



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF165

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	FORFETARI - LA VERIFICA A FINE 2019 SUL DATORE DI LAVORO
RIFERIMENTI	CM 9/2019 - ART. 1 CO. 57 LETT. D-BIS) L. 190/2014
CIRCOLARE DEL	19/09/2019

Sintesi: a fine 2019 i contribuenti forfetari dovranno verificare se possiedono tutti i requisiti previsti per poter permanere nel regime anche nel 2020. Tra gli aspetti da valutare quello che presenta le maggiori criticità:

- *attiene alla prevalenza, nel 2019, di proventi incassati dai datori di lavoro (attuali o nel biennio precedente)*
- *introdotto con la nuova versione della lett. d-bis) dell'art. 57 L. 190/2014.*

Nel corso del 2019 l'Agenzia Entrate è intervenuta nel merito, oltre che con la Circolare n. 9 del 10/04/2019, anche con una serie di interpelli a disamina dei vari casi concreti che si possono prospettare.

Come noto, l'art. 1 co. 57 lett. d-bis) Legge n. 190/2014, come modificato dalla legge di bilancio 2019, prevede una particolare causa ostativa alla fruizione del regime agevolato.

Tale causa va ricondotta all'aver esercitato l'**attività prevalentemente** nei confronti di:

- datori di lavoro con i quali è ancora in essere un rapporto di lavoro o detto rapporto è intercorso nei 2 anni precedenti a quello oggetto di osservazione
- o di soggetti direttamente/indirettamente riconducibili ai predetti datori di lavoro; la causa ostativa non opera per i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di una professione.



Nota: secondo l'Agenzia, il requisito è finalizzato ad evitare "artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo a tal fine un periodo di sorveglianza".

A tal fine i contribuenti in regime forfettario nel 2019 dovranno effettuare le opportune verifiche al fine di stabilire se potranno permanere nel regime agevolato anche dal 1/01/2020.

PERIODO OGGETTO DI OSSERVAZIONE

Al fine di stabilire le modalità con cui opera la causa ostativa occorre riferirsi, in generale, al differente trattamento da attribuire:

A) ai "requisiti d'accesso" (o permanenza), di cui all'art. 1 c. 55 L. 190/2014:

- da verificare sul periodo d'imposta antecedente a quello in cui si intende accedere/permanere nel regime agevolato
- attualmente l'unica fattispecie va ricondotta al limite dei ricavi/compensi (€ 65.000, limite che opera anche con riferimento ai ricavi/ compensi del periodo 2018)

B) alle cause ostative, di cui all'art. 1 c. 57 L. 190/2014:

- da valutare al termine del periodo agevolato **per verificare la possibilità di permanervi**
- mentre non operano in sede di primo accesso regime agevolato.

Coerentemente con ciò, in relazione alla nuova causa ostativa di cui trattasi, i chiarimenti dell'Agenzia (CM 9/2019 e numerosi interpelli) hanno avallato tale impostazione, chiarendo che:

- **non opera sul periodo 2018**, in quanto introdotte dal 2019; quindi, la causa ostativa richiede una prima **verifica solo al 31/12/2019**
- peraltro tale verifica andrà operata solo se nel 2019 il contribuente era già in regime forfettario (essendovi entrato nel 2019 o in anni precedenti), al fine di valutare la fuoriuscita dal 2020

Al contrario la verifica non andrà operata per il contribuente che intende accedere per la prima volta al regime forfettario dal 2020, pervenendo da un regime contabile non agevolato.

Esempio1

Il sig. Rossi, imprenditore, era **in regime forfettario nel 2018** ed ha inteso **permanervi nel 2019**; a tal fine:

- ✓ **non ha dovuto valutare la “nuova” causa ostativa** riferita agli ex datori di lavoro **sul periodo 2018**, (posto che è stata normativamente introdotta solo dal periodo 2019)
- ✓ ma ha verificato solo le cause ostative “vecchie” (es: assenza di regimi speciali Iva nel 2018; ecc.), oltre alla verifica del “requisito di permanenza” (ricavi 2018 < €. 65.000).

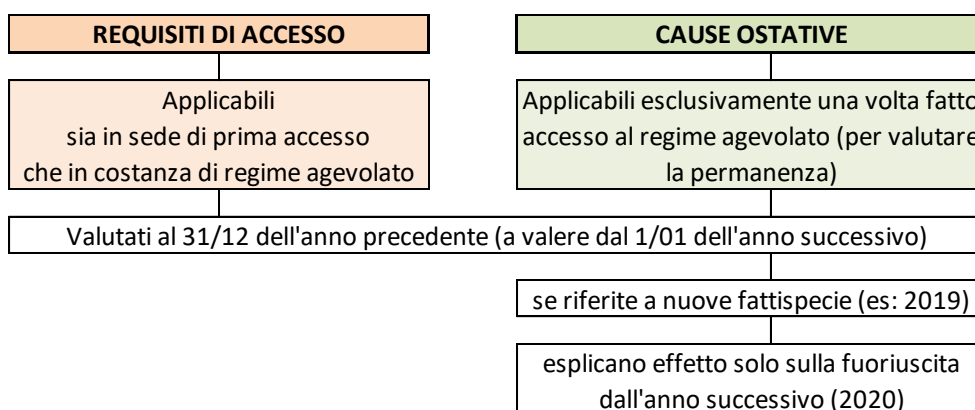
Il contribuente **vuole permanere** in regime agevolato **anche dal 2020**; a tal fine:

- **al 31/12/2019** deve valutare **tutte le cause ostative**, inclusa quella “nuova”
- verificando se **nel 2019** ha **incassato ricavi prevalenti** da un eventuale **ex datore di lavoro** (o committente, ove fosse inquadrato quale co.co.co.) **nell’anno 2017 e 2018**.

Esempio2

Nell’Esempio1 si ponga, ora, che il contribuente abbia tenuto la **contabilità semplificata fino al 2019**; per valutare l’accesso al regime forfettario **dal 1/01/2020**:

- ✓ **non dovrà valutare tali cause ostative sul periodo 2019** (le “cause ostative” operano solo al termine del periodo agevolato e nel 2019 non era ancora entrato nel regime forfettario); il contribuente può accedere al regime forfettario dal 2020 solo in presenza del “requisito d’accesso” (ricavi 2019 < €. 65.000)
- ✓ **tuttavia al 31/12/2020** dovrà verificare se si sono profilate le cause ostative (incluse quelle “nuove”), al fine di valutare se sarà obbligato a **fuoriuscire dal 2021**.



PREVALENZA DEI RICAVI/COMPENSI

Sulla base dei chiarimenti forniti dall’Agenzia Entrate:

- il parametro cui fare riferimento sono i ricavi conseguiti/compensi percepiti (criterio di cassa)
- il requisito va inteso in senso assoluto, operando se i ricavi conseguiti/compensi percepiti nell’anno nei confronti dei datori di lavoro/soggetti a essi riconducibili siano **superiori al 50%**.



Nota: coerentemente con quanto indicato nel paragrafo precedente, il contribuente non si troverà mai a fare la verifica applicando regime di competenza, in quanto, nel caso di primo accesso al regime agevolato, la prima verifica scatta solo al termine del primo periodo agevolato, nel quale ha osservato il principio di cassa.

Esempio3

Un dipendente ha cessato il rapporto di lavoro nel 2019, aprendo partita Iva nel 2020; in tale anno può applicare il regime forfettario.

Nel 2020 fattura compensi per €. 70.000, incassandone €. 64.000, di cui €. 30.000 sono stati addebitati all’impresa presso cui era dipendente nel 2018; considerato che:

- ✓ ha soddisfatto il limite per il requisito di permanenza (€. 65.000)
- ✓ non si profila la causa ostativa (€. 30.000 e < 50% di 64.000)

il contribuente potrà permanere nel regime forfettario dal 2021.

BIENNIO MOBILE

La causa ostativa non si applica qualora la **cessazione del rapporto di lavoro** sia intervenuta **anteriamente ai 2 periodi d'imposta precedenti** a quello di applicazione del regime forfetario.

Quindi per la permanenza dal 1/01/2020, va fatto riferimento alla situazione del 2019 e, dunque:

- il biennio antecedente va ricondotto al 2018 e 2017
- se il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1/01/2017 non scatta alcuna causa ostativa e il soggetto può restare nel regime agevolato.



Nota: la norma fa riferimento ai due "periodi d'imposta" antecedenti, non ai due "anni" antecedenti; pertanto non va fatto riferimento ai giorni del calendario civile.

Esempio4

Contribuente forfetario nel 2019 esercita l'attività esclusivamente nei confronti dell'ex datore di lavoro col quale ha cessato il rapporto di lavoro a dicembre 2016:

- ✓ potrà permanere nel regime forfetario dal 1/01/2020
- ✓ considerato che è trascorso il periodo "di vigilanza" biennale.

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA NON APPLICABILE

L'Agenzia Entrate, in relazione alle "nuove" cause ostative dal 2019, ha introdotto una sorta di clausola di salvaguardia, considerata la tardività con cui sono intervenuti i chiarimenti della CM 9/2019.

Tuttavia tale clausola di salvaguardia si applica:

- alla sola causa ostativa ex lett. d) dell'art. 57 L. 190/2014, cioè al possesso di partecipazioni in Srl (posto che la "riconducibilità" dell'attività svolta dalla Srl si profila solo in presenza di costi addebitati da parte del contribuente forfetario alla Srl, non si tiene conto dei costi addebitati 10/04/2019, cioè prima dell'emanazione della citata CM 9/2019)
- mentre per quanto attiene la causa ostativa ex lett. d-bis) nulla è stato disposto; ciò comporta che anche i ricavi incassati nel periodo dal 1/01/2019 fino al 30/04/2019 rientreranno nel calcolo della prevalenza.

01/01/2017 01/01/2018 01/01/2019 **10/04/2019** 31/12/2019

Rilevano i rapporti di lavoro interattenuti in tale periodo

Rilevano gli incassi dal datore di lavoro
(anche per attività svolta dal 1/01 al 3/04/2019)

Eventuale
fuoriuscita

CONCETTO DI DATORE DI LAVORO

Per l'individuazione del datore di lavoro l'Agenzia delle Entrate ritiene 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.

ART. 50 co. 1 TUIR (Redditi assimilati) – CM 9/2019

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: 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 concetto di controllo delle Srl per il quale:

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

Esempio5

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
- ✓ o nei confronti di una società controllata da tale imprenditore (o dal coniuge di quest'ultimo).

IPOTESI DI DISAPPLICAZIONE

Alcune situazioni permettono di disinnescare la causa ostativa.

A) REVISORI E SINDACI DI SOCIETÀ

Nell'ambito dei percettori di redditi di cui alla lett. c-bis (co.co.co.) l'Agenzia precisa che solo i revisori e i sindaci di società non rientrano nell'ambito di applicazione della causa ostativa, data l'intrinseca natura dell'attività svolta.



N.B.: è necessario che l'incarico risulti connesso all'attività professionale esercitata dal contribuente, così che i proventi rientrino nell'ambito del reddito di lavoro autonomo abituale.

B) 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



N.B.: l'involontarietà della cessazione del rapporto non assume alcuna rilevanza per soggetti diversi dai pensionati (è il caso di dipendenti che siano stati licenziati o abbia rassegnato le dimissioni).

C) COMPRESA 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".

Esempio

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.

D) 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 forfetario.

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 2018 è stato inquadrato come dipendente (ma nulla cambia, secondo l'Agenzia, ove fosse inquadrato come co.co.co. con "rimborso forfetario").

Nel 2019 apre P.Iva come Commercialista, avendo superato l'esame di abilitazione, accedendo al regime forfetario; in tal caso

- ✓ premesso che, come visto in precedenza, non è dovuta la verifica del profilarsi della causa ostativa sul periodo 2018
- ✓ al 1/01/2019: non si porrà alcun obbligo di fuoriuscita dal 2020 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 trovando, dunque, estensione al caso degli apprendisti nell'artigianato.

I CHIARIMENTI FORNITI NEL CORSO DEL 2019

Di seguito si riepilogano i chiarimenti forniti dall'Agenzia Entrate nelle risposte date negli interpelli emanate nel 2019, fino ad oggi. Con riferimento alla causa ostativa in oggetto.

PRATICANTE (Interpello 115/2019)	Può esercitare in regime forfetario il contribuente, tra il 2017 e il 2018, ha svolto il praticantato obbligatorio per la professione di dottore commercialista ed esperto contabile, percependo un compenso sotto forma di borsa di studio , e nei prossimi anni fatturerà prevalentemente nei confronti del proprio dominus.
COMPRESENZA DI LAVORO DIPENDENTE E AUTONOMO ANTE 2019 (Interpello 116/019)	Un contribuente esercita da alcuni anni l'attività <ul style="list-style-type: none">✓ di medico chirurgo, per la quale percepisce dalla Usl un compenso qualificabile come reddito di lavoro autonomo✓ e di "continuità assistenziale" (ex guardia medica), per la quale percepisce dalla stessa Usl un reddito di lavoro dipendente. Se per l'intero periodo di sorveglianza il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) permane senza subire alcuna modifica sostanziale , il regime forfetario è applicabile .
PREVALENZA DA VERIFICARE SOLO A FINE ANNO (Interpello 134/2019)	Se nel 2019 i compensi percepiti nei confronti dell'ex datore di lavoro o di soggetti allo stesso direttamente o indirettamente riconducibili sono inferiori al 50% del fatturato complessivo, non risulta integrata la causa ostativa (a valere sul 2020).
ATTIVITÀ VERSO EX DATORE DI LAVORO PER IL PENSIONATO (Interpello 161/2019)	La causa ostativa risponde alla ratio legis di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo a tal fine un periodo di sorveglianza. Se un pensionamento interviene per obbligo di legge , non risulta integrata la causa ostativa e quindi l'istante non decade dal regime forfetario.

AZIENDA SANITARIA EX DATORE DI LAVORO (Interpello 163/2019)	Contribuente alle dipendenze di una ASL nel 2018 e 2019, ha successivamente deciso di partecipare a un concorso pubblico indetto dalla stessa azienda, che comportava l'obbligo della apertura della partita Iva in caso di vittoria del concorso: ✓ il fatto che l' instaurazione del rapporto di lavoro autonomo tra il professionista e l'ex datore di lavoro nel biennio risulti solo eventuale (cioè in esito al risultato del concorso pubblico bandito da quest'ultimo) ✓ esclude la sussistenza della "artificiosa trasformazione" , con la conseguenza che non trova applicazione la causa ostativa anche nel caso in cui il professionista vinca il bando.
DUE CONTRATTI A TERMINE (Interpello 170/2019)	Per il contribuente che, con lo stesso ente, conclude simultaneamente : ✓ un contratto di lavoro subordinato ✓ ed uno di collaborazione professionale che cesseranno in pari data, non opera la causa di esclusione se i due rapporti di lavoro persistano senza modifiche sostanziali per l'intero il biennio di vigilanza.
RIENTRO LAVORATORE ALL'ESTERO (Interpello 173/2019)	Un residente all'estero lavora come dipendente o autonomo. Intende rientrare in Italia e svolgere l'attività come autonomo, almeno inizialmente con prevalenza verso l'ex datore/cliente. Il lavoro subordinato reso all'estero non determina una artificiosa trasformazione nel lavoro autonomo svolto successivamente in Italia. Il problema non si pone proprio se all'estero era di lavoro autonomo.
PRECEDENTE LAVORO INTERINALE (Interpello 179/2019)	Il soggetto assunto da agenzia interinale che: ✓ dopo aver lavorato per una fondazione con contratto di somministrazione ✓ instaura con essa un rapporto professionale è tenuto a effettuare la verifica della prevalenza dei compensi. Il rapporto di lavoro è, infatti, avvenuto tramite un contratto di somministrazione e quindi la fondazione va considerata come datore di lavoro.
ATTIVITÀ DI SINDACO O REVISORE (Interpelli 183/2019 e 186/2019)	I compensi percepiti per gli incarichi del sindaco/revisore ✓ se qualificati quali redditi assimilati al lavoro dipendente (art. 50 lett. c-bis) Tuir) ✓ non possano fruire del regime forfetario (si dichiarano a quadro RC, non LM). Ciò si verifica nel caso in cui non trovi applicazione il principio "di attrazione" all'attività professionale svolta (cioè a quella di commercialista – CM 105/2001)
DOTTORATO DI RICERCA (Interpello 184/2019)	La causa ostativa non si applica ai percettori di redditi ex art. 50, c. 1, lett. c) Tuir: ✓ cioè a chi percepisce somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o assegno/premio/sussidio a fini di studio/addestramento professionale ✓ se non è legato da rapporti di lavoro dipendente col soggetto erogante
MEDICO E AMMINISTRATORE DELLA CLINICA (Interpello 202/2019)	Il medico che: ▪ oltre alla propria attività professionale ▪ ricopre l'incarico di consigliere di amministrazione presso una clinica sanitaria è tenuto: ✓ a sommare i compensi percepiti per quest'ultimo incarico a quelli professionali, posto che opera il principio di attrazione all'attività professionale (CM 105/2001); su tale volume di attività verifica l'eventuale superamento del limite di €. 65.000 ✓ non trova applicazione la causa ostativa per attività svolta verso il datore di lavoro o committente (posto che non si tratta di committenza di co.co.co., ma di attività professionale).
CONTRATTO DA DIPENDENTE PREESISTENTE (Interpello 382/2019)	La causa ostativa relativa allo svolgimento di attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono o erano in corso rapporti di lavoro non opera quando la situazione non configura un tentativo di aggirare le norme passando, ad esempio da un rapporto di lavoro dipendente ad uno autonomo.