

IMPOSTE SUL REDDITO

I controlli di fine anno dei soggetti forfettari: i rapporti con precedenti datori di lavoro

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Tra i **controlli che il soggetto forfettario** deve eseguire **in corso d'anno** (per il mantenimento o la fuoriuscita dal regime agevolato) rientra a pieno titolo la **causa ostativa**, di cui alla lett. d bis, dell'[articolo 1, comma 57, L. 190/2014](#). In base a tale disposizione, **il regime forfettario è inibito** a colui che opera prevalentemente nei confronti di chi è stato suo **datore di lavoro nei due periodi d'imposta precedenti**. Tale verifica, come ha affermato chiaramente la circolare n. 9/E/2019, va “*effettuata solo al termine del periodo d'imposta*”: sicché il soggetto che nel 2024 intende acquisire partita Iva in regime forfettario **non dovrà valutare ciò che è accaduto nell'anno precedente**, nel senso che egli può anche essere stato dipendente di un **certo datore di lavoro**, senza che ciò costituisca ostacolo alla scelta del regime forfettario (sempre, beninteso, che egli abbia percepito redditi da lavoro dipendente non superiori a euro 30.000 poiché, se così fosse, si rientrerebbe nella causa ostativa di cui alla lett. d ter, dell'articolo 1, comma 57, L. 190/2014).

Ovviamente, il discorso cambia se parliamo di un contribuente forfettario **già in attività nel 2023** che intende verificare se, nel 2024, potrà **mantenere il regime agevolato**: in questo caso, l'eventuale realizzo della causa ostativa nel 2023 renderebbe **impraticabile la permanenza** nel regime nel 2024.

Sulla causa ostativa di cui alla lett. d-bis), dell'[articolo 1, comma 57, L. 190/2014](#), vanno fatte **alcune precisazioni**. In primo luogo, si parla di **rapporti di lavoro dipendente** sia intrattenuti nei due periodi d'imposta precedenti, sia di rapporti in corso. In merito alla **prima condizione temporale**, va segnalato che la norma cita il lasso temporale dei “*due periodi d'imposta precedenti*”, non dei “*due anni solari*”, come spesso viene confusa la **causa ostativa in commento**. Quindi, per esemplificare, se Tizio assume partita Iva in data 1.4.2024 ed ha cessato il rapporto di lavoro dipendente il 25.2.2022, laddove nel 2024 lavori prevalentemente con l'ex datore di lavoro, deve intendersi realizzata **la causa ostativa**, anche se tra la **data di cessazione del rapporto** di lavoro dipendente e la **data di assunzione di partita Iva** sono trascorsi **più di 24 mesi**.

La ratio della causa ostativa, così come emerge nel testo della [circolare n. 9/E/2019](#), “....intende evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo un periodo di sorveglianza” ; ma se così è, ci si chiede che senso abbia **l’inibizione al regime forfettario** da parte di chi ha in corso rapporti con il datore di lavoro al quale **egli fattura prestazioni extra (rispetto** a quelle svolte come dipendente), magari per **funzioni diverse da quelle previste nel mansionario**. Detto ciò, non vi è dubbio che la **decadenza dal regime forfettario**, in base al dato letterale della norma, scatti anche se si opera con colui che attualmente è, e rimarrà, il **suo datore di lavoro**.

L’avverbio “prevalentemente” esprime un **elemento essenziale**, ai fini dell’avverarsi della causa ostativa, nel senso che **non è vietato avere rapporti economici** in qualità di forfettario con il datore di lavoro: l’inibizione al regime agevolato scatta, infatti, solo se i **ricavi o compensi rivolti al datore** (o ex) di lavoro superano **il 50% dei ricavi o compensi totali del contribuente**. Ecco perché si parla di verifica che solo a fine del periodo d’imposta può essere eseguita, essendo necessario verificare **l’incidenza percentuale dei proventi incassati** dall’ex datore di lavoro, rispetto al **totale dei proventi incassati**.

Particolare attenzione deve essere posta alla **locuzione normativa** “*soggetti direttamente o indirettamente riconducibili al suddetto datore di lavoro*”. La verifica dei rapporti economici andrà, quindi, svolta anche con riferimento al **fatturato rivolto a soggetti controllati**, collegati o controllanti (ex [articolo 2359 cod. civ.](#)), al datore di lavoro. In tale locuzione, rientrano anche i familiari, cioè il coniuge, i **parenti entro il terzo grado** e gli affini **entro il secondo grado**. Quindi, per esemplificare, un soggetto che **è stato dipendente di un certo datore di lavoro**, impresa individuale, e che inizia nel 2024 l’attività come forfettario, non **potrà operare prevalentemente**, ad esempio, con **il figlio di quel datore di lavoro**, anche esso imprenditore. Ovviamente, tale problema **non si pone con datori di lavoro societari**, anche nel caso, si ritiene, che il soggetto con cui si opera in qualità di forfettario sia **parente entro il terzo grado del socio** (fosse anche socio di maggioranza) della **società ex datore di lavoro**.

Occorre fare attenzione anche alla causa di interruzione del rapporto di lavoro, per evitare di confondere gli elementi **della causa ostativa** di cui alla lett. d bis), con quelli di cui alla lett. d ter), del citato [articolo 1, comma 57, L. 190/2014](#).

Nel caso in cui il **rapporto di lavoro sia stato interrotto**, poniamo nel 2023, per licenziamento o dimissioni, scatta l’esimente, ai fini del tetto di euro 30.000 di reddito da lavoro dipendente, mentre **nessuna esimente si verifica ai fini della lett. d ter)**: se nel 2024 il soggetto diventa forfettario ed opera prevalentemente con l’ex datore di lavoro, il motivo della interruzione del precedente rapporto di lavoro **è irrilevante e la causa ostativa scatterà in pieno**. Fa eccezione a questo assunto, solo la **cessazione del rapporto di lavoro per pensionamento obbligatorio**: posto che in tale eventualità è esclusa qualunque intenzione di trasformazione surrettizia di rapporto di lavoro dipendente sarà **possibile mantenere il regime forfettario**, anche operando prevalentemente verso l’ex datore di lavoro.

Infine, va posta attenzione al fatto che, nel termine “*datore di lavoro*”, sono compresi anche

soggetti con cui si è instaurato un rapporto di lavoro non dipendente, quali le ipotesi di cui alle lett. a), b), e) e c bis) dell'[articolo 50, Tuir](#). In particolare, è importante il rapporto di cui alla lett. c bis), cioè **amministratore di società, sindaco o revisore**. La causa ostativa scatta, infatti, **se il soggetto è stato**, nel periodo di sorveglianza, **amministratore (senza partita Iva)** della società e poi **diventa soggetto forfettario** intendendo operare prevalentemente con la stessa società; diversamente, tale **causa ostativa non scatta** ([circolare n. 9/E/2019](#)), se, nel periodo di sorveglianza, il **soggetto è stato revisore o sindaco** (sempre in rapporto di lavoro dipendente assimilato, di cui all'[articolo 50, Tuir](#)). In questo senso, non va fatta **confusione con le conclusioni raggiunte nella risposta ad interpello n. 183/2019**, secondo cui **l'ex dipendente che diventa professionista** e fattura in qualità di sindaco **compensi prevalentemente alla società** (ex datore di lavoro) **decade dal regime l'anno successivo**. Tale conclusione **non è in contrasto con la circolare n. 9/E/2019**, nella quale, invece, è stato ipotizzato che l'ex sindaco di società, collaboratore coordinato e continuativo, **possa aprire partita Iva come forfettario** e fatturare prevalentemente alla società di cui è stato sindaco, senza che per tale motivo **scatti la causa ostativa**.