

2020

REGIME FORFETARIO

**MASSIMO BRAGHIN
DARIO FIORI**

TeleConsul

guida

ITC

Copyright © 2020 TeleConsul Editore
www.teleconsul.it

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico, dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Finito di stampare nel mese di marzo 2020 da
Rotostampa Group Srl
via Tiberio Imperatore, 23 – Roma

CAPITOLO 2

La prassi dell'Agenzia delle Entrate: le circolari n. 10/E/2016 e n. 9/E/2019

di Dario Fiori

Sommario: 1. Ingresso, permanenza nel regime forfetario e requisiti del comma 54 - 2. Cause ostative di cui alle lettere a), b) e c) del comma 57 - 3. Cause ostative di cui alle lettere d) e d-bis) del comma 57 - 4. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario - 5. Passaggio dal regime ordinario, per opzione, al regime forfetario - 6. Disapplicazione per legge ed a seguito di accertamento - 7. Semplificazioni e adempimenti ai fini IVA - 8. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi.

1. INGRESSO, PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO E REQUISITI DEL COMMA 54

Nella prima parte della circolare n. 9/E/2019 l'Agenzia delle Entrate rammenta che il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione individuale, in possesso dei requisiti previsti dal comma 54 della Legge n. 190/2014 come modificato dall'art. 1, comma 9, Legge n. 145/2018 e dall'art. 1-bis, comma 3, D.L. n. 135/2018.

Il limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei **ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente** all'applicazione del regime forfetario. Secondo la circolare n. 9/E, 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 nuova soglia di 65.000 euro, può rimanere nel regime forfetario. Per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del **regime contabile applicato nell'anno di riferimento**; 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'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il regime di cassa.

Il predetto limite deve essere **ragguagliato all'anno** nel caso di attività iniziata in corso di anno.

Ai fini del computo del limite di ricavi/comensi pari ad euro 65.000, secondo quanto affermato nella circolare n. 10/E/2016, concorre il **valore normale dei beni destinati al consumo personale** o familiare dell'imprenditore, di cui all'art. 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'art. 9, comma 3, TUIR.

Si ricorda, che con circolare n. 6/E/2015 è stato chiarito che concorrono, altresì, alla determinazione del predetto ammontare i ricavi relativi alle cessioni poste in essere con la Città del Vaticano e con San Marino.

Per espressa previsione normativa (comma 55, lett. a)), invece, non concorrono alla determinazione del limite gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali ai sensi del comma 9 dell'art. 9-*bis* del D.L. n. 50/2017 (indici di affidabilità fiscale "ISA").

Ai sensi del comma 55, lettera 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. L'Agenzia delle Entrate precisa che, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente **un'attività agricola** che rispetta i limiti previsti dall'art. 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.

Poiché il regime forfetario è un **regime naturale**, i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione, vi accedono senza dover fare alcuna comunicazione preventiva (con il Modello AA9/12) o successiva (con la dichiarazione annuale) (cfr. circolare n. 6/E/2015).

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e che presumono di rispettare i requisiti e le condizioni previste per l'applicazione del regime in esame, hanno l'obbligo di darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività, da presentare ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 (Modello AA9/12). La circolare n. 10/E/2016 precisa che tale **comunicazione non ha valore di opzione**, trattandosi di un regime naturale, ma è richiesta unicamente ai fini anagrafici.

L'omessa indicazione nella dichiarazione di inizio attività, dell'intenzione di applicare il regime forfetario non preclude, quindi, l'accesso al regime medesimo, ma è punibile con la **sanzione amministrativa** di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 471/1997 (da euro 250 a euro 2.000).

Il comma 64 consente l'applicazione del regime forfetario anche alle **imprese familiari**, stabilendo le modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'imprenditore.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9/E/2019 ritiene che la predetta previsione normativa sia altresì applicabile **all'azienda coniugale** non gestita in forma societaria; in tal caso, l'imposta sostitutiva dovuta dal coniuge titolare sarà calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge.

Con riferimento ai proventi conseguiti a titolo di **diritti d'autore** essi secondo la circolare n. 9/E dovranno includersi nel calcolo della soglia di 65.000 euro.

In proposito, l'art. 53, comma 2, lett. b), TUIR, considera, inoltre, redditi di lavoro autonomo:

"i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali".

Data la peculiare natura dei predetti redditi, gli stessi concorreranno alla verifica del limite di 65.000 euro 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.

Oltre al predetto requisito di cui alla lettera a) del comma 54 (ricavi/compensi non superiori a 65.000 euro), il medesimo comma alla lettera b) richiede ai contribuenti di rispettare con riferimento all'anno precedente il seguente ulteriore requisito:

"(...) sostenute spese per un ammontare complessivamente non superiore ad euro 20.000 lordi per lavoro accessorio di cui all'art. 70 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, per lavoratori dipendenti e per collaboratori di cui all'art. 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del TUIR, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto ai sensi degli artt. 61 e seguenti del citato decreto legislativo n. 276 del 2003, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'art. 53, comma 2, lettera c), e le spese per prestazioni di lavoro di cui all'art. 60 del citato TUIR".

Attualmente non vi è prassi di riferimento dell'Agenzia delle Entrate che individui in maniera analitica le modalità di computo del predetto limite. A parere di chi scrive, il limite deve essere computato secondo le previsioni **dell'art. 95 del TUIR rubricato "spese per prestazioni di lavoro"**.

2. CAUSE OSTATIVE DI CUI ALLE LETTERE A), B) E C) DEL COMMA 57

A seguito delle modifiche normative intervenute con la Legge di bilancio 2019 sono state riformulate le cause ostative previste nelle lettere d) e d-bis) del comma 57, mentre le restanti cause ostative previste nelle lettere a), b) e c) sono rimaste invariate. La lettera a) del comma 57 dispone che non possono avvalersi del regime forfetario le persone fisiche che si avvalgono di **regimi speciali ai fini IVA** o di regimi forfetari di determinazione del reddito. La circolare n. 9/E/2019 precisa che l'incompatibilità con il regime forfetario è *in re ipsa*, ogniqualvolta il regime speciale IVA o di determinazione dei redditi sia un regime obbligatorio *ex lege*.

Come già specificato con circolare n. 10/E/2016, par. 2.3, non sono compatibili con il forfetario i regimi speciali IVA e imposte sui redditi riguardanti le seguenti attività:

- agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis, D.P.R. n. 633/1972);
- vendita sali e tabacchi (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- commercio dei fiammiferi (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- editoria (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972 (art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972);
- agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter, D.P.R. n. 633/1972);
- agriturismo (art. 5, comma 2, Legge n. 413/1991);
- vendite a domicilio (art. 25-bis, comma 6, D.P.R. n. 600/1973);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36, D.L. n. 41/1995);

- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-bis, D.L. n. 41/1995).

L'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta a un regime speciale IVA o espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modalità forfetarie, **preclude l'applicazione della disciplina** qui in esame per tutte le altre attività anche se non soggette a un regime speciale.

Tuttavia, i **produttori agricoli**, che rispettano i limiti previsti all'art. 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.

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.

Nella circolare n. 9/E a titolo di esempio si cita il caso dell'attività di **agriturismo** disciplinata dall'art. 5, comma 2, Legge 413/1991, che può essere attratta al regime forfetario soltanto qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (cfr. circolare n. 7/E/2008, par. 2.2).

Altro esempio ripreso dall'Amministrazione finanziaria è il caso dell'imprenditore che applica il **regime del margine** con il metodo analitico o forfetario ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.L. n. 41/1995, 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.

La circolare n. 9/E/2019 conferma quanto precedentemente detto con la circolare n. 10/E/2016, par. 2.3, in merito all'incompatibilità del regime forfetario con il regime opzionale di tassazione agevolata, istituito dall'art. 1, commi da 37 a 45, Legge n. 190/2014 (**c.d. "Patent box"**).

Nessuna modifica hanno subito le cause ostative di cui alle lettere b) e c) del comma 57. La lettera b) dispone che non possono avvalersi del regime forfetario i **soggetti non residenti**, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producano in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto. La lettera c) di-

sposne che non possono avvalersi del regime i soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di **cessione di fabbricati** e relative porzioni o di terreni edificabili (di cui all'art. 10, comma 1, n. 8), D.P.R. n. 633/1972), ovvero cessioni intracomunitarie di **mezzi di trasporto nuovi** (di cui all'art. 53, comma 1, D.L. n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993).

3. CAUSE OSTATIVE DI CUI ALLE LETTERE D) E D-BIS) DEL COMMA 57

Come precedentemente evidenziato, le lettere d) e d-bis) del comma 57 sono state novellate dall'art. 1, comma 9, Legge n. 145/2018 e dell'art. 1-bis, comma 3, D.L. n. 135/2018.

Le nuove cause ostative, devono essere valutate alla luce della *ratio legis*, che consiste nell'“**evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo**”, al duplice fine di individuarne il relativo ambito di applicazione e di stabilire il momento in cui le stesse operano, se con riferimento all'anno o agli anni precedenti oppure a quello di applicazione del regime forfetario. Le predette cause ostative hanno natura di circostanze inibenti l'ingresso o la permanenza nel regime forfetario e sono finalizzate a evitare l'insorgere di potenziali condotte evasive. In particolare, la lettera d) del comma 57 prevede che non possono avvalersi del regime in commento 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'art. 5 del TUIR, 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.

La nuova formulazione della lettera d), letta perciò alla luce della menzionata *ratio legis*, porta a ritenere che 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**, fatto salvo quanto si dirà successivamente con riferimento alla partecipazione nelle s.r.l.

A titolo di esempio la circolare n. 9/E afferma che nel caso in cui un contribuente ceda le quote possedute in una **società in nome collettivo** 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.

Stesso ragionamento vale per la partecipazione in altre società di persone, in associazioni, in imprese familiari e in aziende coniugale.

In considerazione della pubblicazione della Legge di bilancio del 2019 nella Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 302 del 31 dicembre 2018 e in ossequio a quanto previsto dall'art. 3, comma 2, Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), la circolare n. 9/E afferma che:

"qualora alla predetta data 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 forfetario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020".

Le operazioni di realizzo delle partecipazioni al fine di applicare il regime forfetario non sono censurabili ai fini dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000, trattandosi di comportamenti volti a rimuovere le cause ostative prima di applicare il regime, rispettandone in tal modo la *ratio* sottostante. Va da sé che si deve trattare di **reali fenomeni realizzativi delle partecipazioni** e non di condotte in tutto o in parte simulate.

Nella differente ipotesi, invece, in cui il contribuente applichi il regime forfetario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno a seguito di acquisizione per **eredità delle partecipazioni**, lo stesso secondo la circolare n. 9/E, qualora non la rimuova entro la fine dell'anno, fuoriuscirà dal regime forfetario dall'anno successivo ai sensi di quanto disposto dal comma 71.

La causa ostativa prevista dalla **lettera d) del comma 57** può essere esaminata suddividendola in due parti.

In primo luogo, la stessa impedisce l'applicazione del regime forfetario agli esercenti attività d'impresa arti o professioni che contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a **società di persone, associazioni o imprese familiari** di cui all'art. 5 del TUIR.

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'art. 5, comma 3, lett. c), TUIR.

Coerentemente con l'allargamento dell'ambito di applicazione del regime forfetario alle aziende coniugali l'Agenzia delle Entrate ritiene che la causa ostativa trovi applicazione anche nel caso di **partecipazioni ad aziende coniugali**.

Inoltre, nella circolare n. 9/E si ritiene che costituisca causa ostativa l'esercizio di società di fatto che svolgono un'attività commerciale in quanto equiparate alle società in nome collettivo e il possesso di **partecipazioni a titolo di nuda proprietà**, non essendo lo stesso espressamente escluso dalla disposizione normativa in commento e non risultando in contrasto con la menzionata *ratio legis*.

Nel predetto documento di prassi si afferma che non costituisce causa ostativa la **partecipazione in società semplici**, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa.

In secondo luogo, il comma 57, lettera d), vieta l'applicazione del regime agevolato ai contribuenti 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.

In assenza di una delle predette condizioni, la causa ostativa non opera e il contribuente può applicare o permanere nel regime forfetario.

Con riferimento al momento in cui la causa ostativa riguardante le partecipazioni in s.r.l. opera, secondo la circolare n. 9/E, **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, la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario. Alla luce della più volte citata *ratio legis*, per la definizione di

controllo, diretto e indiretto, occorre riferirsi **all'art. 2359, comma 1 e 2, Codice civile**.

La lettera d) in esame richiede, inoltre, per l'attivazione della causa ostativa, che la società a responsabilità limitata o l'associazione in partecipazione esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

Considerata la *ratio legis* sottesa alla predetta causa ostativa, l'Agenzia delle Entrate precisa che per valutare la correlazione occorre avere in ogni caso riguardo alle **attività effettivamente svolte in concreto** dal contribuente e dalla società a responsabilità limitata controllata, indipendentemente dai Codici ATECO 2007 dichiarati.

La **lettera d-bis) del comma 57** è stata riformulata prevedendo che non possono avvalersi del regime forfetario 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.

Tale ultimo inciso è stato aggiunto dall'art. 1-bis, comma 3, D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 febbraio 2019, n. 12.

La nuova 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.

La causa ostativa fa riferimento all'attività esercitata "prevalentemente" nei confronti di datori di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

Di conseguenza, nella circolare n. 9/E si afferma che la verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta. L'Agenzia delle Entrate ipotizza il seguente 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.

Ai fini del **calcolo della prevalenza**, i parametri cui fare riferimento 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%.

A seguito delle modifiche apportate alla lettera d-*bis*) del comma 57 da parte dell'art. 1-*bis*, comma 3, D.L. n. 135/2018, la suddetta causa ostativa non opera nei confronti dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di **pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni**.

La circolare n. 9/E ricorda che la relazione illustrativa ha chiarito che la lettera d-*bis*) 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 artt. 49 e 50 del TUIR.

Tuttavia, alla luce della *ratio legis* ispiratrice della causa ostativa in esame, l'Agenzia delle Entrate fa alcune distinzioni. Con riferimento ai pensionati che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 49, comma 2, TUIR, gli stessi non incorreranno nella causa ostativa in esame ogniqualvolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

La causa ostativa si applicherà viceversa nei casi di interruzione del rapporto di lavoro e di prosecuzione con l'ex datore di lavoro (ovvero con soggetti direttamente o indirettamente a esso riconducibili), dell'esercizio prevalente dell'attività di impresa o di lavoro autonomo usufruendo del regime forfetario.

Per quanto riguarda poi i **percettori di redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del TUIR, occorre verificare se si possano considerare i soggetti erogatori quali "datori di lavoro" nel senso voluto dalla causa ostativa.

A tal proposito, non rientrano in ogni caso nell'ambito di applicazione della causa ostativa, i percettori dei redditi di cui all'art. 50, comma 1, lett. c), d), f), g), h), h-

bis), i) ed l), TUIR, ferma ovviamente restando la loro corretta qualificazione ai fini fiscali.

Viceversa, **vi rientrano i percettori di redditi di cui all'art. 50, comma 1, lett. a), b) ed e), TUIR.**

Si tratta, in particolare, dei percettori delle seguenti categorie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20%, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
- indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;
- compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'art. 102 del D.P.R. n. 382/1980 e del personale di cui all'art. 6, comma 5, D.Lgs. n. 502/1992 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'art. 1, comma 7, Legge n. 662/1996.

Nell'ambito della categoria dei percettori di redditi di cui alla restante lettera *c-bis*), la circolare n. 9/E ritiene che solo i **revisori e i sindaci di società** non rientrino nell'ambito di applicazione della causa ostativa, data l'intrinseca natura dell'attività svolta; viceversa, le altre categorie di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ivi previste vi rientrano (amministratori, collaboratori ecc.). Inoltre, nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della lettera *d-bis*) in esame, il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, secondo l'Agenzia delle Entrate la **causa ostativa in esame non potrà trovare applicazione se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali** per l'intero periodo di sorveglianza. In tal caso, non può verificarsi alcuna trasformazione di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo che la causa ostativa intende evitare, permanendo immutato l'assetto negoziale antecedente la modifica normativa.