

IL REGIME FORFETARIO

L 190/2014 – artt. 54 e ss.

L 208/2015 commi da 111 a 113

L 145/2018

L 160/2019

Cir. 6/E/2015

Cir. 10/E/2016

Cir. Inps 29/2015

Cir. 9/E/2019

Ris: 64/E/2018

Cir. 9/E/2019

**Risposta a interpello (Sole 24 Ore
25/4/21019) – influenza dominante**

**Risposta a interpello 134/2019 –
rapporti con datore di lavoro**

Cir. 32/E/2023

Giacomo Manzana Elena Iori www.manzana.it



ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it **MI**

L 190/2014 – art. 1 co. 71 – Disapplicazione del regime: uscita per mancato rispetto dei vincoli di legge

71. Il regime forfetario **cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo** a quello in cui viene meno **taluna delle condizioni** di cui al **co. 54 [ndr. requisiti]** ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al **co. 57 [ndr. cause di esclusione o ostative]**. Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite.

>> **L'art. 1 co. 54 Legge 197/2022** ha ripristinato (in precedenza era previsto per il regime dei minimi) la cessazione del regime in corso d'anno.

Prima delle modifiche apportate al regime in esame, il superamento del limite dei ricavi / compensi comporta(va) l'applicazione del regime ordinario dall'anno successivo, a prescindere dall'entità del superamento.

Ora, **se i ricavi / compensi percepiti superano € 100.000**, il regime **cessa di avere applicazione dall'anno stesso** ed è dovuta l'IVA a partire dall'operazione che comporta il superamento del predetto limite.

Pertanto, a seguito della predetta modifica, in caso di ricavi / compensi di **ammontare**:

- **compreso tra € 85.001 e € 100.000**, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo;
- **superiore a € 100.000**, il regime forfetario cessa di avere applicazione già dall'anno del superamento. “In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite”. il contribuente deve adempiere agli ordinari obblighi IVA ed in particolare l'emissione della fattura elettronica (sempreché non già obbligato).

Cir. 32/2023 **Per il 2022**. In linea con quanto già chiarito con la circolare n. 9/E del 2019,

- il superamento nel corso del 2022 del precedente limite di 65.000 euro, ma non anche del nuovo limite di 85.000 euro consente l'ingresso nel regime già a partire dal 2023
- ovvero la permanenza nel 2023 da parte di chi già lo applicava nel 2022. Resta ferma, in entrambi i casi (nuovo ingresso o permanenza nel regime), l'applicazione delle nuove regole – introdotte dalla legge di stabilità 2023 – relative al superamento in corso d'anno del limite di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti, con l'immediata fuoriuscita dal regime medesimo.

L 190/2014 – art. 1 co. 71 – Disapplicazione del regime: uscita per mancato rispetto dei vincoli di legge

Cir. 32/E/2023. **Iva. Fattura di superamento.**

- La fattura che comporta il superamento del limite di 100mila euro in corso d'anno, se emessa contestualmente all'incasso, deve esporre l'Iva a debito.
- Qualora, invece, l'incasso avvenga in un momento successivo all'emissione della fattura, gli obblighi ai fini Iva sono assolti a partire dal momento in cui è stato incassato il corrispettivo dell'anzidetta operazione; la fattura del superamento alla quale l'incasso si riferisce dovrà essere integrata, ancorché era stata emessa antecedentemente all'incasso medesimo.
Ai fini del superamento del limite dei 100mila euro, deve essere integrata, tramite un'apposita nota di variazione in aumento, l'intera fattura che ha determinato lo sfioramento.
Quindi, ad esempio, a fronte di incassi pari a 90mila euro, se viene emessa una fattura per un incasso pari a 20mila euro, l'Iva si applica su una base imponibile di 20mila euro.
- Rimangono, invece, assoggettate alla disciplina del regime forfettario le operazioni fatturate anteriormente all'incasso che ha comportato il superamento dei 100mila euro (ancorché incassate dopo). Differenza rispetto al regime previsto per le ritenute.
- Suggerimento:
 - quanto alla fattura di «superamento»: frazionamento, con l'emissione anticipata della fattura per il solo importo che determina il superamento dei 100mila euro (con incasso ben concordato)
 - quanto alle operazioni prima dell'incasso che ha comportato il superamento del limite (e che rimangono nell'alveo regime forfettario) loro fatturazione anticipata, prima dell'incasso della fattura del superamento.

Cir. 32/E/2023. **Ritenuta attiva.** Viene innanzitutto ribadito che le ritenute devono essere applicate ai compensi del professionista per le **prestazioni che comportano il superamento dei 100mila euro** percepiti e per quelle successive, **e non anche ai compensi incassati prima**: e questo sulla base della considerazione che le ritenute devono essere operate all'atto del pagamento.

Nessun obbligo di suddivisione degli importi tra quelli entro e oltre il limite dei 100mila euro pare sussistere inoltre in capo ai contribuenti. Pertanto, ipotizzando che il forfettario abbia incassato, nel 2023, fatture per 80mila euro, e si trovi oggi a incassare una fattura di 35mila euro, quest'ultimo incasso, comportando il superamento dei 100mila euro, dovrà essere integralmente sottoposto a ritenuta (e non nel limite dei 15mila euro eccedenti la soglia).

Cosa accade, però, se la fattura di 35mila euro è stata emessa prima del pagamento che comporta il superamento della soglia? E se prima di questa fattura ne fossero state emesse altre ancora non pagate? Sul punto la circolare fornisce un'ulteriore precisazione, ritenendo che, in questi casi, **l'incasso debba essere comunque assoggettato a ritenuta**, seppur la stessa non sia stata esposta in fattura. In altre parole, su tutti i compensi percepiti dopo il superamento della soglia dei 100mila euro devono essere operate le ritenute, indipendentemente dalla data della fattura.

Si nota, quindi, una differenza con la procedura prevista ai fini Iva, nell'ambito della quale restano soggette alla disciplina in materia di contribuenti forfettari (e, quindi, senza applicazione dell'Iva) **le fatture emesse prima dell'incasso che ha comportato il superamento del limite.**

Cir. 32/E/2023. **Ritenuta passiva.** Quanto all'effettuazione delle ritenute d'acconto da parte del contribuente ex-forfettario con **referimento alle operazioni passive, la circolare ritiene che il professionista inizi ad assumere il ruolo di sostituto d'imposta solo dal primo pagamento da effettuare dopo il superamento del limite di 100mila euro** (anche nel caso in cui la fattura ricevuta non rechi indicazione della ritenuta da applicare).

L 190/2014 – art. 1 co. 71 – Disapplicazione del regime: uscita per mancato rispetto dei vincoli di legge

Cir. 32/E/2023. **Recupero Iva a credito su Rimanenze e beni. In caso di fuoriuscita in corso d'anno.** La fuoriuscita dal regime forfettario durante l'anno, per il superamento del limite dei 100mila euro di ricavi o di compensi incassati, consente di recuperare l'Iva non detratta in vigore del regime forfettario per le giacenze di magazzino, i canoni di leasing a cavallo dei due regimi e i beni strumentali acquistati.

la rettifica «in positivo» deve essere effettuata nella dichiarazione per periodo d'imposta d'uscita (Es. superamento limite nel 2023, recupero in Dichiarazione Iva 2024 relativa al 2023, da presentare entro il 30 aprile 2024,) considerando, ai fini del calcolo, il «momento» (la data precisa come detto dalle Entrate) dell'incasso del superamento del limite.

La circolare ha riportato l'esempio di un forfettario che il 1° ottobre 2023 incassa la fattura che comporta il superamento dei 100mila euro di ricavi «percepiti», pertanto deve rettificare l'Iva delle giacenze presenti in questa data. Se il 1° ottobre 2023 è presente anche un cespite ammortizzabile (diverso dagli immobili) di 6.100 euro (5.000 imponibile + 1.100 Iva), acquistato il 1° luglio 2022, l'Iva da rettificare «in positivo» è di 715 euro, pari alla somma di 660 euro, corrispondente ai quinti del 2024, 2025 e 2026 ($3 * 1.100 / 5$) e di 55 euro, corrispondente a ottobre, novembre e dicembre del quinto del 2023 ($3 \text{ mesi} * 1.100 / 5$ / 12).

Si ritiene che, se la fuoriuscita dal regime forfettario avviene non il primo del mese (come nell'esempio delle Entrate), ma durante un mese, sia necessario effettuare questi calcoli non su base mensile, ma su base giornaliera. Si ritiene, inoltre, che questo calcolo pro rata temporis possa essere effettuato anche per recuperare parte dell'Iva non detratta nel 2023 per gli acquisti di beni strumentali effettuati nel 2023, ma prima della fuoriuscita dal regime forfettario per il superamento dei 100mila euro.

Cir. 32/E/2023. **Recupero Iva a credito su Rimanenze e beni. I. In caso di fuoriuscita dal regime a decorrere dal periodo d'imposta successivo (a seguito del superamento nel periodo d'imposta precedente del limite dei ricavi e dei compensi di 85mila euro, ma non dei 100mila euro – o altra causa)** il contribuente può recuperare l'Iva che non ha detratto quando era forfettario, esponendo l'importo nel rigo VF70 «Totale rettifiche» (con segno positivo) nella dichiarazione Iva del primo periodo d'uscita. Es. superamento limite nel 2023, recupero in Dichiarazione Iva 2025 relativa al 2024. Quindi, potranno detrarre l'Iva sull'acquisto dei beni (di magazzino) e dei servizi (leasing) non ancora ceduti o non ancora utilizzati al primo gennaio 2024. Per i beni ammortizzabili, compresi quelli immateriali (ad esempio, opere dell'ingegno, marchi, brevetti, know-how, diritti di concessione), la rettifica a favore dell'Iva non detratta in vigore del regime dei forfettari può essere effettuata solo se a inizio 2024 non saranno trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione. Per i fabbricati, il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni dall'acquisto o dall'ultimazione.

Cir. 32/E/2023. **Nuove partita Iva.** Il limite di 85 mila euro va ragguagliato ad anno. Il limite di 100 mila euro per l'uscita non va ragguagliato (non avendo, in questo caso, la norma previsto il ragguaglio ad anno).

Forfettari quadro RS di Redditi

I forfettari che esercitano **attività d'impresa** sono chiamati a indicare:

1. il **numero complessivo di mezzi di trasporto/veicoli** posseduti e/o detenuti a qualsiasi titolo per lo svolgimento dell'attività alla data di chiusura del periodo d'imposta (rigo RS375);
2. l'ammontare del **costo sostenuto per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci**, inclusi gli oneri accessori di diretta imputazione e
3. le spese sostenute per le **lavorazioni effettuate da terzi esterni** all'impresa (rigo RS376);
4. i costi sostenuti per il **godimento di beni di terzi** (rigo RS377);
5. l'ammontare complessivo delle spese sostenute nel corso del periodo d'imposta per gli **acquisti di carburante per autotrazione** (rigo RS378).

Mentre agli **autonomi** nel rigo RS381 è richiesto il dato globale sui consumi, ossia le spese complessive sostenute nell'anno per:

1. **servizi telefonici** compresi quelli accessori;
2. **consumi di energia elettrica**;
3. **carburanti, lubrificanti** e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli.

Forfettari quadro RS di Redditi

- **RS Forfettari periodo d'imposta 2022** → 30/11/2023
- **RS Forfettari periodo d'imposta 2021** → termini senza sanzioni 30/11/2024 (proroga prevista dal DL 132/2023) ... prima?
- **Omessa compilazione:** sanzione per errore formale: 250 euro (art. 8 del Dlgs 471/1997) ravvedibile (art. 13 Dlgs 472/1997).

Fatturazione elettronica

L'art. 18 Dl 36/2022 prevede l'obbligo di emettere la fattura elettronica forfettari ricorre:

- **Dal 1° luglio 2022** per i soggetti forfettari che nell'anno precedente (2021) *abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000;*
- **Dal 1° gennaio 2024** per i restanti soggetti.

L 190/2014 – art. 1 co. 54 – regime naturale

54. *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 (...).*

Il regime forfetario è un regime naturale, ma non obbligatorio.

Ris: 64/E/2018 – Cir. 9/E/2019 – Cir. 32/E/2023 «(...) si è dell'avviso che la scelta per comportamento concludente, esercitata nel 2015, di **avvalersi del regime contabile semplificato (...) in luogo del regime forfetario** (...) non vincoli l'istante alla permanenza triennale nel regime scelto, **trattandosi comunque di un regime "naturale" proprio dei contribuenti minori**».

Secondo tale interpretazione sia la norma di riferimento (articolo 1, comma 70, legge 190/2014) che la prassi (circolare 10/E/16, paragrafo 3.1 – Cir. 32/E/2023) fanno riferimento a un vincolo triennale in presenza di opzione per il «regime ordinario» ovvero «per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sul reddito nei modi ordinari».

L 190/2014 – art. 1 co. 54 – regime naturale

Coloro che hanno scelto il regime ordinario nel 2021 o nel 2022 (per i quali il vincolo opera), possono però contare sull'applicazione dell'articolo 1 del Dpr 442/1997 che consente di derogare al vincolo triennale quando sopravvengono delle modifiche ad un regime che possono cambiare l'interesse verso il regime stesso, come di fatto accade adesso per il regime forfettario. Ovviamente, ciò vale nel rispetto di tutte le altre condizioni imposte dalla legge 190/2014.

La risposta 378/2021 conferma che il regime è applicabile sulla base del **comportamento concludente adottato dal contribuente**: l'articolo 1 del Dpr 442/1997 stabilisce che «l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno dell'attività».

Non può pertanto stornare le fatture emesse con Iva chi nell'anno successivo all'emissione delle fatture decide di passare al forfettario, a maggior ragione se ha presentato anche le Lipe (liquidazioni periodiche Iva).

Requisiti

L 190/2014 – art. 1 co. 54 – requisiti – ricavi e lavoro

54. 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 [REQUISITI]*

- a) hanno conseguito **ricavi** ovvero hanno percepito compensi, **ragguagliati ad anno**, non superiori a euro 65.000, poi con L 197/2022 **85.000** (Pr)
- b) hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore ad **euro 20.000 lordi per lavoro** accessorio di cui all'articolo 70 Dlgs 276/2003, per lavoratori dipendenti e per collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del Tuir, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto ai sensi degli articoli 61 e seguenti del citato Dlgs 276/2003, 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 Tuir»; (Pr)

A cui si aggiunge l'art. 1 co. 57 (causa di esclusione)

« **d-ter)** 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 Tuir, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato»; (Pr)

L 190/2014 – art. 1 co. 54 – requisiti – ricavi e lavoro

a) hanno conseguito **ricavi** ovvero hanno percepito compensi, *ragguagliati ad anno*, non superiori a euro 65.000, poi con L 197/2022 **85.000** (Pr)

Art. 1 co. 54 Legge 197/2022 Legge 197/2022 Finanziaria 2023, in vigore dall'1.1.2023.

E' aumentato da € 65.000 a € **85.000** (ragguagliati ad anno) il **limite dei ricavi / compensi per tutti i contribuenti** senza distinzione in base al codice attività.

- Considerato che il limite va verificato per l'anno precedente, se nel 2022 il nuovo limite di € 85.000 è rispettato, unitamente agli altri requisiti, è possibile accedere al regime forfetario dall'1.1.2023.

L 190/2014 – art. 1 co. 54 – requisiti limite dei ricavi

QUANTO AI **RICAVI**

- Telefisco 2020. **Indennità di Maternità** Secondo la Agenzia pur essendo una indennità sostitutiva di un reddito di impresa comunque non concorre a formare l'ammontare di euro di 65.000 euro (poi 85.000) ai fini della applicazione del regime forfetario. Ciò «in quanto **non costituisce ricavo o compenso**, riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate, come risulta evidente dall'articolo 68, comma 2, del Dlgs 151/01 secondo cui «alle lavoratrici autonome, artigiane ed esercenti attività commerciali è corrisposta, per i due mesi antecedenti la data del parto e per i tre mesi successivi alla stessa data effettiva del parto, una **indennità** giornaliera pari all'80 per cento del salario minimo giornaliero stabilito dall'articolo 1 del decreto legge 402/81, convertito, con modificazioni, dalla legge 537/81, nella misura risultante, per la qualifica di impiegato, dalla tabella A e dai successivi decreti ministeriali di cui al secondo comma del medesimo articolo 1».
- Cir. 9/E/2019 par. 2.2. Il predetto limite deve essere **ragguagliato all'anno** nel caso di attività **iniziata in corso di anno**.
- Con le modifiche apportate dalla Legge 145/2018 **il limite si applica indipendentemente dall'attività svolta;** di conseguenza, sono abolite le precedenti soglie indicate dal legislatore nell'allegato 4 della legge 190/2014 e differenziate per tipo di attività.
- Con le modifiche apportate dalla Legge 145/2018 sono **eliminati i precedenti ulteriori limiti:**
 - **spese sostenute per l'impiego di lavoratori** non superiori a € 5.000 lordi annui a titolo di lavoro dipendente, co.co.pro., lavoro accessorio, associazione in partecipazione con apporto di lavoro, lavoro prestato dai familiari dell'imprenditore ex art. 60, TUIR;
 - **costo complessivo dei beni strumentali al 31.12**, al lordo degli ammortamenti, non superiore a € 20.000.

L 190/2014 – art. 1 co. 55 – requisiti limite dei ricavi

55. Ai fini della verifica della sussistenza del requisito per l'accesso al regime forfetario di cui al comma 54, *lett. a)*

[SPECIFICA RICAVI]:

a) non rilevano gli ulteriori componenti positivi **indicati nelle dichiarazioni fiscali** ai sensi del comma 9 dell'articolo 9-bis del Dl 50/2017 **[ISA]**;

b) nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da **differenti codici ATECO**, si assume la **somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate**.

Cir. 9/E/2019 par. 2.2. **differenti codici attività**. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui la persona fisica eserciti **contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa**, per l'accesso al regime forfetario si assumerà la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate.

Viceversa, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente **un'attività agricola che rispetta i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR e una o più attività commerciali ad essa connesse**, si assumerà *esclusivamente* la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali esercitate.

L 190/2014 – art. 1 co. 55 – requisiti – limite dei ricavi

- Cir. 9/E/2019 par. 2.2 Il limite di ricavi/compensi va verificato con riferimento ai ricavi/compensi anno precedente. Da ciò consegue che **[la verifica dei limiti ai fini dell'accesso o della permanenza nel regime va verificato con riferimento agli ultimi valori aggiornati]** ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018, ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfetario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019. In precedenza in tal senso Cir. 10/E/2016.
- Cir. 9/E/2019 par. 2.2 Per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve **tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento;** perciò, ad esempio, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il principio di competenza e coloro che hanno applicato il regime semplificato di cui al comma 1 dell'articolo 18 del DPR 600/1973 devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il regime di cassa. In precedenza Cir. n. 6/E del 2015 e Cir. 10/E del 2016.
In caso di regime semplificato con quantificazione del regime di cassa in base alle fatture emesse e ricevute (art. 18 co. 5 del Dpr 600/1973) ai fini del calcolo del limite dei 65.000 euro per l'ingresso nel regime forfetario, tuttavia, rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2018, mentre quelli non ancora percepiti concorreranno nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione (Cir. 9/E/2019 par. 3.1).
- Cir. 9/E/2019 par. 2.2 Concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il **valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore,** di cui all'articolo 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 3, del TUIR (come disposto dall'articolo 57 del Tuir). Da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 3, del TUIR (Cir. 10/E del 2016). Concorrono i ricavi relativi alle cessioni poste in essere con la **Città del Vaticano e con San Marino** (Cir. n. 6/E del 2015 e Cir. 10/E del 2016).
- Cir. 9/E/2019 par. 2.2 . Data la peculiare natura dei predetti redditi **[diritti d'autore – redditi assimilati a lavoro autonomo]**, gli stessi concorreranno alla verifica del limite di 65.000 euro (ora 85.000) solo se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

L 190/2014 – art. 1 co. 55 – requisiti – limite dei ricavi

➤ DIRITTI D'AUTORE

- Cir. 9/E/2019 par. 2.2 . Data la peculiare natura dei predetti redditi **[diritti d'autore – redditi assimilati a lavoro autonomo]**, gli stessi concorreranno alla verifica del limite di 65.000 euro (poi 85.000) solo se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.
- Cir. 9/E/2019 par. 4.3. Determinazione del reddito imponibile . Qualora il contribuente consegua proventi a titolo di diritti d'autore, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera *b*), del TUIR, anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54.

Cause di esclusione o ostative

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione o ostative

57. Non possono avvalersi del regime forfetario **[CAUSE DI ESCLUSIONE]**:

- 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 (impedisce Accesso);
- 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 (impedisce Accesso);
- 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 Dpr 633/72, o **di mezzi di trasporto nuovi** di cui all'articolo 53, comma 1, del Dl. 331/93 (impedisce Accesso);
- 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 Tuir** (impedisce Accesso), 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 (da verificare in corso d'anno – uscita dal Successivo);
- 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, 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 (da verificare in corso d'anno – uscita dal Successivo);
- « **d-ter)** 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 Tuir, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato» (Precedente);

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione – a) regimi speciali

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;*

Circ. 10/E2016 e 9/E/2019 Non sono compatibili con il regime in esame i regimi speciali IVA riguardanti le seguenti attività:

- Agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633 del 1972);
- Vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Editoria (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 (articolo 74, sesto comma del D.P.R. n. 633/72);
- Agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter, del D.P.R. n. 633/72);
- Agriturismo (articolo 5, comma 2, della legge 413/91);
- Vendite a domicilio (articolo 25-bis, comma 6, del D.P.R. n. 600/73);
- Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41/95);
- Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41/95).

>>L'esercizio di una attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta ad un regime speciale IVA ed espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo, **preclude l'accesso al regime per tutte le altre attività anche se non soggette ad un regime speciale** (Cir. 10/E del 2015).

Si ritiene coerentemente con il comma 57, che il regime forfetario **sia incompatibile** anche con il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. **"Patent Box"**) (Cir. 10/E/2016)

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione – a) regimi speciali

Circ. 9/E/2019 **i produttori agricoli**, che rispettano i limiti previsti all'articolo 32 del TUIR, sono titolari di reddito fondiario e, pertanto, non esercitando l'attività d'impresa, possono applicare il regime forfetario per le altre attività che intendono svolgere.

Circ. 9/E/2019 Nel caso in cui il contribuente, avendone facoltà, **opti per applicare l'IVA nei modi ordinari**, è ammessa l'applicazione del regime forfetario, a condizione che l'opzione sia stata esercitata nell'anno d'imposta precedente a quello di applicazione del regime forfetario.

Ad esempio, **l'attività di agriturismo** disciplinata dall'articolo 5, comma 2, della legge 413 del 1991 può essere attratta al regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (cfr. circolare 7/E del 2008, paragrafo 2.2). ¹¹

Ad esempio, **l'imprenditore che applica il regime del margine con il metodo analitico o forfetario ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del D.L. n. 41 del 1995**, al quale sarà consentito, previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari in riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni, di applicare il regime forfetario.

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione – b) soggetti non residenti

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;

Risposta 15.4.2020, n. 106. Possibilità di applicare il regime forfetario da parte di un **soggetto italiano residente in Svizzera (iscritto all'AIRE)** che consegue in Italia redditi di lavoro autonomo **in misura inferiore al 75% del reddito complessivamente prodotto** (il soggetto esercita l'attività di lavoro autonomo per un massimo di 10 giorni al mese, presso strutture private). Nella fattispecie in esame, il dott. TIZIO ha dichiarato di essere residente in ..., che non fa parte dell'UE né dello SEE e non produce la maggior parte del suo reddito in Italia, Per quanto sopra esposto, quindi, si ritiene che l'istante **non possa applicare il regime forfetario** di cui all'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, finché permangono le condizioni rappresentate (i.e. residenza extra UE e produzione di reddito in Italia inferiore al 75 per cento del reddito complessivamente prodotto).

Risposta 24.4.2020, n. 119 Possibilità di applicare il regime forfetario da parte di un **soggetto residente in uno stato extraUE (non UE / SEE)** che consegue in Italia **la maggior parte (75%) del reddito**. Il soggetto esercita l'attività di avvocato in Italia ed è iscritto all'Albo pubblico degli avvocati UE e dell'Associazione europea di libero scambio, c.d. "AELS". Per i casi di specie l'Agenzia specifica che il soggetto **non può applicare il regime forfetario**, poiché risulta integrata la causa ostativa di cui alla citata lett. b) del comma 57 in base alla quale non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti non residenti, ad eccezione dei residenti in uno Stato UE / SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito.

La finalità di tale esclusione risiede nel fatto che un soggetto non residente in Italia può essere considerato nella medesima situazione di un soggetto residente, con parità di trattamento fiscale ai fini del regime forfetario, soltanto se:

- risiede in uno Stato UE / SEE che assicuri un adeguato scambio di informazioni;
- produce in Italia la maggior parte (75%) del suo reddito.

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d) partecipazioni

La cir. 9/E/2019 part. 2.3.2 evidenzia che:

- Per le cause ostative introdotte con la Legge 145/2018 **[=partecipazioni in Srl] la ratio legis** consiste nell'«evitare **artificiosi frazionamenti** delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte».
- **ratio della previgente formulazione normativa [=società di persone]** era di evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta e imputabili al medesimo contribuente fossero **assoggettati a due diversi regimi di tassazione** (cfr. risoluzione n. 146/E del 2009).

Secondo la cir. 9/E/2019 da ciò ne deriva

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d) partecipazioni società di persone

Causa ostativa società di persone: *Non possono avvalersi del regime forfetario (...) **(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 Tuir** (...)*

- Cir. 9/E/2019 par. 2.3.2 per associazioni si intendono **le associazioni** senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR. L'esclusione riguarda anche le partecipazioni in **aziende coniugali**, le **società di fatto** e le **società semplici** se producono redditi di lavoro autonomo o d'impresa.
- Cir. 9/E/2019 par. 2.3.2 la causa ostativa non operi solo a condizione che **il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla.** Ad esempio, nel caso in cui il contribuente possieda delle quote in una società in nome collettivo, se lo stesso cede le quote possedute nella s.n.c. [stesso dicasi per partecipazione in altre società di persone, in associazioni, in imprese familiari, in aziende coniugali] entro la fine dell'anno precedente potrà applicare il regime forfetario a decorrere dall'anno successivo e ciò a prescindere che il contribuente inizi una nuova attività o prosegua un'attività già svolta.
- Cir. 9/E/2019 par. 2.3.2 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 ai sensi di quanto disposto dal comma 71
- Telefisco 2020. **Partecipazione ereditata** - L'**acquisizione di una partecipazione a titolo gratuito in una società di persone non compromette il regime forfetario se la partecipazione viene ceduta entro la fine del periodo di imposta.**
- Cir. 9/E/2019 par. 2.3.2 **solo per il 2019** la causa ostativa può essere rimossa entro la **fine del 2019.**

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d) partecipazioni società di capitali

Causa ostativa società di capitali: *Non possono avvalersi del regime forfetario (...) (d) gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (...) 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;*

Pertanto, affinché operi tale causa ostativa è necessaria la compresenza:

- 1) del **controllo diretto o indiretto** di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione e
- 2) dell'esercizio da parte delle stesse di **attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d) partecipazioni società di capitali

@ CONTROLLO

- Cir. 9/E/19 par. 2.3.2 **per la definizione di controllo, diretto e indiretto**, occorre riferirsi all'articolo 2359, commi 1 e 2 del Codice civile;
occorre riferirsi **all'art. 2359, co. 1 e 2 Cc** secondo il quale sono considerate società controllate:
*“1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa”.*
Il controllo indiretto è specificato al co. 2 dell'articolo 2359 Cc, secondo cui: *“Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi”.*
- Cir. 9/E/19 par. 2.3.2 **come «persone interposte»** si intendono, tra l'altro, i familiari di cui al comma 5 dell'articolo 5 Tuir secondo cui *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”.* ;

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d) partecipazioni società di capitali

- Cir. 9/E/19 par. 2.3.2 **per la “riconducibilità”** si ha riguardo alla
- **coincidenza tra Sezione Ateco** in cui è compresa l'attività esercitata, di fatto, dalla Srl partecipata e quella di appartenenza dell'attività svolta dalla persona fisica in regime forfetario,
 - unitamente al **rapporto di cessione di beni o prestazioni di servizi che lega il socio alla società.**

(...) Al fine di individuare parametri di riferimento oggettivi, nell'ipotesi di attività esercitate dalla società a responsabilità limitata **appartenenti di fatto alla medesima sezione ATECO** di quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario, la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniqualvolta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario **effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata** direttamente o indirettamente controllata, **la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.**

Di conseguenza, **non saranno ritenute “attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili”** tutte le attività autonomamente esercitate dalla società a responsabilità limitata, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che

- @ **in assenza di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario**, anche – se del caso –
- @@ nelle ipotesi in cui **i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili.**

Non saranno, inoltre, ritenute “attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili” tutte

- @@@ **le attività esercitate dalla società a responsabilità limitata avvalendosi anche di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, ma che siano classificabili in una sezione ATECO differente** da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario.

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d) partecipazioni società di capitali

- Cir. 9/E/19 par. 2.3.2 assumono esclusiva rilevanza non le **sezioni ATECO** e i conseguenti codici ATECO formalmente dichiarati dal contribuente e dalla s.r.l. controllata, ma quelli attribuibili in base alle **attività effettivamente esercitate.**

Pertanto, ad esempio, **la causa ostativa in esame non opererà** qualora una persona fisica che applica il regime forfetario e svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche) effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi a una società a responsabilità limitata dalla stessa controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione).

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d) partecipazioni società di capitali

- Cir. 9/E/19 par. 2.3.2 qualora le cessioni di beni o le prestazioni di servizi siano effettuate dal contribuente in regime forfetario a una società a responsabilità limitata controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella medesima sezione in cui ricade l'attività effettivamente svolta dal contribuente che applica il regime forfetario, lo stesso **fuoriuscirà dal regime forfetario l'anno successivo.**

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d bis) rapporto di lavoro

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 2 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.*

Come indicato nella relazione illustrativa, la causa ostativa contenuta nella citata lettera *d-bis*) risponde alla **ratio di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo a tal fine un periodo di sorveglianza.**

NB Da notare che la norma **non impedisce (di per sé e fatte salve considerazioni di natura diversa) una contemporaneità tra presenza di un datore di lavoro e di un'attività in regime forfettario** svolta anche nei confronti di quest'ultimo (o soggetto riconducibile). Ciò che determina la fuoriuscita dal regime **è la prevalenza degli incassi verso questi soggetti.**

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d bis) rapporto di lavoro

L'interpretazione della locuzione **"datori di lavoro"**, in secondo la Cir. 9/E/2019 part. 2.3.2 ricomprende nel suo ambito di applicazione **i soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR.

Alla luce della *ratio legis* ispiratrice della causa ostativa, secondo la Cir. 9/E/2019 part. 2.3.2 evidenzia che **non incorreranno nella causa ostativa**:

- i **pensionati** che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 2, del TUIR, ogniqualvolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge. Per pensione obbligatoria, legalmente, dovrebbe intendersi quella di vecchiaia che si raggiunge senza opzioni che ne anticiperebbero gli effetti (**risposta 161**). Ciò in quanto nella fattispecie non si sono verificate artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.
- **i percettori dei redditi [assimilati a lavoro dipendente]** di cui all'articolo 50, comma 1, lettere **c)** [borse di studio], **d)** [remunerazione dei sacerdoti], **f)** [gettoni presenza per cariche pubbliche], **g)** [indennità membri del parlamento], **h)** [rendite vitalizie], **h-bis)** [prestazioni pensionistiche], **i)** [assegni periodici] ed **l)** [compensi lavori socialmente utili], del TUIR;
- **c-bis)** i **revisori e i sindaci** data l'intrinseca natura dell'attività svolta;

Viceversa **rientrano nella causa ostativa**:

- **i percettori dei redditi [assimilati a lavoro dipendente]**, di cui all'articolo 50, comma 1, lettere **a)** [compensi ai soci di cooperative di produzione, lavoro e servizi], **b)** [indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità] ed **e)** [compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale], del TUIR;
- **c-bis)** le altre categorie di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ivi previste, diverse da revisori e sindaco, quali **amministratori, collaboratori** ecc.

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d bis) rapporto di lavoro

La cir. 9/E/2019 part. 2.3.2 (e interpello 134/2019) evidenzia che:

- la ostativa fa riferimento all'attività esercitata "*prevalentemente*"(...). Di conseguenza, **la verifica del requisito** della prevalenza va effettuata solo **al termine del periodo d'imposta**. E ha effetto sul regime applicato **l'anno successivo**.
Ad esempio, un contribuente che abbia avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018; lo stesso può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.
- La presenza della causa ostativa va valutata anno per anno **a partire dal 2019** e ha effetto sul regime applicato l'anno successivo. Ecco perché, nel caso esaminato dalla risposta all'interpello 134/2019, il superamento del limite nel 2018 non ha effetto sul 2019, mentre per verificare se l'agente di commercio può permanere nel forfait anche nel 2020 occorre determinare l'incidenza, sul totale provvigionale del 2019, degli importi incassati da chi, retrocedendo sino al 2018, andava qualificato come «datore di lavoro».

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione– d bis) rapporto di lavoro

La cir. 9/E/2019 part. 2.3.2 (e interpello 134/2019) evidenzia che:

- La causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta **anteriamente ai due periodi d'imposta** precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.
Ad esempio, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1° gennaio 2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.
- I **parametri cui fare riferimento per il calcolo della prevalenza** sono i **ricavi** conseguiti e i **compensi** percepiti nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.
- **Il requisito della prevalenza** andrà **inteso in senso assoluto**, con la conseguenza che, per integrare la causa ostativa, occorrerà che i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro ovvero dei soggetti a essi riconducibili siano in ogni caso superiori al 50 per cento.
NB non è sufficiente che l'«ex datore» costituisca il principale cliente del soggetto forfetario (ad esempio con un fatturato pari al 40% del totale, quando tutti gli altri clienti sono inferiori), ma occorre che i ricavi o i compensi percepiti nell'anno da quest'ultimo siano in ogni caso superiori al 50 per cento.
- i *“soggetti direttamente o indirettamente riconducibili”* ai datori di lavoro, si tratta dei **soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile** al datore di lavoro. Sono ricomprese le **persone interposte** di cui al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, andranno ricompresi **i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR**, secondo cui: *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*.

L 190/2014 – art. 1 co. 57 – cause di esclusione – d-ter) redditi di lavoro

« **d-ter)** 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 Tuir, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato» (P);

>> **L'esclusione rileva** (e quindi non si può applicare il regime forfetario) **se il rapporto di lavoro dipendente è cessato nel corso dell'anno precedente** ma nel medesimo anno **sia stato percepito un reddito di pensione** che, in quanto assimilato al reddito di lavoro dipendente, assume rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della citata soglia (Cir. 10/E/2016).

>> **L'esclusione rileva** (e quindi non si può applicare il regime forfetario) nell'ipotesi in cui, nello stesso anno, **il contribuente abbia cessato il rapporto di lavoro dipendente ma ne abbia intrapreso uno nuovo, ancora in essere al 31 dicembre**. Ciò in coerenza con la *ratio* della disposizione, che ha il fine di incoraggiare il lavoratore rimasto senza impiego e senza trattamento pensionistico mediante la concessione di agevolazioni fiscali. (Cir. 10/E/2016).

Dunque, secondo le Entrate, la percezione della pensione o l'inizio di un nuovo lavoro sono eventi che non consentono di considerare come cessato il precedente rapporto; in tale ipotesi, dunque, i redditi si sommano e se superiori a 30mila euro non consentono l'accesso al regime. Semplificando, si farebbe riferimento al quadro RC del modello di dichiarazione, considerando tutte le somme ivi contenute.

La verifica della soglia di 30 mila euro è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato, **considerando però anche il periodo di preavviso (risposta 368/2021)**.