

Risposta n. 183

***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
Accesso al regime c.d. forfetario***

QUESITO

Tizio (in seguito, “Istante” o “Contribuente”) riferisce di:

1. aver svolto, fino al periodo d'imposta 2017, l'attività di Dottore Commercialista in Roma conseguendo, dal 2013 al 2017, redditi da lavoro autonomo come documentato dalle relative dichiarazioni dei redditi;
2. svolgere, dal 27 dicembre 2017, attività di lavoro subordinato a tempo indeterminato presso Cooperativa ALFA (in breve “Cooperativa” ...), con sede in ..., con la funzione di impiegato amministrativo. I redditi conseguiti nel 2018 derivano esclusivamente da lavoro dipendente.

Ciò premesso, a partire dal 2019, il Contribuente intende riprendere l'attività professionale di Dottore Commercialista, in via alternativa e sostitutiva a quella attualmente esercitata di tecnico amministrativo presso la Cooperativa, nei comuni di ... e, più in generale, nella Regione ... In particolare, l'Istante intende concentrarsi sull'attività di sindaco viste le recenti modifiche alla normativa di riferimento che hanno ampliato la platea dei soggetti societari obbligati al controllo contabile.

Tra tali soggetti rientra ALFA, che fino al 2018 non aveva alcun obbligo di dotarsi di un organo di controllo. Dal 2019 la Cooperativa deve nominare un collegio sindacale e tenuto conto delle reciproche esigenze, il Contribuente e ALFA stanno valutando di:

- risolvere il contratto di lavoro dipendente e, in un secondo momento,
- far ricoprire l’incarico di sindaco all’Istante, la cui nomina verrebbe verosimilmente ratificata nell’assemblea ordinaria che approverà il bilancio d’esercizio 2018, da tenersi non oltre il 30 giugno 2019.

Al riguardo, il Contribuente ricorda di non poter ricoprire detta carica in presenza di un contestuale rapporto di lavoro dipendente con ALFA così come previsto dall’articolo 2399 del codice civile.

L’Istante fa in ultimo presente che nel corso del 2019, in attesa di ricevere altri incarichi professionali e di riprendere nel pieno la sua attività professionale, il suo reddito sarà verosimilmente rappresentato in misura prevalente dall’attività di sindaco svolta presso la Cooperativa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In base alle argomentazioni di seguito esposte, il Contribuente ritiene di poter accedere a decorrere dal periodo d’imposta 2019 al c.d. Regime Forfettario di cui all’articolo 1, commi da 54 a 89 della legge n. 190 del 2014 (*i.e.* Legge di Stabilità 2015), come di recente modificato dalla legge n. 145 del 2018 (*i.e.* Legge di Bilancio 2019).

In particolare l’Istante pensa di non ricadere nella causa ostativa che preclude l’accesso a detto regime alle *“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”*.

Tale disposizione risponde alla logica antielusiva di contrastare il fenomeno delle c.d. false partite IVA, vale a dire rapporti di lavoro che le parti di comune accordo decidono di “trasformare” da lavoro dipendente in prestazione d’opera, ma che nella sostanza restano di lavoro subordinato. Ciò ovviamente al fine ultimo di beneficiare della più favorevole aliquota IRPEF del 15 per cento prevista dal Regime Forfetario in commento.

A parere del Contribuente, il legislatore nell’imporre una verifica biennale circa la precedente attività lavorativa del lavoratore autonomo ha voluto intendere uno svolgimento prolungato e senza soluzione di continuità dell’attività di lavoro subordinato per l’intero biennio presso il medesimo datore di lavoro. Una diversa interpretazione condurrebbe a situazioni asistematiche ed incoerenti rispetto alla *ratio* della norma in questione poiché un precedente e saltuario rapporto di lavoro di soli pochi mesi nel biennio precedente (come può essere il caso dei contratti stagionali) precluderebbe l’accesso al Regime Forfetario.

In tale ottica quindi anche se l’Istante, almeno nel 2019, prevede di svolgere la propria attività di lavoro autonomo prevalentemente a favore della Cooperativa, lo stesso potrebbe comunque accedere al Regime Forfetario in quanto il precedente rapporto di lavoro subordinato si è protratto per un periodo di tempo che non integra il termine biennale imposto dalla norma di riferimento.

Nel caso in cui l’Agenzia delle entrate non volesse accedere all’interpretazione letterale appena rappresentata, il Contribuente adduce ulteriori argomentazioni volte a legittimare la disapplicazione della clausola ostativa in commento ai sensi dell’articolo 11, comma 2, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 tenuto conto del carattere antielusivo della causa ostativa *de quo*.

Quando infatti il nuovo rapporto di lavoro, nella forma di lavoro autonomo o di impresa individuale, assume caratteristiche e peculiarità, in termini di elevate conoscenze tecniche e giuridiche, del tutto differenti ed autonome rispetto al precedente rapporto di lavoro subordinato, è ragionevole

ritenere che l'effetto antielusivo che la norma intende contrastare non possa verificarsi.

Nella fattispecie in esame è del tutto evidente che il predetto rischio di "trasformazione artificiale" non sussiste in quanto:

- le conoscenze amministrative, contabili e legali unitamente alle relative responsabilità connesse alla carica di sindaco sono del tutto estranee al ruolo di tecnico amministrativo ricoperto dal Contribuente all'interno della Cooperativa;
- per l'Agenzia delle entrate l'attività di sindaco o di revisore contabile svolta da dottori commercialisti o da ragionieri va ricondotta nell'ambito del reddito professionale anziché tra i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente (cfr. circolare n. 105/E del 2001).

Con riferimento a tale ultimo aspetto, l'Istante evidenzia altresì che nel caso in cui gli fosse precluso l'accesso al Regime Forfetario, si produrrebbe un effetto del tutto incoerente con la prassi dell'Agenzia: da un lato, il compenso di sindaco rientrerebbe nella sfera del lavoro autonomo, mentre per la clausola ostativa *de quo* opererebbe una sorta di presunzione che riconduce la prestazione d'opera allo schema del lavoro dipendente.

Il fenomeno delle false "partite IVA" deve invece essere circoscritto alle sole ipotesi in cui il rapporto "apparente" di consulenza instaurato si esplica nella sostanza come rapporto di lavoro subordinato, ossia in presenza di consulenze del tutto generiche e non quando la prestazione è caratterizzata da elevate conoscenze e responsabilità.

In ultimo, il Contribuente fa presente che l'intenzione di assumere la carica di sindaco presso ALFA non è il frutto di una scelta opportunistica, basata esclusivamente su ragioni di risparmio fiscale, ma è *in primis* la conseguenza di un recente obbligo normativo che intende garantire un sistema di controllo contabile e amministrativo anche alle cooperative di medie dimensioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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

La legge n. 190 del 1994, 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.

Ciò premesso, si rammenta che il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso del requisito stabilito dal comma 54 e non incorrano in una delle cause ostative previste dal successivo comma 57 della legge n. 190 del 2014 come modificato dall'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dall'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018.

Con riferimento al caso di specie, l'Istante riferisce di voler riprendere l'attività di dottore commercialista i cui compensi nel 2019 saranno rappresentati sostanzialmente da quelli derivanti dalla carica di sindaco assunta presso il suo precedente datore di lavoro (*i.e.* ALFA) (circostanza di fatto la cui valutazione non è esperibile in sede di interpello), i relativi redditi devono qualificarsi come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR.

Alla luce di quanto esposto, si ritiene che i compensi percepiti per gli incarichi del sindaco/revisore - qualificabili quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera *c-bis*) del TUIR - non possano beneficiare della tassazione riservata al predetto regime forfetario.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)