

Edizione di giovedì 24 gennaio 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regime forfettario: i chiarimenti delle Entrate
di Giovanni Valcarenghi

AGEVOLAZIONI

Investimenti 2019 con acconto e conferma d'ordine nel 2018 al 150%
di Sandro Cerato

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il regime forfettario e le partecipazioni di controllo in Srl
di Leonardo Pietrobon

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti: deducibilità a rischio
di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

Definizione agevolata dei Pvc: pubblicate le disposizioni attuative
di Lucia Recchioni

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regime forfettario: i chiarimenti delle Entrate

di **Giovanni Valcarenghi**

L'Agenzia delle Entrate, in occasione del primo **Forum con la stampa specializzata**, ha fornito alcuni chiarimenti relativi al **regime dei forfettari**, così come modificato dalla Legge di Bilancio, applicabile dal 2019.

Le indicazioni non coprono i molti dubbi che gli operatori sono chiamati ad affrontare ma, certamente, è possibile superare alcune difficoltà.

Nella tabella che segue sono raggruppati, per macro argomento, le **risposte fornite ai quesiti** formulati dagli esperti.

SOGLIE DI ACCESSO – VERIFICA

**Verifica delle soglie di
accesso**



Master di specializzazione

**LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE
DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Investimenti 2019 con acconto e conferma d'ordine nel 2018 al 150%

di **Sandro Cerato**

Per gli **investimenti effettuati nel 2019**, ma per i quali, **entro il 31 dicembre 2018**, è stato corrisposto un **acconto almeno del 20%** e l'**ordine è stato confermato** da parte del venditore **fruiscono dell'iper ammortamento del 150%** e non concorrono al *quantum* degli investimenti eseguiti nel 2019 ai quali è applicabile la nuova misura di **iper ammortamento** pari al 170%.

È quanto emerge dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nel corso di un *videoforum* con la stampa specializzata, nell'ambito del quale sono state fornite alcune precisazioni anche in relazione all'agevolazione dell'iper ammortamento.

Come noto, la **Legge di Bilancio 2019 (L. 145/2018)** ha previsto la possibilità di fruire dell'iper ammortamento anche per gli **investimenti effettuati nel 2019 e nel 2020**, precisando per questi ultimi la necessità di corrispondere un acconto almeno del 20% e di ottenere la conferma dell'ordine entro il 31 dicembre 2019. Tuttavia, a differenza di quanto previsto in passato, **per gli investimenti che ricadono nella "proroga" disposta dalla Legge di Bilancio 2019** la misura dell'agevolazione è variabile, ed in particolare:

- è pari al **170%** del costo degli investimenti per importi **fino a euro 2,5 milioni**;
- è pari al **100%** del costo degli investimenti per **importi eccedenti euro 2,5 milioni e fino a euro 10 milioni**;
- è pari al **50%** del costo degli investimenti per **importi eccedenti euro 10 milioni e fino a euro 20 milioni**;
- **non sussiste alcuna agevolazione** per investimenti **eccedenti la predetta soglia di euro 20 milioni**.

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata, l'Agenzia delle entrate ha confermato che le predette **nuove misure variabili di maggiorazione** si applicano esclusivamente agli **investimenti effettuati nel 2019 e nel 2020** per i quali si rendono applicabili le disposizioni della Legge di Bilancio 2019.

In tal modo si conferma che **per gli investimenti effettuati nel 2019** (consegna del bene), ma per i quali entro il **31 dicembre 2018** è stato corrisposto un acconto almeno del 20% e vi è stata la conferma dell'ordine:

- la **misura dell'agevolazione è sempre pari al 150%** del costo di acquisto, a prescindere

dall'entità degli stessi;

- **il costo degli stessi non si cumula con gli investimenti effettuati nel 2019** ai fini del computo della soglia di euro 2,5 milioni per i quali si applica la maggiorazione del 170% (o le altre maggiorazioni decrescenti).

La seconda questione che è stata oggetto di chiarimento nel corso dell'incontro riguarda la **cumulabilità dell'iper ammortamento** con la nuova agevolazione prevista dalla Legge di Bilancio 2019 ([articolo 1, commi da 28 a 34, L. 145/2018](#)) che prevede la **riduzione dell'Ires di 9 punti percentuali** a quella parte di reddito d'impresa che corrisponde al minore tra utili accantonati a riserva e sommatoria tra investimenti e costo del personale (cd. "mini Ires").

L'[articolo 1, comma 34, L. 145/2018](#) dispone che **l'agevolazione in parola è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi**, tra i quali è quindi possibile annoverare l'iper ammortamento.

Dal canto suo, la [circolare AdE 4/E/2017](#), in tema di iper ammortamento, aveva già chiarito che tale agevolazione è cumulabile anche con altre misure di favore, a meno che tali misure non prevedano divieti in tal senso.

Posto che, come detto, **l'agevolazione mini Ires prevede esplicitamente la possibilità di cumulo con altre agevolazioni**, l'investimento effettuato dalle imprese, in presenza di tutte le condizioni previste, può essere fatto valere sia ai fini dell'**iper ammortamento** sia ai fini della determinazione del **reddito agevolato con l'Ires** nella misura del **15%** (o per i soggetti Irpef con una riduzione di 9 punti).

Tuttavia, precisa l'Agenzia, **"l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento"**.

In merito a tale precisazione, pare di capire che la verifica debba essere eseguita in relazione al **singolo periodo d'imposta**, poiché le due agevolazioni impattano nei singoli periodi d'imposta come **maggiorazione della quota di ammortamento** imputata a conto economico (iper ammortamento) o come **ammortamento dedotto nell'anno** (per la mini Ires è in realtà previsto un confronto anche con il "delta" positivo del costo fiscalmente riconosciuto dei beni).



REDDITO IMPRESA E IRAP

Il regime forfettario e le partecipazioni di controllo in Srl

di **Leonardo Pietrobon**

Una delle novità introdotte dall'[articolo 1, comma 19, L. 145/2018](#) è costituita dalla previsione di nuove **cause di esclusione** per l'applicazione del regime forfettario di cui alla **L. 190/2014**. In particolare, alle **lett. d) ed e)** della citata disposizione normativa viene previsto che **non possono applicare il regime forfettario** i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione:

1. che **detengono il controllo diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata** o associazioni in partecipazione, **che esercitano attività economiche** direttamente o indirettamente **riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa**, arti o professioni,
2. che **esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro** con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili.

I **dubbi** su tali cause di esclusione sono molteplici. In questa sede, dedicando la nostra attenzione alla **prima condizione**, ossia alla **detenzione di partecipazioni di controllo diretto o indiretto di quote di Srl**, emerge sin da subito la totale **assenza di un riferimento normativo preciso e puntuale** utile ad individuare la prima parte della condizione, così come è del tutto assente un **riferimento temporale**, al quale fare affidamento per stabilire la possibilità o meno di applicare il regime forfettario.

Su tale ultimo aspetto, ossia il **dato temporale di riferimento**, l'Agenzia delle Entrate, nel corso di uno degli incontri con la stampa specializzata ha chiarito **che la condizione di controllo diretto o indiretto della Srl non deve sussistere al momento dell'accesso al regime forfettario**.

In particolare, l'Agenzia ha ritenuto che ***“la causa inibente debba cessare di esistere prima dell'inizio del periodo d'imposta di applicazione del regime agevolato, in quanto la previsione normativa, come formulata, non ammette l'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni e la contemporanea partecipazione ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni”***

Tale impostazione, coerente con le modalità di verifica delle cause di esclusione al momento

dell'accesso al regime, **è del tutto difforme a quanto stabilito dalla stessa Agenzia delle entrate** con la [circolare 10/E/2016 par. 2.3](#) (seppur con riferimento alle Srl trasparenti e alle società di persone), secondo la quale ***“se la partecipazione viene ceduta nel corso del periodo d'imposta nel quale si intende applicare il regime di favore, la causa di esclusione non opera, perché lo stesso soggetto non sarà titolare anche del reddito di partecipazione, che sarà imputato al titolare della medesima alla data di chiusura dell'esercizio.***

*Inoltre, la causa di esclusione in parola non opera anche quando, **in corso di applicazione del regime forfetario**, il contribuente erediti una partecipazione societaria che **viene ceduta entro la fine dell'esercizio**, poiché?, anche in tal caso non ricorre l'assoggettamento a due diversi regimi di tassazione di redditi appartenenti alla stessa categoria”.*

Sulla base di tali indicazioni ciò che emerge è la seguente situazione:

1. nel caso di **partecipazione di controllo** (diretto o indiretto) in una Srl che svolge un'attività riconducibile a quella che si intende svolgere con il regime forfetario, se la partecipazione **non** viene (o non è stata) **dismessa prima** dell'ingresso nel regime in commento, lo stesso è inibito, in quanto **presente la causa ostativa**;
2. nel caso di **partecipazione di controllo** (diretto o indiretto) in una Srl che svolge **un'attività riconducibile** a quella che si intende svolgere con il regime forfetario, se la partecipazione viene (o è stata) **dismessa prima** dell'ingresso nel regime in commento, lo stesso è applicabile, in quanto **non presente la causa ostativa**;
3. nel caso di partecipazione di controllo (diretto o indiretto) in una Srl che svolge **un'attività non riconducibile** a quella che si intende svolgere con il regime forfetario, se la partecipazione non viene (o non è stata) dismessa prima dell'ingresso nel regime in commento, lo stesso è applicabile, in quanto **non presente la causa ostativa**, per **mancanza della riconduzione della medesima attività**.

Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti: deducibilità a rischio

di **Marco Bargagli**

Nell'ambito della **frode fiscale**, attuata mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**, è molto importante, sotto il **profilo sanzionatorio**, individuare le eventuali **responsabilità dell'acquirente** e, in particolare, se il medesimo cessionario risulti o meno **consapevole di prendere parte al sistema evasivo**.

A livello domestico, l'ordinamento giuridico contiene particolari previsioni **che puniscono penalmente l'acquirente che acquista beni o servizi** da parte di società denominate **"cartiere"**, identificabili come quei soggetti economici che **non hanno dipendenti, non hanno una reale struttura operativa, non versano le imposte dovute** e operano come **meri interposti nella transazione economica**, al solo scopo di creare un **credito Iva inesistente** nei confronti dell'**acquirente finale**.

Nello specifico, l'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) sanziona **ai fini penali – tributari** con la reclusione **da un anno e sei mesi a sei anni chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** con lo scopo di erodere la **base imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e, simmetricamente, conseguire un **credito Iva inesistente**.

Con particolare riferimento al tema relativo alla **deducibilità dei costi da reato**, l'[articolo 8 D.L. 16/2012](#), recante *"Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento"*, ha introdotto **importanti novità** in tema di **indeducibilità dei costi e delle spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati** per il compimento di **atti o attività qualificabili come delitto non colposo**, nonché in materia di sanzionabilità dell'utilizzo di **componenti reddituali negativi** relativi a beni o servizi **non effettivamente scambiati o prestati, modificando, contestualmente, l'articolo 14, comma 4-bis, L. 537/1993**.

In tale ambito, è opportuno anzitutto chiarire che **l'inesistenza della fattura può essere oggettiva, quando la stessa documenta operazioni in realtà mai avvenute, in tutto o in parte, ovvero soggettiva, nella particolare ipotesi in cui l'operazione documentata è in realtà avvenuta fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima**.

La distinzione tra **fatture oggettivamente e soggettivamente inesistenti** assume un **carattere**

dirimente, in quanto può comportare un **differente trattamento fiscale** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, come peraltro confermato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 32/E/2012](#).

Il citato documento di prassi, richiamando espressamente la **relazione illustrativa** dell'[articolo 8, comma 1, D.L. 16/2012](#) ha sottolineato che *"... l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"*.

In particolare, per effetto delle nuove disposizioni, **l'indeducibilità del costo** opera solo qualora vi sia stato un **diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa**.

Quindi, i costi relativi **all'acquisizione di beni o servizi** che, ancorché **documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**, non siano stati **utilizzati per il compimento di alcun reato**, risulteranno **deducibili dal reddito d'impresa**, qualora ovviamente ricorrano i **requisiti generali di deducibilità** dei costi previsti dall'[articolo 109 Tuir](#) (ossia la competenza, l'inerenza, la certezza e l'obiettiva determinabilità delle spese sostenute).

Infatti come chiarito dalla [circolare 32/E/2012](#), anche in presenza del **reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** di cui all'**articolo 2 D.lgs. 74/2000**, il **costo esposto nella fattura c.d. "soggettivamente inesistente"** non rappresenta, solo per tale motivo, **quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato stesso**.

Tali concetti sono stati **confermati** anche dalla **Corte di cassazione, sezione 3^a penale**, con la **sentenza n. 53637/18 del 29.11.2018** la quale, tuttavia, ha affermato un **importante principio: la consapevolezza dell'acquirente di prendere parte ad una frode, anche in tema di fatture soggettivamente inesistenti, può comportare l'indeducibilità dei costi sostenuti**.

Gli ermellini hanno dapprima sottolineato che la ragione principale dell'indeducibilità dei costi nel contesto delle c.d. "frodi carosello" è da rinvenirsi nella violazione del principio dell'inerenza dei costi.

A parere dei giudici, la **piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo**, in un **contesto di operazioni soggettivamente inesistenti e dunque delittuose**, *"comporta l'accollo di un peso che non è inerente l'attività di impresa strictu sensu a causa della discrasia esistente, in siffatti casi, tra attività imprenditoriale, cui devono essere imputati tutti i costi ad essa inerenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per il compimento dell'operazione delittuosa e che non sono pertanto deducibili in quanto non inerenti"*.

Infatti, il **principio di inerenza** richiede – affinché si possa attribuire rilevanza agli elementi passivi del reddito d'impresa – *"che tra il costo che si vuole dedurre e l'esercizio dell'attività imprenditoriale sussista un nesso di causa ed effetto ed i costi da reato non hanno alcun*

rapporto di carattere funzionale con l'esercizio dell'attività di impresa perché **evidentemente estranei all'attività di questa**".

La suprema Corte, **in modo del tutto innovativo**, conclude che la **consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale "comporta tuttora l'indeducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex articolo 14, comma 4-bis, come novellato) comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose"**.



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Definizione agevolata dei Pvc: pubblicate le disposizioni attuative

di **Lucia Recchioni**

Nella giornata di ieri, **23 gennaio**, è stato pubblicato l'atteso [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate](#) con il quale si dettano le **disposizioni di attuazione** ai fini della **definizione agevolata dei processi verbali di constatazione** consegnati entro il **24 ottobre 2018** ([articolo 1 D.L. 119/2018](#)).

I citati chiarimenti erano ampiamente attesi, soprattutto in considerazione del fatto che, nonostante la prevista **proroga di due anni**, alcuni **Uffici** hanno nei mesi scorsi già **emesso gli avvisi di accertamento**, lasciando i contribuenti senza alcuna indicazioni sulle **scelte** da compiere, con il rischio che, decorsi i termini ordinariamente previsti, l'**atto diventasse definitivo**, con qualsiasi impossibilità di beneficiare delle **disposizioni agevolative**.

Il [Provvedimento](#) a tal proposito precisa che possono beneficiare della definizione agevolata dei Pvc anche i contribuenti nei confronti dei quali, **dopo il 24 ottobre 2018** sia stato **emesso un avviso di accertamento** (o siano state comunque svolte **attività di controllo** aventi ad oggetto le violazioni contestate con il Pvc).

Estremamente rilevante è poi la previsione che la **presentazione di un'istanza di accertamento con adesione non impedisce** la definizione agevolata del Pvc, a differenza, invece, di quanto previsto con il Provvedimento dello scorso **9 novembre**, con il quale fu ritenuta **incompatibile** l'istanza di accertamento con **adesione** con la definizione agevolata degli atti del procedimento di **accertamento**.

In questo modo, pertanto, i contribuenti raggiunti da un **avviso di accertamento** dopo il 24 ottobre 2018, i quali hanno presentato **istanza di accertamento con adesione** per non rischiare il decorso del termine utile per impugnare (e quindi la definitività dell'accertamento), non si vedranno esclusi dal **beneficio** in esame.

Invero il provvedimento si spinge oltre, prevedendo altresì che non è **incompatibile** con la definizione dei Pvc nemmeno l'avvenuta **impugnazione** dell'avviso di accertamento (salvo il caso in cui, ovviamente, la sentenza non sia passata in giudicato).

Non costituisce poi causa di preclusione nemmeno il **ravvedimento parziale**; il contribuente, pertanto, può avvalersi della definizione agevolata in relazione alle **restanti violazioni** constatate nel processo verbale.

Altre importanti precisazioni riguardano poi l'**ambito di applicazione della disposizione**. Molto

spesso, infatti, un singolo Pvc interessa **più periodi d'imposta**, sicché dubbi erano stati sollevati con riferimento alla possibilità di percorrere la strada della definizione agevolata solo con riferimento ad **alcune annualità**, escludendo le altre con riferimento alle quali, ad esempio, risultava già notificato un avviso di accertamento alla data del 24 ottobre.

Il [Provvedimento](#) in esame chiarisce pertanto che *“qualora il processo verbale riguardi più periodi d'imposta, **può essere definito integralmente anche un solo periodo d'imposta**”*.

Per poter beneficiare delle disposizioni in materia di **definizione agevolata del Pvc** il contribuente deve presentare la **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta oggetto di definizione, **indicando esclusivamente i maggiori imponibili**, le maggiori imposte e gli elementi derivanti dalle violazioni constatate nel processo verbale. Tale modalità di compilazione della dichiarazione vale anche nel caso di **omessa presentazione della dichiarazione**.

Nel **frontespizio della dichiarazione** deve essere inoltre barrata la casella **“correttiva nei termini”**, anche nel caso in cui sia stata **omessa** la presentazione della dichiarazione originaria.

Se a presentare la dichiarazione è una **società** che produce **redditi in forma associata** ai sensi dell'[articolo 5 Tuir](#) o una società che ha esercitato l'opzione prevista dagli [articoli 115 e 116 Tuir](#), è necessario fornire tempestivamente ai soci il **prospetto di riparto** contenente la quota di reddito assegnata nonché gli altri dati da riportare all'interno di vari quadri della relativa dichiarazione: i **soci**, sulla base dei dati presenti nel **prospetto**, **possono presentare, entro il termine del 31 maggio 2019**, la **propria dichiarazione** per la definizione del **maggior reddito imputato per trasparenza**.

La definizione agevolata **si perfeziona** con la presentazione della **dichiarazione** e con il **versamento delle imposte autoliquidate** (in unica soluzione o della prima rata), **entro il 31 maggio 2019**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

LA PACE FISCALE E LA ROTTAMAZIONE-TER

Scopri le sedi in programmazione >