

MORRI ROSSETTI |

Tax Weekly Roundup

Venerdì 13 settembre 2024

Nr. 35 - 2024

Il documento contiene alcuni dei principali chiarimenti di prassi e giurisprudenza resi nelle scorse settimane, relativamente ai seguenti argomenti:

1. Cessione crediti IVA infrannuali ammessa solo per quelli chiesti a rimborso
2. Adempimento collaborativo: fornite le istruzioni per il ravvedimento operoso
3. Rettifica della detrazione IVA ammessa anche per i lavori di ristrutturazione dell'immobile
4. Multinazionali: obbligo della pubblicità delle imposte pagate
5. Società di comodo: disapplicati i limiti IVA
6. Cessioni a PA con finalità umanitarie non imponibili IVA
7. La vendita abituale online di opere d'arte ereditate è attività d'impresa
8. IVA: separazione ai fini IVA solo per le attività diverse e scindibili
9. La base imponibile IVA include le accise se traslate sul consumatore

Cessione crediti IVA infrannuali ammessa solo per quelli chiesti a rimborso

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza ad interpello del 12 settembre 2024, n. 180, ha chiarito che una società che svolge l'attività di esportatore abituale e aderisce al regime della tassazione di gruppo non può trasferire al consolidato fiscale il proprio credito IVA trimestrale generato durante il primo trimestre 2024 in qualità di consolidata, in quanto la normativa richiamata prevede la cessione esclusivamente per i crediti IVA chiesti a rimborso.

Nel caso in esame una società consolidata, che effettua in via prevalente cessioni all'esportazione e intracomunitarie, ha chiesto all'Agenzia di confermare la facoltà di trasferire alla consolidante il proprio credito IVA trimestrale e le modalità operative di tale cessione. Al riguardo, la società istante ha evidenziato che l'articolo 12-sexies del DL n. 34/2019 ha previsto la possibilità di cedere a terzi anche i crediti IVA maturati su base trimestrale, ampliando quindi la facoltà di cessione, originariamente riservata ai soli crediti IVA risultanti dalla dichiarazione annuale.

L'equiparazione fra credito annuale e credito trimestrale dovrebbe valere, secondo l'istante, anche nell'ambito del consolidato fiscale; tuttavia, tale facoltà è attualmente preclusa dall'assenza, nel modello Iva TR, di un apposito campo sulla cessione dei crediti alla consolidante.

L'Agenzia, dopo aver riepilogato il quadro normativo in vigore in materia di regime del consolidato, ha rilevato che le società partecipanti

al gruppo possono trasferire alla consolidante crediti d'imposta per un ammontare non superiore all'Ires risultante dalla dichiarazione del consolidato, in ogni caso per un importo che non ecceda il limite attualmente fissato, dalla legge di Bilancio 2022, in due milioni di euro.

L'Agenzia ha, inoltre, evidenziato che la norma richiamata dall'istante sui crediti IVA provenienti dalle liquidazioni trimestrali riguarda la possibilità per i soggetti passivi in possesso dei requisiti per la richiesta di rimborso, di cedere i crediti IVA infrannuali chiesti a rimborso. La cessione, quindi, non riguarda tutti i crediti IVA esposti nel modello TR, come indicato dall'istante, ma solo quelli chiesti a rimborso, essendo invece esclusa la cessione dei crediti chiesti in compensazione. La circostanza evidenziata dall'istante, che attualmente è ammessa la cessione dei crediti trimestrali, è dunque irrilevante.

Di conseguenza l'Agenzia non ha condiviso la soluzione prospettata, in quanto nel caso in esame non si tratta di crediti chiesti a rimborso. La società istante, quindi, potrà trasferire al consolidato, per effettuare la compensazione con l'Ires, solo l'eccedenza a credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale.

Adempimento collaborativo: fornite le istruzioni per il ravvedimento operoso

I contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo (art. da 3 a 7 del DLgs n. 128/2015), che si accorgono di aver commesso omissioni o

irregolarità nella determinazione e, quindi, nel pagamento di somme dovute all'Agenzia delle Entrate, o che intendono regolarizzare la propria posizione aderendo alle indicazioni dell'Agenzia, possono sanare spontaneamente la propria situazione utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso. Il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze n. 126 del 31 luglio 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 10 settembre 2024, n. 212, indica la procedura che è consentita per i periodi di applicazione del regime di adempimento collaborativo. Il decreto entra in vigore il 25 settembre 2024.

In particolare, i contribuenti interessati possono presentare al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro nove mesi dalla scadenza dei termini di accertamento, una comunicazione che contenga tutti gli elementi informativi utili a consentire all'ufficio una disamina esaustiva del caso e calcolare le imposte, le sanzioni e gli interessi correlati alla violazione rilevata.

La comunicazione, redatta in carta libera, va sottoscritta e presentata all'ufficio competente, mediante consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento oppure per via Pec. Entro novanta giorni dal ricevimento della comunicazione, l'Agenzia notifica al contribuente uno schema di ricalcolo con l'ammontare delle maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti in base alla comunicazione qualificata, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per eventuali osservazioni.

Entro sessanta giorni dalla scadenza del termine assegnato l'Ufficio, valutate le eventuali osservazioni del contribuente, notifica un atto di ricalcolo con l'indicazione dell'ammontare delle maggiori imposte, sanzioni e interessi correlati alla violazione comunicata e la data, non inferiore a quindici giorni, entro cui il contribuente dovrà effettuare il versamento.

Il contribuente può anticipare la chiusura della procedura pagando le maggiori imposte, sanzioni e interessi indicati dall'ufficio nello schema di ricalcolo. La procedura si conclude con il versamento degli importi dovuti in base all'atto di ricalcolo o dello schema di ricalcolo, e, dove necessario, con la presentazione della dichiarazione integrativa.

Rettifica della detrazione IVA ammessa anche per i lavori di ristrutturazione dell'immobile

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza relativa alla causa C.243/23 depositata il 12 settembre 2024, ha statuito che i lavori di ampliamento e ristrutturazione eseguiti su fabbricati possono rientrare nella nozione di "beni di investimento immobiliari" per i quali è possibile eseguire la rettifica della detrazione dell'IVA entro un termine più ampio rispetto a quello ordinario di cinque anni.

Una società di avvocati belga possedeva un immobile sul quale venivano eseguiti, nel periodo dal 2007 al 2015, importanti lavori di ristrutturazione. Posto che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, il Belgio ha abolito l'esenzione IVA sino ad allora applicabile alla professione legale, la stessa società procedeva alla rettifica della detrazione dell'IVA assolta su detti lavori, ritenendo che essi potessero costituire, di fatto, "beni di investimento immobiliari" e che fosse pertanto applicabile un periodo di sorveglianza più ampio rispetto a quello quinquennale.

L'Amministrazione finanziaria contestava, tuttavia, il comportamento del soggetto passivo, rilevando come la normativa interna consente tale assimilazione solo nel caso in cui, al termine dei lavori, sull'edificio potesse configurarsi una "nuova costruzione".

La Corte di Giustizia UE ha rilevato che la finalità dell'introduzione di un periodo di rettifica risiede nella necessità di evitare inesattezze nel calcolo della detrazione che comportino vantaggi o svantaggi, in particolare laddove intervengano mutamenti successivamente al momento in cui il diritto è esercitato.

Tali variazioni sono probabili nel caso dei beni di investimento che vengono usati per diversi anni e lo sono ancora di più nel caso degli immobili, che hanno un periodo di vita più lungo.

I lavori immobiliari, in quanto "servizi", non potrebbero rientrare nella nozione di "beni di investimento"; tuttavia l'art. 190 della direttiva 2006/112/Ce ne consente l'assimilazione laddove essi abbiano caratteristiche analoghe. Non solo ma essi possono essere inclusi nella categoria dei "beni di investimento immobiliari", atteso che questa costituisce una "*species*" del più ampio "*genus*" dei "beni di investimento".

La finalità di tale facoltà consiste nell'autorizzare gli Stati membri a trattare, ai fini del meccanismo di rettifica delle detrazioni, taluni servizi allo stesso modo dei beni d'investimento, nella misura in cui tali servizi, tenuto conto del periodo di vita economica dei loro effetti e della concomitante possibilità di una variazione dell'utilizzo effettivo dei beni afferenti a detti servizi, sono analoghi a questi ultimi.

Multinazionali: obbligo della pubblicità delle imposte pagate

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 12 settembre n. 214 il DLgs del 4 settembre 2024, n. 128, che recepisce la direttiva 2021/2101 UE e dispone che, a partire dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio il 22 giugno 2024, le imprese multinazionali, le loro succursali e i gruppi multinazionali di grandi dimensioni saranno tenuti a dare comunicazione pubblica Paese per Paese delle informazioni relative all'imposta sul reddito e correlate informazioni aziendali.

Il decreto introduce nel DLgs 139/2015 – che già contiene nel Capo 1 l'obbligo, a carico delle grandi società e dei grandi gruppi, di pubblicare una relazione sui pagamenti ai governi – un nuovo Capo 1-bis («Comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito da parte di talune imprese e succursali - attuazione del Capo 10-bis della direttiva 2013/34/UE»).

In applicazione della nuova disposizione, i soggetti tenuti a redigere e pubblicare la nuova relazione sulle imposte sul reddito sono, in sintesi:

- le imprese autonome o le società capogruppo multinazionali con sede nella UE il cui fatturato netto individuale o consolidato ecceda, con riferimento ai due ultimi esercizi consecutivi, la soglia di 750 milioni di euro;
- le società controllate da capogruppo extra-UE il cui fatturato netto consolidato ecceda, con riferimento ai due ultimi esercizi consecutivi, la soglia pari a 750 milioni di euro;
- le stabili organizzazioni con ricavi netti superiori a 8.800.000 euro aperte da società appartenenti a gruppi o società autonome extra-UE il cui fatturato netto consolidato o individuale ecceda, con riferimento ai due

ultimi esercizi consecutivi, la soglia pari a 750 milioni di euro.

Sono esonerate da tale obbligo comunicativo:

- le società soggette a vigilanza di Banca d'Italia, in quanto soggette ad analogo adempimento dalla normativa di settore;
- le società e le succursali appartenenti a gruppi o società autonome extraeuropee, qualora la capogruppo o la società autonoma rediga analogo comunicazione, rispettando determinate condizioni.

La comunicazione delle imposte sul reddito deve essere depositata entro 12 mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale la comunicazione è redatta, presso l'ufficio del Registro delle Imprese ove è collocata la sede o la stabile rappresentanza e deve dare conto dell'avvenuta pubblicazione sul sito internet della società.

La comunicazione è messa a disposizione in lingua italiana o nella lingua comunemente utilizzata negli ambiti della finanza internazionale. La comunicazione resta disponibile al pubblico per un periodo di cinque anni consecutivi dalla prima pubblicazione.

Si prevede infine che il nuovo adempimento possa essere rispettato anche fornendo i dati della rendicontazione Paese per Paese prevista dalla normativa fiscale (articolo 4 del DM 23 febbraio 2017), così da evitare una duplicazione delle elaborazioni richieste.

Società di comodo: disapplicati i limiti IVA

La Corte di Cassazione, con le sentenze n. 24416 e 24442, depositate l'11 settembre 2024, ha disapplicato le penalizzazioni IVA derivanti dalla disciplina delle società di comodo, in forza dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE nella causa C-341/22.

Secondo quanto previsto dall'articolo 30, comma 1 della Legge n. 724/94, le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli

incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi, che risultano applicando determinate percentuali ad alcune attività patrimoniali. Con riguardo all'IVA, il comma 4 dell'articolo 30 preclude:

- il rimborso del credito, la sua compensazione nel modello F24 o la cessione a terzi, alle società di comodo per il periodo d'imposta con riferimento al quale il credito viene esposto in dichiarazione;
- la compensazione del credito anche con il debito delle successive liquidazioni, alle società di comodo che, per tre periodi d'imposta consecutivi, non effettuino operazioni rilevanti ai fini IVA per un importo almeno pari ai ricavi minimi presunti.

Tanto premesso, i giudici di legittimità hanno statuito che il diritto alla detrazione IVA deve essere riconosciuto se:

- una società ritenuta non operativa ha effettivamente esercitato un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati, nel corso del periodo d'imposta controverso;
- la società ha impiegato i beni e servizi acquistati per le sue operazioni soggette ad imposta;
- le operazioni non si inseriscono in una frode o non integrano un abuso ossia la "realizzazione di una costruzione artificiosa".

Cessioni a PA con finalità umanitarie non imponibili IVA

L'Agenzia delle entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 12 settembre 2024, n. 182, ha chiarito che sono considerate cessioni all'esportazione non imponibili le cessioni gratuite nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, della legge n. 125/2014, ma a determinate condizioni:

- il cessionario deve trasportare o spedire i beni fuori del territorio UE, anche attraverso un soggetto che lo effettua per suo conto, entro 180 giorni dalla consegna;
- le cessioni dei beni devono avvenire in attuazione di finalità umanitarie, comprese

quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo.

La vendita abituale online di opere d'arte ereditate è attività d'impresa

La Corte di giustizia tributaria del Piemonte, con sentenza n. 291/2/2024, ha statuito che i proventi del collezionista privato, derivanti dalla cessione abituale e continuativa di opere d'arte e beni d'antiquariato, si qualificano come reddito d'impresa.

Nel caso in esame, un contribuente vendeva opere d'arte e beni d'antiquariato di vario genere, anche tramite piattaforme online.

L'ufficio aveva contestato tali cessioni, ritenendo che le stesse si qualificassero come un'attività di commercio di natura imprenditoriale, e pertanto, le recuperava a tassazione. A fronte del ricorso, il giudice di primo grado rilevava l'infondatezza della pretesa erariale, mentre di contro il giudice di seconde cure, ha riformato la sentenza.

A sostegno della propria tesi, il giudice ha posto la divergenza tra la nozione civilistica e fiscale della nozione d'impresa. Mentre ai fini civilistici l'imprenditore è chi svolge attività economica organizzata in modo professionale, l'articolo 55 del Tuir, non richiede il requisito dell'organizzazione, ma il solo esercizio professionale abituale delle attività di cui all'articolo 2195 del Codice civile, anche se non svolte in modo esclusivo.

Ai fini tributari, assume rilevanza la sola professionalità abituale dell'attività esercitata, intesa quale attività non meramente occasionale. Pertanto, per essere d'impresa, l'attività deve essere svolta con stabilità e regolarità e si deve protrarre per un lasso di tempo apprezzabile.

La rilevanza delle cessioni compiute da un soggetto risiede, dunque, nell'abitudine delle operazioni compiute: l'esercizio dell'attività commerciale si fonda sull'esistenza di elementi significativi, idonei a dimostrare la sistematicità e la professionalità delle operazioni, come il numero di transazioni eseguite, gli importi elevati, il numero di soggetti con cui si sono intrattenuti rapporti, la varietà della tipologia di beni alienati. A nulla rileva, poi, che le opere e i beni ceduti abbiano provenienza ereditaria, proprio per via

della sola rilevanza dell'attività economica esercitata in qualsiasi forma.

IVA: separazione ai fini IVA solo per le attività diverse e scindibili

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24022 depositata il 6 settembre 2024, ha statuito che l'opzione per il regime di separazione delle attività ai fini IVA, di cui all'articolo 36 del DPR n. 633/1972, ammessa per i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, è ammissibile solo laddove le diverse attività economiche siano sostanzialmente diverse ed effettivamente scindibili, sulla base di criteri oggettivi.

Ai fini della separazione, devono quindi essere suscettibili di formare oggetto di autonome attività di impresa, aventi ciascuna una propria struttura organizzativa.

Ad avviso dei giudici di legittimità, con riferimento alla separazione delle attività IVA non è decisiva la mera attribuzione di un diverso codice ATECO; inoltre, ciascuna attività deve essere esercitata in modo sistematico, non essendo ammessa l'opzione della separazione nel caso in cui alcune attività siano svolte in modo occasionale.

La base imponibile IVA include le accise se traslate sul consumatore

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 24434, depositata l'11 settembre 2024, ha statuito che le accise sull'energia elettrica dovute dal soggetto passivo obbligato rientrano nella base imponibile IVA, a condizione che le stesse siano state effettivamente traslate sul consumatore finale. Solamente in questo caso, difatti, entrano a fare parte del prezzo effettivamente pagato dal consumatore stesso e, quindi, contribuiscono a formare un elemento del costo del prodotto venduto.

In sostanza, solo nel caso in cui la rivalsa sia stata concretamente esercitata dal soggetto obbligato al pagamento delle accise, le predette imposte vengono a costituire parte del costo dell'energia elettrica fornita e, dunque, concorrono a determinare la base imponibile IVA dell'operazione.

Nel caso oggetto dell'ordinanza, invece, il corrispettivo relativo alla fornitura di energia elettrica era stato ricevuto dal consumatore senza essere comprensivo dell'accisa e, di conseguenza, non è possibile sostenere che l'accisa sia stata "traslata" sul prezzo dell'energia (e, in quanto tale, pagata dal consumatore finale medesimo). Ciò anche in ragion del fatto che la base imponibile IVA è determinata da quello che il soggetto passivo percepisce realmente come corrispettivo e che non può gravare sul fornitore un'imposta che è a carico del consumatore finale e che non è stata da questi versata.

Per maggiori informazioni e approfondimenti:

Davide Attilio Rossetti

Responsabile Dip. Tax Advisory

Davide.Rossetti@MorriRossetti.it

Roberta De Pirro

Responsabile del Centro Studi

Roberta.DePirro@MorriRossetti.it

Seguici su 

Legal & Tax
Risk Management Firm

MORRI ROSSETTI |