

Tipologia: **FISCO**
Protocollo: **2004319**
Data: **09/05/2019**

Oggetto: **novità al regime forfetario e i chiarimenti delle entrate**
Allegati: **no**

NOVITA' AL REGIME FORFETARIO E I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE

Gentile Associato,

con la presente desideriamo informarLa che l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato in data 23.4.2019 ben **14 risposte ad interpello** (dalla n. 114 alla n. 127) **sul regime forfetario** (ex L. 190/2014) che **interessano le cause ostative introdotte dalla legge di bilancio 2019** e che si rifanno ai **chiarimenti recentemente resi con la circolare n.9/E/2019**, seppur con alcuni elementi di novità. Tra i principali chiarimenti viene precisato che, **affinchè operi la causa ostativa dal regime forfetario determinata dal controllo di srl** occorre che **l'attività della società sia riconducibile a quella svolta dal soggetto in regime forfetario**. Tale condizione è ritenuta sussistente se: i) **le attività sono incluse in una medesima sezione ATECO**; ii) **la persona fisica effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi alla srl**, controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i relativi componenti negativi. La necessità di verificare tale condizione sulla base del rapporto srl-persona fisica intrattenuto in corso d'anno fa sì che **la causa ostativa vada valutata nell'anno di applicazione del regime e non nell'anno precedente**. Pertanto, chi possiede una quota di controllo in una srl può accedere ed applicare il regime agevolato per il 2019, salvo fuoriuscirvi dal 2020 se la riconducibilità delle attività è soddisfatta in base al duplice criterio sopra definito. A quest'ultimo riguardo, **la risposta interpello 23.4.2019 n. 126 precisa che**, poichè i chiarimenti da cui può discendere la decadenza dal regime forfetario sono stati forniti con la circolare n.9/E/2019, al fine di salvaguardare i comportamenti tenuti nelle more della stessa, **è possibile continuare ad applicare il regime agevolato anche nel 2020, qualora non sia effettuata alcuna ulteriore cessione di beni o prestazione di servizi alla srl controllata a decorrere dalla data di pubblicazione del documento di prassi** (ossia dal 10.4.2019).

Premessa

L'**art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014** 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, al fine di superare, progressivamente, le criticità derivanti dalla sovrapposizione di preesistenti regimi agevolativi destinati a soggetti con caratteristiche simili (regime contabile agevolato, fiscale di vantaggio, delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo). Recentemente, l'**art. 1, co. 9-11, della L. 145/2018**, ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario. In primo luogo, è stata introdotta una **soglia unica di ricavi e compensi**, più elevata, pari a **65.000 euro**, indipendentemente dall'attività esercitata, precisando che in caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'applicazione del regime forfetario, il limite di 65.000 euro è riferito alla **somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate**.

Sono state, inoltre, **abrogate le limitazioni** stabilite in precedenza con riferimento al **costo dei beni strumentali** (20.000 euro) e alle **spese per prestazioni di lavoro** (5.000 euro) di cui rispettivamente alle lett. b) e c) dell'art. 1, co. 54, della L. 190/2014, nella formulazione previgente.

Sono state, infine, **riformulate le cause ostative** all'applicazione del regime forfetario di cui alle lett. d) e d-bis) dell'art. 1, co. 57, della L. 190/2014. In particolare, con l'obiettivo di "evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo", è stato espressamente previsto che **non possono aderire al regime forfetario**:

- ➔ gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività:
 - ✓ partecipano a **società di persone o associazioni o imprese familiari** di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero;
 - ✓ **controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione**, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni (lett. d);
- ➔ le persone fisiche, la cui attività sia esercitata **prevalentemente nei confronti di datori di lavoro** con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano in corso nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili (lett. d-bis).

La tabella seguente riepiloga le condizioni ostative al regime forfetario, distinguendo tra quelle operative fino al 31.12.2018 da quelle operative dal 2019 (come modificate dalla L. 145/2018).

Condizioni ostative fino al 31.12.2018	Condizioni ostative dall'1.1.2019
Utilizzo di regimi speciali IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito.	Confermato
Residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo).	Confermato
Effettuazione, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.	Confermato
Esercizio di attività di lavoro autonomo o d'impresa in forma individuale e, contemporanea, partecipazione a società di persone o associazioni professionali (art. 5 del TUIR), ovvero a srl in regime di trasparenza (art. 116 del TUIR).	Esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio dell'attività: <ul style="list-style-type: none"> • partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR); • controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente

	riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.
Titolarità, nell'anno precedente, redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la soglia non doveva essere verificata il rapporto di lavoro era cessato.	Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Osserva

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato in data 23.4.2019 ben 14 risposte ad interpello (dalla n. 114 alla n. 127) sul regime forfetario (ex L. 190/2014) che interessano le **cause ostative** introdotte dalla legge di bilancio 2019 e che si rifanno ai chiarimenti recentemente resi con la circ. 9/2019, seppur con alcuni elementi di novità che si evidenziano di seguito.

Causa ostativa connessa al possesso di partecipazioni in società di persone e soggetti assimilati

Come anticipato in premessa, è **escluso il regime forfetario per le persone fisiche che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività in forma individuale, partecipano in società di persone, associazioni o imprese familiari e aziende coniugali** (art. 5 del TUIR).

Osserva

La causa ostativa non opera solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime, **provveda preventivamente a rimuovere la partecipazione**, fatta eccezione per le partecipazioni ancora possedute al 31.12.2018, che possono essere cedute nel corso del 2019, pena l'esclusione dal regime dal 2020. Conseguentemente, **il contribuente ancora in possesso di una partecipazione trasparente all'1.1.2019 potrà comunque applicare il regime forfetario dal 2019** (fuoriuscendovi dal 2020 laddove non dovesse cedere le quote entro il prossimo 31.12.2019)¹.

¹ Questo concetto è stato ribadito anche nella risposta all'istanza di interpello n. 120 del 23.4.2019, ove è stato esaminato il caso di un avvocato titolare di una quota di partecipazione minoritaria, quale socio accomandante, nella società in accomandita semplice del padre, esercente attività di commercio all'ingrosso di altri materiali da costruzione (codice attività 46.73.29) che negli ultimi anni non ha generato redditi. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che la partecipazione in una società di persone impedisce l'accesso al regime forfetario, fermo restando che la dismissione della quota entro la fine del 2019 consentirà al contribuente di non decadere dal regime forfetario nel periodo d'imposta 2020.

Nella differente ipotesi, invece, in cui il **contribuente applichi il regime forfetario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno** a seguito di acquisizione per eredità delle partecipazioni, **lo stesso, qualora non la rimuova entro la fine dell'anno, fuoriuscirà dal regime forfetario dall'anno successivo.**

Rispetto a tale causa ostativa è stato precisato che:

- ✓ non assume rilevanza la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa (**risposta interpello 114/2019**);
- ✓ rileva la partecipazione posseduta a titolo di nuda proprietà, non essendo prevista una specifica esclusione normativa e non risultando in contrario con la ratio legis (**risposta interpello 125/2019**);
- ✓ se nel corso del 2019 la società di persone partecipata si trasforma in società cooperativa a responsabilità limitata, l'applicabilità del regime forfetario nel 2020 va valutata in base ai presupposti della diversa causa ostativa prevista in relazione alla detenzione di partecipazioni in srl (**risposta interpello 124/2019**).

Causa ostativa determinata dal controllo di srl

È escluso il regime forfetario per le persone fisiche che controllano srl o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quella individuale.

Definizione di controllo “diretto” e “indiretto”

Secondo la C.M. 9/E/2019 per definire quando si realizza il controllo di una SRL occorre fare riferimento all'art. 2359 c.c. (riadattandolo alle persone fisiche) che al co. 1 definisce il **controllo diretto** e al co.2 il **controllo indiretto**.

Tipologia di controllo	Definizioni
Controllo diretto (art. 2359, co. 1 c.c.)	Il controllo diretto si realizza quando il contribuente: <ul style="list-style-type: none"> • dispone della maggioranza di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; • dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; • esercita un'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.
Controllo indiretto (art. 2359, co. 2, c.c.)	Secondo tale disposizione, il controllo di una SRL si può verificare anche grazie ai voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a “persone interposte” .

Nell'ambito delle **persone interposte**, la C.M. 9/E/2019 ricomprende anche **i familiari di cui all'art.5, co 5, del TUIR**, vale a dire tutti quei soggetti che possono partecipare all'impresa familiare (coniuge, parenti fino al terzo grado e affini fino al secondo grado).

Osserva

Conseguentemente, non è applicabile il regime forfetario da parte dell'imprenditore la cui moglie detenga una partecipazione pari al 50% in una SRL che esercita attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal marito in forma individuale.

Definizione di "attività riconducibile"

Per capire quando un'attività svolta dal forfetario è riconducibile a quella di una SRL controllata (direttamente o indirettamente) dallo stesso, la C.M. 9/E/2019 individua un parametro soggettivo ed uno oggettivo. **Il parametro soggettivo è legato all'attività effettivamente svolta.** In particolare, viene precisato che la riconducibilità dell'attività della SRL a quella individuale del contribuente in regime forfetario deve essere valutata sulla base delle attività in concreto esercitate, **indipendentemente dal codice ATECO dichiarato.**

Osserva

Così, ad esempio, la **causa ostativa** in commento **non opera qualora un contribuente forfetario** – che svolge un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche) - **effettui una cessione di beni o una prestazione di servizio a favore di una SRL** dallo stesso controllata, ma che **svolge un'attività ricadente nella sezione J** (servizi di informazione e comunicazione).

Il parametro oggettivo è invece legato all'eventuale **interazione tra il contribuente forfetario e la SRL partecipata.** Ciò sta a significare che, qualora le attività economiche svolte dai suddetti soggetti siano incluse in una medesima sezione della classificazione ATECO 2007, la riconducibilità delle due attività è ritenuta sussistente se:

- la persona fisica effettui **cessioni di beni o prestazioni di servizi alla SRL** direttamente o indirettamente controllata;
- **la SRL deduca** dal proprio reddito d'impresa **i correlati componenti negativi di reddito.**

Momento di verifica dell'esistenza della causa ostativa

In relazione al momento in cui opera la causa ostativa relativa al controllo di SRL, la C.M. 9/E/2019 chiarisce che **assume rilevanza l'anno di applicazione del regime** e non l'anno precedente, in considerazione del fatto che è solo nell'anno di applicazione del regime che si potrà verificare la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla SRL partecipata dal forfetario. Pertanto, chi possiede una quota di controllo in una srl può accedere e applicare il regime agevolato per il 2019, salvo fuoriuscirvi dal 2020 se la riconducibilità delle attività è soddisfatta in base al duplice criterio sopra definito.

A ciò si aggiunga che, **poiché i chiarimenti da cui può discendere la decadenza dal regime forfetario sono stati forniti con la circolare n. 9/2019**, al fine di salvaguardare i comportamenti tenuti nelle more di emanazione della stessa, è possibile continuare ad applicare il regime agevolato anche nel 2020, **qualora non sia effettuata alcuna ulteriore cessione di beni o prestazione di servizi alla srl controllata a decorrere dalla data di pubblicazione del documento di prassi, ossia dal 10.4.2019** (risposta interpello 126/2019).

Causa ostativa connessa allo svolgimento di rapporti di lavoro

È **precluso il regime forfetario se l'attività autonoma è esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro** con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta **ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili** ai suddetti datori di lavoro², ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Lo svolgimento dell'attività autonoma in prevalenza nei confronti dell'attuale o del precedente datore di lavoro (o di soggetti a questi riconducibili) è **intesa in senso assoluto**, nel senso che, affinché operi la causa ostativa in commento, **i ricavi e i compensi fatturati a tali soggetti devono essere in ogni caso superiori al 50% del totale.**

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1-bis, co. 3, del D.L. 135/2018, all'art. 1, co. 57, lett. d-bis), della L. 190/2014, la suddetta causa ostativa **non opera nei confronti dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio** ai fini dell'esercizio di arti o professioni. Tale esclusione è limitata ai soli lavoratori autonomi i quali, pur lavorando con carattere di prevalenza nei confronti di soggetti presso i quali hanno svolto l'attività di tirocinante, possono, in presenza degli altri requisiti previsti dalla disposizione normativa, applicare il regime forfetario.

² Secondo la C.M. 9/E/2019, per "soggetti direttamente o indirettamente riconducibili" ai datori di lavoro **si intendono i soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell'art. 2359 c.c.:** nell'ambito delle persone interposte si considerano anche i familiari ex art. 5 co. 5 del TUIR, vale a dire "il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado". Così, ad esempio, si verificherà la causa ostativa qui in commento anche nel caso in cui **il contribuente forfetario non fatturi all'ex datore di lavoro** nel biennio precedente, **bensì al coniuge di quest'ultimo** che possiede una propria partita Iva.

Osserva

Tale chiarimento è stato ribadito anche nella successiva risposta ad interpello n. 115 del 23.4.2019, ove è stato riconosciuto l'accesso al regime forfetario ad un contribuente che:

- nel corso degli anni 2017-2018, ha svolto il praticantato obbligatorio per la professione di dottore commercialista ed esperto contabile, percependo un compenso a titolo di borsa di studio e;
- successivamente ha aperto la partita Iva, avvalendosi del regime forfetario, fatturando principalmente nei confronti del suo ex dominus.

La causa ostativa in commento non si applica qualora **la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai due periodi d'imposta precedenti** a quello di applicazione del regime forfetario.

Osserva

Conseguentemente, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente all'1.1.2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.

Sempre in base alla ratio della causa ostativa in commento (evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo), questa **non opera nei confronti di coloro che, prima delle modifiche della L. 145/2018, conseguivano sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza.**

Osserva

Ad esempio la causa ostativa non si configura per il contribuente che svolge l'attività di "continuità assistenziale" (ex guardia medica) e l'attività di medicina generale, fornendo assistenza ai propri mutuatari nell'ambito del distretto dell'ASL di competenza, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) permanga senza subire alcuna modifica sostanziale.

La verifica circa lo svolgimento dell'attività autonoma in prevalenza nei confronti dell'attuale o del precedente datore di lavoro o di soggetti a questi riconducibili va effettuata solo al termine del periodo d'imposta in cui si applica il regime.

Così, ad esempio, un contribuente che ha avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018, può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro, ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili, dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.

Cordiali saluti.

Per **A.GI.SCO.**

Studio Lerro - Bondavalli