

Risposta n. 170

OGGETTO: Articolo 1, comma 57, lettera d) della legge 23 dicembre 2014, n. 190, come modificato dall'articolo 1, commi da 9 a 11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 - Cause ostative all'applicazione del regime c.d. forfetario

QUESITO

Il sig. TIZIO ha sottoscritto, nel mese di gennaio 2018, un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato presso l'Istituto ALFA S.p.A. con la qualifica di "*Medico Aiuto c/o UO Cardiologia*".

Nella medesima data, lo stesso contribuente ha sottoscritto un accordo per svolgere all'interno dello stesso Istituto l'attività professionale di "*Medico Professionista Cardiologo per prestazioni professionali extra SSN*", senza alcun vincolo di subordinazione. Tale attività, come specificato nel predetto accordo, è formalmente e sostanzialmente diversa e distinta dall'attività resa in virtù del rapporto di lavoro subordinato in essere con la medesima società. L'interpellante ha come principale committente, in forza dell'accordo suddetto, l'Istituto ALFA S.p.A.; tale condizione si protrae sin dall'inizio del periodo d'imposta 2018.

L'istante precisa che i contratti di lavoro subordinato e autonomo sono stati stipulati simultaneamente a inizio 2018 e cesseranno, altrettanto simultaneamente, in caso di risoluzione del contratto di lavoro subordinato.

Lo stesso interpellante *“ha tuttora in essere entrambi i contratti di lavoro, riferiti ad attività distinte e non intende recedere dal contratto di lavoro subordinato”*.

Inoltre, l'eventuale tassazione di maggior favore *“agevolerebbe soltanto il reddito di lavoro autonomo senza alcuna modifica al reddito di lavoro subordinato”*.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede chiarimenti, alla luce della nuova causa ostativa prevista dalla lettera *d-bis*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in merito alla possibilità di usufruire, nel periodo d'imposta 2019, del regime fiscale agevolato in argomento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene *“di essere in possesso dei requisiti per l'adesione nell'anno di imposta 2019 al regime forfetario ai sensi della Legge 145/2018, con aliquota di imposta sostitutiva pari al 15%”*.

Infatti, non sarebbe intenzione del contribuente *“eludere la norma facendo transitare redditi sottoposti a tassazione ordinaria a redditi sottoposti a tassazione sostitutiva”*, *“essendo i primi prestabiliti nel contratto di lavoro subordinato ed essendo il trattamento economico quello previsto dal CCNL di riferimento”*, oltre al fatto che *“le attività regolate dai due accordi sono distinte e diverse”*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si rappresenta che dal presente parere resta esclusa ogni considerazione in merito ai requisiti di applicazione del regime forfetario previsti dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché delle ulteriori cause ostative ivi previste.

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.

La legge di bilancio 2019 ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario. Tra le altre modifiche apportate, si rileva la riformulazione di alcune delle cause ostative all'applicazione del regime forfetario e, per quanto concerne il quesito posto dall'istante, di quella di cui alla lettera *d-bis*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 .

La richiamata lettera *d-bis*) del comma 57 prevede 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, a esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Con la circolare 9/E del 10 aprile 2019, cui si rinvia per completezza, è stato precisato che nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della richiamata lettera *d-bis*), 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, 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.

La suddetta circolare, a titolo esemplificativo, riporta il caso, simile a quello oggetto della presente istanza, di un contribuente che svolge l'attività di "continuità assistenziale" (*ex* guardia medica) e l'attività di medicina generale, fornendo assistenza ai propri mutuatari nell'ambito del distretto dell'A.S.L. di competenza.

Ebbene, qualora per l'intero periodo di sorveglianza il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) permanga senza subire alcuna modifica sostanziale, non potrà operare la causa ostativa in esame, con conseguente applicazione del regime forfetario, fermi restando gli ulteriori requisiti e cause ostative previsti per legge ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime agevolativo in argomento.

Viceversa, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) dovesse subire, durante il periodo di sorveglianza, modifiche sostanziali volte a traslare una quota di redditi percepiti dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente a quella di redditi di lavoro autonomo per poter usufruire sulla maggiore quota di redditi di lavoro autonomo del regime forfetario, si applicherà la causa ostativa in esame che comporterà la fuoriuscita dal regime forfetario nel periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica il predetto mutamento sostanziale.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)