Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 24/2026

OGGETTO: ***Regime forfetario – art. 1, co. 54–89, della l. n. 190 del 2014 – causa ostativa ex art. 1, co. 57, lett. b), della l. n. 190 del 2014 – contratto di rete – rete–contratto – art. 12, co. 3, della l. n. 81 del 2017 – non applicabilità***

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

QUESITO

La dottoressa Tizia (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in merito all'applicabilità del regime forfetario, disciplinato dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, "Regime Forfetario"), nel caso di conclusione di un contratto di rete.

In particolare, l'Istante rappresenta di essere un medico [...] e di aver aderito al Regime Forfetario a partire dall'anno di imposta 2024¿ nel corso del 2025, intende avviare una collaborazione con altri due medici [...] (di seguito, "Medico 1" e "Medico

2"), nella forma della cd. rete-contratto, di cui all'articolo 12, comma 3, della legge 22 maggio 2017, n. 81.

L'Istante intende partecipare a una *"rete pura tra professionisti da costituirsi nella forma della rete contratto"* ed evidenzia che *"la rete tra professionisti si doterebbe di un 'programma comune di rete' da esplicitarsi nel contratto di rete*" e che tale rete *"consentirebbe ai professionisti 'retisti', al fine di perseguire il programma comune di rete, di eventualmente ricorrere* [...] *alla codatorialità*". Tale codatorialità, prosegue l'Istante, *"consentirebbe l'utilizzazione, da parte dei 'retisti', della prestazione lavorativa di uno o più lavoratori dipendenti con le regole stabilite nel contratto di rete*".

Nel caso specifico, l'Istante afferma che il Medico 1 sarà il soggetto responsabile degli adempimenti riguardanti la gestione del rapporto di lavoro e gli oneri amministrativi, il quale addebiterà pro-quota agli altri retisti codatori (l'Istante e il Medico 2) le somme "*in funzione dell'utilizzo del lavoratore dipendente ad essi direttamente e analiticamente imputabile*"; l'Istante sottolinea, inoltre, che non è prevista alcuna remunerazione aggiuntiva per il retista Medico 1.

Ciò premesso, l'Istante chiede se la partecipazione alla rete-contratto tra professionisti sopra descritta integri la causa ostativa al Regime Forfetario prevista dalla lettera *d)* del comma 57 dell'articolo 1 della l. n. 190 del 2014.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la partecipazione alla rete-contratto non costituisca causa ostativa all'accesso del Regime Forfetario, in assenza di un esplicito richiamo alla partecipazione alle reti di esercenti la professione all'interno dell'articolo 1, comma 57,

lettera *d)*, della l. n. 190 del 2014 e data la finalità della causa ostativa in esame di evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, conseguiti nello stesso periodo di imposta e imputabili al medesimo contribuente, siano assoggettati a due diversi regimi di tassazione.

L'Istante sostiene, infatti, che tramite l'istituto della rete-contratto non deriverebbe un reddito di impresa o di lavoro autonomo, poiché *"la rete tra professionisti da costituirsi tra l'Istante, 'Alfa' e 'Beta', rappresenterebbe sostanzialmente solo la modalità per consentire ad 'Alfa' di ottenere il rimborso della parte degli oneri legata all'utilizzo del lavoratore dipendente ad essi direttamente e analiticamente imputabile* [...]".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che il presente parere non presuppone né implica alcuna valutazione sulla sussistenza dei requisiti richiesti per l'applicazione del Regime Forfetario previsti dalla l. n. 190 del 2014, in particolare, quello di cui alla lettera *b)* del comma 54 della l. n. 190 del 2014, nonché sull'eventuale ricorrenza delle altre cause ostative all'applicazione di detto Regime. Inoltre, non si esprime alcun giudizio circa il rispetto dei presupposti, anche civilistici, per la costituzione di un rapporto di rete-contratto tra esercenti arti e professionisti, né in merito alla costituzione e la gestione del rapporto di lavoro nei termini indicati in istanza (distacco del personale, codatorialità).

L'Istante formula un quesito interpretativo concernente esclusivamente la causa ostativa al Regime Forfetario indicata all'articolo 1, comma 57, lettera *d)*, della l. n. 190 del 2014 chiedendo se la partecipazione di un professionista in Regime Forfetario a una

"rete pura tra professionisti da costituirsi nella forma della rete contratto" (di seguito, "rete-contratto") possa integrare tale causa ostativa.

Giova ricordare che l'articolo 3 del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33 dispone che "[c]*on il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa* [...]".

L'articolo 12, comma 3, della l. n. 81 del 2017 ha, poi, esteso "[a]*l fine di consentire la partecipazione ai bandi e concorrere all'assegnazione di incarichi e appalti privati*", la possibilità di *"costituire reti di esercenti la professione e consentire agli stessi di partecipare alle reti di imprese, in forma di reti miste, di cui all'articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, con accesso alle relative provvidenze in materia"¿ ossia, la richiamata disposizione consente di costituire reti di professionisti e di permette agli stessi di partecipare a reti di imprese (i.e., le cc.dd. reti miste)*".

L'articolo 1, comma 57, della l. n. 190 del 2014 prevede cause ostative al Regime Forfetario e, in particolare, quella di cui alla lettera *d)* in base alla quale non possono fruire di tale Regime *"gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o*

a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni".

In relazione alla richiamata causa di esclusione, la circolare n. 9/E del 10 aprile 2019 ha chiarito che *"*[...] *la relazione illustrativa alla legge di bilancio 2019 specifica che le modifiche* [alla citata lettera *d)*] *rispondono alla ratio di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte. A tal proposito, giova ricordare che ratio della previgente formulazione normativa era di evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta e imputabili al medesimo contribuente fossero assoggettati a due diversi regimi di tassazione (cfr. risoluzione n. 146/E del 2009). La nuova ratio, al pari della precedente, evita l'assoggettamento a diversi regimi di tassazione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo conseguiti; tuttavia, l'effetto segregativo è ora più accentuato, al fine di evitare il frazionamento delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte* [...]".

In merito ai contratti di rete e, nello specifico, a una cd. rete-contratto (come quella rappresentata nell'istanza), va rilevato che, secondo la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, *"l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso".*

La circolare n. 20/E del 18 giugno 2013 ha successivamente chiarito che "[n]*ella rete-contratto la titolarità di beni, diritti, obblighi ed atti è riferibile, quota parte, alle singole imprese partecipanti¿ in generale, la titolarità delle situazioni giuridiche rimane individuale dei singoli partecipanti, sebbene l'organo comune possa esercitare una rappresentanza unitaria nei confronti dei terzi*" e, inoltre, che "[c]*iascuna impresa aderente alla rete, pertanto, farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto e i ricavi che ha realizzato per l'attuazione del programma di rete, a prescindere dall'esistenza o meno di un organo comune dotato di poteri di rappresentanza. Ne deriva che, ai fini fiscali, i costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete saranno deducibili o imponibili dai singoli partecipanti secondo le regole impositive fissate dal testo unico ed andranno indicati nella dichiarazione degli stessi*".

Alla luce delle indicazioni sopra fornite, applicabili *mutatis mutandis* anche alle reti-contratto costituite tra esercenti arti e professioni, si ritiene che, stante la diretta imputazione delle singole operazioni ai soggetti (professionisti) retisti che le compongono, le medesime reti-contratto non *"esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni"* e, di conseguenza, non si verifica quell'effetto di "*frazionamento delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte"* che la clausola ostativa in parola [*i.e*., la lettera *b)*] intende precludere ai soggetti in Regime Forfetario.

Pertanto, si ritiene che la partecipazione a una rete-contratto da parte di un professionista in Regime Forfetario non integri i presupposti della causa ostativa di cui alla lettera *d)* del comma 57 dell'articolo 1 della l. n. 190 del 2014. L'Istante potrà, quindi,

aderire a una rete pura tra professionisti da costituirsi nella forma della rete-contratto e permanere nel Regime Forfetario, sempreché sia in possesso di tutti i requisiti indicati dalla legge e non ricorra alcuna delle cause ostative di cui al richiamato comma 57.

Resta inteso che, laddove l'attività svolta tramite la rete-contratto risulti qualificabile come esercizio di una società di fatto (che svolge un'attività commerciale direttamente o indirettamente riconducibile a quella svolta dall'esercente attività d'impresa, arte o professione) si integrerebbe la causa ostativa in commento, poiché tale tipologia di società è equiparata alle società in nome collettivo [richiamate nella citata lettera *b)*].

Il presente parere è reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)