

Risposta n. 504

OGGETTO: Articolo 1, comma 57 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 cd. forfetario.

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

QUESITO

L'istante rappresenta di essere socio della società Alfa S.r.l., con sede in ..., partita IVA ..., iscritta nel Registro delle imprese dal ... 2019.

La società svolge la sua attività nel campo della ..., in particolare è stato attribuito il codice ATECO ... e la sua attività si concretizza in ...

La compagine societaria è composta da quattro professionisti, due iscritti all'Ordine degli ... e due che si iscriveranno entro pochi mesi. I soci non hanno legami di parentela e detengono il 25 per cento delle quote societarie ciascuno.

L'istante evidenzia che legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) ha modificato e ampliato il regime forfetario previsto dall'articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, incrementando la soglia dei ricavi e compensi ad euro 65.000,00, abolendo molte cause di esclusione e inserendone di nuove.

In particolare, secondo la nuova formulazione della lettera *d)* del comma 57 del

citato articolo 1, non possono avvalersi del regime forfettario le imprese e i professionisti che partecipano contemporaneamente a società di cui all'articolo 5 del TUIR, ovvero che "*controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata ... le quali esercitano direttamente o indirettamente le medesime attività svolte dagli esercenti attività d'impresa arti o professioni*".

Sul punto, l'istante rappresenta che tutti e quattro i soci della Alfa S.r.l. intendono richiedere personalmente la partita IVA, con contestuale iscrizione alla Cassa degli ..., ai fini dell'applicazione del regime forfettario: nello specifico, ciascuno dei soci richiederà il codice ATECO ..., fatturando il compenso per l'opera svolta direttamente ad Alfa S.r.l..

In relazione alla fattispecie descritta il contribuente, mediante gli interPELLI in oggetto, pone all'Amministrazione finanziaria i due seguenti quesiti:

1) ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *a)*, della legge 27 luglio 2000, n. 212, 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 - previsto come causa di esclusione dal regime forfettario dalla seconda parte della lettera *d)* sopracitata;

2) ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *c)*, della legge n. 212 del 2000, la Società chiede conferma che, in ogni caso, il comportamento prospettato non costituisce una fattispecie abusiva, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della predetta legge.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al primo quesito, l'istante afferma che, poiché ciascuno dei soci detiene il 25 per cento delle quote societarie e che tra gli stessi non vi sono vincoli di parentela, non sarebbe integrato il requisito del "controllo diretto o indiretto" previsto dalla seconda parte della lettera *d)* del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del

2014.

Pertanto, la causa ostativa in parola non sarebbe applicabile al caso di specie, con la conseguenza che, conclude l'istante, non vi sarebbero ostacoli all'apertura della partita IVA, da parte sua e degli altri singoli soci, in regime di contribuenti forfetari.

Con riferimento al secondo quesito, l'istante ritiene che la fattispecie prospettata non integri un'ipotesi di abuso del diritto, alla luce di quanto previsto dall'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000. Tale assunto viene motivato affermando che:

- sono presenti le valide ragioni economiche per l'apertura della partita IVA e il percepimento del compenso per l'opera svolta;

- il vantaggio fiscale conseguito non sarebbe indebito, costituendo un "legittimo risparmio fiscale" riconosciuto dal nostro ordinamento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione al primo quesito (interpello n. ... articolo 11, comma 1, lettera *a*) , della legge 27 luglio 2000, n. 212), si rileva quanto segue.

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 *a*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

In particolare, per quel che qui rileva, la lettera *a*) 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* volta a evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte, 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, si rileva che la compagine sociale della Alfa S.r.l. è formata dai signori Tizio, Caio, Sempronio e Mevio, ciascuno con una quota del 25 per cento del capitale sociale di euro ...; l'amministratore unico della società è il signor Filano. Sulla base di quanto affermato dall'istante, in relazione alla partecipazione dal medesimo detenuta nella società in parola, non sussisterebbe alcun controllo di diritto né influenza dominante sulla 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 attiene al controllo c.d. di fatto di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, si osserva che non è da escludere che lo stesso sussista nel caso di specie, circostanza che comunque richiede un esame fattuale non esperibile dalla scrivente in sede di interpello.

Ciò posto, si procede di seguito alla verifica della seconda condizione [cfr. sub

2)], la cui sussistenza, come sopra evidenziato, determinerà l'operatività della causa ostantiva in parola solamente in concorso con il requisito del controllo.

Sul punto, dal momento che i codici ATECO delle due attività, che saranno rispettivamente svolte dall'istante e dalla società a responsabilità limitata controllata, appartengono alla medesima sezione ATECO (la sezione "..."), la riconducibilità delle due attività economiche esercitate sarà da ritenersi sussistente, considerato che l'istante prospetta di ricevere compensi per la sua attività professionale dalla società la quale, a sua volta, dedurrà dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

Con riferimento al caso di specie, dunque, la causa ostantiva 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, non risulta integrata se non vi è alcun controllo diretto o indiretto dell'istante rispetto alla società a responsabilità limitata di cui detiene il 25 per cento delle quote, con particolare riferimento al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile.

Si rappresenta, infine, che rimane impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, sia sulla congruità dei compensi fatturati dal soggetto istante alla società srl partecipata in presenza di comportamenti antieconomici, sia *a fortiori* sull'eventuale natura di mero soggetto interposto nella prestazione dei servizi di ... della società menzionata in istanza qualora ne consegua un risparmio d'imposta in violazione di legge. L'accertamento dell'eventuale natura di mero soggetto interposto della società in parola è suscettibile di determinare, ricorrendone i presupposti, l'applicazione della lettera *d-bis)* del comma 57 del citato articolo 1, con fuoriuscita del contribuente dal regime forfetario nell'anno successivo.

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.

In relazione al secondo quesito (interpello n. ... articolo 11, comma 1, lettera

c), della legge 27 luglio 2000, n. 212), si rileva quanto segue.

Alla luce delle considerazioni svolte *supra* in relazione al quesito di carattere interpretativo, si ritiene che risultino insussistenti i presupposti per la valutazione degli elementi costitutivi delle fattispecie cd. abusive, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

In particolare, le ipotesi che potrebbero, alternativamente o congiuntamente, verificarsi sono le seguenti:

- applicabilità delle lettere *d)* e/o *d-bis)* del comma 1 dell'articolo 57 della legge n. 190 del 2014;

- non congruità dei compensi fatturati dal soggetto istante alla società a responsabilità limitata di cui è socio in presenza di comportamenti antieconomici;

- configurabilità della società a responsabilità limitata quale mero soggetto interposto nella prestazione dei servizi di

Qualora anche una delle predette ipotesi facesse emergere un vantaggio fiscale, lo stesso sarebbe in violazione diretta della disposizione di legge, di volta in volta, interessata.

Viceversa, qualora nessuna delle predette ipotesi facesse emergere un vantaggio fiscale in diretta violazione di legge, il risparmio d'imposta conseguito dall'adesione al regime forfetario sarebbe in linea con la *ratio* sottesa al medesimo regime forfetario, non configurando, perciò, lo stesso un indebito vantaggio fiscale ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

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)