

Risposta n. 398

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 svolgere l'attività di ingegnere, codice Ateco 71.12.10 - Attività degli studi di ingegneria, (in regime forfetario sin dal 2016) e di detenere il 40% delle quote di partecipazione in una società di ingegneria, di cui l'altro 60% è detenuto da altro ingegnere non collegato in alcun modo all'istante se non in virtù del rapporto societario.

La società partecipata opera esclusivamente con codice Ateco 71.12.10 - Attività degli studi di ingegneria - e l'istante è co-amministratore della stessa, con poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione, ma non percepisce compensi specifici per detta attività.

L'istante precisa che non sono stati attribuiti diritti particolari sulle quote sociali né esistono patti o accordi ulteriori rispetto a quelli stabiliti nello statuto sociale.

In argomento, chiarisce che per le deliberazioni sociali l'assemblea è

regolarmente costituita con tanti soci che rappresentano almeno il 50% del capitale sociale e delibera a maggioranza assoluta del capitale presente.

La società non opera in regime di trasparenza fiscale.

L'istante evidenzia che, alla data del 31 dicembre 2018 e tuttora, non possiede altre quote di società e che il proprio reddito è sviluppato esclusivamente nei confronti della società di ingegneria di cui sopra per la quale svolge prestazioni professionali specifiche (programmazione *software*, redazione progetti tecnici, manuali d'uso e schemi elettrici).

Con documentazione integrativa del 6 settembre 2019, prot. RU n. 685154, l'istante specifica altresì che:

" - in base all'art. 8, comma 4 dello statuto, i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta e tale norma non è stata derogata dall'emissione di particolari categorie di quote (previste dall'art. 26 del DL n. 179/2012), dall'attribuzione di particolari diritti ai soci (previsti dall'art. 2468, comma 3 del codice civile) o da patti parasociali;

- in base all'art. 14, comma 1 dello statuto, le decisioni dei soci sono sempre adottate mediante metodo assembleare esclusivo ovvero le decisioni dei soci sono sempre adottate mediante deliberazione assembleare assunta ai sensi dell'art. 2479-bis del codice civile;

- in base all'art. 17, comma 1 dello statuto, l'assemblea ordinaria è regolarmente costituita con la presenza di tanti soci che rappresentino almeno la metà del capitale sociale e delibera a maggioranza assoluta del capitale presente, fatti salvi quorum deliberativi qualificati previsti dal codice civile o da leggi speciali per le assemblee straordinarie e senza poteri di veto dello Scrivente in relazione alle decisioni da prendere in entrambe le tipologie di assemblee;

- in base all'art. 19, comma 3 dello statuto, la nomina degli amministratori e la scelta del sistema di amministrazione compete ai soci, che decidono a maggioranza assoluta del capitale sociale".

Ciò posto, l'interpellante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di fruire, per il periodo d'imposta 2019, del c.d. regime forfetario ai sensi 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).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter applicare il regime forfetario sia nell'anno 2019 che per i seguenti in quanto i suoi compensi sono inferiori al limite di 65.000 euro e la partecipazione in società non permette il controllo della stessa, poiché inferiore al 50% (non dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria).

Il fatto che sia amministratore e che abbia sviluppato il proprio reddito quasi esclusivamente nei confronti della società di cui possiede la partecipazione risulta irrilevante ai fini dell'applicazione del regime forfetario.

A supporto del proprio convincimento richiama il disposto di cui alla lettera *d*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 e i chiarimenti forniti in argomento dalla circolare n. 9/E del 2019.

In definitiva, l'istante ritiene di poter permanere nel regime forfetario per l'anno 2019 e i successivi.

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, alla luce della più volte citata *ratio legis*, per la definizione di controllo, diretto e indiretto, occorre riferirsi all'articolo 2359, primo e secondo comma, del codice civile. Ai sensi del primo comma sono considerate società controllate:

"1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

3) *le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa*".

Con particolare riferimento al controllo indiretto, infine, è 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.

Considerata la *ratio legis* sottesa alla predetta causa ostativa, 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 sub 1) e 2), richiamate dall'articolo 1, comma 57, lettera *d)*, in parola, 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, sulla base di quanto affermato dall'istante non sussisterebbe alcun controllo di diritto né influenza dominante sulla società di cui è socio 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 primo comma dell'articolo 2359 del codice civile, lo stesso richiede un esame fattuale che esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

Tuttavia, qualora siano presenti nell'anno 2019 rapporti economici tra lo stesso e la società di cui è socio (da cui emerga, a mero titolo esemplificativo, che l'istante è l'unico o il principale fornitore della società, ad esempio attraverso un confronto tra il fatturato dell'istante e la totalità degli acquisti per servizi da parte della società di cui è socio), non è da escludere che possa essere integrato il controllo di fatto dell'istante sulla società di cui è socio.

Con riferimento 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, 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, qualora venisse integrata la causa ostativa di cui alla lettera a) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, a seguito del riscontro in concreto del controllo di fatto (condizione *sub 1*), secondo

quanto chiarito dalla citata circolare n. 9/E del 2019, l'istante decadrebbe 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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)