

MODIFICATE LE CAUSE OSTATIVE- 03 MAGGIO 2019 ORE 06:00

Forfetari e partecipazioni in s.r.l.: rilevano la sezione ATECO sostanziale e l'effettiva deduzione del costo

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM Jean Monnet di Casamassima

La partecipazione diretta o indiretta in s.r.l. configura una causa ostativa all'accesso al regime forfetario. La preclusione scatta, però, laddove la società a responsabilità limitata controllata non solo eserciti effettivamente un'attività connessa a quella del titolare della partita IVA, indipendentemente dai codici ATECO attribuiti, ma abbia, altresì, dedotto fiscalmente costi di beni e servizi acquistati da quest'ultimo. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E del 2019, che ha individuato l'ambito di applicazione delle cause ostative e il momento in cui operano.

L'estensione a **65.000 euro** della soglia di accesso al **regime forfetario** introdotta dalla **legge di Bilancio 2019** costituisce una delle novità che ha destato maggiore clamore dal punto di vista mediatico.

La novella normativa, da un lato, ha esteso l'ambito di applicazione del regime con l'introduzione di tale soglia unica di accesso e l'eliminazione delle ulteriori condizioni precedentemente previste (acquisto di beni strumentali non superiori a 20.000 euro e spese per personale non superiori a 5.000 euro) e dall'altro, al fine di evitare il frazionamento delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte e l'insorgere di potenziali condotte evasive, ha **modificato le cause ostative** all'ingresso o alla permanenza nel regime disciplinate dall'art. 1, comma 57, legge n. 190/2014.

Cambiano le cause ostative

Tra le cause ostative, particolare rilievo assume quella riservata all'imprenditore o professionista titolare di una **partecipazione in società** di persone, associazioni o imprese familiari ovvero che controlli, anche indirettamente, società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, esercenti attività riconducibili a quella svolta in regime forfetario.

Con la [circolare n. 9/E del 10 aprile 2019](#) l'Agenzia delle Entrate ha delineato i confini applicativi della circostanza inibente l'accesso al regime precisando, anzitutto, che il contenuto precettivo della stessa è duplice in funzione della tipologia della partecipazione detenuta.

Leggi anche

- [Regime forfetario e partecipazione in società: rimozione della causa ostativa entro il 2019](#)
- [Regime forfetario: gli arbitri non sono in fuorigioco](#)
- [Regime forfetario: un concetto di "controllo societario" tutto nuovo \(e, si spera, unico\)](#)
- [Da semplificato a forfetario: non servono comunicazioni o opzioni](#)

Partecipazione in S.r.l.

Mentre, infatti, la partecipazione in società di persone (ad eccezione di società semplici che non producono redditi di lavoro autonomo o d'impresa), associazioni e imprese familiari impedisce di per sé stessa l'applicazione del regime forfetario, il medesimo effetto non si verifica qualora l'imprenditore/professionista detenga partecipazioni di **controllo (diretto o indiretto)** in società a responsabilità limitata o in associazioni in partecipazione, ipotesi in cui, per l'operatività della causa ostativa, è altresì necessario che tali enti esercitino attività economiche **direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dall'imprenditore/professionista.

In relazione alla prima ipotesi, è stato precisato che la causa ostativa non opera qualora il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime provveda a **rimuoverla**.

Ad esempio

Il contribuente potrà applicare il regime forfetario nell'anno X qualora, entro la fine dell'anno X -1 abbia ceduto le quote detenute in una società in nome collettivo. Sempreché, naturalmente, la cessione sia **reale** e non meramente **simulata**.

Discorso a parte, come anticipato, va fatto in relazione alla diversa casistica di detenzione di partecipazioni in società a responsabilità limitata ovvero in associazioni in partecipazione in relazione alla quale, affinché operi la causa ostativa, è necessaria la compresenza:

- da un lato, del **controllo diretto o indiretto** ai sensi dell'art. 2359 c.c. e
- dall'altro, dell'esercizio da parte delle stesse di **attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Conseguentemente, se da un lato non potrà accedere al regime forfetario il professionista/imprenditore che dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o comunque di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in una società a responsabilità limitata che svolge attività riconducibili a quelle svolte in proprio, dall'altro lo stesso soggetto potrà accedervi laddove le due **attività** esercitate, **indipendentemente dai codici ATECO** attribuiti, **non risultino correlate**.

In relazione all'integrazione del requisito del controllo è stato, altresì, precisato che il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, ossia la totalità dei familiari previsti dall'art. 5, comma 5, TUIR, devono considerarsi persone interposte ai sensi dell'art. 2359 c.c.

Per quanto concerne la decorrenza della causa ostativa, come chiarito dalla Circolare in commento e ribadito dalla [risposta ad interpello n. 133](#) resa lo scorso 30 aprile 2019, si deve avere riguardo all'**anno di applicazione del regime** e non a quello precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime può essere verificata la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla S.r.l. a quelle esercitate dal contribuente in regime forfetario.

Parametri oggettivi per definire le attività correlate

L'Agenzia delle Entrate, da ultimo, ha fornito dei parametri di riferimento oggettivi per determinare quando le attività devono ritenersi correlate.

In primo luogo, è stato chiarito che la causa ostativa non può operare qualora le **attività concretamente svolte** siano riconducibili - a prescindere, dunque, da quanto dichiarato formalmente dal contribuente e dalla società controllata - a **sezioni ATECO differenti**.

Potrà, dunque, accedere al regime forfetario l'imprenditore/professionista effettivamente esercente un'attività rientrante nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche) che abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi a una società a responsabilità limitata controllata che - sempre effettivamente - svolge un'attività ricadente nella sezione J

(servizi di informazione e comunicazione).

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

Esclusa l'operatività della causa ostativa qualora le attività effettivamente svolte - a prescindere, dunque, da quanto dichiarato formalmente - siano riconducibili a **sezioni ATECO differenti**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che anche la riconducibilità delle due attività alla medesima sezione ATECO - sempre sulla base dell'attività effettivamente svolta - può non essere sufficiente a determinare la correlazione richiesta dalla norma.

La causa ostativa, infatti, anche in quest'ultima ipotesi, potrà ritenersi operante solo qualora la persona fisica che usufruisce del regime forfetario abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, abbia **dedotto** dalla propria base imponibile i correlativi **componenti negativi** di reddito.

In conclusione, dunque, anche qualora le due attività siano riconducibili alla medesima sezione ATECO, la necessaria correlazione non potrà ritenersi sussistente qualora i costi dei beni e servizi acquistati dall'imprenditore/professionista **non** siano stati **fiscalmente dedotti** dalla società.