

Risposta n. 397

OGGETTO: Articolo 1, comma 57, lettera d) della legge 23 dicembre 2014, n. 190, come modificato dall'articolo 1, commi da 9 a 11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Cause ostative all'applicazione del regime c.d. forfetario

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

QUESITO

L'istante rappresenta di esercitare l'attività di ingegnere (codice ATECO 711210, "attività degli studi di ingegneria") e di emettere fatture prevalentemente nei confronti di tre società di ingegneria a responsabilità limitata, delle quali è altresì socio.

In particolare, si tratta delle società:

1) Alfa S.r.l., partecipata dall'istante e dal signor Tizio, entrambi amministratori e titolari ciascuno del 50 per cento del capitale sociale. La società svolge le attività di "elaborazione elettronica dati contabili (esclusi c.a.f.)" (codice 631111), "servizi di ingegneria integrata" (codice 711220), "altra consulenza amministrativa" (codice 702209) e "altri servizi per le imprese n.c.a." (codice 829999);

2) Beta S.r.l., partecipata al 30 per cento dall'istante, al 30 per cento dal signor Tizio e al 40 per cento dal signor Caio, il quale ne è amministratore. La società svolge l'attività di "servizi di progettazione di ingegneria integrata" (codice 711220);

3) Gamma S.r.l., partecipata al 30 per cento dall'istante, al 30 per cento dal signor Tizio e al 40 per cento dal signor Sempronio, il quale ne è amministratore. La società svolge l'attività di "servizi di progettazione di ingegneria integrata" (codice 711220).

L'istante fa presente che non sono mai stati divisi gli utili delle tre predette società e che non si intende farlo in futuro.

Con documentazione integrativa presentata in data ... (prot. ...) è stato ulteriormente precisato, in riferimento alle tre suddette società, che "*non ci sono accordi o patti parasociali diversi da quelli presenti nell'atto costitutivo e statuto*" e che "*con i soci delle società non sussiste alcun rapporto di parentela*".

Alla medesima documentazione integrativa sono state allegare tre tabelle, riferite rispettivamente a ognuna delle società partecipate, relative all'incidenza delle prestazioni rese dal contribuente a ciascuna delle menzionate società rispetto all'ammontare complessivo degli acquisti effettuati da ognuna delle stesse: dai dati forniti emerge che, nell'anno 2018, tale incidenza è compresa tra l'1,50 per cento e il 9 per cento.

L'istante riferisce, inoltre, di aver usufruito per il 2018 del c.d. regime forfetario e, rilevando quanto stabilito dall'articolo 1, comma 57, lettera *d*), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, così come modificato dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), chiede chiarimenti in merito al controllo diretto o indiretto, relativamente a società a responsabilità limitata, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter aderire anche per l'annualità 2019 al cd. regime forfetario in quanto, per l'operatività della causa ostantiva in parola sarebbe necessario il

controllo del 50 per cento + 1 di società a responsabilità limitata che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si rappresenta che il presente parere attiene esclusivamente alla causa ostativa di cui alla seconda parte dell'articolo 1, comma 57, lettera *d)*, della legge 23 dicembre 2014, n.190, come modificata dalla legge di bilancio 2019. Resta, pertanto, esclusa qualsivoglia considerazione in merito ai requisiti di applicazione del regime forfetario previsti dalla legge n. 190 sopracitata, nonché delle ulteriori cause ostative ivi previste.

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.

La 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, di quella di cui alla lettera *d)* del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

In particolare, per quel che qui rileva, la lettera *d)* del comma 57 prevede che non possono applicare il regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

In argomento, la circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, cui si rinvia per completezza, ha chiarito che affinché operi tale causa ostativa è necessaria la compresenza:

- 1) del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata e
- 2) dell'esercizio da parte della stessa di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Inoltre, nel medesimo documento di prassi è affermato che, conformemente alla *ratio legis*, per la definizione di controllo, diretto e indiretto, occorre riferirsi all'articolo 2359, primo e secondo comma, del codice civile. Con particolare riferimento al controllo indiretto, è altresì specificato che, ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma del citato articolo 2359, si computano anche i voti spettanti a persona interposta tra cui, ai fini della disciplina dei forfetari, andranno ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR.

La lettera *d)* in esame richiede, inoltre, per l'attivazione della causa ostativa, che la società a responsabilità limitata o l'associazione in partecipazione esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

Sul punto, la circolare n. 9/E sopracitata ha chiarito che occorre avere in ogni caso riguardo alle attività effettivamente svolte in concreto dal contribuente e dalla società a responsabilità limitata controllata, indipendentemente dai codici ATECO 2007 dichiarati, per valutarne la correlazione.

Al fine di individuare parametri di riferimento oggettivi, nell'ipotesi di attività esercitate dalla società a responsabilità limitata appartenenti di fatto alla medesima sezione ATECO di quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario, la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniqualvolta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

In assenza di una delle predette condizioni, la causa ostativa non opera e il contribuente può applicare o permanere nel regime forfetario.

Riguardo alla decorrenza della causa ostativa, la medesima circolare precisa che ai fini della verifica delle stessa assume rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime può essere verificata la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. a quelle esercitate dal contribuente in regime forfetario.

Pertanto, in linea generale 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 - decadrà dal regime nel 2020.

Con riferimento al caso di specie, in relazione alla partecipazione detenuta dall'istante nella società Alfa S.r.l., si rileva il ricorrere della prima condizione, costituita dal controllo diretto di cui all'articolo 2359, primo comma, n. 2, del codice civile [cfr. sub 1)]. In particolare, come chiarito nella citata circolare n. 9/E del 2019, risulta integrato il numero 2) del primo comma del citato articolo 2359 del codice civile nel caso di partecipazione da parte di un contribuente che applichi il regime forfetario al 50 per cento in una società a responsabilità limitata (fermi restando gli ulteriori requisiti).

Venendo alla seconda condizione [cfr. sub 2)], dal momento che i codici ATECO delle due attività rispettivamente svolte dall'istante e dalla società a responsabilità limitata controllata appartengono alla medesima sezione ATECO (la sezione "M"), la riconducibilità delle due attività economiche esercitate è da ritenersi sussistente, considerato che la persona fisica che usufruisce del regime forfetario percepisce compensi per la sua attività professionale oltre che per il ruolo di amministratore, tassabili con imposta sostitutiva, dalla società a responsabilità limitata controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

Pertanto, essendo integrata la causa ostativa di cui alla lettera *d)* del comma 57

dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, secondo quanto chiarito dalla citata circolare n. 9/E del 2019, l'istante decadrà dal regime forfetario nel periodo d'imposta 2020 ai sensi del successivo comma 71 del citato articolo 1, ferma restando comunque l'applicabilità del regime forfetario nel periodo d'imposta 2019.

Ciò posto, considerato che i chiarimenti interpretativi da cui discende, nel caso di specie, la decadenza dal regime forfetario sono sopraggiunti con la pubblicazione della circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, al fine di salvaguardare i comportamenti tenuti dai contribuenti nelle more della pubblicazione della stessa, si ritiene che, qualora cessi dalla carica di amministratore e non sia effettuata alcuna cessione di beni o prestazione di servizi da parte dell'istante alla s.r.l. controllata a decorrere dalla predetta data di pubblicazione, lo stesso non decadrà dal regime forfetario nel periodo d'imposta 2020.

Venendo alle partecipazioni detenute dal contribuente nelle società Beta S.r.l. (30 per cento) e Gamma S.r.l. (30 per cento), si rileva che, sulla base di quanto affermato dall'istante, non sussisterebbe alcun controllo di diritto né influenza dominante su alcuna delle due società, ai sensi del primo comma, numeri 1) e 2), e secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, né rapporti di parentela tra i soci [cfr. sub 1)].

Per quanto riguarda, infine, il controllo c.d. di fatto di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, lo stesso richiede un esame fattuale che esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello. In ogni caso, si osserva in linea generale che, qualora dovesse permanere nel 2019 l'esigua fornitura di servizi alle due società partecipate, potrebbe non ravvisarsene la sussistenza nel caso in esame.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)