

Risposta n. 50/2024

OGGETTO: Regime forfetario – art. 1, co. 54–89, della legge n. 190 del 2014 – cause ostative di cui alle lett. d–bis) e d–ter) del co. 57 – trasferimento residenza in Italia – chiusura rapporto di lavoro dipendente con datore di lavoro estero – inizio rapporto di lavoro autonomo con il medesimo datore – superamento soglia di 30.000 euro nell'anno precedente – non applicabilità

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

QUESITO

La signora ALFA (di seguito, "Istante"), nata in [uno Stato Membro dell'Unione Europea] e residente nel 2023 in [un altro Stato Membro dell'Unione Europea], presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *a*), della legge n. 212 del 2000 (nella sua formulazione anteriore alle modifiche apportate dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219), in merito all'interpretazione della disciplina del regime dei forfetari di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, "Regime dei Forfetari").

L'Istante, al momento di presentazione dell'istanza di interpello [...], dichiara di prestare la propria attività lavorativa come lavoratore dipendente in [uno Stato Membro dell'Unione Europea] presso [...], e di voler trasferire in Italia la propria residenza con effetto fiscale dal periodo d'imposta 2024 (ossia, dal 1° gennaio 2024).

Al riguardo, l'Istante riferisce di avere concordato con il proprio datore di lavoro di:

- "- chiudere il proprio contratto di lavoro dipendente entro il 31.12.2023;*
- aprire una partita iva italiana nel gennaio del 2024;*
- fatturare le proprie prestazioni al datore di lavoro estero come lavoratore autonomo;*
- poter svolgere l'attività di lavoro autonomo anche con soggetti diversi dall'attuale datore di lavoro".*

Inoltre, l'Istante dichiara di:

- aver avuto compensi per lavoro dipendente nell'anno 2023 superiori a euro 30.000;
- di lavorare per lo stesso datore di lavoro estero dal novembre 2021 e fino al 31 dicembre 2023.

Ciò posto, l'Istante chiede se nel suo caso trovino applicazione le cause di esclusione dal Regime dei Forfetari previste dalla legge n. 190 del 2014, articolo 1, comma 57, di cui alle seguenti lettere:

- *d-bis*), ossia, la previsione dell'esclusione dal Regime dei Forfetari nei confronti delle *"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"; e

- d-ter), ossia, la previsione dell'esclusione dal Regime dei Forfetari nei confronti dei "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".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, sulla scorta delle norme e prassi in materia, ritiene di poter applicare il Regime dei Forfetari (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti previsti dalla relative disposizioni) in quanto ritiene che non risultano integrate, per il periodo di imposta 2024, le cause ostative di cui alle citate lettere d-bis) e d-ter), in quanto:

"- pur avendo avuto redditi superiori a 30.000 euro nel periodo d'imposta 2023 cessando il contratto di lavoro a tempo indeterminato nel Paese estero entro il 31.12.2023 tale causa di esclusione verrebbe meno (circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2016 n. 10, § 2.3)

- essendo la scrivente [l'Istante, n.d.r.] fino al 31.12.2023 soggetto non residente fiscalmente in Italia, non opera la causa di esclusione del mantenimento del rapporto di lavoro anche con lo stesso datore di lavoro (risp. interpello Agenzia Entrate 30.5.2019 n. 173)".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (*cfr.* circolare n. 9/E del 1° aprile 2016). Al riguardo, si rileva che il riscontro sulla residenza fiscale, ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 2 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), come - da ultimo - modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, non può essere operato in questa sede, richiedendo la verifica di elementi fattuali che esulano dall'istituto dell'interpello.

La seguente risposta si basa, pertanto, sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando gli ordinari poteri di verifica e di accertamento dell'effettiva residenza fiscale dell'Istante.

Sempre in via preliminare, si rappresenta che il presente parere esula da ogni valutazione o considerazione in merito alla sussistenza degli altri requisiti richiesti per l'applicazione del Regime dei Forfetari e al ricorrere delle ulteriori cause ostative previste.

In particolare, il presente parere viene reso nel presupposto, assunto acriticamente, che il contribuente, sia effettivamente residente all'estero nell'anno 2023. e che, secondo le intenzioni manifestate nell'istanza di interpello, trasferisca per l'anno 2024 la residenza in Italia e ivi svolga la propria attività di lavoro autonomo nei termini descritti nell'istanza.

Ciò posto, giova ricordare che la legge n. 190 del 2014, all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto un regime fiscale agevolato, il c.d. Regime dei Forfetari, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti.

Con riferimento al quesito concernente la causa ostativa di cui alla lettera *d-bis*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, va rilevato che detta previsione esclude che possano avvalersi del Regime dei Forfetari 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.

Come riportato nella relazione illustrativa della legge di bilancio 2019, la riformulazione della causa ostativa di cui alla lettera *d-bis*) del citato comma 57 risponde alla *ratio* di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata nell'istanza, come rilevato nella risposta ad istanza di interpello pubblicata *sub* n. 173 del 2019, 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 una sua 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.

Inoltre, con riferimento al quesito concernente la causa ostativa di cui alla lettera d-ter) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, va evidenziato che la stessa dispone che non possono avvalersi del Regime dei Forfetari le persone fisiche che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli artt. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro e che la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata nell'istanza in esame, l'Istante evidenzia di voler "*chiudere*" (*melius*, cessare) il rapporto di lavoro alle dipendenze del datore di lavoro estero entro il 31 dicembre 2023, ovvero nell'anno precedente a quello in cui intende applicare in Italia il Regime dei Forfetari.

Al riguardo, va evidenziato che, da ultimo, con la Circolare n. 32/E del 5 dicembre 2023, è stato ribadito che "*[l]'accesso al regime agevolato in esame è in ogni caso precluso ai soggetti che: [...] nell'anno precedente, hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro, tranne nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente sia cessato nell'anno precedente*".

Pertanto, nel presupposto che si verifichino tutte le condizioni rappresentate (ossia, che l'Istante rientri in Italia e sia considerato ivi residente ai fini fiscali a decorrere dal 2024 e che concluda il rapporto di lavoro di lavoro con il datore di lavoro estero nel corso del 2023), si ritiene che, a decorrere dal 2024, l'Istante possa applicare il Regime dei Forfetari (ferma restando naturalmente la sussistenza degli ulteriori requisiti) in quanto non risultano integrate, nei termini sopra detti, le cause ostative di cui alle lettere d-bis) e d-ter) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

La presente risposta viene resa sulla base degli elementi evidenziati dichiarati dall'Istante, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**