

Risposta n. 554

OGGETTO: Articolo 1, comma 57, lettera d) 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

L'istante rappresenta di svolgere la professione di ... (attualmente in regime forfettario) e di aver intenzione di costituire una società a responsabilità limitata insieme ad altri quattro soggetti, anch'essi svolgenti la professione di ... , per l'esercizio in comune delle seguenti attività:

- programmazione e realizzazione di corsi di aggiornamento e/o perfezionamento per ... (codice ATECO ...);
- edizione di libri, opuscoli e altre pubblicazioni sempre riferiti al mondo della ..., indirizzati a specialisti del settore (codice ATECO ...).

L'istante rappresenta inoltre che la partecipazione dei cinque soci nella costituenda società sarebbe paritaria (20 per cento delle quote ciascuno) e che tra i medesimi non esistono vincoli di parentela.

In istanza si afferma, altresì, che i soci non intendono fatturare alcunché con la propria partita iva in regime agevolato alla Srl, attendendo invece la distribuzione del

dividendo.

Con documentazione integrativa presentata in data ... (prot. R.U. n. ...), è stato precisato che attualmente l'istante e gli altri soci non stanno svolgendo in via diretta le attività che saranno attribuite alla costituenda Srl e che non vi sono attualmente contratti aventi ad oggetto diritti d'autore sottoscritti dall'istante e altri soci.

Inoltre, alla medesima documentazione integrativa è stata allegata la bozza di contratto di cessione dei diritti d'autore che i soci intendono sottoscrivere con la Società, da cui emerge che l'istante e gli altri soci concederanno gratuitamente alla costituenda Srl lo sfruttamento economico di detti diritti d'autore.

Alla luce di quanto sopra, viene richiesto il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito all'operatività, nel caso rappresentato, della causa ostativa prevista dalla seconda parte della lettera *a*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, la quale dispone 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.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Sulla base dei chiarimenti forniti dalla circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, l'istante ritiene che la costituzione della Srl così come specificato, che svolga le attività citate, non costituisca causa ostativa al mantenimento e/o all'adozione del regime forfetario da parte dei soci che svolgono l'attività professionale di

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 sopraccitata 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 della 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 l'anno di costituzione della società 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 nell'anno successivo.

Con riferimento al caso di specie, in relazione alla programmata costituzione di una società a responsabilità limitata, i cui soci saranno cinque soggetti non legati da alcun vincolo di parentela con il 20 per cento delle quote ciascuno, si rileva che, sulla base di quanto affermato in istanza, non sussisterebbe alcun controllo di diritto né influenza dominante sulla costituenda 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 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.

Al riguardo, tuttavia, occorre precisare che con la circolare n. 9/E del 2019 è stato precisato che, data la peculiare natura dei proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore (che ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera b), del TUIR, sono considerati redditi di lavoro autonomo), *«gli stessi concorreranno alla verifica del limite di 65.000 euro solo se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo»*.

Pertanto, ai fini dell'identificazione del controllo c.d. di fatto, sarà necessario considerare inclusi tra gli eventuali rapporti tra l'istante e la società partecipata (quali, ad esempio, la prevalenza tra i fornitori della società dei menzionati soci ovvero tra i clienti della società dei pazienti dei soci) anche il valore economico della cessione (a titolo gratuito) dei diritti d'autore da parte dei soci alla società.

Con riferimento alla seconda condizione [cfr. sub 2)], si evidenzia che, secondo

quanto dichiarato in istanza, le attività che saranno svolte dalla costituenda società rientrano in sezioni ATECO (sezione "P" e "J") differenti rispetto a quella in cui rientra l'attività di ... svolta dall'istante (sezione "Q").

Sulla base dei chiarimenti forniti dalla circolare n. 9/E sopracitata, la scrivente ritiene che, ove le attività effettivamente esercitate dalla persona fisica e dalla società dovessero ricondursi a sezioni ATECO differenti (esame vertente su una questione di fatto non esperibile in sede di interpello e su cui rimane fermo ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria), non risulterebbe comunque integrata la causa ostativa di cui alla lettera *d*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014; circostanza che non comporterebbe la decadenza dell'istante dal regime forfetario nel periodo di imposta successivo.

In considerazione di quanto sopra rappresentato in relazione alla cessione dei diritti d'autore dei soci, tuttavia, qualora l'effettiva attività svolta dalla costituenda società si concretizzi unicamente nello sfruttamento degli stessi, si ritiene di essere in presenza di *«esercizio da parte della stessa di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni»*.

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)