiari).

Una interpretazione letterale (e discussione nell'ambito delle Commissioni parlamentari) la sono propendere per la prima soluzione.



Riconducibilità dell'attività della società: anche il concetto di attività della società "riconducibile" a quella del contribuente dovrà essere circostanziata dalla prassi dell'agenzia.

In particolare, non è chiaro se detta riconducibilità vada vista nell'ottica:

- ✓ dell'apporto lavorativo reso dal contribuente nell'ambito della società (es: quale amministratore o anche quale socio lavoratore, anche privo di compenso)
- ✓ in relazione alla tipologia di attività (codici Ateco) svolta
- ✓ si sia sufficiente che il contribuente si ponga nella "filiera" della società (es: quale fornitore o cliente) o quant'altro.

Casistica	Attività contribuente	Società Partecipata	Partecipazione		Attività della società (**)	CAUSA OSTATIVA
			del contrib.	dei familiari		
1)	Ristorazione	Srl	60%		Ristorazione	SI
2)	Consulenza	Srl	60%		Ristorazione	NO
3)	Consulenza	Srl	40%	21%	Consulenza	SI
4)	Ristorazione	Snc	10%		Consulenza	SI (*)

(*) Ipotesi probabile

(**) Si assume la riconducibilità limitatamente alle attività svolte dal contribuente e dalla società partecipata

Controllo integrato dopo l'accesso: andranno, infine, chiarite le conseguenze di un controllo che risulti integrato solo una volta fatto accesso al regime agevolato (si dovrebbe pervenire alla fuoriuscita solo dall'anno successivo).



NOTA BENE: come anticipato, le cause di esclusione per possesso di soggetti trasparenti in passato hanno sempre assunto una forma “ibrida”, nel senso che:

→ **nell'anno di accesso regime agevolato:** agiscono come **requisito di accesso/permanenza**

In caso di possesso di tali partecipazioni non è ammesso accedere al regime forfettario nel 2019:

- nel corso dell'anno: a seguito di apertura della partita Iva nel 2019 (v. deroghe più sotto)
- fin dal 1/01/2019: nel caso di soggetti già titolari di partita Iva nel 2018.

→ **in costanza di regime agevolato:** agiscono come **causa di fuoriuscita dall'anno successivo** (es: l'acquisto di partecipazioni nel corso del 2019 fa fuoriuscire dal 1/01/2020).

In relazione al regime dei minimi l'Agenzia aveva richiesto l'assenza del possesso fin dal 31/12 dell'anno precedente (es: il possesso al 1/01 permetteva l'ingresso al regime agevolato solo dall'anno successivo).

Tale posizione è stata “ammorbidita” per il regime forfettario; la CM 10/2016 p.to 2.3, infatti (sempre alla luce dei principi della RM 146/2009), ha ritenuto che la **causa di esclusione non operi** nei seguenti casi:

A	Cessione partecipazione entro il 31/12	il contribuente forfettario cede la partecipazione trasparente preesistente (anche pervenuta per successione) prima del 31/12 dell'anno, anche successivamente all'ingresso nel regime agevolato . <i>Nota:</i> infatti, al contribuente <u>non viene imputata</u> alcuna quota di reddito d'impresa/professionale
B	Cessazione della società	la società partecipata risulti “cessata” o posta in “liquidazione” al 31/12 . <i>Nota:</i> il motivo dovrebbe risiedere nel fatto che, in generale, in tal caso è applicabile la tassazione separata a RM (ove la società abbia un'anzianità > a 5 anni). La CM 10/2016 pare limitare l'esimente (da fuoriuscita dall'anno successivo) al solo caso di acquisizione nell'anno a causa di successione (non anche in caso di acquisto per atto tra vivi).
C	Cessazione della attività	il regime forfettario sia già cessato prima dell'acquisizione della partecipazione trasparente (posto che si verifica la ordinaria fuoriuscita dall'anno successivo). <i>Nota:</i> in tal caso nel Mod. Redditi vi sarà sia un <u>quadro LM</u> (per l'attività condotta direttamente) che un <u>quadro RG/RE/RE</u> . (per il reddito imputato per trasparenza)

Con riferimento al periodo 2019 andrà, quindi, chiarito se tali concetti potranno estendersi anche alla partecipazione

- in imprese familiari
- e nelle Srl non trasparenti.

Caso A (o B)		2018	2019
1° ipotesi	Possesso Partec. (*) (anche per eredità)	Cessione partecipaz. (o messa in liq./cessaz. Soc.)	
	Tassazione col regime forfettario (quadro LM)		Permane il regime forfettario (non fuoriuscita)
2° ipotesi	Possesso Partec. (*) (anche per eredità)		Cessione partecipaz. (o messa in liq./cessaz. Soc.)
	Tassazione col regime forfettario (quadro LM)		Fuoriuscita dal regime forfettario
Caso C		2018	
	Cessazione attività forfettaria	Acquisizione partecipaz. (*) (anche per eredità)	
	Permane il regime forfettario (quadro LM)		

(*) Impresa familiare: il concetto dovrebbe valere anche per l'impresa familiare e possesso di quote di controllo di Srl.

NEW - MERCATO DI RIFERIMENTO DELL'ATTIVITA'

In relazione all'ultimo requisito di accesso/causa di esclusione da permanenza nel regime agevolato:

- **non ha più alcun rilievo la percezione di redditi di lavoro dipendente/assimilato** ex artt. 49 e 50 TUIR (compreso il reddito da pensione)



N.B.: ciò comporta il fatto che il contribuente potrà rimanere dipendente ed aprire una partita Iva in regime forfettario, indipendentemente dall'entità del reddito ritratto dall'attività di lavoro dipendente.

- **ma il solo fatto di esercitare l'attività d'impresa/lavoro autonomo in via prevalente:**

- **nei confronti di uno dei datori di lavoro dei 2 anni precedenti**
- o nei confronti di soggetti **ricongducibili direttamente/indirettamente a questi ultimi.**



N.B.: nel caso precedente il dipendente dovrà operare obbligatoriamente (in via prevalente) nei confronti di un soggetto diverso dal proprio datore di lavoro.

La relazione illustrativa giustifica tale previsione nella volontà di evitare che i datori di lavoro siano tentati di indurre dipendenti ad aprire la partita Iva pur continuando ad operare con le medesime modalità.



DECORRENZA: analogamente ai casi precedenti, andrà chiarito da quale anno vada effettuata la verifica, e cioè

- ✓ se possa retroagire sulla situazione 2018 (come probabile)
- ✓ siano requisiti da applicare solo dal 2019 in poi.

MODALITÀ DI APPLICAZIONE

In passato: la lett. d-bis) era di fatto un requisito d'accesso, nel senso che:

- faceva riferimento ai dati (il reddito di lavoro dipendente/assimilato) dell'anno precedente
- al fine di escludere l'accesso/permanenza nel regime agevolato dall'anno successivo.

La nuova lett. d-bis): non fa più alcun riferimento ad una situazione dell'anno precedente; peraltro **la prevalenza dell'attività svolta** (se nei confronti degli ex datori di lavoro o meno) **non può che essere valutata al termine dell'esercizio.**

Pertanto si ritiene che per i contribuenti:

- **neoattività:** non si possa parlare di un requisito d'accesso, ma **solo di una causa di esclusione** (cioè di fuoriuscita dal regime agevolato dall'anno successivo)
- **per i soggetti già in attività** nel 2018: costituisca una requisito di accesso per il 2019 (il meccanismo di applica, poi, anche sui periodi successivi).

SITUAZIONE PROBABILE		
COMMITTENTE PRINCIPALE NEL 2018	REGIME FORFETTARIO DAL 2019	
	Ammesso	Note
ex datore di lavoro 2017/2018	NO	Nuova causa di esclusione
ex datore di lavoro 2016	SI	Il rapporto di lavoro è cessato ante biennio precedente
nuovo committente	SI	

Biennio “mobile”: va notato che il biennio cui fa riferimento la norma non risulta cristallizzato nel momento in cui si apre la partita Iva; pertanto si tratta di una causa di esclusione che viene -1 volta decorso detto biennio.

Prevalenza: si ritiene che il concetto di attività esercitata prevalentemente nei confronti degli ex datori di lavoro faccia riferimento ai ricavi derivanti dalle operazioni intrattenute con questi ultimi

Si propongono alcuni esempi nei quali si evidenzia come si ritiene debba operare la causa di esclusione.

Esempio1: il sig. Rossi è stato dipendente dell'artigiano Verdi fino al 28/02/2018; dal marzo successivo ha avviato un'attività in proprio, andando ad operare principalmente nei confronti del medesimo sig. Verdi.

In tal caso (a nulla rilevando se si sia trattato di un licenziamento o di dimissioni volontarie) scatta l'applicazione della causa di esclusione (si suppone opere fin dal 2018) che si ritiene debba operare come segue:

- ✓ dal 1/03/2018 ha potuto accedere al regime forfettario
- ✓ essendo obbligato a fuoriuscirne a decorrere solo dal 2020, avendo riscontrato al 31/12/2018 di aver operato prevalentemente nei confronti dell'ex datore di lavoro.

Esempio2: nell'esempio precedente si ponga ora che il sig. Rossi nel 2018 abbia operato prevalentemente nei confronti del committente Neri (non “riconducibile” all'artigiano Verdi): in tal caso non opera alcuna causa di esclusione e, pertanto, il contribuente può fruire del regime forfettario:

- non solo per i mesi di attività del 2018
- ma anche per l'intero periodo di imposta 2019.

Nel 2019 il contribuente ottiene i maggiori ricavi dal committente Verdi (ex datore di lavoro nel 2018, e cioè nel biennio precedente); in tal caso opera la fuoriuscita obbligatoria dal 2020.

Dal 2021 potrà rientrare nel regime forfettario indipendentemente dal committente prevalente (infatti l'artigiano Verdi non potrà più essere considerato un ex datore di lavoro “nei due precedenti periodi d'imposta”).

Anno	Ricavi verso il committente		Totale ricavi	Causa escl. lett. d-bis)	Regime
	Verdi	Neri			
2018	20.000	30.000	50.000	No	Forfettario
2019	35.000	25.000	60.000	SI	Forfettario
2020	35.000	25.000	60.000	NO	Semplificato
2021	40.000	25.000	65.000	NO	Forfettario



Soggetti riconducibili all'ex datore di lavoro: il concetto (che ha finalità evidentemente antielusive, e che andrà attentamente circostanziato dalla prassi dell'Agenzia), si ritiene possa essere ricondotto:

- ✓ non solo alle attività svolte autonomamente dai familiari dell'ex datore di lavoro (analogamente a quanto già ritenuto per le partecipazioni possedute)
- ✓ ma anche ad eventuali soggetti meramente “interposti” (si pensi a delle forniture continuative effettuate ad un “triangolatore”, che successivamente rivende all'ex datore di lavoro senza alcun ricarico).

ULTERIORI CAUSE DI ESCLUSIONE - CONFERMA

Accanto alle precedenti condizioni, rimangono confermate le previgenti cause di esclusione:

REGIMI SPECIALI	si avvalgono di regimi speciali IVA o regimi forfetari
NON RESIDENTI	non sono fiscalmente residenti in Italia <u>Nota:</u> fanno eccezione i cd. “contribuenti Shumaker”, cioè di quelli che risiedono in un paese UE/SEE se producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo
CESSIONE DI FABBRICATI O AUTOMEZZI	effettuano, in via esclusiva o prevalente, la cessione: <ul style="list-style-type: none"> ✓ di fabbricati (o porzioni di fabbricato) e/o di terreni edificabili ✓ di mezzi di trasporto nuovi.

EFFICACIA TEMPORALE: il verificarsi di una di tali cause:

- nell'anno precedente all'accesso: impedisce l'applicazione del regime forfettario ove non sia cessata prima dell'inizio di tale anno
- nell'anno in corso: esclude dal regime agevolato dall'anno successivo (non sono applicabili eccezioni come quelle viste per quanto riguarda il possesso di partecipazioni trasparenti).

ULTERIORI DISPOSIZIONI

Tutte le altre disposizioni relative al regime forfettario continuando ad applicarsi secondo le previsioni già in vigore nel 2018.

Per una analisi di convenienza all'accesso al regime forfettario si rinvia alla RF 223/2018.

A tutti gli abbonati in regola con l'abbonamento 2019 sarà dato

IN OMAGGIO

la **VIDEOCONFERENZA del 9/01/2019,**
che farà il punto della situazione
a inizio 2019.

Da domani sarà disponibile il relativo
E-BOOK

**Rinnova subito l'abbonamento
2019!**

Manovra di Bilancio 2019



E-BOOK

REDAZIONE FISCALE

LEGGE DI BILANCIO 2019