

Risposta n. 81

OGGETTO: Articolo 1, comma 57 della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Cause ostative all'applicazione del regime cd. forfetario.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il ... 2019, l'istante si recava nel paese estero per iniziare una nuova esperienza lavorativa di lavoro dipendente, presso la società di diritto inglese Alfa, con contratto di lavoro decorrente dal ... e che terminava anticipatamente il ..., con dichiarazione del rappresentante legale del datore di lavoro ... (il "Primo Rapporto di Lavoro").

In data ... 2019, l'istante contraeva un nuovo contratto di lavoro, attualmente ancora in vigore, con la società Beta (il "Secondo Rapporto di Lavoro" e congiuntamente al Primo Rapporto di Lavoro, i "Rapporti di Lavoro").

Considerato che il Primo Rapporto di Lavoro come anche il Secondo Rapporto di Lavoro imponeva - e impone con riferimento al Secondo Rapporto di Lavoro - la presenza sul posto di lavoro, che quanto al primo, era sito in ... , quanto al secondo è sito presso ... , per l'intero arco temporale della giornata, dal lunedì al venerdì, esclusi straordinari, l'istante dal ... 2019 deve abitualmente soggiornare nel paese estero. Per gli ulteriori dettagli in merito si rinvia a quanto descritto nell'istanza.

In data ... 2019 otteneva, a seguito di colloquio presso... Al riguardo, l'istante precisa che il ...

In data ... ha inoltre ottenuto ...ossia permesso a rimanere, lavorare e risiedere nel paese estero senza necessità di ulteriori autorizzazioni sino al ... 2025 con ...

L'istante dichiara di aver trascorso nel paese estero un periodo certamente superiore a 183 giorni tra il ... 2019 ed il 31 dicembre 2019, ed è iscritto all'Aire con decorrenza dal ... 2020 continuando a soggiornare abitualmente nel paese estero, ove ha appunto inoltre la residenza dal ... 2019.

Da ultimo l'istante rappresenta che in data ... 2020, presentava istanza di Interpello perché gli venisse fornita risposta circa la Sua posizione, tra le altre cose, sull'adottabilità del c.d. Regime Forfetario. In data ... 2020, l'istante riceveva risposta da parte di questa Spettabile Agenzia, sul presupposto che fosse ancora, alla data della risposta, Iscritto all'anagrafe tributario Italiano.

Premesso che la comunicazione di conferma di iscrizione all'AIRE è pervenuta in data ... 2020, con decorrenza ... 2020, l'istante precisa che sta maturando l'idea di fare rientro in Italia continuando, eventualmente, a collaborare dall'Italia come lavoratore autonomo con la medesima impresa, ma che al contempo sta valutando l'eventuale adottabilità del c.d. Regime Forfetario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, ai fini della soluzione del caso prospettato occorre considerare che:

a) il testo normativo dell'articolo 1, comma 57, lettera d-*bis* della Legge di Stabilità 2015, aggiunta dall'art. 1, comma 9, legge n. 145 del 2018, ha previsto tra le cause di esclusione dal c.d. 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 obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni»;

b) nella risposta a interpello pubblicata n. 173 del 2019, l'Agenzia ha chiarito che, nello specifico caso prospettato, la citata causa di esclusione non operava poiché: *«la circostanza che il professionista possa instaurare un rapporto di lavoro autonomo con un soggetto estero, con il quale è intercorso, sempre all'estero, un rapporto di lavoro dipendente durante il periodo di sorveglianza, escluderebbe la sussistenza di un'artificiosa trasformazione nel senso sopra descritto, non essendovi alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato dei redditi di lavoro dipendente percepiti all'estero»* ;

c) nella sopra richiamata risposta ricevuta dall'odierno istante in data ... 2020 si legge: *«Con riferimento alla fattispecie rappresentata nell'istanza, nel presupposto che la nuova attività di lavoro autonomo sia svolta in via prevalente nei confronti della società per la quale finora l'istante è dipendente, si ritiene che sia integrata la causa ostativa di cui alla citata lettera d-bis). Non può ritenersi applicabile il principio affermato dalla scrivente nel parere n. 173 del 2019, in quanto nella fattispecie esaminata il contribuente era residente all'estero, ivi aveva svolto la sua attività di lavoro dipendente e, pertanto, mancava qualunque criterio di collegamento con il territorio dello Stato italiano. Nella fattispecie in esame, invece, come risulta dal dato presente in Anagrafe tributaria, il Sig. Tizio è, alla data odierna, ancora residente in Italia. Pertanto, sussiste un criterio di collegamento di carattere personale con detto Stato e in base all'articolo 2, comma 2, del TUIR e dell'articolo ... della Convenzione Italia- paese estero, deve essere tassato in Italia, come Stato della residenza, sui redditi di lavoro dipendente prodotti nel paese estero nel 2019 e nel 2020.*

Ciò a meno che l'istante dimostri di essere fiscalmente residente nel paese estero

, per le predette annualità, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della richiamata Convenzione, ossia invocando le cosiddette *tie breaker rule* (...)).

Dunque, argomenta l'istante, la risposta appena citata è basata sul presupposto che l'istante medesimo non era iscritto all'AIRE alla data del ... 2020, quando invece, e differentemente, la comunicazione di conferma di iscrizione gli era pervenuta già in data ... 2020, con decorrenza ... 2020.

Pertanto, alla luce di un presupposto di fatto opposto, dovrebbe ritenersi che, al pari della risposta n. 173 del 2019 soprarichiamata, *«la circostanza che il professionista possa instaurare un rapporto di lavoro autonomo con un soggetto estero, con il quale è intercorso, sempre all'estero, un rapporto di lavoro dipendente durante il periodo di sorveglianza, escluderebbe la sussistenza di un'artificiosa trasformazione nel senso sopra descritto, non essendovi alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato dei redditi di lavoro dipendente percepiti all'estero»*.

Ferma restando comunque la possibilità di invocare anche e solo eventualmente le *tie breaker rule*.

Tale principio, ad avviso dell'istante, sebbene non sia stato specificato nella predetta risposta, dovrebbe applicarsi anche alla nuova lettera d-ter) dell'articolo 1, comma 57 della Legge di Stabilità 2015 in quanto la *ratio* della norma non può non essere la medesima di cui alla lettera d-bis, ossia evitare artificiose trasformazioni di rapporti di lavoro.

Tutto ciò considerato e con riferimento alla predetta soluzione interpretativa, l'istante - sulla base di una differente lettura da adottarsi su un presupposto di fatto diverso e opposto, ossia l'iscrizione all'AIRE del tutto antecedente alla predetta risposta, nonché la netta sussistenza di più di una *tie breaker rule* - intende fare rientro in Italia adottando eventualmente il c.d. Regime Forfetario di cui alla Legge di Stabilità 2015 come successivamente modificata dalla Legge di Bilancio 2020, non ravvisandosi alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato Italiano dei redditi di lavoro dipendente percepiti all'estero tale da far discendere l'applicazione al

suesposto caso dei limiti previsti all'articolo 1, comma 57 della Legge di Stabilità 2015.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che nella risposta a interpello n. ..., resa su istanza presentata dal sig. Tizio e allo stesso notificata in data ... 2020, prot. ... (di seguito, anche "risposta precedente"), è stato ritenuto che il caso prospettato non fosse assimilabile a quello di cui alla risposta n. 173 sopracitata. Ciò in quanto, in base alla documentazione trasmessa dall'istante, non era confermata l'iscrizione all'AIRE del sig. Tizio. Secondo la documentazione prodotta - per la prima volta - in allegato all'odierna istanza di interpello, risulta invece che l'istante ha ricevuto la comunicazione di conferma di iscrizione all'AIRE in data ... 2020, con decorrenza ... 2020.

Sempre preliminarmente, si evidenzia che il presente parere viene reso nel presupposto, assunto acriticamente, che il contribuente, iscritto all'AIRE, sia effettivamente residente all'estero - su cui rimane fermo ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria - e che, secondo le intenzioni manifestate nell'istanza di interpello, trasferisca in fatto la residenza in Italia e ivi svolga la sua attività di lavoro autonomo.

Al riguardo, si rammenta che esula dalle competenze della scrivente esercitabili in questa sede l'accertamento di un elemento di fatto, quale quello della residenza fiscale del contribuente ai sensi dell'articolo 2 del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (cfr. circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, paragrafo 1.1). In proposito, fermo restando quanto rappresentato dall'istanza in merito all'iscrizione all'AIRE, si ribadisce che rimangono valide le considerazioni svolte dalla scrivente nella risposta precedente, in riferimento ad aspetti diversi da quanto di seguito riportato.

Inoltre, si precisa che non è oggetto della presente risposta il regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 147 del 2015, solo accennato dal contribuente nel quesito.

La legge n. 190 del 2014, all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto un regime fiscale agevolato, c.d. regime forfetario, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti.

Successivamente, l'articolo 1, commi da 9 a 11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario (*rif.* Circolare n. 9/E del 10 aprile 2019).

Da ultimo, l'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) ha modificato ulteriormente l'ambito di applicazione del regime forfetario.

Con riferimento a quanto descritto dall'istante, in particolare, assume rilevanza la lettera *d-bis*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, in base alla quale 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 obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni».

Secondo quanto riportato nella relazione illustrativa della legge di bilancio 2019, la riformulazione della causa ostativa di cui alla lettera *d-bis*) in parola risponde alla *ratio* di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.

Al riguardo, si osserva come, vista l'intervenuta iscrizione all'AIRE dell'istante con decorrenza dal ... 2020, ai fini della presente risposta, permane, sebbene parzialmente, la situazione descritta nella precedente risposta, dovendosi assumere

acriticamente che l'istante risulti fiscalmente residente all'estero per il solo 2020. Ne consegue che, il caso di specie integrerebbe la situazione per cui si è in presenza di un soggetto «*la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro....nei due precedenti periodi d'imposta*», ai sensi della citata lettera *d-bis*).

Tuttavia, al riguardo, si rammenta che per potersi escludere nel caso concreto il collegamento col territorio dello Stato italiano - che come detto renderebbe, nel caso di specie, operativa la causa ostativa di cui alla lettera *d-bis*) - può farsi ricorso alle *tie breaker rules* di cui alla Convenzione in vigore con il paese estero (articolo ...) per superare il requisito formale dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente nel 2019.

Alla luce di quanto sopra, nel presupposto che l'istante rientri in Italia e sia poi ivi residente, ai fini fiscali, si ritiene che lo stesso possa applicare il regime forfetario (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti) in quanto non risulta integrata la causa ostativa di cui alla lettera *d-bis*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, poiché il trasferimento all'estero per l'anno d'imposta 2020 integrato dalla dimostrazione della ricorrenza della *tie breaker rule* sopra menzionata per la residenza per l'anno 2019 (fermo restando le precisazioni descritte in premessa), in linea di principio, non rappresenta un'artificiosa trasformazione di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.

Si rammenta, tuttavia, che, in base alla nuova lettera *d-ter*), inserita nel comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 ad opera della legge di bilancio 2020, 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 TUIR, eccedenti l'importo di Euro 30.000 non possono avvalersi del regime forfetario.

Resta fermo quanto rappresentato nella precedente risposta per cui, laddove il reddito lordo percepito dal Sig. Tizio superasse tale soglia, verrebbe integrata la causa ostativa di cui alla citata lettera *d-ter*). Sul punto, si rileva che il riferimento al periodo

d'imposta deve intendersi riferito all'anno solare, secondo quanto disposto dall'articolo 7, comma 1, del TUIR. La verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro risulta cessato nell'anno precedente, come chiarito dalla circolare n. 10/E del 4 aprile 2016 (paragrafo 2.3, cui si rinvia per completezza) in riferimento all'allora vigente lettera *d-bis*) del comma 57, di cui l'odierna lettera *d-ter*) costituisce una riproposizione.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)