Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 161

OGGETTO: Articolo 1, comma 57, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, come modificato dall'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - Applicazione del regime cd. Forfetario

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

QUESITO

Il Sig. XXX (di seguito l'istante) rappresenta di essere titolare di partita IVA per l'esercizio della professione di ... e, in relazione al comma 65 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, come modificato dal comma 111 dell'articolo 1 della Legge n. 208 del 2015 e dal comma 9 dell'articolo 1 della Legge n. 145 del 2018, chiede un parere circa l'applicazione, per la nuova attività, per il periodo di imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, dell'aliquota di cui al comma 64 dell'articolo 1 della Legge n. 190 del 2014 nella misura del cinque per cento.

L'istante rappresenta che attualmente è titolare di partita IVA aperta in data 1° ottobre 2018.

Il contribuente in particolare rappresenta che:

- a settembre 2018, avendo maturato i requisiti di legge, è andato in pensione di anzianità, dopo aver svolto l'attività di ... in qualità di dipendente pubblico presso un'Azienda ...;

- nell'anno 2018, primo anno di attività in qualità di lavoratore autonomo, ha applicato il regime contabile ordinario in quanto nell'anno 2018 ha conseguito redditi da lavoro dipendente e/o assimilati superiori a 30.000 euro e quindi non era in possesso dei requisiti previsti dalla Legge n. 190 del 2014, allora vigente, per poter accedere al regime forfettario;
- nell'anno 2019, è transitato dal regime contabile ordinario al regime forfettario, in quanto la Legge n. 145 del 2018 aveva eliminato il requisito di non possedere redditi di lavoro dipendente e/o assimilato superiore a 30.000 euro, al fine di accedere al regime forfettario. Inoltre, precisa di aver svolto la propria attività di lavoro autonomo nel corso dell'anno 2019 per un solo committente privato indipendente rispetto all'azienda ... presso la quale era dipendente fino a settembre 2018;
- nell'anno 2020, a seguito delle modifiche introdotte l'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) l'istante è dovuto uscire dal regime forfettario per rientrare nuovamente nel regime ordinario.

Ciò premesso, l'istante si chiede di poter applicare per l'anno d'imposta 2019, unico anno in cui è stato assoggettato al regime forfettario, l'aliquota di cui al comma 65 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nella misura del 5 per cento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il caso in esame possa essere risolto mediante l'applicazione, per l'anno d'imposta 2019, dell'aliquota prevista dal comma 65 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nella misura del 5 per cento, in quanto sarebbero soddisfatti i requisiti.

L'istante fa riferimento al comma 65 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 che prevede quanto segue: «*Al fine di favorire l'avvio di nuove attività, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, il reddito*

determinato ai sensi del comma 64 è ridotto di un terzo, a condizione che:

a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;

b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto,

l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai *limiti di cui al comma 54*».

Riguardo alla lettera a) l'istante dichiara di non aver svolto, nei tre anni precedenti l'apertura della partita Iva nessuna attività artistica, professionale ovvero d'impresa, neanche in forma associata o familiare, in quanto era dipendente pubblico presso un'azienda ....

Riguardo alla lettera b), il contribuente fa riferimento a quanto espressamente chiarito nel comma 2.2.2 della circolare n. 17/E dell'Agenzia delle Entrate del 30 maggio 2012, ove viene richiamata anche la circolare n. 8/E dell'Agenzia delle Entrate del 2001.

Inoltre, l'istante, con riferimento alla citata circolare n.17/E, ritiene che non ricorrano le finalità elusive, che tale disposizione vuole evitare, nell'ipotesi di un lavoratore dipendente che, una volta andato in pensione, svolga la stessa attività in forma di lavoro autonomo, che è proprio la fattispecie in argomento.

Riguardo, infine, alla lettera c), l'istante rileva che l'attività svolta non costituisce prosecuzione di attività svolta in precedenza da altro soggetto.

Ciò premesso, l'istante ritiene di poter applicare, per l'anno d'imposta 2019, l'aliquota di cui al comma 65 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nella

misura del 5 per cento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si rappresenta che dal presente parere resta esclusa ogni considerazione in merito ai requisiti di applicazione del regime forfetario previsti dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché delle ulteriori cause ostative ivi previste. Inoltre, sempre preliminarmente, si rappresenta che il presente parere non ha ad oggetto la sussistenza di alcuno dei requisiti di applicazione del regime forfetario con particolare riferimento al periodo d'imposta 2020.

Sui predetti aspetti rimane perciò fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

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.

Successivamente, l'articolo 1, commi da 9 a 11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (d'ora in poi, legge di bilancio 2020) ha modificato ulteriormente l'ambito di applicazione del regime forfetario.

Il comma 65 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in premessa indicato, prevede quanto segue: «*Al fine di favorire l'avvio di nuove attività, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, il reddito determinato ai sensi del comma 64 è ridotto di un terzo, a condizione che:*

a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;

b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai *limiti di cui al comma 54».*

Con la circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, paragrafo 5, è stato precisato che: « *(...) si rammenta, altresì, che il vincolo che la nuova attività non sia mera prosecuzione di una precedente attività d'impresa, di lavoro dipendente o di lavoro autonomo (salvo l'eccezione prevista per la pratica obbligatoria) persegue, in generale, una finalità antielusiva, poiché mira ad evitare che il beneficio possa essere fruito da soggetti che si limitino a modificare la sola veste giuridica della attività esercitata in precedenza o dispongano, scientemente, la mera variazione del codice ATECO sfruttando il cambio di denominazione previsto per il "rinnovo" dell'attività.*

Restano, peraltro, valide tutte le considerazioni già svolte con riguardo ai precedenti regimi, nel senso che la prosecuzione dell'attività deve essere valutata sotto il profilo sostanziale e non formale. A tal fine, pertanto, è indispensabile valutare se la nuova attività si rivolge alla medesima clientela e necessita delle stesse competenze lavorative.

Ciò significa che ci sarà continuità quando il contribuente sceglierà di esercitare la medesima attività, svolta precedentemente come lavoratore dipendente rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento. Si ritiene che la prosecuzione rilevi anche quando la cessazione del rapporto di lavoro avvenga per cause indipendenti dalla volontà del dipendente, tenuto conto che la norma in esame non fa riferimento a specifiche agevolazioni per i lavoratori in mobilità. Con precedenti documenti di prassi è stato, altresì, chiarito che la continuità non sussiste quando la nuova attività

o il mercato di riferimento sono diversi, ovvero quando la precedente attività abbia il carattere di marginalità economica, ossia il lavoro dipendente o assimilato sia svolto, in base a contratti a tempo determinato o di collaborazione coordinata o a progetto per un periodo di tempo non superiore alla metà del triennio (...)».

Nel caso in esame, tenuto conto di quanto rappresentato, l'istante intenderebbe fruire, in relazione all'anno 2019, unico periodo d'imposta in cui ha applicato il citato regime forfettario, dell'aliquota agevolata ridotta, cinque per cento, per le nuove iniziative produttive.

Ciò premesso, nel caso in esame, si ritiene non spetti l'aliquota ridotta, del cinque per cento, in quanto l'attività svolta non soddisfa il requisito di cui alla lettera b) del comma 65 rappresentando una continuazione, in contrasto con la disposizione, dell'attività precedentemente svolta in qualità di pubblico dipendente, peraltro, svolta nell'ambito della stessa specializzazione di ....

Pertanto, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria, si ritiene che l'istante debba applicare, nel periodo di imposta 2019, l'aliquota ordinariamente prevista, dall'articolo 64 della citata legge, nella misura del quindici per cento.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)