



REGIME FORFETARIO – NUOVA CAUSA DI ESCLUSIONE DI CUI ALLA LETTERA D-TER) DEL COMMA 57 DELL'ARTICOLO 1 DELLA L. 23 DICEMBRE 2014, N. 190

Il comma 692, lettera d), dell'articolo 1 della L. 27 dicembre 2019, n. 160 (in G.U. Serie Generale n. 304 del 30/12/2019 - Suppl. Ordinario n. 45) ha aggiunto la nuova lettera d-ter) al comma 57 dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190, secondo cui non possono avvalersi del regime forfetario: *“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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato”*.

La nuova disposizione è entrata in vigore il 1° gennaio 2020, senza una disciplina specifica relativa alla decorrenza della sua efficacia, che occorre dunque chiarire in via interpretativa.

Al riguardo, va osservato che tale causa di esclusione era stata già introdotta, una prima volta, dall'articolo 1, comma 111, lettera b) della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (in G.U. Serie Generale n. 302 del 30/12/2015 - Suppl. Ordinario n. 70), con l'aggiunta della lettera d-bis) al comma 57 dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190. Anche in tale occasione, la disposizione è entrata in vigore il 1° gennaio 2016, senza una disciplina specifica circa la sua decorrenza. Causa di esclusione che è stata successivamente abrogata per effetto della sostituzione della citata lettera d-bis) ad opera dell'articolo 1, comma 9, lettera c), della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (in G.U. Serie Generale n. 302 del 31/12/2018 - Suppl. Ordinario n. 62), che ha introdotto una nuova causa di esclusione dal regime forfetario per *“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”* a cui sono state aggiunte, in fine, le seguenti parole: *“, 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”* per effetto dell'articolo 1-bis, comma 3, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, introdotto in sede di conversione avvenuta con legge 11 febbraio 2019, n. 12.

In occasione dell'originaria introduzione, con legge n. 208/2015, della causa di esclusione per coloro che nell'anno precedente avessero percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo superiore ad euro 30.000, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 10 del 4 aprile 2016 (par. 2.3), ebbe modo di precisare che tale causa di esclusione *“preclude l'applicazione del regime forfetario a decorrere dal 2016. Ne consegue che coloro che intendono applicare nel 2016 il regime di favore non devono aver percepito nel 2015 un reddito di lavoro dipendente o assimilato superiore a 30.000 euro”*.

Tale interpretazione non teneva tuttavia nella giusta considerazione i principi di attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione stabiliti dallo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 che contiene disposizioni che, ai sensi del suo stesso articolo 1, comma 1, *“costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*.

In particolare, con riferimento all'efficacia temporale delle norme tributarie, l'articolo 3, comma 1, secondo periodo, dello Statuto del contribuente, dispone che *"Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"*. Il successivo comma 2 stabilisce inoltre che *"In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti"*.

Ne consegue che le modifiche introdotte con disposizione entrata in vigore il 1° gennaio dell'anno *n* *"si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"*, ossia dall'anno *n+1*, e, in ogni caso, *"non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore"*.

È per questo che in occasione delle più recenti modifiche alla causa di esclusione di cui alla lettera d) del comma 57 dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190 introdotte dall'articolo 1, comma 9, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (in G.U. Serie Generale n. 302 del 31/12/2018 - Suppl. Ordinario n. 62), l'Agenzia delle entrate ha avvertito la necessità di rispettare il principio statutario innanzi richiamato.

In particolare, con riferimento alla riformulata causa di esclusione prevista per *"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"*, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 9 del 10 aprile 2019 (par. 2.3.2), ha precisato che *"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'articolo 3, comma 2, della Legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), 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"*.

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto in tal modo che, in assenza di una specifica norma di decorrenza, l'efficacia temporale immediata di una disposizione che, cambiando le "regole del gioco", prevede una causa di esclusione che non può essere rimossa dal contribuente, in quanto alla data di entrata in vigore della disposizione stessa tale causa già sussisteva, si pone in aperto contrasto con i richiamati principi di rango costituzionale dello Statuto dei diritti del contribuente.

E tanto, si badi bene, con riferimento ad una modifica della causa ostativa di cui alla lettera d) del più volte citato comma 57 di tipo soltanto parziale, essendo già previsto, anche precedentemente alle modifiche recate dall'articolo 1, comma 9, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che non potessero avvalersi del regime forfetario *"gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni di*

cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del medesimo testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni”.

A maggior ragione dunque l'immediata efficacia di una causa di esclusione non prevista nell'anno in cui la sua assenza deve essere verificata determina la medesima violazione dello Statuto del contribuente che la più recente interpretazione dell'Agenzia delle entrate ha voluto giustamente evitare con la circolare n. 9 del 10 aprile 2019 (par. 2.3.2).

Ed è proprio questa la fattispecie che si è venuta a determinare in relazione alla nuova causa di esclusione prevista per coloro che nell'anno precedente abbiano percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo superiore ad euro 30.000, di cui alla nuova lettera d-ter) del comma 57 dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190.

Tale nuova causa di esclusione è stata infatti introdotta dal comma 692, lettera d), dell'articolo 1 della L. 27 dicembre 2019, n. 160, con una disposizione entrata in vigore il 1° gennaio 2020, ma che fa riferimento all'anno precedente (già trascorso) quale momento di verifica della sua sussistenza, con conseguente impossibilità di rimozione da parte di coloro che si siano trovati nel 2019 nelle condizioni previste dalla nuova disposizione.

Per cui, in ossequio a quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), qualora alla data di entrata in vigore della norma il contribuente si trovasse nelle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2020, deve ritenersi che lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2020 il regime forfetario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa nel 2020, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2021.