

La circolare tributaria n. 16-17/2019

Partecipazioni in Srl “poco ostative” per l’accesso al regime forfettario

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Premessa

Dopo aver esaminato in altro contributo i chiarimenti offerti dall’Agenzia delle entrate nella [circolare n. 9/E/2019](#), nel presente ci si dedicherà allo specifico tema delle cause di esclusione e alla relativa interpretazione.

Cause di esclusione

L’aspetto certamente più delicato della nuova disciplina riguardante il regime forfettario risiede nella verifica delle cause di esclusione previste dal [comma 57](#) dell’articolo 1, L. 190/2014, situazioni che devono essere verificate nel corso dell’anno in cui il contribuente intende applicare il regime.

In particolare, nessuna modifica riguarda i primi 3 requisiti.

Viene infatti confermata l’impossibilità di applicare il regime forfettario per:

- a) chi si avvale di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- b) le persone fisiche non residenti, a eccezione di quelle che sono residenti in uno degli Stati UE o in uno Stato aderente all’Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;
- c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.

Contestuale rapporto di lavoro dipendente

La preclusione (prevista alla lettera d-bis) riguardante coloro che nell’anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro viene sostituita dall’impossibilità di accedere al forfettario per i soggetti che erano assunti come dipendenti o collaboratori e intendono svolgere l’attività d’impresa o professionale prevalentemente nei confronti di

quello che nel biennio precedente era uno dei loro datori di lavoro. Come evidenziato nella Relazione accompagnatoria, la norma è intesa a evitare un incentivo indiretto alla trasformazione di rapporti di lavoro dipendente in altre forme contrattuali che godono dell'agevolazione in commento; in altre parole, evitare che qualcuno possa essere portato ad aprire una partita Iva per fatturare i compensi (o parte dei compensi) al datore di lavoro di cui risulta (o risultava) essere dipendente, al fine di fruire di una tassazione inferiore.

Questa la nuova formulazione della disposizione in commento:

"d-bis) 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 intercorsi rapporti di lavoro nei 2 precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro".

L'aspetto più interessante è che, salvo la descritta preclusione, ai fini della possibilità di fruire del regime forfettario, non vi è più alcuna incompatibilità tra lavoro dipendente ed esercizio di attività d'impresa o lavoro autonomo.

Si pone invece un contrasto tra l'attività svolta tramite la propria posizione Iva da parte del contribuente e il rapporto con il datore di lavoro, tanto attuale quanto precedente; quindi non si sfugge dalla limitazione in oggetto cessando il rapporto di lavoro, se non lasciando passare almeno 2 anni. In definitiva, per verificare la presente condizione di prevalenza per l'applicazione del regime agevolato nel 2019, non vi sarà alcun problema se il rapporto di lavoro era già cessato in data antecedente al 1° gennaio 2017.

Secondo l'Agenzia delle entrate, poiché la causa di esclusione si innesca solo a seguito della prevalenza di attività nei confronti del datore di lavoro (in termini di ricavi conseguiti ovvero compensi percepiti), la conseguenza è che tale aspetto possa essere valutato solo a posteriori, al termine del periodo d'imposta; al verificarsi della prevalenza, il contribuente deve fuoriuscire dal regime forfettario, ma la fuoriuscita dovrà avvenire a partire dal periodo d'imposta successivo.

Consta una interpretazione restrittiva in relazione ai rapporti di lavoro che potrebbero innescare la causa di esclusione; mentre dalla lettura della norma, che fa riferimento ai "datori di lavoro" si poteva concludere che solo un rapporto di lavoro dipendente era idoneo a far sorgere la necessità di verificare un'eventuale prevalenza di fatturato, nella [circolare n. 9/E/2019](#) viene richiamata l'attenzione sui soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli [49](#) e [50](#), Tuir.

Tra questi, l’Agenzia delle entrate indica come potenzialmente ostantivi i rapporti indicati all’[articolo 50](#), Tuir alle lettere a) (soci di cooperative), b) (indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità) ed e) (compensi per l’attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale). In particolare, però, l’esclusione che potrebbe pesare di più è quella prevista in relazione ai rapporti di cui alla lettera c-bis: eccettuando il caso dei revisori e dei sindaci di società (data l’intrinseca natura dell’attività svolta), le altre categorie di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ivi previste vi rientrano (amministratori, collaboratori, etc.).

L’Agenzia delle entrate lascia comunque aperta la strada alle situazioni in cui tale configurazione già esisteva nel 2018, salvo che non si tratti di costruzioni elusive realizzate nelle more dell’approvazione della Legge di Bilancio, che comunque potrebbero essere aggredite tramite la disciplina dell’abuso del diritto ex [articolo 10-bis](#), L. 212/2000:

“la causa ostantiva in esame non potrà trovare applicazione se i 2 rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l’intero periodo di sorveglianza”.

L’Agenzia delle entrate precisa comunque che:

- con specifico riferimento ai pensionati che percepiscono redditi di lavoro dipendente, gli stessi non incorreranno nella causa ostantiva in esame ognivolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge;
- al contrario, la causa ostantiva si innescherà comunque quando l’interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio: licenziamenti, dimissioni, etc.) con conseguente prosecuzione con l’ex datore di lavoro ovvero con soggetti direttamente o indirettamente a esso riconducibili attraverso la propria partita Iva avvenga per cause indipendenti dalla volontà del lavoratore.

Per quanto riguarda la locuzione utilizzata dalla causa ostantiva in esame riguardante i “*soggetti direttamente o indirettamente riconducibili*” ai datori di lavoro, si tratta dei soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell’[articolo 2359](#), cod. civ.. Nell’ambito delle persone interposte di cui al secondo comma dell’articolo 2359, cod. civ., andranno ricompresi i familiari di cui all’[articolo 5](#), comma 5, Tuir, secondo cui: *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*.

La finalità di questa previsione inserita nella causa ostantiva appare chiara: estenderne l’ambito di applicazione anche ai soggetti controllanti, controllati o collegati, al fine di evitarne agevoli aggrimenti, che sarebbero stati possibili qualora si fosse fatto esclusivo riferimento al datore di lavoro, quale soggetto giuridico.

Si ricorda inoltre come l'[articolo 1-bis](#), comma 3, D.L. 135/2018 abbia stabilito che 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, pertanto, 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.

Possesso di partecipazioni

L'intervento più delicato è quello previsto alla precedente lettera d) del [comma 57](#), dell'articolo 1, L. 190/2014: mentre sino al 2018 la causa di esclusione si limitava a considerare il possesso di partecipazioni in soggetti trasparenti, la nuova versione entrata in vigore nel 2019, con riferimento alle Srl, ha introdotto vincoli anche nel caso di partecipazioni in Srl non trasparenti.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, non è ostativo il possesso di partecipazioni in Spa, in Sapa e in società estere; posizione condivisibile visto che la norma fa esplicito riferimento alle sole Srl.

Sul tema del possesso l'Agenzia delle entrate pone un presupposto decisivo: queste devono essere cedute nel periodo precedente quello in cui si decide di applicare il regime forfetario: *“La nuova formulazione letterale della lettera d), letta perciò alla luce della menzionata ratio legis, porta a ritenere che la causa ostativa non operi solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla...”*.

Ad esempio, nel caso in cui il contribuente possieda delle quote in una Snc, se lo stesso cede le quote possedute nella Snc entro la fine dell'anno precedente potrà applicare il regime forfetario a decorrere dall'anno successivo e ciò a prescindere che il contribuente inizi una nuova attività o prosegua un'attività già svolta; stesso ragionamento vale per la partecipazione in altre società di persone, in associazioni, in imprese familiari, in aziende coniugali.

Quindi devono considerarsi superate le aperture in passato offerte in relazione alle partecipazioni in società di persone, quando veniva consentita la possibilità di cederle anche nel corso dell'anno in cui era applicato il regime forfetario.

L'Agenzia delle entrate fissa una deroga per il solo 2019, alla luce del fatto che la Legge di Bilancio è stata pubblicata solo il 31 dicembre 2018: se a tale data il contribuente si fosse trovato in una delle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2019, lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2019 il regime forfetario, ma dovrà rimuovere la causa

ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020. Quindi per il 2019 il regime forfettario risulterebbe salvo, a patto di liberarsi nel 2019 della partecipazione in oggetto.

Non costituisce causa ostativa l'acquisizione per eredità delle partecipazioni, qualora sia rimossa entro la fine dell'anno; in caso contrario il contribuente fuoriesce dal regime forfetario nell'anno successivo.

La partecipazione in società di persone

In merito alle partecipazioni in società di persone va segnalato che il solo possesso risulta ostativo, prescindendo da controllo e riconducibilità, che invece regolano l'applicazione della causa ostativa legata al possesso di partecipazioni in Srl.

La Legge di Bilancio ha introdotto quale elemento ostativo il fatto di partecipare a una impresa familiare, da intendersi ovviamente nella qualità di collaboratore; tale causa ostativa comprende anche la partecipazione in imprese coniugali.

Il divieto di partecipare ad associazioni riguarda unicamente quelle che attribuiscono al contribuente un reddito ai sensi dell'[articolo 5](#), Tuir (quindi, ad esempio, le associazioni professionali, non certo le associazioni sportive).

L'Agenzia delle entrate precisa inoltre che sono ostative:

- le partecipazioni in società di fatto esercenti attività commerciale, in quanto soggetti che risultano assimilati alle Snc;
- il possesso della sola nuda proprietà di partecipazioni, in quanto, secondo l'Agenzia delle entrate, non è situazione espressamente esclusa dalla disposizione normativa in commento, non risultando in contrasto con la menzionata *ratio legis* (a parere di chi scrive, il fatto che non venga imputato reddito al soggetto poteva far concludere diversamente);
- la partecipazione in società semplici, solo se le stesse producono “*redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa*”.

Quest'ultimo chiarimento risulta di grande interesse in quanto ammette al regime forfetario i soggetti che posseggono partecipazioni tanto in società semplici agricole, quanto in società semplici immobiliari (queste ultime hanno avuto un'interessante espansione nel corso degli ultimi anni, anche a seguito dei provvedimenti di trasformazione agevolata). Se con riferimento alle prime non vi erano dubbi particolari sul fatto che non potessero costituire elemento ostativo (in tale senso si era espressa l'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 27/E/2011](#), seppure in relazione al regime dei minimi), sulle seconde in precedenza non vi erano conferme ufficiali, anche se a ben vedere il principio è assolutamente il medesimo: le società semplici immobiliari, infatti, producono redditi fondiari in relazione al possesso

degli immobili e, eventualmente, redditi diversi nel caso di loro cessione nel corso del periodo d'imposta.

La partecipazione in Srl

La principale modifica sul tema, come detto, riguarda il possesso di partecipazioni in Srl:

“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 di cui all’articolo 5, Tuir, ovvero che controllano direttamente o indirettamente Srl o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d’impresa, arti o professioni”;

Tali partecipazioni divengono quindi ostative al congiunto ricorrere di entrambi i requisiti previsti:

- prima di tutto il fatto che il contribuente possieda il controllo;
- inoltre è necessario che le società controllate esercitino “*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*” a quella del socio titolare di partita Iva che intende applicare il regime forfettario. Quindi non tutte le partecipazioni sono ostative, ma solo quelle in connessione con l’attività svolta dal socio.

Pertanto, non vi sarà incompatibilità se:

- la partecipazione, anche di controllo, riguarda una società che svolge attività diversa, ovvero
- la partecipazione è minoritaria, anche se l’attività è affine.

Ciò posto, la formulazione normativa, davvero generica, ha dato luogo a molti dubbi interpretativi.

Sul punto l’Agenzia delle entrate si è espressa affermando che per la verifica della causa ostativa riguardante le partecipazioni in Srl 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 Srl alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario.

Il tema del controllo

Analizzando il primo parametro, va notato come la locuzione “*controllano direttamente o indirettamente*” pare atta a includere qualsiasi tipo di influenza sulla società partecipata e, in effetti, l’Agenzia delle entrate a tal fine stabilisce che si debba far riferimento all’[articolo 2359](#), comma 1 e 2, cod. civ..

<u>Articolo 2359,</u> cod. civ.	Comma 1	➡ 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria
		➡ 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria
		➡ 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa
	Comma 2	➡ Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi

Sottinteso che il controllo esiste quando il contribuente possiede il 50% + 1 dei voti esercitabili in assemblea, l'Agenzia delle entrate precisa che controllo vi è anche quando:

- il contribuente che applica il regime forfetario partecipa al 50% in una Srl, poiché risulta integrato il numero 2) del primo comma del citato [articolo 2359](#), cod. civ., ossia vi è l'esercizio di influenza significativa in assemblea;
- il controllo viene esercitato tramite altre società ovvero tramite persone interposte.

Si osserva la particolarità del fatto che l'Agenzia delle entrate richiami la misura del 50% per definire la partecipazione rilevante ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, punto 2; pare quindi lecito affermare che ogni quota inferiore al 50%, anche se significativa, non dovrebbe rilevare; si tratta di un aspetto certamente singolare in quanto il contribuente che possiede il 40% a fonte di altri 2 soci che possiedono il 30% ciascuno, è indubbio che possa esercitare una significativa influenza sulle decisioni dell'assemblea.

Pare quindi evidente che non si debba considerare solo la quota posseduta dal contribuente stesso ma, almeno, quella dei familiari e, come tali, sono da intendersi quelli dell'[articolo 5](#), comma 5, Tuir: *"Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado".*

ESEMPIO 2

Mario Rossi, professionista, svolge attività di lavoro autonomo.

La moglie possiede una partecipazione del 50% in Alfa Srl (che svolge attività "riconducibile"); anche se Mario Rossi non possiede alcuna partecipazione in tale società, egli può esprimere un'influenza significativa in assemblea tramite la partecipazione posseduta dalla moglie.

Il tema della riconducibilità

L'altro aspetto che destava molti interrogativi è quello della riconducibilità dell'attività posta in essere dalla società rispetto a quella esercitata dal contribuente che ha aderito al regime forfetario.

Pareva già da subito non dirimente il medesimo codice attività ATECO; sul punto l’Agenzia delle entrate afferma che, considerata la *ratio legis* sottesa alla predetta causa ostativa, occorre avere in ogni caso riguardo alle attività effettivamente svolte in concreto dal contribuente e dalla Srl controllata, indipendentemente dai codici ATECO dichiarati, per valutarne la correlazione.

Il tema della riconducibilità viene affrontato dalla [circolare n. 9/E/2019](#) in un passaggio che vale la pena esaminare in maniera puntuale, perché porta considerazioni importanti idonee a disinnescare la gran parte delle limitazioni poste dalla Legge di Stabilità:

“la riconducibilità diretta o indiretta delle 2 attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniqualvolta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla Srl direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

Di conseguenza, non saranno ritenute “attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili” tutte le attività autonomamente esercitate dalla Srl, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che in assenza di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, anche – se del caso – nelle ipotesi in cui i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili.

Non saranno, inoltre, ritenute “attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili” tutte le attività esercitate dalla Srl avvalendosi anche di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, ma che siano classificabili in una sezione ATECO differente da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario”.

In definitiva, l’Agenzia delle entrate pone l’attenzione sul fatto che il contribuente forfettario abbia fatturato alla società partecipata, posto comunque che le 2 attività devono considerarsi affini; si tratta quindi di 2 aspetti che devono essere valutati congiuntamente.

Di conseguenza non vi sarà riconducibilità se:

– il forfettario non fattura alla società partecipata. Parrebbe quindi del tutto sdoganata la posizione dell’elettricista che partecipa a una società che svolge attività di installazione di impianti elettrici; benché l’attività sia la medesima, in questo caso non si presenterebbe alcun elemento ostativo. Se la *ratio* della previsione, come più volte ricordato dall’Agenzia delle entrate, è quella di *“evitare artificiosi frazionamenti delle attività d’impresa o di lavoro autonomo”*, una qualche perplessità per il fatto che questa

situazione sia sfogliata tutto sommato si pone: il socio potrebbe infatti assumere partita Iva applicando il regime forfettario al solo fine di dirottare una quota del fatturato della società;

– il forfettario fattura alla società partecipata, ma i costi per i beni o servizi resi si devono considerare interamente indeducibili. Quindi, pare logico concludere, nel caso dell'elettricista appena proposto, qualora egli dovesse emettere una fattura nei confronti della società partecipata, comunque non si innescherebbe la causa di esclusione quando tali costi dovessero essere ripresi a tassazione in capo alla società tramite una variazione in aumento. Tale soluzione pare ragionevole per evitare che magari una sola fattura di importo limitato possa far fuoriuscire dal regime;

– il forfettario fattura alla società partecipata ma l'attività è diversa sulla base dell'effettiva collocazione ATECO di tale attività. La circolare porta l'esempio della persona fisica che applica il regime forfettario e svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche), la quale effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi a una Srl dalla stessa controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione). Si deve evidenziare come la riconducibilità di fatto deve comunque riferirsi alla sezione dell'ATECO (non al singolo codice attività); si tratta quindi di un parametro oggettivo che comunque lascia aperti molti spazi.

ESEMPIO 3

Mario Rossi, commercialista è socio al 60% della Rossi Srl, società di elaborazione dati contabili.

Mario Rossi fattura alla Rossi Srl consulenze.

Poiché la società ha codice ATECO 63.11.11 “attività di elaborazione dati contabili” e, ricadente nella sezione J, mentre il professionista ha codice ATECO 69.20.11 “servizi forniti da dottori commercialisti”, ricadente nella sezione M, Mario Rossi può applicare il regime forfettario.

Inoltre l'Agenzia delle entrate precisa che:

“qualora le cessioni di beni o le prestazioni di servizi siano effettuate dal contribuente in regime forfettario a una Srl controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella medesima sezione in cui ricade l'attività effettivamente svolta dal contribuente che applica il regime forfettario, lo stesso fuoriuscirà dal regime forfettario l'anno successivo”.

Questo significa che se anche nel 2019 il contribuente forfettario dovesse fatturare alla società partecipata “affine”, comunque la fuoriuscita avverrebbe nel 2020; pare logico affermare che se questa situazione si fosse realizzata nel 2018, il contribuente si vedrebbe preclusa la possibilità di applicare nel 2019 il regime forfettario.

SCHEDA DI SINTESI

Per accedere al regime forfettario non è possibile operare prevalentemente nei confronti del datore di lavoro attuale o precedente; il superamento di tale limite comporta la fuoriuscita dal regime forfettario a decorrere dal periodo d'imposta successivo.



Tra i rapporti di lavoro da monitorare rientrano anche quelli che realizzano reddito assimilato a quello di lavoro dipendente; tra questi vanno in particolar modo verificati i rapporti di collaborazione e quelli di amministratore di società.



Il possesso di una partecipazione in società trasparente risulta ostativo indipendentemente dal requisito del controllo e dalla riconducibilità dell'attività esercitata.



Il requisito del controllo deve essere valutato facendo riferimento all'articolo 2359, cod. civ.. In particolare, si devono considerare anche le partecipazioni detenute dai familiari, oltre al fatto che il controllo si presume anche quando può essere esercitata in assemblea un'influenza dominante.



La partecipazione in Srl risulta ostativa solo nel caso in cui l'attività sia affine (ossia ricadente nello stesso gruppo ATECO e solo qualora il socio che applica il regime forfettario dovesse fatturare alla società partecipata.