

IMPOSTE SUL REDDITO

Forfettari: nei contratti di somministrazione l'utilizzatore è datore di lavoro

di Laura Fava

In un [precedente contributo](#) è stata commentata la **causa di esonero** dall'applicazione della causa ostativa di cui alla [lettera d-bis, articolo 1, comma 57, L. 190/2014](#), in considerazione della **preesistenza del duplice rapporto lavorativo** (di lavoro autonomo e di lavoro dipendente) con il medesimo datore di lavoro. In particolare, è stato evidenziato che qualora **l'assetto negoziale** antecedente la modifica normativa **rimanga immutato**, è escluso l'operare della causa ostativa.

A tale conclusione, l'Agenzia delle entrate perviene in considerazione della *ratio legis* che è quella di contrastare "*artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo*", quindi, qualora siano **integrati i requisiti per l'applicazione della causa di esclusione** dal regime forfetario ma **non sussista alcun intento evasivo**, ad esempio perché il doppio rapporto lavorativo preesisteva, **la stessa non può trovare applicazione**.

Sempre in ragione della *ratio legis*, l'Agenzia delle entrate ha, nel corso degli ultimi mesi, fornito importanti chiarimenti anche sulla **locuzione** di "**datore di lavoro**" rilevante ai fini dell'applicazione della lettera d-bis).

Partendo dai chiarimenti forniti con la [circolare 9/E/2019](#), si considerano destinatari della causa ostativa di cui alla lettera d-bis), i soggetti che hanno percepito sia **redditi di lavoro dipendente**, di cui all'[articolo 49 Tuir](#) sia **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui all'[articolo 50 Tuir](#).

Tuttavia, sono state individuate delle **eccezioni**, con riferimento:

- ai soggetti **pensionati**, che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'[articolo 49, comma 2, Tuir](#) se il pensionamento è obbligatorio ai termini di legge;
- ai soli **revisori e sindaci** di società che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'[articolo 50, comma 1, lettera c-bis\), Tuir](#), data l'intrinseca natura dell'attività svolta. Rientrano, invece, nell'ambito di applicazione della causa ostativa gli altri soggetti inclusi nella lettera c-bis, come gli **amministratori** e i **collaboratori**;
- ai **percettori dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** di cui all'[articolo 50, comma 1, lettere c\)](#) (somme corrisposte a titolo di **borsa di studio** o di **assegno, premio, sussidio** per fini di studio o di addestramento professionale), [d\)](#) (remunerazioni dei sacerdoti), [f\)](#) (indennità e **gettoni di presenza** corrisposti per l'esercizio di pubbliche

funzioni dallo Stato, Regioni, Province e Comuni), [g\)](#) (le indennità percepite dai membri del **Parlamento** e per le **cariche elettive**, i **vitalizi**), [h\)](#) (le **rendite vitalizie** e a tempo determinato costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale), [h-bis\)](#) (prestazioni pensionistiche), [i\)](#) (altri assegni periodici), [l\)](#) (compensi percepiti dai soggetti impegnati in **lavori socialmente utili**), Tuir, sempreché la loro qualificazione ai fini fiscali sia corretta.

Nelle ipotesi di cui all'ultimo punto, infatti, l'Agenzia delle entrate ritiene che i soggetti erogatori del reddito **non possano considerarsi "datori di lavoro" nel senso voluto dalla causa ostativa**. In maniera conforme, si pronuncia l'Agenzia con le [risposte alle istanze di interpello n. 184/2019](#) e [179/2019](#).

Con la prima ([risposta 184/2019](#)), si rappresenta il caso di uno studente che, nel periodo del dottorato di ricerca presso l'istituto di ricerche, ha **conseguito una borsa di studio** erogata dall'istituto stesso. L'istante dichiara l'intenzione di **avviare un'attività di lavoro autonomo** che verrà **svolta prevalentemente nei confronti** del medesimo ente.

In considerazione della fattispecie concreta, l'Agenzia delle entrate ritiene che *"le predette elargizioni sembrano essere state corrisposte dall'istituto erogante esclusivamente **con l'intento di sostenere l'attività di studio** svolta presso il medesimo ente, ovvero **al di fuori di un rapporto di lavoro dipendente**"* e sul presupposto che si tratti di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'[articolo 50, comma 1, lettera c\), Tuir](#), in conformità a quanto chiarito nella [circolare 9/E/2019](#), non ritiene integrata la causa ostativa di cui alla lettera d-bis).

Con la più interessante [risposta 179/2019](#), è stato prospettato il caso di un soggetto che ha prestato la propria attività lavorativa a favore di una fondazione tramite un **contratto di somministrazione di lavoro** a tempo determinato **stipulato con un'agenzia interinale**, risolto a fine 2018 a seguito di dimissioni dell'istante e che nel 2019 quest'ultimo ha iniziato una **collaborazione con la medesima fondazione**.

Riteneva, dunque, l'istante che l'attività lavorativa prestata a favore dell'agenzia interinale non potesse essere considerata collaborazione indiretta con la fondazione, *"**trattandosi di enti diversi che non hanno alcuna relazione tra di loro**"* e che l'attività di collaborazione potesse, dunque, fruire del regime forfetario.

Di opposto avviso l'Agenzia delle entrate, la quale chiarisce che dallo schema contrattuale *"**emerge che, per tutta la durata della somministrazione, i lavoratori svolgono la loro attività alle dipendenze dell'agenzia di somministrazione, ma nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'impresa utilizzatrice**"*, impresa utilizzatrice che detiene poteri e obblighi **generalmente attribuiti al datore di lavoro**.

Nonostante dal punto di vista **formale** il contratto di lavoro subordinato sia stipulato tra il lavoratore e il somministratore, da un punto di vista **sostanziale** il rapporto di lavoro tra **utilizzatore e lavoratore** assume le caratteristiche di quello tra **datore di lavoro e lavoratore**,

come già emerso con la [risoluzione 55/E/2016](#).

Dovendo **verificare il requisito della “prevalenza”** dello svolgimento dell’attività di lavoro autonomo con il precedente datore di lavoro (utilizzatore del contratto di somministrazione) **solamente al termine del periodo d’imposta**, l’Agenzia delle entrate conclude che qualora il contribuente alla fine del 2019 dovesse effettuare prevalentemente prestazioni a favore della fondazione, egli decadrebbe dal regime forfetario nel 2020.



Seminario di specializzazione

**L'OBBLIGO DEL CONTROLLO DI GESTIONE INTRODOTTO
DAL NUOVO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)