



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF070

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 10

OGGETTO	REGIME FORFETTARIO - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA
RIFERIMENTI	CM 9/2019 – ART. 1 C. 9-11 L. 145/2018; ART. 1 C. 54 – 89 L. 190/2014 – RF 1/2019
CIRCOLARE DEL	12/04/2019

Sintesi: l'Agenzia ha recentemente fornito chiarimenti in relazione alle novità portate dalla legge di Bilancio 2019 al regime forfettario con particolare riferimento alle nuove cause ostative. Tra i chiarimenti più rilevanti:

- i familiari rientrano tra i soggetti che possono attribuire il controllo di Srl o la riconducibilità ai datori di lavoro
- la riconducibilità dell'attività della Srl va individuata sulla scorta delle sezioni del codice ATECO e sulla presenza di operazioni di addebito tra il contribuente forfettario e la società
- l'attività svolta verso l'ex datore di lavoro esclude i pensionati di anzianità, ma include gli amministratori.

Il regime "forfettario", introdotto dalla L. 190/2014, è stato oggetto di una serie di modifiche da parte dell'art. 1 co. da 9 a 11 della Legge di bilancio 2019, tra cui:

- ⇒ **l'incremento delle soglie di ricavi/compensi** per tutte le attività, innalzate ad **€ 65.000**
- ⇒ **la modifica di alcune condizioni di accesso/cause di esclusione.**

La recente CM 9 del 10/04/2019 ha fornito i primi chiarimenti circa tali novità.

La Circolare, nel tratteggiare brevemente i caratteri principali del regime agevolato si concentra, poi, sulle novità intervenute relative alle cause ostative all'applicazione del regime agevolato, di seguito analizzate, rinviando alla RF 005/2019 per una analisi degli altri aspetti.

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**, con ragguaglio ad anno nel caso di periodo d'imposta inferiore all'anno solare.



DECORRENZA

L'Agenzia conferma quanto già sostenuto nel Videoforum del 23/01/2019: la nuova misura delle soglie **trova applicazione a partire dal 1/01/2019** (in sede di primo accesso al regime forfettario, nonché per valutarne la permanenza).

Esempio: un professionista che abbia realizzato nel 2018 compensi per €. 60.000 potrà accedere/permanere nel regime agevolato, in quanto tali compensi:

- ✓ pur essendo eccedenti i vecchi limiti di €. 30.000
- ✓ rimangono tuttavia inferiori al "nuovo limite" di €. 65.000.

L'Agenzia ricorda, inoltre, che il contribuente deve adottare il criterio "proprio" del regime utilizzato nell'anno precedente, come di seguito evidenziato:

Regime contabile nel 2018	Criterio di determinazione
Forfettario / minimo	Per cassa
Imprese in contabilità semplificata	Per cassa
Impresa in contabilità ordinaria (anche per opzione)	Per competenza
Professionista	Per cassa

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 vanno 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 ex 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).

Tali requisiti sono stati **abrogati**, anch'essi con **decorrenza retrodatata al periodo 2018**.

Esempio: un contribuente dovesse aver corrisposto retribuzioni a lavoratori dipendenti per € 10.000 nel 2018 (per cassa se già in regime forfettario o semplificato; per competenza se in contabilità ordinaria), potrà accedere al regime forfettario dal 2019.

CAUSE DI ESCLUSIONE (O “OSTATIVE”)

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.

CAUSE CHE PERMANGONO	CAUSE MODIFICATE
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Esercizio di attività con regime speciale Iva o regime forfettario ai fini dei redditi ✓ soggetti non residenti (salvo cd. “residenti Schumacker”) ✓ Esercizio in via esclusiva/prevalente di cessione di fabbricati, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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) 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 obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.



N.B.: l'Agenzia conferma che uno dei criteri fondamentali alla base delle cause di esclusione riguarda il la volontà di impedire che redditi della medesima natura possono essere tassati con modalità differenti (con Irpef ordinaria a quadro RH e con imposta sostitutiva a quadro LM).

In applicazione di tale concetto, la CM 9/2019 chiarisce la possibilità di **accesso al regime agevolato**:

- per i **produttori agricoli** che, rispettando i limiti dell'art. 32 Tuir, determinano un reddito di natura "fondiaria" (indicato a quadro RA del mod. Redditi), e, dunque, non di impresa /professionale del regime forfettario
- per i **soci di "società semplici"** che non eserciti attività di lavoro autonomo.



Esempi: il possesso di partecipazioni in società semplici che esercitano attività:

- di locazione immobiliare: non è ostativa, in quanto la società produce un reddito di natura fondiaria (indicato a quadro RB del mod. Redditi SP)
- agricola (nei limiti dell'art. 32 Tuir): in quanto produce un reddito di natura fondiaria (quadro RA mod. Redditi SP)
- professionale: è ostativa (è il caso degli studi professionali che assumono tale forma in luogo di una "associazione professionale").

PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI TRASPARENTI O MENO

La prima modifica riguarda la partecipazione ad altri soggetti.

La causa di esclusione

- in passato applicabile alle sole società di persone ed Srl in trasparenza fiscale
- viene estesa (e modificata) 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 e che sopravvivono al D.lgs. 81/2015, o l'apporto di capitale/misto).

PARTECIPAZIONE IN IMPRESE FAMILIARI

La "partecipazione" all'impresa familiare:

- che si deve ritenere **limitata ai collaboratori** (non al titolare – v. RF 005/2019)
- **diviene ostativa all'accesso** al regime forfettario (per quanto l'imposta sostitutiva sia comunque dovuta solo dal titolare).

L'Agenzia estenda il medesimo concetto anche l'azienda coniugale.

PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE

L'Agenzia chiarisce che rimane invariata la causa di esclusione per la partecipazione in un una società di persone commerciale (Snc o Sas).

A tal fine ritiene che, in caso di possesso di tali partecipazioni (a differenza di quanto chiarito in precedenza dalla CM 10/2016):

- **in generale:** l'accesso al regime forfettario è ammesso solo dall'anno successivo; la causa ostativa va, pertanto, rimossa entro il termine dell'anno precedente
- **in deroga: limitatamente al periodo 2019 ciò non trova applicazione** in applicazione di una "clausola di salvaguardia" (in considerazione della tardività nella pubblicazione della legge di bilancio 2019 e del principio di affidamento sancito dallo Statuto del contribuente).

Esempio: contribuente risulta essere socio in una Sas nel 2019:

- ✓ per il 2019 potrà accedere/permanere nel regime forfettario
- ✓ per il 2020: potrà permanere in tale regime solo cedendo la partecipazione entro il 31/12/2019.

Acquisizioni in corso d'anno: ove la causa ostativa sopraggiunga in costanza di regime agevolato

- a seguito di successione delle partecipazioni: il contribuente può rimuovere la causa ostativa entro la fine dell'anno senza fuoriuscire dal regime agevolato dall'anno successivo (analogamente a quanto chiarito nella CM 10/2016); il concetto deve ritenersi esteso alle partecipazioni ricevute in donazione
- a seguito di acquisto/sottoscrizione di capitale sociale: in assenza di chiarimenti dell'Agenzia, si deve ritenere che ciò obblighi alla fuoriuscita dall'anno successivo (a differenza di quanto chiarito dalla CM 10/2016).



Antiabuso: l'Agenzia chiarisce, opportunamente, che la cessione delle partecipazioni non può essere oggetto di sindacato da parte dell'Ufficio (ove non simulate), considerato che è del tutto legittimo ricercare le condizioni che permettono l'accesso a un regime agevolato previsto dall'ordinamento.

SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

Tra le novità intervenuta via il possesso di quote di società a responsabilità limitata

N.B.: l'Agenzia conferma che non è mai ostativo il possesso di azioni in Spa (analogo concetto si deve ritenere esteso alle quote di società cooperativa, anche in trasparenza fiscale), come già avveniva in passato.

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

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
- in caso di **attività della società "riconducibile" a quella svolta/da svolgere dal contribuente.**

La CM 9 chiarisce che è necessaria la compresenza di entrambi i requisiti:

- 1) il **controllo** (diretto o indiretto) della Srl
- 2) l'**esercizio** da parte di quest'ultima di una **attività economica "riconducibile"** (direttamente o indirettamente) a quella svolta dal contribuente forfettario.

In assenza di uno dei due requisiti la clausola di esclusione non opera.

CONCETTO DI "CONTROLLO"

l'Agenzia conferma che va fatto riferimento all'art. 2359 Cod. Civ.

- **1° comma (controllo diretto):** partecipazioni che attribuiscono la maggioranza in assemblea (cd. "di diritto"), anche tramite influenza dominante (cd. "di fatto") anche tramite accordi contrattuali
- **2° comma (controllo indiretto):** il controllo di cui sopra si può verificare anche **"per interposta persona"** (oltre che per il tramite di altre società controllanti o società fiduciarie)..



PERSONE INTERPOSTE: nell'ambito del controllo "indiretto" l'Agenzia ritiene debba farsi riferimento alle partecipazioni **detenute da parte dei familiari** di cui di cui **all'art. 5 c. 5 Tuir** (cioè dei familiari che possono fare ingresso nell'impresa familiare: coniuge, parenti entro il 3° grado ed affini entro il 2° grado).

Esempio: si configura il controllo indiretto in caso di socio che possiede il 40% di una Srl con la moglie di che possiede un ulteriore 40%

Nota: l'Agenzia porta un esempio che si ritiene vada ulteriormente chiarito. Essa sostiene che operi la causa ostativa nel caso in cui la moglie detenga una partecipazione del 50% (in una Srl che esercita un'attività riconducibile a quella svolta dal marito, soggetto passivo Iva in regime forfettario).

A tal fine va notato che il controllo diretto si verifica solo per partecipazioni superiori al 50% (es: 50,01%); pertanto l'esempio appare corretto se anche il marito (o un suo familiare) possieda una partecipazione nella Srl.

ATTIVITÀ SVOLTA DAL SOGGETTO PARTECIPATO

L'ultimo periodo della lett. d) prevede che la causa ostativa scatti nel solo caso in cui la Srl:

- **eserciti un'attività economica "riconducibile" a quella svolta dal contribuente**
- **in via diretta o indiretta.**

Attività effettiva: preliminarmente l'Agenzia chiarisce (confermando quanto sostenuto dal MEF nella interrogazione n. 5-1274 del 23/01/2019) che occorre fare riferimento:

- alle **attività "effettivamente svolte"** (e non i codici Ateco formalmente dichiarati)
- sia dal contribuente forfettario che dalla Srl

Settori di attività e operazioni "incrociate"

Al fine di rendere oggettiva il più possibile la causa ostativa, l'Agenzia ritiene si debba fare riferimento alle seguenti situazioni, che **devono verificarsi congiuntamente**:

- a) **in primo luogo:** entrambe le attività (del forfettario e della Srl) devono appartenere alla **medesima sezione ATECO** (in caso contrario non vi è riconducibilità). Le sezioni sono individuate da una lettera maiuscola dell'alfabeto (si riporta un estratto delle tabelle ATECO):

SEZIONE	ATTIVITÀ IMMOBILIARI
...	...
I	ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI ALLOGGIO E DI RISTORAZIONE
J	SERVIZI DI INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE
K	ATTIVITÀ FINANZIARIE E ASSICURATIVE
L	ATTIVITÀ IMMOBILIARI
M	ATTIVITÀ PROFESSIONALI, SCIENTIFICHE E TECNICHE
...	...

Esempio CM 9: la causa ostativa non opera qualora il contribuente forfettario:

- svolge un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche)
- effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi a una Srl controllata che svolge un'attività ricadente nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione).



Nota: rispetto a quanto prospettato dall'Agenzia delle Entrate si ha una situazione del tutto analoga nel caso di commercialista che fatturi i propri servizi alla Srl di elaborazione dati che controlla unitamente ai propri familiari; infatti

- ✓ entrambe le attività rientrano nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione)
- ✓ a nulla rilevando il fatto che rientrino in diverse Divisioni degli ATECO.

- b) **in secondo luogo:** la riconducibilità (diretta o indiretta) delle attività si ritiene **sussistente** ogniquale volta:

- il **contribuente forfettario effettui operazioni** (cessioni di beni o prestazioni di servizi) **nei confronti della Srl** controllata
- **e la Srl ne deduca** dal proprio reddito il relativo costo.



ATTENZIONE: in sostanza si pone un espresso **divieto di emettere fattura da parte del contribuente forfettario nei confronti della Srl** (non viceversa).

Come indicato dall'Agenzia, l'unica situazione ammessa:

- è la **totale assenza di operazioni tra i due soggetti** che operano nell'ambito del medesima sezione ATECO
- o l'indeducibilità totale nella Srl dei costi addebitati dal contribuente forfettario.



In sostanza, l'Agenzia ha inteso rifarsi solo parzialmente a situazioni "oggettive" (medesima sezione ATECO tra il forfettario e la Srl), introducendo un importante elemento "soggettivo" (in tal senso due imprenditori nella medesima situazione - controllano una Srl che opera nella stessa sezione ATECO - avranno un esito differente laddove il primo operi nei confronti della società, a differenza dell'altro).

Casi	Attiv. contrib. (cod. ATECO)	Società Partecipata	Partecipazione		Attiv. Srl. (cod. ATECO)	CAUSA OSTATIVA
			del contrib.	dei familiari		
1)	Sez. M	Srl	60%	-	Sez. M	SI
2)	Sez. J	Srl	60%	-	Sez. M	NO
3)	Sez. J	Srl	40%	21%	Sez. J	SI
4)	Sez. J	Srl	40%	-	Sez. J	NO
5)	(non rileva)	Snc	10%	(non rileva)	(non rileva)	SI (*)

MODALITA' DI APPLICAZIONE DELLA CAUSA DI ESCLUSIONE

Anche in relazione alle modalità di applicazione della causa di esclusione si verifica una differenziazione tra le società di persone e le Srl; infatti:

- mentre il possesso di società di persone è sufficiente per profilare la causa di esclusione (è, per così dire, "ad efficacia istantanea")
- il possesso di quote di controllo di Srl va valutato solo alla fine del periodo d'imposta, in quanto occorre valutare la condizione di "riconducibilità" delle attività del contribuente forfettario e della Srl controllata (è una causa "ad efficacia differita").



CM 9/2019: "Con riferimento al momento in cui la causa ostativa riguardante le partecipazioni in s.r.l. opera, assumerà rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime si potrà verificare, sulla base di quanto si dirà infra, la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfettario."

Tanto premesso, in entrambi i casi si tratterà di applicare i seguenti concetti:

- ➔ **nell'anno di primo accesso regime agevolato** (es: 2019): agiscono come **requisito di accesso, dovendo essere valutate sul periodo d'imposta precedente** (2018)
- ➔ **in costanza di regime agevolato**: agiscono come **causa di fuoriuscita dall'anno successivo**

Esempio1 – società di persone: il sog. Rossi è socio di una Sas (o collaboratore in un'impresa familiare) al 31/12/2018: **non potrà accedere al regime forfettario:**

- nè nel corso del 2019: a seguito di **apertura della partita Iva nel 2019**
- nè fin dal 1/01/2019: nel caso fosse **già titolare di partita Iva nel 2018.**

Esempio2 – Srl: il dott. Verdi, commercialista, **costituisce nel 2019** una Srl di cui è **socio al 60%** (controllo) per l'elaborazione dati dei clienti (attività ricadente nella **medesima Sezione ATECO**):

- potrà fare **accesso nel regime forfettario nel 2019**
- al 1/01/2020 dovrà verificare se addebitato dei costi alla Srl (dovendo fuoriuscire in caso positivo).

Infine, in relazione all'Esempio2, si ponga ora la medesima situazione trasposta al 2018, ponendo, inoltre, che il commercialista abbia fatturato Srl una serie di operazioni rese. In tal caso si ritiene che debba fuoriuscire dal regime agevolato dal 2019, posto che la causa ostativa dovrebbe retroagire anche dal 2018 (in tal senso depone l'esempio della CM 9/2019 riferita alla causa ostativa di cui alla lett. d-bis), nel presupposto che non è sostenibile vi siano differenze circa la data di introduzione delle nuove cause ostative introdotte dalla legge di bilancio 2019.

In ogni caso si noti che, ove il commercialista avesse fatturato l'attività svolta direttamente ai clienti della Srl non si sarebbe posta alcuna causa ostativa.



ATTIVITA' VERSO L'EX O ATTUALE DATORE DI LAVORO

In relazione all'ultimo requisito di accesso/causa di esclusione da permanenza nel regime agevolato, finalizzata ad evitare "artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo":

- ➔ **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 può 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 **riconducibili direttamente/indirettamente a questi ultimi.**



Biennio mobile: la causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai 2 periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfettario.

PREVALENZA

Nel confermare quanto anticipato nei Videoforum, l'Agenzia ritiene debba essere fatto riferimento

- alla prevalenza (> 50%)
- dei ricavi/compensi "**percepiti**" nel periodo d'imposta nei confronti di tali datori di lavoro

CONCETTO DI DATORE DI LAVORO

L'Agenzia ritiene (come già lasciato intendere il MEF in apposito interpello del 2019) che rientrino:

- ⇒ non solo i datori di lavoro in senso tecnico (**rapporto di lavoro subordinato**)
- ⇒ ma anche i **committenti** di soggetti che percepiscono **determinati redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente.

Redditi assimilati al lavoro dipendente: la CM 9/2019 chiarisce la seguente suddivisione:

Art. 50 co. 1 Tuir			
REDDITI RILEVANTI		REDDITI NON RILEVANTI	
lett. c-bis)	co.co.co. (amministratori) esclusi sindaci/revisori	lett. c)	Borse di studio/assegni di studio
lett. a)	soci lavoratori di cooperative	Altre lettere	indennità per l'esercizio di pubbliche funzioni o cariche elettive; ecc.
lett. b)	compensi a carico di terzi percepiti da dipendenti		
lett. e)	attività intramuraria dei medici		



AMMINISTRATORI: dunque, la causa ostativa andrà valutata anche per gli **amministratori di società**, in relazione all'attività svolta nei confronti della società amministrata (nell'anno o nei 2 anni antecedenti).



SOGGETTI "RICONDUCIBILI" ALL'EX DATORE DI LAVORO

Per individuare i soggetti che sono "riconducibili" al datore di lavoro (attuale o del biennio antecedente) l'Agenzia fa riferimento al medesimo concetto già visto per il controllo delle Srl:

- va fatto riferimento ai **soggetti controllanti, controllati e collegati ex art. 2359 cod. civ.**
- ivi inclusi i **familiari di cui all'art. 5 c. 5 Tuir.**

Esempio: si profila la causa ostativa nel caso in cui il contribuente forfettario non fatturi direttamente all'imprenditore presso cui era alle dipendenze nel biennio precedente, ma emetta fattura:

- verso il coniuge di quest'ultimo, che possiede una propria partita Iva
- nei confronti di una società controllata da tale imprenditore (o dal coniuge di quest'ultimo)

Inoltre si ritiene dover fare attenzione alla possibile applicazione delle disposizioni antiabuso nel caso in cui l'imprenditore di cui sopra faccia ricorso ad un soggetto terzo formalmente autonomo, ma meramente interposto.

IPOTESI DI DISAPPLICAZIONE

Alcune situazioni permettono di disinnescare la causa ostativa.

PENSIONATI

Nei confronti dei pensionati (percipienti redditi di lavoro dipendente ex art. 49 co. 2 Tuir) la causa ostativa:

- **non trova applicazione** laddove il **pensionamento** sia **"obbligatorio ai termini di legge"** (dunque si sia trattato di un pensionamento "di vecchiaia")
- troverà **applicazione** in caso di **pensionamento volontario** (dunque si sia trattato di un pensionamento "di anzianità")



Esempio: il sig. Rossi ha compiuto 67 anni ed è andato in pensione di anzianità: potrà permanere nel regime forfettario anche se continua ad operare esclusivamente/prevalentemente con il proprio ex datore di lavoro

A contrario, l'involontarietà della cessazione del rapporto non assume alcuna rilevanza in relazione contribuenti diversi dai soggetti pensionati (è il caso di dipendenti che siano stati licenziati o abbia rassegnato le dimissioni).

COMPRESENZA DI ATTIVITÀ DIPENDENTE E LAVORO AUTONOMO ANTE 2019

L'Agenzia fa salve quelle situazioni in cui:

- **già antecedentemente al 1/01/2019**
- il contribuente conseguiva redditi di **lavoro autonomo** e di **lavoro dipendente** nei confronti del **medesimo datore di lavoro**
- alla condizione che i due rapporti di lavoro persistano "senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza".

La situazione è stata esemplificata dalla CM 9/2019:

- ✓ una guardia medica (lavoro dipendente) esercita anche l'attività di medicina generale (lavoro autonomo con datore di lavoro la medesima ASL)
- ✓ in tal caso si potrà applicare regime forfettario per l'attività di medicina generale se il rapporto di lavoro permane senza subire alcuna modifica sostanziale.

Disposizione antiabuso

L'Agenzia chiarisce che eventuali comportamenti posti in essere nel 2018 finalizzati a trasferire una maggiore quota di reddito da lavoro dipendente/assimilato a quello autonomo, per poter fruire nel 2019 di un maggior vantaggio nel regime forfettario, saranno oggetto di sindacato da parte dell'Ufficio.

DECORRENZA

Come già per il possesso di partecipazioni, anche per la presente causa ostativa

- il requisito della prevalenza va effettuata solo **al termine del periodo** d'imposta
- tuttavia (come denota l'esempio citato dell'Agenzia) si ritiene che tale verifica **vada effettuata già dal 2018** (al fine di valutare la possibilità di accedere o permanere nel regime forfettario dal 2019).

In sostanza occorre effettuare la seguente distinzione:

- a) contribuente titolare di partita Iva nel 2018:** se si verifica la "prevalenza" dei ricavi/compensi realizzati nel 2018, ove il contribuente nel 2018: non
- ⇒ fosse già in regime forfettario: fuoriuscirà dal regime agevolato a decorrere dal 2019
 - ⇒ in caso contrario: non potrà accedere al regime forfettario dal 1/01/2019.
- b) contribuente non in possesso di partita Iva nel 2018:** potrà **accedere al regime forfettario dal 2019**, effettuando la prima verifica al 31/12/2019 per valutare l'eventuale fuoriuscita dal 2020.

Esempio: il sig. Rossi, ingegnere, è stato amministratore di una società (di capitali o di persone) fino al 2017. Nel 2018 il contribuente ha incassato compensi professionali prevalentemente dalla medesima Srl; in tal caso:

- ✓ se il contribuente già in regime forfettario: fuoriuscirà dal regime agevolato dal 1/01/2019
- ✓ in caso contrario: non potrà fare accesso al regime agevolato dal 1/01/2019.

Pertanto va osservato che, nel caso di specie:

- se la Srl opera nel settore delle costruzioni: l'eventuale compenso amministratore deve essere oggetto di fatturazione (CM 105/2001), contribuendo così al profilarsi della causa ostativa
- in caso contrario: il compenso amministratore rimane un reddito assimilato al lavoro dipendente (busta paga).

In quest'ultimo caso si potrebbe invocare "l'ipotesi particolare" di cui sopra: il contribuente già percepiva dei redditi assimilati al lavoro dipendente e redditi professionali (laddove non facesse rientrare i progetti perfezionati per conto della società nell'ambito del compenso amministratore).

APPLICABILITÀ DELLA CAUSA OSTATIVA		
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	

In sostanza, si devono ritenere confermate le casistiche già riportate nella precedente RF 005/2019, cui si rinvia per ulteriori esemplificazioni.

ESCLUSIONE DEI "PRATICANTI"

La legge di conversione del DL 135/2018 (cd. "Decreto Semplificazioni") è intervenuta sull'art. 1, co. 57, L. 190/2014, che individua le cause di esclusione dall'accesso al **regime forfettario**.

Con la modifica in esame viene stabilito che:

- sono **esclusi dalla causa ostativa**
- i **"soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni"** (cd. "praticanti" o "tirocinanti").



Esempio: Mario Rossi ha compiuto la pratica per diventare commercialista presso il dott. Verdi. Fino al 2017 è stato inquadrato come dipendente (ma nulla cambia, secondo il MEF, ove fosse inquadrato come co.co.co. con "rimborso forfettario"). Nel 2019 apre P.Iva come Commercialista, avendo superato l'esame di abilitazione, accedendo al regime forfettario; in tal caso:

- ✓ sul 2019 non si pone la causa ostativa (non possedendo nel 2018 dei "ricavi" o compensi professionali)
- ✓ dal 2020 non si porrà alcuna esclusione anche laddove fatturi prevalentemente al collega (o alla Srl di servizi di cui questi è socio).



N.B.: l'Agenzia chiarisce che la fattispecie si applica esclusivamente nell'ambito del reddito di lavoro autonomo e, pertanto, nell'ambito delle sole "professioni protette" (che prevedono il tirocinio obbligatorio); non trova dunque estensione al caso degli apprendisti nell'artigianato (a differenza di quanto aveva previsto per la causa di esclusione da mera prosecuzione la CM 17/2012 p.to 2.2.2).



Dubbio: in numerosi casi i praticanti hanno aperto una P.Iva per attività "generica" diversa da quella "protetta" per la quale effettuano il praticantato; in tale situazione:

- posto che la norma fa riferimento ai soggetti "che iniziano" l'attività
- si dovrebbe concludere per l'attrazione alla causa ostativa di tali praticanti.

CLAUSOLE DI SALVAGUARDIA LIMITATE

Come anticipato, l'Agenzia delle entrate riconosce che la tardività della pubblicazione della legge di Bilancio 2019 rende necessario salvaguardare il principio di affidamento e buona fede del contribuente sancito dallo Statuto del contribuente. Tuttavia ciò è stato rilevato nel solo paragrafo nel paragrafo relativo al possesso di partecipazioni in soggetti trasparenti.



CM 9/2019: ove al 31/12/2018 "il contribuente si trovasse in una delle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2019, lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2019 il regime forfettario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfettario dal 2020".

Dal tenore letterale appare evidente che:

- il riferimento alla causa ostativa "in esame" è fatto al **solo possesso di partecipazioni trasparenti**
- e **non** anche alle **"nuove" cause ostative** (lett. d e d-bis citate) che si possono essere verificate.

Ciò a differenza di quanto previsto in situazioni analoghe in passato (la CM 10/2016, dove l'Agenzia aveva concesso al contribuente un lasso di tempo di 60gg per adeguare il comportamento tenuto ove si fosse comportato in modo difforme da quanto chiarito nella stessa CM 10) e da quanto era legittimo attendersi.

Dunque **eventuali comportamenti difformi** da quanto chiarito nella CM 9/2019 **potrebbero essere oggetto di sanzioni** da parte dell'Agenzia, ove non si facesse ricorso al ravvedimento operoso.

A tal fine ci si augura un pronto intervento ufficiale, essendo evidente che ciò potrebbe comportare un notevole contenzioso, giustificato dal fatto che numerose situazioni non erano, obiettivamente, di immediata interpretazione.