

Edizione di venerdì 19 Marzo 2021

EDITORIALI

Le regole di cumulo del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

R&S nell'industria alimentare: l'importanza dell'ostacolo tecnico-scientifico
di **Debora Reverberi**

RISCOSSIONE

L'illegittimità della cartella notificata al chiamato all'eredità
di **Luigi Ferrajoli**

ACCERTAMENTO

Ricavi in nero se il titolare "soporta" le spese ma la cassa è in rosso
di **Angelo Ginex**

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime fiscale forfettario. Riepilogo dei casi di esclusione
di **Francesca Dal Porto**

EDITORIALI

Le regole di cumulo del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

di **EVOLUTION**



Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali è cumulabile con misure che abbiano ad oggetto i medesimi costi?

La disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali sia nella versione previgente ex L. 160/2019, sia nella versione attualmente in vigore ex L. 178/2020, prevede espressamente la cumulabilità della misura con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, con l'unico limite che il cumulo non porti al superamento del costo sostenuto, *“tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap”*.

Questo principio generale consente in particolare ai soggetti che tassano i redditi in base alle risultanze catastali di massimizzare il beneficio, non dovendo tenere conto nel cumulo del risparmio fiscale.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



AGEVOLAZIONI

R&S nell'industria alimentare: l'importanza dell'ostacolo tecnico-scientifico

di **Debora Reverberi**



Lo svolgimento di attività finalizzate all'innovazione di prodotto o processo di produzione non è di per sé sufficiente per l'eleggibilità degli annessi investimenti **al credito d'imposta R&S ex articolo 3 D.L. 145/2013 e ss.mm.ii.** e al credito d'imposta per attività di R&S dell'[articolo 1, comma 200, L. 160/2019](#) e ss.mm.ii.

Un elemento fondamentale e imprescindibile delle attività di R&S ammissibili all'agevolazione, secondo i criteri contenuti nell'ormai celebre "Manuale di Frascati" Ocse, è la presenza di un **processo di innovazione finalizzato al superamento di un ostacolo o di un'incertezza tecnico-scientifica non altrimenti risolvibile con le conoscenze e tecnologie note e disponibili che costituiscono lo stato dell'arte del settore di riferimento.**

Secondo quanto precisato dall'[articolo 2 D.M. 26.05.2020](#), è possibile aversi R&S anche qualora **il progresso scientifico o tecnologico sia già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le conoscenze e tecnologie che consentirebbero di superarne l'ostacolo tecnico non fanno parte dello stato dell'arte del settore** in quanto ad esempio coperte da segreto aziendale.

Tale requisito involge **tre dei cinque criteri del Manuale di Frascati:**

- **la novità**, intesa come finalità perseguita a livello di settore di riferimento;
- **la creatività**, intesa come modalità con cui viene perseguita la finalità;
- **l'incertezza tecnico-finanziaria**, intesa come grado di rischio di insuccesso insito nelle attività di R&S.

La **ratio** sottostante l'agevolazione è infatti quella di premiare **le attività che mirano ad accrescere lo stock di conoscenza di un determinato settore attraverso il superamento di ostacoli o incertezze tecnologiche o scientifiche, a potenziale beneficio dell'intera economia.**

I criteri per la classificazione delle attività di R&S assumono **valenza di carattere generale in quanto applicabili indistintamente a tutti i settori economici**, declinati alle specificità di ogni caso.

Nel settore dell'industria alimentare l'inquadramento delle attività svolte come R&S comporta necessariamente che l'introduzione di nuovi prodotti o di miglioramenti significativi di prodotti esistenti (materie prime, ricette, etc..) o di nuovi metodi di produzione sia accompagnata dalla finalità di superare ostacoli di carattere scientifico o tecnologico **non essendo sufficiente l'esigenza di ottenere nuovi sapori e forme che incontrino i gusti dei consumatori**.

Sul tema la [risposta all'interpello n. 188 del 17.03.2021](#) contiene l'interessante parere tecnico del Mise con alcune esemplificazioni di attività eleggibili e attività escluse dal credito d'imposta R&S **nel settore dell'industria alimentare e, più nello specifico, della ristorazione e gastronomia**.

Sono ammissibili al credito d'imposta R&S, a mero titolo esemplificativo e **non esaustivo**:

- **i lavori finalizzati al significativo prolungamento della *shelf life* di un prodotto** attraverso nuovi metodi di trattamento e conservazione degli alimenti, nuove materie prime, nuove tecniche di confezionamento, **non realizzabili con le conoscenze che costituiscono lo stato dell'arte del settore**;
- **i lavori finalizzati all'introduzione di nuovi ingredienti e formulazioni in grado di generare un "effetto tecnico" o un'utilità tecnologica sui prodotti alimentari** quali ed esempio i **prodotti nutraceutici**, che con le loro caratteristiche nutrizionali producono **effetti benefici e/o protettivi sulla salute umana**.

Sono da ritenersi al contrario **escluse dalla attività ammissibili al credito d'imposta R&S le seguenti**, a titolo meramente esemplificativo e **non esaustivo**:

- i lavori finalizzati alla **formulazione di nuove ricette di prodotti alimentari il cui unico risultato si sostanzia nella realizzazione di un gusto o sapore o di un "effetto estetico"** del prodotto (forma o composizione del piatto) diversi da quelli esistenti;
- i lavori finalizzati a innovare **aspetti estetici del *packaging* del prodotto alimentare** quali forma, colori, simboli grafici e ornamenti.

In estrema sintesi sono **escluse dalla R&S le innovazioni inerenti al *marketing*** (rinnovo dell'offerta commerciale e/o risposta alle esigenze dei clienti) **in quanto non contraddistinte da un ostacolo tecnico-scientifico** che si traduce in un connotato rischio di insuccesso sia tecnico sia finanziario: **la possibilità che il nuovo prodotto non incontri la domanda di mercato non è un requisito qualificante in tal senso**.

Tali attività **potrebbero essere meritevoli, a partire dal periodo d'imposta 2020, di credito d'imposta design e ideazione estetica**, di cui all'[articolo 1, comma 202, L. 160/2019](#) e in base ai

criteri contenuti nell'[articolo 4, comma 1, D.M. 26.05.2020](#), previa verifica del requisito di novità (per l'impresa), di significatività delle modifiche apportate e di non ripetitività.

RISCOSSIONE

L'illegittimità della cartella notificata al chiamato all'eredità

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

ATTI DI ACCERTAMENTO E RETTIFICA: METODOLOGIE, TERMINI DI DECADENZA E DI SOSPENSIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In ambito tributario, argomento di particolare interesse riguarda la **mancata responsabilità in ordine al debito tributario del chiamato all'eredità**, in caso di **rinuncia** alla stessa da parte del medesimo.

Preliminarmente è bene precisare che **l'assunzione della qualità di erede** non può certamente desumersi dalla mera chiamata all'eredità, né dalla denuncia di successione, trattandosi di un atto di natura meramente fiscale che non ha rilievo ai fini dell'assunzione della qualità di erede, che consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio quale successore del *de cuius*.

In ipotesi di debiti del *de cuius* di natura tributaria, pertanto, **l'accettazione dell'eredità** è una **condizione imprescindibile** affinché possa affermarsi l'obbligazione del chiamato all'eredità a risponderne. Non può ritenersi obbligato chi abbia **rinunciato all'eredità**, ai sensi dell'[articolo 519 cod. civ.](#).

Nel caso di **rinuncia all'eredità**, pertanto, il **soggetto rinunziante** “*è considerato come se non vi fosse mai stato chiamato*”, ai sensi dell'[articolo 521 cod. civ.](#).

La Corte di Cassazione con la [sentenza n. 13639/2018](#) ha stabilito che “*per effetto della rinuncia, viene impedita retroattivamente, cioè a far data dall'apertura della successione, l'assunzione di responsabilità per i debiti facenti parte del compendio ereditario; il che equivale ad affermare che condizione imprescindibile affinché possa sostenersi l'obbligazione del chiamato a rispondere di tali debiti è che questi abbia accettato l'eredità*”.

La Corte ha precisato altresì, riprendendo il precedente principio giurisprudenziale, che “*la delazione che segue l'apertura della successione, pur rappresentandone un presupposto, non è di per sé sola sufficiente all'acquisto della qualità di erede, perché a tale effetto è necessaria anche, da parte del chiamato, l'accettazione mediante **aditio** oppure per effetto di **pro herede gestio** oppure*

*per la ricorrenza delle condizioni di cui all'articolo 485 cod. civ.. In considerazione di **ciò spetta a colui che agisca** in giudizio nei confronti del preteso erede per debiti del *de cuius*, **l'onere di provare**, in applicazione del principio generale contenuto nell'articolo 2697 cod. civ., "l'assunzione da parte del convenuto della qualità di erede, qualità che non può desumersi **dalla mera chiamata all'eredità**, non essendo prevista alcuna presunzione in tal senso, ma consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio nella sua qualità di erede".*

Peraltro **l'onere di provare** che via sia stata in concreto **l'accettazione della eredità non comporta "una prova impossibile in conseguenza della previsione, per detta accettazione, del termine di dieci anni e della forma espressa e tacita, in quanto l'articolo 481 cod. civ. consente a chiunque vi abbia interesse di acquisire in qualsiasi momento la certezza circa l'accettazione o meno della eredità da parte del chiamato"**.

Ne consegue che **il chiamato rinunciante** non risponde del debito tributario del *de cuius*, ancorché quest'ultimo sia portato da un avviso di accertamento notificato dopo l'apertura della successione e **divenuto definitivo per mancata impugnazione**.

In tale evenienza, infatti, legittimamente il rinunciante può far valere, in sede di opposizione alla cartella di pagamento, la propria **mancata assunzione di responsabilità** per il debito suddetto.

Sul punto la Corte di Cassazione con la [sentenza n. 10908/2019](#) ha ulteriormente precisato, riprendendo principi giurisprudenziali precedenti, che "l'assunzione delle obbligazioni del *de cuius* richiede l'accettazione dell'eredità, **essendo insufficiente la partecipazione alla denuncia di successione**, sicché, seppure intervenuta tardivamente la rinuncia alla eredità ed omessa la rettifica della dichiarazione di successione, prevista dal D. Lgs n. 346 del 1990, art. 28, comma 6, l'assenza della pregressa accettazione **esclude la legittimazione passiva per i debiti ereditari**. Tuttavia la rinuncia tardiva, senza rettificazione della dichiarazione di successione, legittimando l'amministrazione finanziaria a notificare l'atto impositivo, impone al contribuente la costituzione in giudizio e l'onere di provare la sua estraneità ai debiti ereditari tributari, gravando sulla parte pubblica la prova della decadenza del diritto di esercizio di una valida rinuncia".

È, quindi, onere dell'Amministrazione, attrice in senso sostanziale ex [articolo 2697 cod. civ.](#), provare **l'insussistenza dei presupposti del diritto** di rinuncia e l'eventuale decadenza del medesimo, ovvero provare l'avvenuta accettazione dell'eredità, e la conseguente inoperatività della rinuncia; dimostrando, *in primis*, l'effettivo possesso dei beni ereditari da parte degli intimati.

Con l'[ordinanza n. 24317 del 03.11.2020](#), la Corte di Cassazione ha ripreso i principi giurisprudenziali precedenti e ha confermato l'illegittimità della cartella di pagamento notificata al chiamato all'eredità per un debito del *de cuius*.

ACCERTAMENTO

Ricavi in nero se il titolare “sopporta” le spese ma la cassa è in rosso

di **Angelo Ginex**



In tema di **accertamento analitico-induttivo**, l'effettuazione di **pagamenti** con la **liquidità** del **titolare**, in presenza di un **saldo negativo di cassa** della ditta individuale, implicando che le voci di spesa sono di **entità superiore** a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'**anomalia contabile**, fa presumere l'esistenza di **ricavi non contabilizzati**.

È questo il principio di diritto sancito dalla **Corte di Cassazione** con l'**ordinanza n. 7634**, depositata **ieri 18 marzo**, la quale consolida il filone giurisprudenziale formatosi in materia (cfr., **Cass. sent. 31.05.2011, n. 11988**; **Cass. sent. 25.10.2017, n. 25289**).

La vicenda trae origine dalla notifica di un **avviso di accertamento**, con il quale l'Agenzia delle entrate riconosceva in capo ad una ditta individuale un **maggior reddito di impresa** relativamente all'anno di imposta 2006 e procedeva, dunque, a recuperare a tassazione gli importi fiscali sui **ricavi omessi**.

Detto atto veniva impugnato dinanzi alla competente **Commissione tributaria provinciale**, la quale **accoglieva l'impugnazione** solo limitatamente alla ritenuta deducibilità dei costi. Il contribuente proponeva **appello**, ma la Commissione tributaria regionale della Campania **confermava la sentenza di primo grado**.

Così, al fine di ottenere l'annullamento di quest'ultima sentenza, il contribuente proponeva **ricorso in Cassazione**, lamentando l'illegittimità della sentenza impugnata per **violazione e falsa applicazione** dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), oltre che per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

In particolare, il ricorrente evidenziava che la Commissione tributaria regionale aveva **basato l'accertamento fiscale su una presunzione correlata al saldo negativo transitorio del c.d. "conto cassa"** ed inoltre aveva trascurato che gli sconfinamenti erano stati ripristinati, i ricavi erano

stati iscritti nel conto economico e il debito nei confronti del titolare della ditta era stato saldato. I pagamenti tramite anticipazioni, secondo il contribuente, erano ascrivibili a ritardi nella esazione dei crediti.

La Corte di Cassazione ha ritenuto **inammissibile** il ricorso proposto dal contribuente. Ha infatti confermato la tesi dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui la circostanza che il titolare della ditta individuale effettuava **pagamenti nonostante il conto di cassa "in rosso"** ed esibiva **voci di spesa di entità superiore** a quella degli introiti registrati fosse **sintomatica dell'esistenza di ricavi non registrati**.

Trattasi di un principio che conferma un orientamento già consolidato della Corte di Cassazione (cfr., [Cass. sent. 25.10.2017, n. 25289](#); **Cass., sent. 31.05.2011, n. 11988**), secondo cui: *«in tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini Irpeg e Iva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, la sussistenza di un **saldo negativo di cassa**, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di **ricavi non contabilizzati** in misura almeno pari al disavanzo»*.

Nel caso di specie, la Suprema Corte ha evidenziato infatti che: *«una chiusura di cassa con segno negativo, oltre a rappresentare, sotto il profilo formale, un'anomalia contabile, assurge, secondo la trama argomentativa della sentenza d'appello, a presunzione di omessa contabilizzazione di guadagni* (cfr., **Cass. n. 24509/2009**; **Cass. n. 27585/2008**).

In conclusione, i giudici di vertice hanno sottolineato che le censure poste a fondamento del ricorso **non** possono risolversi nella **sollecitazione di una lettura delle risultanze processuali differente da quella operata dal giudice di merito** o investire la ricostruzione della fattispecie concreta o riflettere un apprezzamento dei fatti e delle prove difforme da quello dato dal giudice di merito.

Sono stati poi rigettati gli **altri motivi di ricorso** in quanto ritenuti **generici ed imprecisi** con riferimento ai dati che assumono trascurati dal giudice d'appello e che espongono alla stregua di fatti storici, risolvendosi, a detta della Corte, nella critica soggettiva alla valutazione degli elementi fattuali e probatori operata dai giudici di appello.

Sulla base di tali argomentazioni, il **ricorso per cassazione** è stato dichiarato **inammissibile** e la ricorrente è stata condannata al pagamento delle spese processuali.

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime fiscale forfettario. Riepilogo dei casi di esclusione

di **Francesca Dal Porto**

Seminario di specializzazione

L'IMPOSIZIONE FISCALE DIRETTA E INDIRETTA NELLA CESSIONE D'AZIENDA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La [L. 190/2014](#) all'articolo 1, commi da 54-89 (Finanziaria 2015) ha introdotto nel nostro ordinamento, a decorrere dal 1° gennaio 2015, il **regime forfettario**, destinato alle **persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo che rispettano determinati requisiti**.

Con la sua entrata in vigore sono stati **abrogati**, a decorrere dal 2015, **tutti i regimi agevolati** precedentemente esistenti:

- il **regime delle nuove iniziative produttive** (articolo 13 L. 388/2000);
- il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, detto "**regime dei nuovi minimi**" ([articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011](#)) – con proroga fino al 31.12.2015;
- il **regime contabile agevolato per gli "ex minimi"** ([articolo 27, comma 3, D.L. 98/2011](#)).

Tra i **requisiti soggettivi** per l'accesso era previsto che potevano usufruirne le **persone fisiche esercenti un'attività d'impresa, di arte o professione (incluse le imprese familiari)** purché in possesso dei requisiti stabiliti e che, contestualmente, non incorrevano in una delle **cause di esclusione** previste.

Con la L. 145/2018, [articolo 1, commi da 9 a 11](#), il regime è stato **rivisto ed ampliato** quanto a platea di soggetti interessati, prevedendo in particolare il limite di **euro 65.000** di ricavi e compensi percepiti nell'anno precedente (indipendentemente dall'attività svolta) per potervi rientrare e **l'applicazione di una imposta sostitutiva con aliquota unica del 15%, che sostituisce Irpef, addizionali e Irap**.

Chi adotta il **regime forfettario** determina il reddito imponibile applicando, all'ammontare dei ricavi conseguiti o dei compensi percepiti, il **coefficiente di redditività** previsto per l'attività esercitata ([allegato n. 2](#) alla L. 145/2018).

Dal reddito determinato forfettariamente si deducono i **contributi previdenziali obbligatori**,

quindi al reddito imponibile si applica un'unica imposta, nella misura del 15%, sostitutiva di quelle ordinariamente previste.

Il limite di euro 65.000 è previsto che sia **ragguagliato ad anno**, nel caso in cui l'attività sia stata avviata nel corso dell'esercizio. Nel caso di **esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici Ateco**, si assume la **somma dei ricavi e dei compensi** relativi alle diverse attività esercitate.

L'[articolo 1, comma 692, L. 160/2019](#) ha **nuovamente modificato le condizioni di accesso** e le **cause ostative** previste per l'adozione del regime forfettario, confermandone alcune ed inserendone di nuove.

In particolare, sono **esclusi dal regime forfettario**:

- i soggetti persone fisiche esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo che **nell'anno precedente hanno superato la soglia di euro 65.000 di ricavi o compensi**;
- gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, **contemporaneamente all'esercizio dell'attività**:
 1. **partecipano a società di persone, ad associazioni professionali o ad imprese familiari** ([articolo 5 Tuir](#));
 2. oppure **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;
- le persone fisiche che si avvalgono di **regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto** o di regimi forfettari di determinazione del reddito;
- i **soggetti non residenti**, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo 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;
- i **soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato**, di terreni edificabili di cui [all'articolo 10, comma 1, numero 8\), D.P.R. 633/1972](#) o di **mezzi di trasporto nuovi** di cui [all'articolo 53, comma 1, D.L. 331/1993](#);
- 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 due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

È inoltre stato previsto che siano esclusi:

- coloro che hanno percepito, nell'anno precedente, **redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui rispettivamente agli [articoli 49 e 50 Tuir](#) eccedenti l'importo di euro 30.000; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato;**
- coloro che nell'anno precedente abbiano sostenuto **spese per il personale sia dipendente che assimilato** (collaboratori, lavoro a progetto, utili di partecipazione agli associati, ecc.) **per un importo superiore ad euro 20.000 lordi.**

In particolare, **nel caso di partecipazione in una s.r.l.**, il soggetto persona fisica che intraprenda un'attività di impresa o lavoro autonomo è escluso dal regime agevolato quando:

- la **partecipazione determini**, direttamente o indirettamente, il **controllo della società;**
- **l'attività economica svolta dalla s.r.l. sia riconducibile a quella svolta dal soggetto** in regime forfettario (si devono guardare i codici Ateco).

Al fine di favorire **l'avvio di nuove attività**, per il periodo di imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, **l'aliquota dell'imposta sostitutiva del 15% è ridotta al 5%** al verificarsi delle tre condizioni:

- che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al **comma 54**, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, **anche in forma associata o familiare;**
- **l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione** di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni,
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, **l'ammontare dei relativi ricavi e compensi**, realizzati nel periodo di imposta precedente quello del riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore al limite di del comma 54, vale a dire **euro 65.000.**