



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF078

# INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 4

OGGETTO	REGIME FORFETTARIO - CAUSE OSTATIVE - TUTTOESEMPI
RIFERIMENTI	CM 9/2019 – INTERPELLI N. 108 E DA 114 A 127 DEL 2019 – ART. 1 C. 57 L. 190/2014
CIRCOLARE DEL	29/04/2019

*Sintesi: si riportano una serie di esempi commentati in relazione alle cause ostative all'accesso/permanenza nel regime forfettario a decorrere dal 2019, alla luce degli ultimi chiarimenti di prassi dell'Agenzia, con particolare riferimento:*

- al possesso di partecipazioni di controllo in una Srl con attività riconducibile a quella del forfettario
- all'attività svolta in prevalenza nei confronti dell'attuale datore di lavoro o di colui che lo è stato nei 2 anni precedenti alla verifica della causa ostativa.

Si propongono una serie di esempi riferiti alle nuove cause ostative di cui all'art. 1 co. 57 lett. d) e d-bis L. 190/2014, relative all'adozione/permanenza nel regime forfettario, introdotte dal 1/01/2019, alla luce delle recenti risposte agli interpelli rilasciate dall'Agenzia delle Entrate.

## DECORRENZA DELLE NUOVE CAUSE OSTATIVE

Il primo chiarimento riguarda la decorrenza dell'applicazione delle nuove cause ostative riferite:

- **lett. d): al controllo di Srl con attività riconducibile alla propria**
- **lett. d-bis): allo svolgimento dell'attività in via prevalente nei confronti dell'attuale o ex datore di lavoro nel biennio precedente.**



**Nota:** la CM 9/2019 si era limitata a chiarire che dovessero essere accertate solo al termine del periodo di imposta (richiedendo delle verifiche di merito possibili solo in tale momento). Tuttavia non era del tutto certo se la prima analisi dovesse essere condotta già sul periodo 2018 o solo dal 2019.

Negli interpelli l'Agenzia ritiene che:

- ➔ considerato che le nuove disposizioni entrano in vigore dal 1/01/2019
- ➔ **il primo periodo su cui effettuare le verifiche è il 2019;** ciò potrà **solo condurre alla eventuale fuoriuscita dal 2020.**



**N.B.:** in sostanza, **il periodo di imposta 2019 risulta "garantito" ex lege** rispetto all'applicazione delle **due nuove cause ostative.**

Si noti, peraltro, che anche il possesso nel 2019 di quote di società di persone (di qualsiasi entità) non è ostativa, ancorché già preesistente (cioè quale conseguenza del mutamento di orientamento dell'Agenzia delle Entrate, in applicazione dei criteri dello Statuto del contribuente - CM 9/2019).

L'impostazione risulta coerente col concetto di "causa ostativa"



- ✓ che l'Agenzia aveva da sempre ritenuto doversi verificare sul periodo d'imposta in corso per l'eventuale fuoriuscita dall'anno successivo (es: con riferimento all'adozione di regimi speciali Iva/regimi forfettari, alla prevalenza dell'attività di cessione di fabbricati/auto nuove ed alla residenza fiscale in Italia)
- ✓ contrariamente a quanto previsto per i "requisiti d'accesso" (**comma 55** dell'art. 1 L. 190/2014), che vanno verificati al termine del periodo d'imposta precedente.



**Nota:** l'unica causa ostativa che in passato aveva fatto eccezione, per espressa previsione normativa, era il possesso di un reddito di lavoro dipendente/assimilato superiore a €. 30.000 nell'anno precedente; con la sua soppressione, dal 2019 tutte le cause ostative esplicano un solo effetto differito sull'anno successivo

## POSSESSO DI PARTECIPAZIONI

Come anticipato, la legge di bilancio 2019 ha modificato la causa ostativa riferita al possesso di partecipazioni. Di seguito alcuni chiarimenti delle risposte fornite dall'Agenzia nei recenti interpelli.

<b>SOCIETA' SEMPLICE</b> (Interpello 114/2019)	La partecipazione in una società semplice immobiliare <b>non ha alcun effetto ostativo</b> , non producendo redditi di impresa (conferma della CM 9/2019).
<b>CONTROLLO DI SRL</b> (Interpello 129/2019)	<p>Il possesso del <b>mero 49%</b> (che, si ricorda, va determinato congiuntamente alle quote possedute dai familiari dell'art. 5 Tuir) di quote configura una <b>influenza dominante</b> (in quanto "determina una forma di controllo" prevista dall'art. 2359 co. 1 n. 2) c.c.) che fa scattare la causa ostativa (in presenza delle ulteriori condizioni).</p> <p> <b>N.B.:</b> tale interpretazione è criticabile, quantomeno ove <u>non corroborata da altri elementi</u> (es.: il ricoprire la carica di amministratore, che potrebbe, effettivamente, realizzare detta "influenza dominante").</p>
<b>AMMINISTRATORE DI SRL SENZA COMPENSO</b> (Interpello 117/2019)	<p>All'<b>amministratore di Srl</b> (Stp di commercialisti) con partecipazioni di controllo (nel caso di specie, unitamente ai genitori) si applica la causa ostativa se svolge attività riconducibile a quella della società, posto che la Srl dedurrà i compensi amministratore che risulteranno imponibili in capo al contribuente forfettario ad aliquota agevolata.</p> <p>Nell'interpello il contribuente aveva chiarito "di non aver mai emesso alcuna fattura ed in un intendere farlo in futuro"; è <b>possibile che l'Agenzia recepisca l'orientamento giurisprudenziale che presume l'onerosità del compenso</b> di amministrazione (v. Cass. Ord. n. 24139/2018), a nulla rilevando se si tratti di un amministratore con delega o meno, così come la vero meno la rappresentanza della società.</p>
<b>CONTROLLO E "PREPOSTO"</b> (Interpello 119/019)	<p>Il <b>controllo sulla Srl</b> potrebbe essere <b>favorito in ragione delle particolari mansioni attribuite al socio</b> (con la carica di amministratore o meno).</p> <p>L'interpello fa riferimento alla <b>figura del "preposto"</b>, cioè di quel soggetto con una specifica abilitazione amministrativa che permette la conduzione di determinate attività alla società (nel caso di specie si verteva nell'ambito di un soggetto abilitato a certificare gli impianti, ma ciò potrebbe estendersi anche l'attività professionali; si pensi alla figura del direttore sanitario, ecc.).</p> <p>In tale situazione è possibile si determini una "forma di controllo" sulla Srl, quale influenza dominante in assemblea di tale socio.</p>
<b>LIQUIDAZIONE DI SOCIETA'</b> (Interpello 121/019)	<p>Secondo l'Agenzia, il fatto che la Srl si trovi nello stato di liquidazione <b>non comporta particolarità in relazione all'applicazione della causa ostativa</b>.</p> <p>Pertanto, l'incasso di un compenso per la liquidazione farà fuoriuscire dal regime forfettario dall'anno successivo ove si sia in presenza degli ulteriori requisiti (controllo nella Srl e codice ATECO ricadenti nella medesima sezione).</p> <p> <b>N.B.:</b> anche tale interpretazione non appare in linea col testo normativo. La messa liquidazione modifica, nella sostanza, l'attività svolta (la CM 9/2019 ritiene non vada fatto riferimento ai meri codici ATECO dichiarati, ma all'attività effettivamente svolta). Dunque (salvo l'esercizio di un'attività provvisoria) l'attività della Srl non dovrebbe più risultare "riconducibile" a quella del liquidatore in regime forfettario.</p>
<b>COOPERATIVE</b> (Interpello 124/019)	<p>L'art. 1 co 57 fa espresso riferimento alle sole Srl; tuttavia, l'Agenzia ritiene che la causa ostativa possa estendersi anche alla partecipazione in una Cooperativa.</p> <p>Ciò si ritiene vada ricondotto al solo caso in cui la Coop faccia rinvio, in relazione alle norme che ne regolano il funzionamento, a quelle previste per le Srl (e non alle Spa).</p>

## ATTIVITA' SVOLTE

Come noto la CM 9/2019 ha ritenuto che la causa ostativa alla **compresenza**:

- del controllo della Srl (anche indiretto)
- della riconducibilità delle attività: si verifica nel caso in cui l'**attività svolta dalla Srl e dal contribuente forfettario** rientrino nell'ambito della **medesima sezione Ateco**.
- dell'**addebito di costi** da parte del contribuente forfettario **a carico della Srl**.

**Conseguentemente: non si porrà alcuna causa ostativa** nel caso in cui la Srl svolga un'attività manifatturiera (**Sezione M**) o nelle costruzioni (**Sezione F**), mentre il contribuente forfettario (che potrà addebitare i propri costi alla Srl) eserciti:

- ✓ **un'attività professionale (Sezione M)**: ad esempio, ingegnere che fattura i progetti di costruzione alla Srl di costruzioni che controlla
- ✓ **un'attività di intermediazione** (in generale inquadrati nella **Sezione G**): ad esempio, socio che addebiti le provvigioni per il procacciamento delle vendite alla Srl che controlla.

	1) CONTROLLO SULLA SRL				2) RICONDUCIB. ATTIVITA'		3) ADDEBITI	REGIME FORFETTARIO	
Casi	POSSESSO NEL 2019		Particolari attività socio	Verificato?	Attività svolte nel 2019		Costi del forf. dedotti dalla Srl	NEL 2019	FUORIUSCITA DAL 2020
	del contrib.	dei familiari			della Srl	del Forfett.			
1	60%		(non rileva)	SI	SEZ. M	SEZ. M	SI		
2	60%		(non rileva)	SI	SEZ. M	SEZ. M	NO		
3	60%		(non rileva)	SI	SEZ. M	SEZ. G	(non rileva)		
4	30%	20%	(non rileva)	SI	SEZ. M	SEZ. M	SI		
5	30%	20%	(non rileva)	SI	SEZ. M	SEZ. M	NO		
6	40%		preposto	SI (*)	SEZ. M	SEZ. M	NO		
7	40%		amministratore	SI (*)	SEZ. M	SEZ. M	SI		
8	40%		NO	NO	(non rileva)	(non rileva)	(non rileva)		

(\*) Soluzione cautelativa


Casi	PARTECIPAZIONI IN SNC/SAS O STUDIO ASSOCIATO	REGIME FORFETTARIO	
	Possesso nel 2019 da parte del contribuente	NEL 2019	FUORIUSCITA DAL 2020 (*)
1	per qualsiasi %	SI	SI

(\*) Se la causa ostativa non è rimossa al 31/12/2019 (cessione delle quote, recesso, ecc.)

## ATTIVITÀ SVOLTA VERSO L'EX DATORE DI LAVORO

Anche in questo caso si riportano i chiarimenti delle risposte fornite nei recenti interpelli dell'Agenzia.

<b>PRATICA PROFESSIONALE</b>  (Interpello 115/019)	<p>A conferma della precedente CM 9/2019, l'Agenzia ribadisce che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ l'aver aperto una partita Iva una volta superato l'esame di Stato</li> <li>✓ non è causa ostativa anche laddove i compensi prevalenti siano incassati dall'ex dominus (indipendentemente che questi fosse il <b>datore di lavoro</b> o il <b>committente di un rapporto di co.co.co./borsa di studio</b>).</li> </ul>
	<p><b>N.B.:</b> permane il dubbio se tale concetto possa trovare applicazione anche nel caso di partita Iva aperta prima dell'abilitazione professionale con un codice Ateco generico (poi confluito in quello "proprio" relativo alla abilitazione). Peraltro, si pone qualche dubbio nel caso in cui il praticantato obbligatorio fosse terminato già da tempo.</p>

	<p><b>Regime start-up (imposta sostitutiva del 5%):</b> per quanto l'Agenzia non risponda alla domanda, la CM 10/2016 (in tal senso applicabile anche dal 2019) aveva chiarito che la <b>pratica professionale non è da considerarsi ostativa all'accesso regime start-up</b></p> <p><b>Esempio1</b> Un giovane ha svolto il periodo di pratica obbligatoria da un commercialista, terminato nel 2019; ha immediatamente superato l'esame di Stato, aprendo partita Iva nel 2019. In tal caso non fuoriesce dal regime forfettario dal 2020 anche se nel 2019 gli incassi prevalenti risultano essere nei confronti del "vecchio" dominus. Dal 2019 al 2023 applica l'imposta sostitutiva del 5% (regime start-up).</p> <p><b>Esempio2</b> Nel caso precedente si ponga ora che il giovane abbia ultimato il periodo di pratica nel 2014, riuscendo a superare l'esame di abilitazione solo nel 2019; dal 2016 al 2018 è stato assunto come lavoratore dipendente. In tal caso potrebbe trovare applicazione</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la causa ostativa dal 2020 (se i compensi prevalenti 2019 derivino dal "vecchio" dominus)</li> <li>- la causa di esclusione dal regime start-up (considerato che l'attività si porrebbe quale "mera prosecuzione" di attività già svolta nell'ambito del medesimo mercato di riferimento)</li> </ul>
<p><b>COMPRESENZA DI LAVORO DIPENDENTE E AUTONOMO ANTE 2019</b></p> <p>(Interpello 116/019)</p>	<p>Ove un contribuente già nel 2018 avesse</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ sia un rapporto di lavoro subordinato che professionale</li> <li>▪ nei confronti del medesimo soggetto</li> </ul> <p>l'Agenzia ribadisce che</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ tale situazione non è ostativa</li> <li>▪ laddove "per l'intero periodo di sorveglianza" (cioè entro i 2 anni di osservazione; decorso tale termine non si potrà, infatti, più parlare "dell'ex datore di lavoro" nel biennio precedente) la situazione non subisca "modifiche sostanziali".</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p> <b>N.B.:</b> la situazione si potrebbe configura</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ oltre che nel caso dell'interpello (medico professionista che esercitato anche l'attività di guardia medica)</li> <li>✓ anche in presenza di un amministratore "non professionale" (dunque con compensi assimilati al lavoro dipendente) che nel 2018 abbia emesso fattura alla Srl per servizi resi che ritiene esulino dalla pura attività di amministratore.</li> </ul> </div> <p><b>Norma antiabuso (CM 9/2018):</b> posto che la causa ostativa non retroagisce sul 2018: nel caso in cui il contribuente</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ove il contribuente abbia "spostato" artatamente degli addebiti dell'attività di lavoro subordinato/co.co.co. all'attività in regime forfettario</li> <li>✓ l'Agenzia potrà "neutralizzare" tale spostamento sul 2019 (dove il contribuente ha appositamente mantenuto le medesime percentuali di addebito), assoggettando ad Irpef ordinaria (in luogo dell'imposta sostitutiva del 15%) il quantum contestato.</li> </ul>