

**Risposta n. 359**

**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 Sig. TIZIO (in breve "l'istante", o "il contribuente") dichiara di essersi trasferito a ... il 4 gennaio 2019, per intraprendere una nuova esperienza lavorativa di lavoro dipendente presso la società di .... A seguito della cessazione, nel giugno del medesimo anno, di tale rapporto di lavoro, l'istante era assunto presso la società ALFA LLP, per la quale tuttora egli lavora.

Il Sig. TIZIO ha aperto un conto corrente presso la filiale di un istituto bancario locale e ha concluso un contratto di locazione per la disponibilità di un'abitazione in loco.

L'istante fa presente di aver ottenuto il ... ossia il permesso di ....

Da ultimo, il Sig. TIZIO dichiara di aver presentato un'istanza di iscrizione all'AIRE, tuttora pendente e di aver valutato un possibile rientro in Italia.

Al riguardo, egli è incerto in merito alla possibilità di applicare il c.d. regime forfetario di cui all'articolo 1, comma 57, della Legge n. 190 del 2014, come

modificata dall'articolo 1, commi da 9 a 11, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (in breve "Legge di bilancio 2019") o, in alternativa, di posticipare il rientro nello Stato italiano per beneficiare del c.d. "regime per lavoratori impatriati", di cui all'articolo 16, comma 1, del D. Lgs. 147 del 2015.

Ciò premesso, l'istante chiede conferma sulla possibilità di poter aderire al regime forfettario o, in alternativa, nel presupposto di residenza estera, di poter aderire al citato regime fiscale degli impatriati.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In merito al primo quesito, concernente la possibilità di aderire al regime forfettario, l'istante ritiene che la risposta sia favorevole. Al riguardo, il contribuente osserva, in via preliminare, che egli vorrebbe continuare a collaborare dall'Italia come lavoratore autonomo nei confronti della stessa società per la quale attualmente è dipendente. Sul punto, egli richiama la risposta n. 173 del 2019, nella quale la scrivente si è espressa sulla sussistenza della causa ostativa di cui all'articolo 1, comma 57, lettera d) *bis* della legge di stabilità 2019 nei confronti di un soggetto residente all'estero che intendeva rientrare in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo nei confronti di un soggetto estero con il quale, sempre all'estero, era intercorso un rapporto di lavoro dipendente durante il periodo di sorveglianza.

In tale contesto, l'Agenzia delle Entrate ha infatti affermato che la causa ostativa di cui alla citata lettera d-*bis*) non opera nella circostanza sopra descritta, atteso che non sarebbe ravvisabile un'artificiosa trasformazione del rapporto di lavoro, non essendovi alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato dei redditi di lavoro dipendente percepiti all'estero.

L'istante, inoltre, richiama anche la causa ostativa di cui all'articolo 1, comma 57, lettera d-*ter*), introdotta dall'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (di

seguito "legge di stabilità 2020"), che non consente l'adesione al regime forfetario ove il contribuente nell'anno precedente abbia 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 (in breve "TUIR"), eccedenti l'importo di 30.000 euro.

Secondo il Sig. TIZIO , la *ratio* sottesa alla nuova causa ostativa è analoga a quella di cui alla lettera d-*bis*) citata, ossia evitare artificiose trasformazioni dei rapporti di lavoro. Sul punto, l'istante fa presente che l'anno fiscale, nel Paese estero , non è solare, in quanto decorre dal 1° aprile al 31 marzo dell'anno seguente. Pertanto, considerando il periodo d'imposta inglese, non sarebbe integrata il requisito "soglia" di 30.000 euro richiesto dalla citata norma. Inoltre, qualora, ai fini del predetto computo, il reddito fosse considerato al netto delle imposte, la suddetta causa ostativa non sarebbe integrata.

Con riguardo al secondo quesito, concernente la possibilità, nel presupposto della residenza estera dell'istante, di rientrare in Italia e aderire al regime dei lavoratori impatriati, il Sig. TIZIO ritiene di poter essere considerato residente nel Paese estero dal 2019, anche ai sensi della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Paese estero ... per evitare le doppie imposizioni, firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 e ratificata con Legge 5 novembre 1990, n. 329 (in breve "la Convenzione").

Al riguardo, il contribuente ritiene sia dimostrata l'acquisizione della residenza estera in quanto, pur essendo ancora pendente la sua domanda di iscrizione all'AIRE, egli ha trascorso nel Paese estero l'intero periodo di imposta 2019 e l'attuale. Da tale evidenza consegue, per il Sig. TIZIO , la non imponibilità in Italia dei redditi conseguiti nel citato Paese estero per prestazioni di lavoro dipendente ivi rese. Inoltre, nel presupposto di sussistenza della residenza all'estero per un periodo almeno biennale, egli sostiene di poter rientrare in Italia, ivi prestando la propria attività e

trasferendovi per almeno due anni la residenza, fruendo del regime dei c.d. "impatriati".

### **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.

Sui predetti aspetti rimane perciò fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

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.

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, *in primis* 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.

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, 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 15, paragrafo 1 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* (di cui si tratterà più diffusamente in risposta al secondo quesito).

Con riguardo al secondo argomento enunciato dall'istante, si osserva che l'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (d'ora in poi, legge di bilancio 2020) ha modificato ulteriormente l'ambito di applicazione del regime forfetario.

In particolare, è stata riformulata la causa ostativa all'applicazione del regime forfetario di cui alla lettera *d*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

Dopo la lettera *d-bis*), è stata aggiunta la lettera *d-ter*) che dispone che 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.

Al riguardo si osserva che sulla questione posta sono stati forniti chiarimenti in merito con risoluzione n. 7/E dell'11 febbraio 2020.

In particolare in quella sede, con riferimento alla causa di esclusione dall'applicazione del regime forfetario nell'ipotesi in cui, nel periodo d'imposta precedente, il soggetto abbia percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo lordo superiore a 30.000 euro, si è precisato che, in base al tenore letterale della norma, la stessa opera già dal periodo d'imposta 2020 se i contribuenti nel periodo d'imposta 2019 conseguono redditi di lavoro dipendente e/o assimilati in misura superiore a Euro 30.000.

Sotto tale profilo, 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.

Da ultimo, occorre precisare che, ove fosse accertata la residenza estera del Sig. TIZIO , a partire dal periodo d'imposta 2021 non potrebbe accedere al regime agevolativo in parola ... Ai sensi dell'articolo 1, comma 57, lettera b) della legge n. 190 del 2014, infatti, non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti non residenti, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producano nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto.

Con riguardo al secondo quesito, in via preliminare si rappresenta che esula dal presente parere ogni valutazione in merito alla sussistenza dei requisiti per stabilire la

residenza dell'istante. Come chiarito dal paragrafo 1.1 della circolare primo aprile 2016, n. 9/E, tale indagine è preclusa in sede di interpello ordinario, comportando l'esame di elementi meramente fattuali di cui è essenziale verificare la veridicità e completezza, possibile solo in sede di accertamento.

Affinché il regime disciplinato dall'articolo 16, comma 1, del D.Lgs. 147 del 2015 sia applicabile, devono sussistere due presupposti: il lavoratore non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento e si impegna a risiedervi per almeno due anni; l'attività lavorativa è svolta prevalentemente nel territorio italiano.

In base all'ordinamento interno, ai fini dell'individuazione della residenza, si applica l'articolo 2 del TUIR, secondo cui sono fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nell'anagrafe nazionale della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Le condizioni appena indicate sono tra loro alternative e la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Pertanto, tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il Sig. TIZIO, ancora iscritto in tale registro, risulta, per l'ordinamento nazionale, fiscalmente residente in Italia.

Sul punto, tuttavia, viene in rilievo la previsione, introdotta dal decreto crescita, secondo cui «*I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a)*» (Cfr. articolo 16 comma 5 *ter* del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 come inserito dall'articolo 5, comma 1, lett. d) del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34.).

In sostanza, la disposizione consente ai soggetti che non risultano iscritti all'AIRE (come l'istante) di comprovare il requisito della residenza all'estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Nel caso in esame, si fa specifico riferimento alla citata Convenzione in vigore con il Paese estero , il cui articolo 4 paragrafo 2, stabilisce, conformemente al Modello OCSE, le *tie breaker rule*, ossia le regole volte a dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti. Dette regole fanno prevalere, su tutti, il criterio dell'abitazione permanente, a cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale (invocato dall'istante) e la nazionalità.

Da quanto precede, quindi, il requisito formale dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente potrebbe essere superato qualora l'istante, in base alle *tie breaker rule* previste dal Trattato, applicate nell'ordine gerarchico sopra descritto, risultasse residente nel Paese estero .

Nello specifico, poiché l'istante invoca quale criterio dirimente quello del luogo di soggiorno abituale, si presume che egli disponga di un'abitazione permanente e mantenga il centro degli interessi vitali in entrambi i Paesi.

Ciò chiarito, come già preliminarmente rilevato, il riscontro sul luogo di soggiorno abituale del Sig. TIZIO non può essere operato in questa sede, richiedendo la verifica di elementi fattuali che esulano dall'istituto dell'interpello ordinario, la cui funzione consulenziale ne limita l'ambito ai soli casi in cui ricorra un'incertezza interpretativa attinente alla norma tributaria (c.d. "interpello ordinario puro"), ovvero alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie (c.d. "interpello ordinario qualificatorio").

Infatti, come affermato più volte nei documenti di prassi, sono escluse dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento, come le questioni involgenti



problemi collegati alla residenza delle persone fisiche (Cfr. circolare 1° aprile 2016 n.9/E, e risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E).

Il medesimo principio, peraltro, è stato affermato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità che, nel sostenere la cedevolezza del requisito formalistico dell'iscrizione anagrafica rispetto all'approccio sostanziale previsto nelle Convenzioni, presuppone sempre l'accertamento di situazioni di fatto (Cfr. Cassazione Civile n. 26638 del 10 novembre 2017 e n. 20285 del 23 maggio 2013).

Con riferimento al quesito subordinato all'accertamento di residenza estera e relativo alla possibilità di avvalersi del regime di tassazione agevolata destinato ai lavoratori impatriati e disciplinato dall'articolo 16, comma 1, del D.Lgs. 147 del 2015, si osserva quanto segue.

La domanda formulata dal contribuente, basandosi su un fatto presupposto, ossia il rientro in Italia, meramente ipotetico e non ulteriormente precisato dal medesimo, non può configurarsi come un caso concreto e personale ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della legge n. 212 del 2000. Su tale aspetto, pertanto, l'istanza è da ritenersi inammissibile, con la conseguenza che non potranno prodursi gli effetti di cui al menzionato articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**