

Doppio lavoro, dipendente e autonomo, per la stessa azienda: preclude il regime forfetario?

di Federico Gavioli

Publicato il 26 settembre 2019

Il contribuente che consegue redditi per l'attività professionale e di lavoratore dipendente nei confronti del medesimo datore di lavoro può beneficiare del regime forfetario. La causa ostativa non trova applicazione se i due contratti (autonomo e dipendente) **preesistevano** prima della riformulazione della norma senza subire modifiche sostanziali.

Il 13 novembre 2019, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una nuova risposta in materia regime forfetario e contratto misto: leggi subito l'approfondimento >>>

L'Agenzia delle Entrate, con la **risposta all'interpello n. 382 del 16 settembre 2019**, fornisce interessanti precisazioni in merito alla **compatibilità tra regime forfetario, reddito di lavoro dipendente e di lavoro autonomo**.



I tecnici delle Entrate hanno affermato che il soggetto che percepisce redditi sia come professionista (nel caso in esame si trattava di un dentista) sia come dipendente con contratto d'opera di durata triennale per l'Azienda Sanitaria **non incorre in una delle cause ostative che impedisce l'accesso al regime forfetario** alle persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro, con i quali sono in corso rapporti di lavoro.

Duplicato contratto di lavoro (autonomo e dipendente) con la stessa azienda: si può accedere al forfetario?

Il soggetto che pone un quesito all'Agenzia delle Entrate è una dentista e lavora come libera professionista anche con contratto d'opera (come lavoratrice autonoma) per una azienda

sanitaria.

A partire dal 2017, a seguito di un provvedimento della magistratura, all'azienda sanitaria è stato intimato di assumere esclusivamente i soggetti interessati con contratti di lavoro dipendente a tempo determinato o indeterminato.

La situazione che si è prospettata, di conseguenza, con l'azienda sanitaria è che per non interrompere i servizi la stessa azienda ha trasformato seduta stante i contratti di collaborazione da libero professionista a dipendenza, di durata variabile in base alle sue necessità, da qualche mese ad un massimo di 3 anni.

Sulla trasformazione di tali contratti, il lavoratore non ha avuto in alcun modo possibilità di incidere.

In pratica, osserva il soggetto istante, l'azienda sanitaria non ha potuto più rinnovare i contratti d'opera in scadenza stipulati con i professionisti, trasformando alla scadenza tali rapporti in lavoro dipendente di due tipologie (con e senza possibilità di svolgere la libera professione).

I contratti d'opera ancora in essere rimarranno tali fino a scadenza.

La problematiche che emerge da tale comportamento, osserva il soggetto istante, è che dal 2017, si trova con due tipologie di rapporto di lavoro con la Azienda Sanitaria essendo titolare sia:

- di contratti d'opera (come lavoratrice autonoma) per lo svolgimento del servizio odontoiatrico festivo e prefestivo;
- di contratti di lavoro dipendente (che variano, nella durata, da due a sei mesi).

In particolare, i contratti d'opera sono stati sottoscritti nel 2016 con una durata di tre anni (il termine, quindi, si realizza nel 2019).

Sul punto, il dubbio sollevato dall'istante riguarda l'applicabilità della causa ostativa prevista dall'articolo 1, comma 57, lettera d-bis), della legge 23 dicembre 2014, n.190, (come modificata dalla legge di Bilancio 2019) a norma della quale non possono fruire 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.

L'istante chiede se può essere considerata causa ostativa all'applicazione del regime forfetario il passaggio da un rapporto di collaborazione a un rapporto di lavoro dipendente a tempo determinato (scaturito da un provvedimento dell'Autorità giudiziaria).

Il regime forfetario e la causa ostativa introdotta dalla Legge di Bilancio 2019

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, ha fornito i primi ufficiali chiarimenti sul regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti, introdotto dalla legge di Stabilità 2015 (articolo 1, commi da 54 a 89, legge 190/2014) e profondamente innovato dalla legge di Bilancio 2019 (articolo 1, commi da 9 a 11, legge 145/2018), per ampliarne il perimetro di applicazione.

La legge di Stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) 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, al fine di superare, progressivamente, le criticità derivanti dalla sovrapposizione di preesistenti regimi agevolativi destinati a soggetti con caratteristiche simili (regime fiscale di vantaggio, regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, regime contabile agevolato).

La legge di Bilancio 2019, veicolata nella legge 30 dicembre 2018, n. 145, all'articolo 1, commi da 9 a 11, ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario.

E' stata introdotta una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata, precisando che in caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'applicazione del regime forfetario, il limite di 65.000 euro è riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate.

Sono poi state abrogate le limitazioni stabilite in precedenza con riferimento al costo dei beni strumentali (20.000 euro) e alle spese per prestazioni di lavoro (5.000 euro) di cui rispettivamente alle lettere b) e c), del comma 54, dell'articolo 1, della legge n. 190 del 2014, nella formulazione previgente.

La legge di Bilancio 2019 ha comportato, da un lato, l'estensione dell'ambito di applicazione del regime forfetario e, dall'altro lato, la previsione di nuove cause ostative; tale disposizione impone di valutare le cause ostative di cui alle lettere d) e d-bis), alla luce della sopraggiunta ratio legis, che consiste nell'"evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo", al duplice fine di individuarne il relativo ambito di applicazione e di stabilire il momento in cui le stesse operano, se con riferimento all'anno o agli anni precedenti oppure a quello di applicazione del regime forfetario.

La lettera d-bis), del comma 57, dell'art.1 della legge di Stabilità 2015, è stata riformulata prevedendo 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, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

A differenza della precedente causa ostativa che faceva espresso riferimento alla verifica della percezione di redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'anno precedente, la nuova causa ostativa fa riferimento all'attività esercitata "prevalentemente" nei confronti di datori di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

I parametri cui fare riferimento per il calcolo della prevalenza sono i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Il requisito della prevalenza andrà inteso in senso assoluto, con la conseguenza che, per integrare la causa ostativa, occorrerà che i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro ovvero dei soggetti a essi riconducibili siano in ogni caso superiori al 50 per cento.

La causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai due periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.

Perciò, ad esempio, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1° gennaio 2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.

Circa l'interpretazione della locuzione "datori di lavoro", in linea con quanto previsto dalla previgente formulazione normativa, la relazione illustrativa ha chiarito che la lettera d-bis) ricomprende nel suo ambito di applicazione i soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR.

Tuttavia, alla luce della ratio legis ispiratrice della causa ostativa in esame, occorre effettuare alcune distinzioni.

In particolare, con specifico riferimento ai pensionati che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 2, del TUIR, gli stessi non incorreranno nella causa ostativa in esame ogniqualvolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

La causa ostativa si applicherà viceversa nei casi di interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio: licenziamenti, dimissioni ecc.) e di prosecuzione con l'ex datore di lavoro ovvero con soggetti direttamente o indirettamente a esso riconducibili dell'esercizio prevalente dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, usufruendo del regime forfetario.

Per quanto riguarda poi i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR, occorre verificare se si possano considerare i soggetti erogatori quali "datori di lavoro" nel senso voluto dalla causa ostativa.

A questo proposito, non rientrano in ogni caso nell'ambito di applicazione della causa ostativa, i percettori dei redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c), d), f), g), h), h-bis), i) ed l), del TUIR, ferma ovviamente restando la loro corretta qualificazione ai fini fiscali.

Viceversa, vi rientrano i percettori di redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere a), b) ed e), del TUIR.

Si tratta, in particolare, dei percettori delle seguenti categorie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
- indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;
- compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del D.P.R. 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Nell'ambito della categoria dei percettori di redditi di cui alla restante lettera c-bis), l'Agenzia delle Entrate ritiene che solo i revisori e i sindaci di società non rientrino nell'ambito di applicazione della causa ostativa, data l'intrinseca natura dell'attività svolta; viceversa, le altre categorie di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente previste vi rientrano (amministratori, collaboratori ecc.).

ATTENZIONE: L'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 134, del 6 maggio 2019, ha chiarito che il requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta.

I tecnici delle Entrate, con riferimento alla fattispecie rappresentata nell'istanza, evidenziano che il contribuente può aderire per il 2019 al regime forfetario in quanto la presenza della causa ostativa va valutata in detto anno e, ove ne sia accertata l'esistenza, comporterà la decadenza dal regime nel 2020.

Le Entrate nel richiamare la loro precedente circolare n.9/E del 10 aprile ricordano che in tale documento è stato prospettato il caso di un contribuente che abbia avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018.

Nel caso in esame le Entrate hanno chiarito che lo stesso può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente a esso riconducibili, dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.

Il doppio contratto di lavoro dipendente e autonomo per la stessa azienda non preclude il forfetario se i due rapporti preesistevano

L'Agenzia delle Entrate nel fornire la risposta al soggetto istante osserva che nel caso oggetto di interpello **non si verifica alcuna trasformazione di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo che la causa ostativa intende evitare**, permanendo immutato l'assetto negoziale antecedente la modifica normativa.

Infatti, il duplice rapporto di lavoro (rispettivamente relativo all'attività professionale di dentista e lavoratore dipendente) preesisteva all'entrata in vigore della lettera d-bis) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 e, sulla base di quanto descritto dall'istante, continua a esser tale senza subire alcuna modifica sostanziale.

Per i tecnici delle Entrate, alla luce di quanto chiarito dalla citata circolare n. 9/E del 2019 dell'Agenzia delle Entrate, non essendo integrata la causa ostativa di cui alla lettera d-bis) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, il soggetto istante può applicare il regime forfetario nel periodo d'imposta 2019 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

ATTENZIONE: È appena il caso di precisare che, nel periodo d'imposta 2020, a seguito della scadenza del contratto d'opera sottoscritto dall'istante, e in considerazione della conversione dello stesso in un rapporto di lavoro dipendente, sulla base di quanto descritto nell'istanza, i relativi redditi non saranno riconducibili all'ambito di applicazione del menzionato regime forfetario.

A cura di Federico Gavioli

Giovedì 26 Settembre 2019
