



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF210

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 10

OGGETTO	FORFETTARIO E CAUSE OSTATIVE – IL PUNTO ALLA LUCE DELLA PRASSI
RIFERIMENTI	ART. 1, CO. 57, LETT. D) E D-BIS), L. 190/2014; ART.1, CO.9, L. 145/2018
CIRCOLARE DEL	22/11/2019

Sintesi: in vista del termine dell'anno, si riepilogano le cause ostative alla permanenza/accesso al regime forfettario, con particolare riferimento a quelle introdotte dal 2019, alla luce della prassi intervenuta.

Come noto, il regime agevolato è precluso ai soggetti:

- la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro (o soggetti ad essi riconducibili) con i quali sono in corso (o lo sono stati nei 2 anni precedenti) rapporti di lavoro
- con partecipazione di controllo (anche indiretto) in S.r.l. (trasparenti o meno), che esercitino attività riconducibili (direttamente o indirettamente) a quelle svolte dal contribuente.

Si noti che il DDL di Bilancio 2020 non prevede attualmente modifiche a tali cause ostative.

L'art. 1, co. 57 L. 190/2014 dispone che **non possono avvalersi del regime forfettario** le persone fisiche che si trovano nella seguente condizione:

CAUSE OSTATIVE ALL'ACCESSO AL REGIME		
co. 57	CONDIZIONE	DESCRIZIONE
Let. a)	Regimi speciali Iva Regimi forfettari di determinazione del reddito	ADOZIONE DI REGIMI SPECIALI <ul style="list-style-type: none"> ✓ agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis Dpr 633/72) ✓ vendita di tabacchi, Sali e fiammiferi (art. 74, co. 1, Dpr 633/72) ✓ editoria (art. 74, co. 1, Dpr 633/72) ✓ gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, co. 1, Dpr 633/72) ✓ rivendita di documenti di trasporto pubblico e sosta (art. 74, co. 1, Dpr 633/72) ✓ intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tar. all. 640/72 (art. 74 c. 6 Dpr 633/72) ✓ agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter Dpr 633/72) ✓ agriturismo (art. 5, co. 2, della L. 413/1991) ✓ vendite a domicilio (art. 25-bis, co. 6, del D.P.R. 600/1973) ✓ rivendita di beni usati, oggetti d'arte/antiquariato/da collezione (art. 36 D.L. 41/1995) ✓ agenzie di vendite all'asta (art. 40-bis DL 41/95)
Let. b)	Non residenti	FANNO ECCEZIONE: i contribuenti che sono: <ul style="list-style-type: none"> ✓ residenti in un paese UE/SEE che assicuri un adeguato scambio di informazioni ✓ e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 % del reddito complessivamente prodotto;
Let. c)	Particolari attività in via esclusiva o prevalente	<ul style="list-style-type: none"> ✓ cessioni di fabbricati/loro porzioni o di terreni edificabili ✓ cessioni di mezzi di trasporto nuovi (ex art. 53 c. 1 DL 331/93: meno di km. 6.000 e/o meno 6 mesi di immatricolazione)
Let. d)	Possesso di partecipazioni	PARTECIPAZIONE A SOGGETTI TRASPARENTI <ul style="list-style-type: none"> ▪ a società di persone (S.n.c., S.a.s.) o associazioni professionali ▪ a imprese familiari PARTECIPAZIONE A S.R.L. (trasparenti o meno) <ul style="list-style-type: none"> ▪ controllo diretto/indiretto o influenza dominante in Assemblea ▪ in Srl (o associazioni in partecipazione) che esercitano attività <u>direttamente</u> o <u>indirettamente</u> riconducibili a quelle svolte dal contribuente forfettario
Let. d-bis)	con attività svolta prevalentemente a favore del datore di lavoro	PREESISTENZA DI UN RAPPORTO LAVORATIVO <ul style="list-style-type: none"> ▪ datori di lavoro coi quali sono in corso rapporti di lavoro o lo sono stati nei 2 precedenti periodi d'imposta ▪ inclusi soggetti direttamente/indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro. <p><u>Deroga:</u> la causa ostativa non si applica ove il datore di lavoro sia costituito dal dominus in occasione del precedente periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio dell'attività professionale.</p>

Requisiti d'accesso: il contribuente deve, inoltre, soddisfare i requisiti d'accesso/permanenza al regime forfettario, di cui al co. 54 L. 190/2014 (attualmente costituito dal solo limite dei ricavi/compensi dell'anno precedente, ma è probabile che tale previsione venga integrata dalla legge di bilancio 2020).



PERIODO D'IMPOSTA 2020 - COME OPERANO LE VERIFICHE

Occorre distinguere tra:

a) requisiti d'accesso: vanno valutati al 31/12/2019 onde verificare la possibilità, dal 1/01/2020, di accedere per la prima volta (soggetti in altro regime contabile o neoattività) o di permanervi

b) le cause ostative: le istruzioni al rigo LM21 del mod. Redditi PF chiariscono che la fruizione del regime forfettario nel periodo d'imposta 2020 è differenziata a seconda che il contribuente:

- ✓ **faccia accesso al regime forfettario nel 2020:** deve valutare le **cause ostative al 1/01/2020** (cioè al momento dell'ingresso nel regime agevolato)
- ✓ **abbia già fruito del regime forfettario nel 2019:** deve valutare la **causa ostativa sul medesimo 2019**.

Peraltro quanto precede costituisce la regola generale; tuttavia in presenza di una **"nuova" causa ostativa** (come quelle di cui alle citate lett. d) e b-bis), dal 2019), operano delle **deroghe specifiche**.

CAUSA OSTATIVA, LETT. A) – ADOZIONE DI REGIMI SPECIALI

Le persone fisiche che si avvalgono di:

- ➔ **regimi speciali IVA**
- ➔ **regimi forfettari** di determinazione del **reddito**

non possono accedere al regime forfettario.



Più attività: in presenza di svolgimento di più attività, la causa ostativa verificata su una di esse

- **in generale:** preclude regime agevolato per tutte le attività svolte
- **in deroga:** non è ostativa l'**attività agricola** ove **produttiva di un reddito fondiario** (in tal caso non rileva l'eventuale regime speciale Iva adottato; in tal caso prevale il fatto che il reddito non è determinato a quadro LM, ma a quadro RA) e ciò anche ove condotta da una società semplice (CM 9/2019).

OPZIONE PER IL REGIME ORDINARIO: la causa ostativa viene rimossa optando (quadro VO) per l'applicazione del regime ordinario Iva; tuttavia, in presenza di attività in regime speciale già svolta nell'anno precedente, l'opzione deve essere già stata esercitata su tale periodo precedente (CM 9/2019).

Esempio1

Mario Rossi, che opera danni nell'ambito dei beni usati applicando il criterio analitico del margine, intende accedere al regime forfettario dal 2020; in tal caso:

- la causa ostativa del regime speciale Iva viene rimossa nel caso in cui
- sul periodo d'imposta 2019 abbia già esercitato l'opzione (confermata nel mod. Iva 2020) per il regime ordinario Iva per tutte le cessioni di beni usati (e non in relazione a singole cessioni)

Esempio2

Nell'esempio precedente si ponga ora l'imprenditore non effettuasse cessioni di beni usati, che intende avviare nel 2020; in tal caso sul 2019 non risulta verificata una causa ostativa. Pertanto si ritiene possa accedere al regime forfettario dal 2020, fuoriuscendone dal 2021



Nota: nel primo esempio il contribuente ha potuto esercitare l'opzione che gli permette di permanere in regime forfettario senza particolari limiti di tempo (quantomeno fino a revoca dell'opzione).

Nel secondo caso, al contrario, si ritiene che il contribuente possa allegare al mod. Redditi (dove compila il quadro LM) il quadro VO (barrando l'apposita casella nel frontespizio), comunicando l'opzione per l'applicazione del regime ordinario Iva dal 2020, evitando così la fuoriuscita dal 2021. Comportamento analogo dovrebbe essere ammesso per il contribuente che non esercitava alcun attività nel 2019, il quale intende accedere al regime forfettario dal 2020, potendosi profilare la causa ostativa. In entrambi tali casi, infatti, il contribuente potrà barrare la casella LM21, in quanto ne soddisfa le condizioni.

LETT. D) – LA PARTECIPAZIONE IN SRL O SOGGETTI TRASPARENTI

La causa ostativa di cui alla lett. d) del co. 57 L. 190/204 va suddiviso in due fattispecie:

- ➔ partecipazione a soggetti Irpef trasparenti
- ➔ partecipazione in Srl (anche non trasparenti).

POSSESSO DI PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ TRASPARENTI

Per le **partecipazioni** (detenute anche a titolo di nuda proprietà) in:

- **società di persone**
- **associazioni professionali** (cd. “studi associati”)
- **imprese familiari** (o aziende coniugali)

opera una causa di esclusione.



Società semplici: la causa di esclusione non opera in caso di attività limitata al godimento di beni immobili (Interpello 114/2019) o nell'ambito dell'agricoltura (CM 9/2019), in quanto non producono un reddito di impresa (la causa ostativa si configura nel solo caso di professionisti che si sono associati nella forma di società semplice (in quanto producono un reddito di lavoro autonomo).

Tale causa:

- ➔ pur risultando **già presente in passato**, è stata **parzialmente modificata dal 2019** (con l'introduzione delle imprese familiari e la confluenza delle Srl trasparenti, nella causa ostativa successiva
- ➔ motivo per cui è stato oggetto di un'entrata in vigore solo dal 2019, operando come segue,
- ➔ a prescindere dal fatto che si inizi una nuova attività o si prosegua un'attività già svolta:
- **in generale:** la causa ostativa va **rimossa prima del 31/12 dell'anno precedente** (per l'accesso al regime forfettario dal 2020 una eventuale partecipazione posseduta nel 2019 va ceduta entro il 31/12/2019)
- **in deroga:** **per il periodo d'imposta 2019** la causa **non ha operato**, in presenza di partecipazione **posseduta al 31/12/2018** (CM 9/2019; Interpello 120/2019).

Esempio3

Il sig. Rossi, già socio della Alfa s.n.c., inizia un'attività d'impresa il **30 giugno 2020**:

- ✓ per accedere al regime forfettario in sede di inizio attività, la partecipazione detenuta deve essere ceduta entro il 31/12/2019
- ✓ in caso contrario, potrà applicare il regime agevolato a partire dall'anno 2021, previa dismissione della partecipazione posseduta entro il 31/12/2020.

Esempio4

Il sig. Neri, già socio della Beta Sas, è un imprenditore che intende accedere al regime forfettario **dal 1/01/2020**; ove proceda accedere la partecipazione:

- ✓ entro il 31/12/2019: potrà accedere al regime agevolato fin dal 1/01/2020
 - ✓ solo nel 2020: potrà accedervi solo dal 1/01/2021
- e così via

Esempio5

Regime transitorio

L'ing. Bianchi dal 2017 ha fatto ingresso in una associazione professionale di ingegneria:

- ✓ nel 2019 ha potuto fare ingresso nel regime forfettario per l'attività svolta autonomamente
- ✓ potendo permanere nel regime forfettario nel caso in cui fuoriesca dallo studio associato entro il 31/12/2019.



N.B.: dal tenore delle risposte dell'Agenzia pare comprendere esistano delle cause ostative ad efficacia:

- **istantanea** (partecipazioni in soggetti trasparenti): che possono essere rimosse al 31/12 dell'anno precedente
- **non istantanea** (le altre cause ostative): che non possono essere rimosse (una volta verificatesi comportano necessariamente la fuoriuscita dall'anno successivo).



Dubbio: a questo punto non si comprende la necessità del chiarimento della CM 9/2019 la quale ritiene che, in presenza di acquisizione di una partecipazione per successione, la sua successiva dismissione entro il 31/12 non comporta la fuoriuscita dall'anno successivo: cambia qualcosa nel caso in cui la partecipazione sia sottoscritta nell'anno, ma comunque dismessa entro il 31/12?

PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO IN SRL "RICONDUCIBILI"

Dal 2019 è diventata causa ostativa:

- il possesso di quote in una **Srl** (trasparente o meno) che configuri il **controllo** (anche indiretto o di fatto)
- in caso di **attività della Srl "riconducibile"** a quella svolta/da svolgere dal contribuente, dove il concetto di attività riconducibile va ricondotto al fatto che, congiuntamente:
 - le attività concretamente svolte dai due soggetti rientrano nel **medesimo settore Ateco**
 - e il **contribuente** forfettario abbia **addebitato dei costi dedotti dalla Srl**.

L'assenza di una qualsiasi di tali condizioni comporterà il mancato profilarsi della causa ostativa. L'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti negli interpelli diramati nel 2019.

"INFLUENZA DOMINANTE" IN ASSEMBLEA

Secondo la CM 9/E/2019, per definire quando si realizza il controllo di una s.r.l. occorre fare riferimento all'art. 2359 c.c.:

CONTROLLO	Art. 2359	DESCRIZIONE
DIRETTO	co. 1	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 (è sufficiente il 50%/49% dei voti) ✓ esercita un'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa (cd. "controllo di fatto")
INDIRETTO	co. 2	Il controllo si può verificare anche grazie ai voti spettanti: <ul style="list-style-type: none"> - a società controllate - o a soggetti interposti (società fiduciarie o intestatari fittizi)

L'influenza dominante in Assemblea, secondo l'Agenzia, viene realizzata:

- non solo in presenza di partecipazione pari al 50% (Interpelli 117 e 118 del 2019)
- ma può verificarsi **anche nel caso di partecipazioni per il solo 49%** dei voti (si noti che rileva la partecipazione al voto, non al capitale).



Interpello n. 126/2019: "Con riferimento al caso di specie, il possesso di una partecipazione al 49 per cento determina una forma di controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, n. 2, del codice civile [cfr. sub 1)]".



PERSONE INTERPOSTE: il controllo "indiretto" va valutato relazione alle partecipazioni possedute da tutti i **familiari** di cui di cui all'art. 5 c. 5 Tuir (coniuge, parenti entro il 3° grado ed affini entro il 2° grado).

Controllo indiretto - Esempi

25%	Marito	Moglie	25%
25%	Estraneo	Estraneo	25%

20%	Marito	Moglie	20%
40%	Cugino	Cognato	20%

"INFLUENZA DOMINANTE" PER VINCOLI CONTRATTUALI

In relazione al concetto di "influenza dominante" in virtù di **particolari vincoli contrattuali**, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 3), cod. civ.. (concetto mai stato particolarmente indagato in giurisprudenza) l'Agenzia ha offerto una interpretazione piuttosto singolare.

In particolare, è stato fatto riferimento

- ⇒ ai **rapporti economici intercorsi**
- ⇒ **tra il contribuente e la Srl** di cui è socio

Parametri significativi: l'Agenzia ritiene che vada assunto quale indicatore significativo:

- **l'incidenza del fatturato del socio verso la Srl:**
- rispetto al **totale dei medesimi costi sostenuti dalla Srl** (Interpello n. 392 e 398/2019)

nella considerazione che una percentuale troppo elevata di tali incidenze potrebbe essere indicatore di una **sostanziale subordinazione della Srl alla direzione del socio**.



Interpello n. 398/2019: "qualora siano presenti nell'anno 2019 rapporti economici tra lo stesso e la società di cui è socio (da cui emerge, 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".



Interpello n. 392/2019: "Per quanto riguarda, infine, il controllo c.d. di fatto di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, (...) si osserva in linea generale che, qualora dovesse permanere nel 2019 l'esigua fornitura di servizi alle due società partecipate [ndr: pari a 1,5% e 9% rispetto **"all'ammontare complessivo degli acquisti effettuati"** da ciascuna società, anche diversi rispetto agli acquisti di servizi], potrebbe non ravvisarsene la sussistenza nel caso in esame".

Si noti che l'incidenza percentuale potrebbe essere facilmente reperita dall'Agenzia Entrate; si tratta, infatti di confrontare gli importi indicati:

- ✓ a rigo LM22 col. 3 nel mod. Redditi PF del socio
- ✓ e quanto indicato nel mod. ISA della società (in particolare i righi F17 ed F18) o nel Bil. UE (B.7 servizi).



ATTENZIONE: come riconosciuto dall'Agenzia si tratta di meri indicatori, non sufficienti a far scattare la presunzione del controllo, **"da valutarsi in base alla situazione concreta"** (es: un controllo potrebbe profilarsi nel caso in cui l'opera del socio vada considerata insostituibile, in quanto non reperibile sul mercato ed essenziale per lo svolgimento dell'attività propria della Srl, a prescindere dalla percentuale di partecipazione del socio).

Esempio6

L'ing. Rossi è amministratore e socio (al 30%) in una Srl, alla quale fattura nel 2019 €. 150.000 per compensi amministratore. La Srl presenta in bilancio un totale costi per servizi di €. 200.000: la percentuale di incidenza del 75% potrà indurre l'Ufficio a verificare se sussistano ulteriori vincoli (es: patti parasociali tra soci che obblighino la società a rivolgersi al suo studio per i calcoli statici dei progetti della Srl) che possano far individuare un controllo del soci sulla Srl.



Nota: al contrario si deve ritenere non rilevante la percentuale del fatturato alla società effettuato dal socio rispetto al proprio fatturato complessivo (come parrebbe deporre l'Interpello n. 334/2019, il quale fa riferimento fatturato che può raggiungere 50% del volume dei ricavi del socio); infatti ciò potrebbe evidenziare l'interdipendenza del socio dalla società, non viceversa.

FATTISPECIE A RISCHIO - VERIFICA SUSSISTENZA DEL "CONTROLLO DI FATTO"

FATTURATO DELLA POSIZIONE DEL
CONTRIBUENTE IN REGIME FORFETARIO
VERSO SOCIETÀ PARTECIPATA

**> DEL 50% DEL
TOTALE**

VERIFICA IN CAPO ALLA SOCIETÀ PARTECIPATA
**IN RELAZIONE AL TOTALE
ACQUISTI DI SERVIZI (VOCE B7 CE)**

SEZIONE II
Regime forfetario
Determinazione
del reddito

Impresa

LM21	Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54)	Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57)	Nuova attività (art.1, comma 65)		
	1	2	3		
LM22		Codice attività	Coefficiente redditivo	Componenti positivi	Reddito per attività
		1	2	3	4
			%	.00	.00

Preposto: l'Interpello n. 119/2019 chiarisce (senza approfondire la questione) che la qualifica di preposto di un soci potrebbe attribuire un'influenza dominante di natura contrattuale (si pensi ad un pubblico esercizio che non può operare in assenza del socio che funge da preposto).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) - Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 - Email: info@redazionefiscale.it

CONCETTO DI "ATTIVITA' RICONDUCIBILE"

Come anticipato, l'Agenzia delle Entrate, nel tentativo di "oggettivizzare" la riconducibilità dell'attività svolta dal contribuente forfettario e dalla Srl controllata, ha previsto che questa sussista in presenza di:

- un **parametro oggettivo**: costituito dalle **rispettive attività effettivamente svolte**
- un **parametro soggettivo**: costituito **dall'addebito di spese** tra il contribuente forfettario e la Srl.

A) Parametro oggettivo: in primo luogo deve ricorrere il fatto che:

- entrambe le attività economiche svolte dai due soggetti
- siano **incluse in una medesima Sezione** della classificazione **Ateco 2007**

B) Parametro soggettivo: in presenza del parametro oggettivo, la riconducibilità delle due attività è ritenuta sussistente qualora:

- il contribuente forfettario effettui **cessioni di beni/prestazioni di servizi** (ivi incluso l'addebito di un compenso amministratore) nei confronti della Srl
- la quale **deduca dal proprio reddito d'impresa** il relativo costo



Nota: l'Agenzia chiarisce che la causa ostativa non opera nel caso in cui la Srl non deduca il costo (si ritiene non possa trattarsi di un mero differimento ai periodi successivi, come avviene nel caso di compenso amministratore non pagato nel periodo d'imposta).

ATTENZIONE: in generale si potranno verificare numerosi casi in cui si verifica illegittimo inquadramento in due sezioni Ateco distinte; si pensi, ad esempio, il caso in cui il contribuente forfettario:

- si pone quale rivenditore dei beni prodotti dalla Srl controllata (infatti il primo ricade in una sezione riferita al commercio, al dettaglio o all'ingrosso, mentre la seconda ricade in una sezione riferita alla produzione) o, comunque, in una posizione diversa della filiera (es. intermediario immobiliare socio di Srl di costruzioni)

Esempio7

Una Srl produce da anni arredamenti per interni (sez. Ateco "C"). Il socio di controllo nel 2019:

- decide di aprire un proprio punto vendita (Sez. Ateco "G"), rivendendo i prodotti della Srl
- o di diventarne agente in esclusiva (Sez. Ateco "G")

facendo attenzione a non superare il volume dei ricavi di €. 65.000, al fine di potervi proseguire anche sul periodo 2020.

- è un professionista che presta servizi alla Srl in una posizione diversa della filiera (o le fattura direttamente nei confronti dei clienti di quest'ultima, senza alcun addebito nei confronti della Srl)

Esempio8

Interpello n. 137/2019: in presenza di un contribuente forfettario:

- ✓ con attività di commercialista (cod. Ateco "69.20.12", Sez. M)
- ✓ amministratore di una Srl controllata con attività di elaborazione dati (cod. Ateco "63.11.11" – Sez. J)

non si configura la causa ostativa per attività ricadenti in sezioni diverse dei codici Ateco, con la conseguenza che la causa ostativa non si pone

- ✓ pur in presenza di controllo della Srl
- ✓ nonché di addebito dei compensi di amministrazione a carico della Srl

Appare evidente che numerose situazioni verificheranno "l'artificioso frazionamento" che la norma intendeva scongiurare; con ogni probabilità ciò che guidato l'Agenzia seguente risposta.

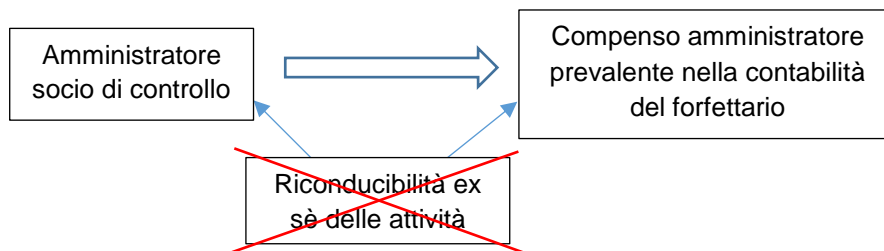
Interpello 169/2019: un architetto (**Sez. Ateco "M"**) è **amministratore unico di 2 Srl** con attività di gestione immobiliare (**Sez. Ateco "L"**) e costruzione immobiliare (**Sez. Ateco "F"**) che controlla in modo indiretto (tramite i propri familiari) e alle quali fattura (compenso amministratore) la maggior parte del proprio fatturato.

In tale situazione l'Agenzia:

- nel presupposto che vadano valutate le attività "effettivamente esercitate" dagli interessati
- e valutato il fatto che l'architetto risulta essere amministratore unico delle Srl indirettamente controllate, dalle quali proviene la prevalenza dei suoi compensi

conclude che **"In tale circostanza, si è in presenza di una diretta "riconducibilità" dell'attività effettivamente svolta dalle s.r.l. controllate a quella di amministratore delle stesse esercitata in via prevalente dall'Istante"**.

A tal fine non si può non rilevare come tale impostazione si ponga al di fuori di tutti gli altri (numerosi) chiarimenti ufficiali di prassi rilasciati nel merito e vada, pertanto, disattesa.



MOMENTO IN CUI VA VERIFICATA LA CAUSA OSTATIVA

Come anticipato, la causa ostativa relativa al controllo di Srl:

- rientra tra le cause ostative ad efficacia non istantanea: il loro profilarsi comporta la fuoriuscita obbligatoria dall'anno successivo, senza che possa essere rimossa entro la fine dell'anno (salvo quanto si dirà per il periodo di imposta 2019)
- posta la sua peculiarità (il suo profilarsi, in concreto, non può che intervenire "a posteriori"), **opera solo al termine del periodo, quale fuoriuscita dal periodo successivo**
- non ha trovato applicazione in relazione alla situazione al 31/12/2018 in quanto è stata introdotta dalla legge di bilancio 2019.



CM 9/2019: "Con riferimento al **momento** in cui la causa ostativa riguardante le partecipazioni in s.r.l. opera, **assumerà rilevanza l'anno di applicazione del regime** e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime si potrà verificare, sulla base di quanto si dirà infra, la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfettario".

In sostanza, trattandosi di una causa ostativa introdotta solo dal 2019, questa:

- ha **operato per la prima volta al 31/12/2019**, per la verifica della **fuoriuscita dal 1/01/2020**
- andrà **nuovamente valutata al 31/12/2020**, per la verifica della **fuoriuscita dal 1/01/2021**

e così via

RIMOZIONE "STRAORDINARIA" DELLA CAUSA OSTATIVA

L'Agenzia Entrate, preso atto della tardività con cui sono stati diramati i chiarimenti della CM 9/2019, nonché del principio del legittimo affidamento tutelato dallo statuto del contribuente, ha ritenuto che:

- ⇒ il contribuente **possa disapplicare la causa ostativa che si profila al 31/12/2019**
- ⇒ nel caso in cui:
 - **non abbia proceduto ad ulteriori addebiti** alla Srl **dal 10/04/2019** (data di pubblicazione della CM 9/2019)
 - **e congiuntamente, ove ricopra la carica di amministratore, si dimetta** da tale carica entro il 31/12/2019 (mentre non è richiesto si spogli della partecipazione nella Srl).



Interpello n. 133/2019: al fine di salvaguardare i comportamenti tenuti dai contribuenti nelle more della pubblicazione della circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, (...), qualora non sia effettuata alcuna cessione di beni o prestazione di servizi a qualsiasi titolo, ivi compreso per l'attività di amministratore, da parte dell'istante alla s.r.l. controllata a decorrere dalla predetta data di pubblicazione del menzionato documento di prassi e se l'istante dovesse cessare dalla carica di amministratore della s.r.l. controllata, lo stesso non decadrà dal regime forfettario nel periodo d'imposta 2020 [ndr.: in senso conforme Interpelli n. 108, 117 e 118 e 119 del 2019].



Nota: non è chiaro il motivo per cui siano richieste le dimissioni dalla carica di amministratore; probabilmente ciò discende dal fatto che l'Agenzia (conformemente all'orientamento giurisprudenziale prevalente) presuma sempre l'onerosità del compenso di amministrazione (in tal senso appare chiaro l'interpello 117/2019, dove l'istante affermava di non aver mai percepito un compenso, nè di percepirlo per il futuro).

LETT. D-BIS): TRASFORMAZIONE ARTIFICIOSA DI LAVORO DIPENDENTE IN AUTONOMO

La lett. d-bis) co. 57 art. 1 L. 190/2014 preclude l'accesso al regime forfetario alle persone fisiche **la cui attività sia esercitata:**

- ⇒ **prevalentemente nei confronti dei datori di lavoro**, con i quali:
 - **sono in corso rapporti di lavoro;**
 - **erano in corso rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.**

La norma intende contrastare **la trasformazione artificiosa dell'attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo**. Infatti, considerando la ridotta tassazione del reddito di lavoro autonomo in adesione al regime forfetario, il Legislatore ha voluto contrastare l'esecuzione di tali trasformazioni, poste in essere con il solo intento di beneficiare del regime fiscale agevolato.

L'applicazione della causa preclusiva si estende anche:

- ai **soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai datori di lavoro**, al fine di evitare **aggravamenti della ratio normativa (c.d. influenza dominante)**.



N.B.: 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** di cui all'art. 5 co. 5 del TUIR, vale a dire il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. (CM 9/2019).

Esempio9

Si verificherà la causa ostativa anche nel caso in cui il contribuente forfetario non fatturi all'ex datore di lavoro nel biennio precedente, ma al coniuge di quest'ultimo che possiede una propria partita IVA.

CONCETTO DI "PREVALENZA"

Lo svolgimento dell'attività autonoma in **prevalenza** nei confronti dell'attuale o del precedente datore di lavoro (o di soggetti a questi riconducibili) avendo riguardo ai **ricavi/compensi fatturati** (e incassati) **a tali soggetti, che devono essere superiori al 50% del totale.**

DEFINIZIONE DI "DATORE DI LAVORO" AI FINI DELLA CAUSA OSTATIVA

Sono destinatari della causa ostativa di cui alla lettera d-bis), i soggetti che hanno percepito sia:

- **redditi di lavoro dipendente**, di cui all'articolo 49 del Tuir
- che **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui all'articolo 50 del Tuir.

SOGGETTI ESCLUSI DALLA CAUSA OSTATIVA

L'Agenzia ha individuato delle **eccezioni**, con riferimento:

- ✓ ai **pensionati**, che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 2, Tuir, se il pensionamento è obbligatorio ai termini di legge;
- ✓ ai soli **revisori e sindaci di società** che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), Tuir, data l'intrinseca natura dell'attività svolta.
- ✓ ai **percettori dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui all'articolo 50, c. 1, lettere:

Gli erogatori di tali redditi **non possono considerarsi "datori di lavoro"** ai fini di cui trattasi.



N.B.: rientrano nell'ambito di applicazione della causa ostativa gli altri soggetti inclusi nella lettera c-bis, come gli **amministratori** e i **collaboratori**.

OPERATIVITA' DELLA CAUSA DI ESCLUSIONE		
TIPOLOGIA DI REDDITO	OSTATIVO	Art. 50 Tuir
Reddito da pensione - pensione di vecchiaia	NO	Art. 49 c. 2 Tuir
Reddito da pensione - pensione di anzianità	SI	
Compensi percepiti dai lavoratori soci di cooperative	SI	lett. a)
Indennità e compensi corrisposti al dipendente da terzi	SI	lett. b)
Somme corrisposte a titolo di borse di studio	NO	lett. c)
Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa	SI	lett. c-bis)
<u>Di cui:</u> compensi dei revisori e sindaci	NO	
Remunerazioni dei sacerdoti	NO	lett. d)
Compensi per l' attività intramuraria dei medici	SI	lett. e)
Indennità/gettoni di presenza/altri compensi corrisposti per l'esercizio di funzioni pubbliche	NO	lett. f)
Indennità corrisposte per cariche elettive	NO	lett. g)
Rendite (vitalizia o rendita a tempo determinato)	NO	lett. h)
Prestazioni pensionistiche complementari corrisposte dai fondi pensione	NO	lett. h-bis)
Assegni periodici	NO	lett. i)
Compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili	NO	lett. l)

Mera attività di sindaco/revisore: in via incidentale l'Agenzia conferma la posizione della miglior dottrina:

- ✓ il sindaco/revisore che non svolga anche l'attività di commercialista
 - ✓ non attrae i compensi svolti ad alcuna "attività professionale", mantenendo questi la natura di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente
- non potendo, di conseguenza, trovare applicazione regime forfettario (ma la tassazione con un "cedolino paga").

PRATICA OBBLIGATORIA

La causa ostativa della lett. d-bis) **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.



NOTA BENE – 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, applicare il regime forfettario.

DOCUMENTO DI PRASSI	DESCRIZIONE FATTISPECIE	PARERE DELL'AGENZIA
Interpello 115/2019	<p>CASO: un contribuente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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; • successivamente ha aperto la partita IVA, avvalendosi del regime forfettario, fatturando principalmente nei confronti del suo ex dominus. 	Riconosciuto l'accesso al regime forfettario

DISAPPLICAZIONE DELLA CAUSA OSTATIVA

La causa ostativa in commento non si applica qualora

- la cessazione del rapporto di lavoro
- sia intervenuta anteriormente ai 2 periodi precedenti a quello di applicazione del regime forfettario.



N.B.: conseguentemente, se un soggetto **entra nel regime forfetario nel 2020** 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 al 1° gennaio 2018**, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo **trascorso il periodo di sorveglianza biennale** previsto dalla disposizione normativa.

Preesistente coesistenza di lavoro autonomo e lavoro dipendente

Sempre in base alla *ratio* di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo), questa **non opera** nei confronti di coloro che (CM 9/2019; Interpelli n. 116 e 382 del 2019):

- **prima del 1/01/2019** (il termine è fisso)
- già conseguivano sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) che 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**.

Somministrazione di lavoro (Interpello 179/2019)

In presenza di contratto di somministrazione di lavoro l'Agenzia ritiene che

- ✓ il "datore di lavoro" nel biennio cui fare riferimento per la verifica della causa ostativa
- ✓ vada ricondotta all'utilizzatore del lavoratore (e non all'Agenzia di somministrazione di lavoro).

Borsista (Interpello 184/2019)

In presenza di somme incassate finalizzate al sostenimento dell'attività di studio del contribuente:

- ✓ non si è in presenza di un "datore di lavoro" (v. prospetto a pag. prec.)
- ✓ dunque non può trovare applicazione la causa ostativa.

MOMENTO DI VERIFICA DELL'ESISTENZA DELLA CAUSA OSTATIVA

In modo del tutto analogo a quanto considerato per la causa ostativa ex lett. d) riferita al possesso di partecipazioni di controllo in Srl con attività riconducibile, anche in questo caso:

- ⇒ la verifica circa il concreto svolgimento dell'attività non può essere effettuata al termine del periodo di imposta in cui stato applicato regime forfetario
- ⇒ la causa ostativa è stata introdotta dal 2019 (dunque il contribuente non ha dovuto valutare, per l'eventuale fuoriuscita dal 2019, se aveva fatturato prevalentemente verso il datore di lavoro nel medesimo o del biennio 2016/2016)
- ⇒ troveranno applicazione i medesimi principi:
 - la causa ha **operato per la prima volta al 31/12/2019**, per la verifica della **fuoriuscita dal 1/01/2020**
 - andrà **nuovamente valutata al 31/12/2020**, per la verifica della **fuoriuscita dal 1/01/2021**

e così via.

Esempio10

Mario Rossi è stato dipendente della Alfa Srl, da cui è stato **licenziato nel 2019**.

Può entrare in **regime forfetario al 1/01/2020**, ma se al 31/12/2020 risulta aver fatturato in prevalenza

- nei confronti di Alfa (o soggetti direttamente/indirettamente riconducibili)
- di altri soggetti di cui è stato dipendente nel 2019 o 2018

dovrà fuoriuscire dal regime forfetario **nel 2021**.

[Scarica il testo completo di tutti gli Interpelli emanati nel 2019 sui contribuenti forfettari](#)