

DONNINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS
Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478 (fax)
Cod.fisc. e part. iva 00705190452



Carrara, 5 giugno 2023
DL/

Spett.le

REGIME FORFETARIO E PARTECIPAZIONE AD ALTRI ORGANISMI COMMERCIALI / PROFESSIONALI: IL PROBLEMA DELLE CAUSE OSTATIVE

- 1 -

L'originario dispositivo fu enunciato nella L. 190 del 23.12.2014 che - dando vita, con i commi da 54 ad 89 dell' art. 1, al c.d. "regime forfetario" - fissava altresì queste esclusioni (le sottolineature sono nostre): *"Non possono avvalersi del regime forfetario:...d) gli esercenti attività d' impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all' esercizio dell' attività, a società di persone o associazioni ..., ovvero a società a responsabilità limitata di cui all' art. 116 del...testo unico..."* (il TUIR). Le prescrizioni da a) a c) qui non riportate, così come tutte le parole omesse nella citazione (e sostituite dai puntini) sono irrilevanti ai nostri fini. Le srl di cui all' art. 116 del TUIR – sia detto per notizia – sono quelle tassate "per trasparenza" in capo ai soci, proprio come le snc/sas.

Come si vede la disposizione risulta piuttosto rigida ed *esclusiva* (ossia impeditiva). Essa prescrive infatti (parti sottolineate) che regime forfetario, da un lato, e partecipazioni in società (per le srl soltanto però le "trasparenti") o associazioni professionali dall' altro, sono letteralmente incompatibili.

- 2 -

Questa incompatibilità si spiegherebbe con la sussistenza di un principio: *"...evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, d' impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d' imposta e imputabili al medesimo contribuente fossero assoggettati a due diversi regimi di tassazione"* (Risol. Agenzia delle Entrate n. 146/E del 9 giugno 2009).

Si noterà peraltro che la suddetta Risoluzione precede di cinque anni la L. 190/2014 e si riferisce in effetti alla disciplina prevista dalla L. 244/2007 per i c.d. Contribuenti minimi ⁽¹⁾. Ma il punto, come si vedrà più avanti, non è di per sé opinabile ⁽²⁾ né tutto sommato rilevante.

¹ Una curiosità: nella Risol. 146/2009 il principio è attribuito alla volontà del Legislatore. Ma subito dopo si evidenzia non senza compiacimento che comunque *"...L' Agenzia delle Entrate è giunta ad analoghe conclusioni con la circolare 28 gennaio 2008. N. 7/E, quesito n. 2.4..."*

² Perché però (vigente la L. 190/2014) Tizio non poteva svolgere una attività professionale in regime forfetario e simultaneamente partecipare ad una impresa commerciale? I due redditi sono infatti diversi: di lavoro autonomo l' uno e d' impresa l' altro. Ci si domanda quindi se sia davvero corretta la *ratio legis* attribuita alla L. 190/2014 già prima del

Successivamente però, con L. 145 del 30.12.2018 la suddetta lett. d) (cfr. par. 1) è stata completamente riformulata ed ora essa si esprime esattamente così (sottolineature e grassetto sono nostri):

“...d) gli esercenti attività d’impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all’esercizio dell’attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari..., ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d’impresa, arti o professioni”.

Si vede bene allora che le varianti (le parole semplicemente sottolineate) sono rappresentate da: i) l’inclusione di *imprese familiari*; ii) il *controllo* (e non la semplice partecipazione) delle società a responsabilità limitata (tutte e non soltanto le “trasparenti”); iii) l’inclusione (ma sempre con il “controllo”) delle *associazioni in partecipazione*. E fin qui tutto risulta chiaro.

Senonché la norma in questione (il riquadro sub 3) si conclude con la frase in grassetto che inizia con la locuzione **“le quali”**; e bisogna quindi stabilire a cosa detta locuzione intende riferirsi. Ebbene, si può agevolmente constatare che tutte le fattispecie partecipative elencate sono di genere femminile, tutte intervallate da “o” oppure “ovvero”, ed è perciò lecito credere che – secondo le regole della nostra lingua – “le quali” le abbracci tutte.

All’estremo opposto si potrebbe sostenere che la locuzione **“le quali”** intende riferirsi alle sole **“associazioni in partecipazione”**, ultima fattispecie elencata, di genere femminile, plurale. Si può infine ritenere – ma con qualche difficoltà logica, come poi si vedrà - che “le quali” riguardi le fattispecie successive alla parola **“ovvero”**. Senonché l’italiano è italiano e sa vagamente di arroganza, o di gratuita supponenza, credere che il Legislatore non abbia la padronanza della lingua nazionale. In effetti se la locuzione “le quali” voleva agganciare le sole “associazioni in partecipazione” era facile scrivere **“le quali ultime”**. Ma se si voleva limitare il riferimento alle fattispecie elencate dopo l’“ovvero”, escludendo quelle precedenti, la frase – per dire - ben poteva essere **“ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione esercenti attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a...”**.

Un richiamo scolastico: nella lingua italiana “o” oppure “ovvero” sono congiunzioni disgiuntive d’identico significato, giacché entrambe uniscono due parole o concetti mettendoli in alternativa tra loro ma con pari effetti, così che parole e concetti separati da “o” oppure ⁽³⁾ “ovvero” debbono considerarsi come equipollenti ⁽⁴⁾. Non è perciò lecito, a nostro avviso, attribuire alla “o” un significato ed all’“ovvero” un altro ⁽⁵⁾. E per conseguenza non si possono trattare in modo identico le fattispecie **“società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione”**, ma anche – per dire – **“associazioni o imprese familiari”**, in entrambi i casi separate da una semplice “o”; e poi pretendere di trattare in modo differente tra loro le fattispecie separate invece dall’“ovvero”.

Il *busillis* non è di mera letteratura, ma è determinante per la concreta applicazione della norma. Esso tuttavia non si risolve nemmeno indagando sulla Relazione Accompagnatoria che – come di prassi – ha “presentato” al Parlamento quella che poi diverrà la L. 145/2018, con le modifiche alla

suo stesso “concepimento”.

³ Anche “oppure” è una congiunzione disgiuntiva.

⁴ Quando si dice *“pagamento mediante assegno o bonifico bancario”* s’ intende che l’ un mezzo equivale all’ altro. La frase non assumerebbe un diverso significato se si esprimesse invece così *“pagamento mediante assegno ovvero bonifico bancario”*

⁵ Però “ovvero” assume talvolta valore esplicativo, al pari di “ossia”: ad es. *“il pagamento deve aver luogo con mezzi tracciati, ovvero assegni bancari, assegni circolari, bonifico bancario”*.

su richiamata lett. d). Tale Relazione, lungi da fornire un aiuto all' interprete, sembra anzi piuttosto ambigua perché – dopo una frase generica sulle modifiche, frase che però si riporterà al successivo paragrafo 7 – così statuisce: *“In particolare, la lett. d) dispone l' esclusione per gli esercenti attività d' impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all' esercizio dell' attività, a società di persone o associazioni o imprese familiari..., ovvero a tutte le società a responsabilità limitata (non più solo a quelle trasparenti di cui all' art. 116 del TUIR) o ad associazioni in partecipazione”* [dopo questa affermazione il tema della lett. d) risulta nella citata Relazione esaurito e si passa alla lett. d-bis), di ben altro contenuto].

Nel suddetto brano si notano comunque due vuoti rispetto alla norma che la Relazione intende “presentare”: i) manca infatti la virgola necessaria tra le parole “partecipano” e “contemporaneamente” (il breve sottolineato che le collega); ii) manca il riferimento al “controllo” delle srl (che compare invece nel testo di legge). Non sono cose da poco. Tanto che – e basta appunto rileggere la su riportata frase – si sancisce in sostanza l' impossibilità di avvalersi del regime forfetario per tutti i soggetti che hanno una partecipazione in altro ente. Il che risulta palesemente difforme dal vero.

Sull' importantissima condizione *“le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d' impresa, arti o professioni”* nulla è osservato. Eppure questa parte della norma stabilisce molto chiaramente che il regime forfetario resta applicabile nei casi in cui l' attività svolta in proprio sia difforme da quella svolta dall' ente partecipato (poi si discuterà se ciò vale per tutte le partecipazioni o soltanto alcune, come s' è già accennato al par. 4).

– 7 –

La frase della Relazione Accompagnatoria che precede quella appena commentata (cfr. inizio di par. 6) ⁽⁶⁾ è questa: *“Sono state apportate modifiche alle cause di esclusione di cui alle lettere d) e d-bis) del comma 57 dell' art. 1 della legge n. 190 del 2014. Le modifiche rispondono alla duplice ratio di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d' impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiali trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo”*. L' Agenzia delle Entrate, nella sua circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, commenterà in proposito che *“Sono state, infine, riformulate le cause ostative all' applicazione del regime forfetario di cui alle lettere d) e d-bis)...”* e ne confermerà la suddetta *“duplice ratio”*. La definirà anzi *“sopraggiunta ratio legis”*.

Epperò essa soggiunge poi: *“La nuova ratio, al pari della precedente evita l' assoggettamento a diversi regimi di tassazione dei redditi d' impresa e di lavoro autonomo conseguiti; tuttavia, l' effetto segregativo è ora più accentuato, al fine di evitare il frazionamento delle attività d' impresa o di lavoro autonomo svolte...”*. Alla luce delle profonde variazioni introdotte dalla L. 145/2018 (cfr. capoverso precedente), per non dire delle eccezioni *“le quali”* (con quel che segue), riesce assai difficile credere ad una *continuità* (con sovrapposizione) tra la L. 190/2014 e la L. 145/2018, e con esse immaginare la permanenza simultanea – e conflittuale - di due filosofie (o *ratio legis*) completamente differenti tra loro.

A smentire la tesi dell' Agenzia delle Entrate basta del resto un solo punto, e cioè che in presenza di srl “trasparenti” (che assegnano al socio un “reddito d' impresa”) la nuova lett. d) ammette ora ⁽⁷⁾ il mantenimento del regime forfetario (che può a sua volta derivare da una attività d' impresa, cfr. riquadro di par. 3), con un trattamento fiscale del tutto differente: ordinario per il reddito da srl, agevolato per l' attività individuale. La vecchia lett. d) invece (cfr. par. 1) lo negava in assoluto. Non è quindi vero che la nuova disposizione *“evita l' assoggettamento a diversi regimi di tassazione dei redditi d' impresa e di lavoro autonomo conseguiti”* con le due attività.

⁶ Prima ancora la Relazione Accompagnatoria ha spiegato l' innalzamento della soglia dei ricavi, l' unicità della nuova soglia per tutte le attività forfetarie, l' eliminazione dei vincoli per i beni strumentali e le prestazioni di lavoro. Si vede bene così che – con il disegno destinato a divenire L. 145/2019 – s' intendeva “rivoluzionario” il c.d. Regime forfetario.

⁷ Subordinatamente all' esistenza di un “controllo” da parte del contribuente.

Sull'eccezione – rilevantissima, come già s'è osservato - costituita dalla locuzione ""le quali"" (con quel che segue) l'Agenzia delle Entrate non fornisce alcun chiarimento interpretativo. E tuttavia essa manifesta chiaramente il suo pensiero al par. 2.3.2. della richiamata circol. 9/E del 10 aprile 2019: ""La vigente formulazione della lettera d) in commento si discosta da quella previgente: per l'aggiunta delle imprese familiari, per la soppressione dell'espresso riferimento alle società a responsabilità limitata di cui all'art. 116 (le c.d. "trasparenti", n.d.r.) e per la previsione in via generalizzata, del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, **ma a condizione** che (esse, n.d.r.) esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni"" (in sostanza impedendo l'accesso di detti "esercenti" al regime forfetario).

Così la frase ""le quali"" (con quel che segue), che già era un mistero nella Relazione Accompagnatoria, resta un mistero insoluto anche dopo l'intervento dell'Agenzia. Salve naturalmente le eccezioni linguistiche, la *sopraggiunta ratio legis*, le contraddizioni già rilevate.

A dir la verità le circostanze qui esposte portano a tutt'altra conclusione letterale e sistematica: in presenza di un'attività individuale (d'impresa, d'arte o professione) e contemporaneamente di una partecipazione ad un ente (di qualunque specie) il regime forfetario è sempre ammesso, a meno che l'attività dell'ente partecipato non sia *riconducibile* ⁽⁸⁾ a quella svolta "individualmente".

Se la *ratio* della L. 145/2018 è quella – espressamente dichiarata dalla sua Relazione Accompagnatoria - 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"", che cosa vi è da temere se un soggetto, ad esempio, svolge l'attività di fisioterapista in regime forfetario e partecipa ad una sas che ha per oggetto la lavorazione del vetro? Se la risposta è "nulla" le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate si presentano come illogiche, inspiegate e fors'anche *contra legem*.

Se invece il medesimo soggetto pretendesse di fare il tributarista in regime forfetario, lavorando essenzialmente (magari dopo esserne stato dipendente) per una sas che produce e/o trasforma il vetro, allora l'interdizione potrebbe – anche dopo le modifiche della L. 145/2018 – avere un suo logico senso ⁽⁹⁾.

Resta un punto giuridicamente rilevante, oltre all'interpretazione letterale della norma (cfr. par. 4, 5, 7) e cioè che: i) non si possono trattare diversamente situazioni eguali; ii) non si possono trattare alla stessa maniera situazioni tra loro differenti. Ebbene, come si giustifica che Tizio – il fisioterapista dell'esempio su riportato – non possa avvalersi del regime forfetario perché partecipa come accomandante all'1% del capitale di una sas che lavora e commercializza il vetro; epperò, se egli invece partecipa con il 40% del capitale ⁽¹⁰⁾ ad una srl trasparente che ugualmente lavora e commercializza il vetro, invece può? Perché insomma (lett. i), partecipazione ad una sas e partecipazione ad una srl meriterebbero un trattamento così differente? E di contro, quale ""*artificioso frazionamento*"" si potrà mai realizzare con attività così lontane tra loro?

Ebbene, solo sapendo rispondere a queste domande si può dire che l'Agenzia delle Entrate ha davvero ragione.

⁸ "Riconducibile" nel più ampio senso possibile. Il Legislatore non ha infatti utilizzato "uguale" o "simile", che sono concetti più restrittivi per il Fisco.

⁹ Ma lo saprebbe anche l'interessato, che più facilmente intenderebbe la partecipazione nella sas alla propria consorte o ad un figlio maggiorenne.

¹⁰ Con il 40% di norma non si controlla una srl. Ai sensi dell'art. 2359 c.c. il controllo si ha con una percentuale superiore al 50% o con una influenza in altro modo dominante. In ogni caso il problema della percentuale non si pone se l'oggetto dell'attività sociale non è riconducibile a quello di fisioterapista.

-11 -

E' corretto riferire che al momento non si riscontrano opinioni differenti dalle suddette tesi dell' Agenzia delle Entrate. Anche Il Sole 24 Ore (¹¹) – per dire – vi si allinea senza obiezioni.

Per parte nostra, avendo qui espresso un parere strettamente personale ma in buona fede argomentato *pro veritate* e non viziato da interesse alcuno, saremmo grati a chi volesse confutare le tesi qui esposte o – nell' ipotesi contraria – manifestare la propria adesione. O anche semplicemente esporre le ragioni dei propri dubbi su questi contenuti.

* * * * *

Restiamo perciò a disposizione ed inviamo intanto i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini

DONASS-FIS/VER23-STUADE/POR

¹¹ “Il regime forfetario”, edizione maggio 2023, pag. 32 (a cura Michele Brusaterra).