



Le novità in ambito di:

◆ news dall'Agenzia delle Entrate

★ giurisprudenza

✓ IMPOSTE DIRETTE

✓ IVA E IMPOSTE INDIRECTE



Vuoi ricevere la TaxNews e altre notizie da BDO direttamente via email?  
Iscriviti alle nostre mailing list.

 Imposte dirette

- ◆ Risposta ad interpello n. 354 del 20.06.2023 - Abuso di diritto in caso di operazione di scissione parziale di assets a favore del socio unico
- ◆ Risposta ad Interpello n. 355 del 20.06.2023 - Per il calcolo del tax credit energivore il bonus precedente non è un sussidio
- ◆ Risposta ad Interpello n. 368 del 04.07.2023 - Scissione parziale e ripartizione del credito IRAP
- ◆ Risposta ad Interpello n. 372 del 07.07.2023 - Compensazione orizzontale «Rottamazione-quater»
- ◆ Risoluzione n. 30/E del 22.06.2023 - Codici tributo assegnazione/cessione agevolata/trasformazione in società semplice
- ◆ Risoluzione n. 41/E del 07.07.2023 - Codici tributo compensazione crediti energia e gas secondo trimestre 2023 da parte dei cessionari
- ◆ Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 237453 del 27.06.2023 - Nuovo modello cessione crediti energia e gas
- ◆ Sentenza Cassazione n. 17750 del 21.06.2023 - Rimborso imposte

 IVA e imposte indirette

- ◆ Risposta ad Interpello n. 374 del 10.07.2023 - IVA - Intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia - Art. 17, comma 4, D.P.R. n. 633/1972
- ◆ Sentenza Cassazione n. 21853 del 21.07.2023 - Giudicato esterno - Riqualficazione cessioni singoli beni in cessione azienda - Alternatività IVA/registro
- ◆ Ordinanza Cassazione n. 18547 del 30.06.2023 - Giudicato esterno - Riqualficazione cessione azienda - Imposta registro/IVA
- ◆ Ordinanza Cassazione n. 20077 del 13.07.2023 - Rilevanza temporale della data di registrazione della fattura ai fini del rimborso IVA trimestrale
- ◆ Ordinanza Cassazione n. 20909 del 18.07.2023 - Base imponibile ai fini IVA

### Risposta ad interpello n. 354 del 20.06.2023 - Abuso di diritto in caso di operazione di scissione parziale di assets a favore del socio unico

Con la risposta ad interpello n. 354, l'Agenzia delle Entrate ha preso in esame un'operazione di scissione avente ad oggetto il trasferimento di un insieme di asset (partecipazioni, marchi e immobili), al fine di verificare se la stessa potesse presentare dei profili di abusività (ex art. 10-bis L. 212/2000) ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'imposta di registro.

Nel caso di specie, l'istante ALFA, appartenente al gruppo multinazionale BETA, intende effettuare un'operazione di scissione parziale, in favore del socio unico BETA, con l'assegnazione a quest'ultimo dei seguenti asset: partecipazioni in tre società collegate/controllate, marchi di proprietà nonché compendi immobiliari di proprietà. Gli asset oggetto di trasferimento non sono funzionali al core business della società ALFA che, conseguentemente, ad esito di tale operazione rimarrà dotata degli elementi utili alla sua attività di produzione.

Sotto il profilo delle imposte dirette l'Agenzia evidenzia che i plusvalori relativi agli elementi patrimoniali trasferiti dalla società scissa alla beneficiaria, sebbene temporaneamente latenti a causa della neutralità fiscale riconosciuta all'operazione di scissione, concorreranno alla formazione del reddito secondo le normative fiscali ordinarie vigenti al momento in cui tali beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, in quanto ceduti a titolo oneroso, oppure oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la perdita o il danneggiamento, oppure assegnati ai soci o altrimenti destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa.

Inoltre, l'Agenzia sottolinea come la circostanza che l'operazione in esame riguardi un insieme di attività piuttosto che un ramo d'azienda, non osta all'applicazione del regime di neutralità, considerato che i soggetti coinvolti nell'operazione non fruiscono di regimi fiscali agevolati e che, «*in seguito al suo perfezionarsi, proseguiranno a svolgere, senza soluzione di continuità, le rispettive attività d'impresa*».

L'Agenzia precisa, da ultimo, che, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, è necessario che la scissione non sia, di fatto, volta all'assegnazione di beni della società scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di "mero godimento", con l'unico intento di rinviare *sine die* la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti e/o delle riserve di utili in capo ai soci, usufruendo del regime di neutralità fiscale.

Per quanto concerne l'IVA l'Agenzia ritiene che l'operazione in oggetto non sia idonea a generare indebiti vantaggi fiscali. Richiama in tal senso l'art. 19 bis 2, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 che prevede che, nel caso in cui le operazioni straordinarie (quali la scissione) comportino il trasferimento di beni ammortizzabili, la società beneficiaria è tenuta ad effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti.

Pertanto, l'Agenzia stabilisce che l'operazione di scissione in esame, configurandosi come un intervento di riorganizzazione aziendale con lo scopo di proseguire l'effettiva attività imprenditoriale da parte di ciascuna società interessata, non configura un abuso di diritto in relazione ai regimi impositivi delle imposte dirette, dell'IVA e dell'imposta di registro.

### Risposta ad Interpello n. 355 del 20.06.2023 - Per il calcolo del tax credit energivore il bonus precedente non è un sussidio

Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del D.L. n. 115/2022, le imprese a forte consumo di energia elettrica, di cui al DM 21 dicembre 2017, ai fini dell'ottenimento del credito per le spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre 2022, calcolano i costi per kWh della componente energia elettrica, "sulla base della media del secondo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi".

Con la risposta in commento l'Agenzia delle Entrate ha specificato che «per sussidio si intende qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall'impresa energivora, a copertura totale o parziale della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata», evidenziando come, ai fini della determinazione del credito d'imposta per le imprese energivore, non rientri tra i sussidi l'analogo credito d'imposta riconosciuto per il trimestre precedente.

### Risposta ad Interpello n. 368 del 04.07.2023 - Scissione parziale e ripartizione del credito IRAP

Nella fattispecie in rassegna, la società Alfa, nel corso dello stesso anno d'imposta, ha posto in essere due operazioni di scissione di ramo d'azienda, l'una in favore della controllante Beta e l'altra in favore di una società neocostituita Gamma. In particolare, Alfa rappresentava di possedere un credito IRAP ancora contabilizzato e mai assegnato in sede di scissione. La società Alfa interrogava quindi l'Agenzia delle entrate per conoscere se tale credito IRAP potesse essere ripartito secondo le pattuizioni civilistiche formalizzate nei progetti di scissione ovvero dovesse essere annoverato tra le posizioni soggettive, di cui all'art. 173, comma 4 del TUIR, da attribuire alle società beneficiarie e - in caso di scissione parziale - alla stessa società scissa in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste (salvo, però, che si tratti di posizioni soggettive connesse specificamente agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari).

Secondo l'Agenzia delle Entrate con l'espressione «posizione soggettiva», «il legislatore ha indubbiamente inteso ricomprendere, entro la sfera di applicazione della norma, ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa e cioè non solo i crediti e i debiti d'imposta di questa società, ma anche tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetto nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d'imposta successivi alla scissione» (Risoluzione n. 91 del 2002).

Per consolidata prassi, con specifico riferimento alla trasmissione dei crediti di imposta vige, in termini generali, il principio secondo il quale esso è possibile solo se l'operazione posta in essere prevede una confusione di diritti e obblighi tra le parti (è per l'appunto il caso delle fusioni, successioni e scissioni). In altri termini, ciò vale unicamente per operazioni in «neutralità civilistica e fiscale» che prevedono il subingresso delle posizioni giuridiche tra le parti coinvolte.

In conclusione, il credito IRAP - formatosi in capo ad Alfa - rientra, secondo l'Agenzia, tra le «posizioni soggettive» e «non presentando una connessione (specifica o per insiem) a elementi del patrimonio scisso, deve essere ripartita tra scissa e beneficiarie ai sensi dell'articolo 173, comma 4, del TUIR».

### Risposta ad Interpello n. 372 del 07.07.2023 - Compensazione orizzontale «Rottamazione-quater»

Con la risposta n. 372 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini della definizione agevolata dei debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, disciplinata dall'art. 1, commi 231 -252, della Legge n. 197/2022 (c.d. «rottamazione-quater»), le somme dovute devono essere pagate con le modalità previste dalla norma sulla definizione agevolata.

Pertanto, i crediti eventualmente vantati dal contribuente nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni non possono essere utilizzati in compensazione per pagare gli importi dovuti per la rottamazione-quater. Più in generale, secondo l'Agenzia delle Entrate, per le somme dovute per la rottamazione-quater è esclusa qualsiasi compensazione.

### Risoluzione n. 30/E del 22.06.2023 - Codici tributo assegnazione/cessione agevolata/trasformazione in società semplice

Con la risoluzione n. 30/E l'Agenzia delle Entrate ha ridenominato i seguenti codici tributo (istituiti con risoluzione 73/E del 13 settembre 2016), da utilizzare al fine del versamento delle imposte sostitutive dovute per l'assegnazione/cessione agevolata dei beni ai soci/trasformazione in società semplice, previste dall'art. 1, Legge n. 197/2022 (Finanziaria 2023):

- “1836 - Imposta sostitutiva sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;
- “1837 - Imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e su quelle delle società che si trasformano - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”.

Inoltre, è stato confermato il codice tributo “1127” per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per l'estromissione dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale, ex art. 1, comma 121, Legge n. 197/2022.

## Risoluzione n. 41/E del 07.07.2023 - Codici tributo compensazione crediti energia e gas secondo trimestre 2023 da parte dei cessionari

Con la risoluzione n. 41/E, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i seguenti codici tributo per l'utilizzo in compensazione, da parte dei cessionari, dei crediti energia e gas relativi al secondo trimestre 2023:

- “7751” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (secondo trimestre 2023) - art. 4, c. 2, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34»;
- “7752” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (secondo trimestre 2023) - art. 4, c. 3, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;
- “7753” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (secondo trimestre 2023) - art. 4, c. 4, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;
- “7754” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (secondo trimestre 2023) - art. 4, c. 5, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”.

Nel campo “anno di riferimento” è indicato l'anno a cui si riferisce il credito.

## Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 237453 del 27.06.2023 - Nuovo modello cessione crediti energia e gas

Con il provvedimento n. 237453/2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito al nuovo modello per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta energia e gas e le relative specifiche tecniche. Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, le disposizioni previste dal precedente provvedimento n. 253445 del 30.06.2022, si applicano anche ai crediti d'imposta per l'energia elettrica ed il gas naturale relativi al secondo trimestre 2023, riconosciuti dall'art. 4, commi da 2 a 5, del DL 34/2023.

La comunicazione di cessione del credito potrà essere presentata dal 6 luglio al 18 dicembre 2023.

I cessionari potranno alternativamente:

- utilizzare il credito acquisito in compensazione tramite F24 entro il 31 dicembre 2023;
- cedere il credito d'imposta a favore di soggetti qualificati. In tal caso si rendono applicabili le disposizioni previste al punto 5 del provvedimento n. 253445 del 30.06.2022 ed alla comunicazione si applicano gli stessi termini di presentazione previsti al paragrafo precedente (comunicazione entro il 18 dicembre 2023).

## Sentenza Cassazione n. 17750 del 21.06.2023 - Rimborso imposte

Con la sentenza n. 17750 la Corte di Cassazione si è espressa in tema di rimborso di imposte statuendo, tra le altre cose, che l'omesso esercizio del potere di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate non comporta riconoscimento di debito.

Nel caso di specie, una società aveva proposto istanza di rimborso di un credito Irpeg, cui seguiva il diniego dell'Amministrazione finanziaria.

La società impugnava il diniego innanzi la CTP di Roma che accoglieva il ricorso. La CTR del Lazio, invece, accoglieva in parte l'appello proposto dall'Ufficio, sostenendo che nel giudizio di rimborso il contribuente è attore in senso anche sostanziale e che quindi su di lui grava l'onere di provare i fatti costitutivi della domanda; evidenziava anche che non potesse ritenersi consolidato il credito esposto in dichiarazione e non rettificato e che la documentazione prodotta dal contribuente desse la prova del credito solo in misura inferiore rispetto a quella dichiarata.

A seguito dei due gradi di giudizio, il caso approdava in Cassazione ove la società deduceva l'omesso esame, da parte della CTR, dell'atto di ricognizione del debito consistente in una comunicazione emessa dall'Agenzia delle Entrate che attestava l'esito favorevole della liquidazione della dichiarazione per un importo pari a quello in essa esposto. Secondo la società, in virtù di un riconoscimento del debito, non è onere del contribuente dare la prova dei fatti costitutivi del diritto al rimborso, dovendo invece operare una inversione dell'onere probatorio.

La società, inoltre, deduceva il consolidamento dei crediti chiesti a rimborso determinato dal mancato esercizio del potere di rettifica delle dichiarazioni in cui essi erano esposti, e, con riferimento alla documentazione prodotta relativa solo ad una parte del credito, affermava che il contribuente non potesse ritenersi tenuto a conservare documenti *sine die*, essendo la stessa Amministrazione in possesso della documentazione.

Nel rigettare il ricorso proposto dalla contribuente, i giudici di legittimità hanno statuito che in tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale - come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e di provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salvo la formazione del giudicato interno o - dove in concreto ne ricorrono i presupposti - l'applicazione del principio di non contestazione.

Inoltre, i giudici di legittimità, nel citare un precedente arresto delle Sezioni Unite, hanno ribadito che «*in tema di rimborso di imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*», *desumibile dall'art. 1442, ultimo comma, c.c.*».

In sostanza, dunque, per il rimborso del credito non è sufficiente che questo sia esposto in dichiarazione. Il contribuente, infatti, ha l'onere di fornire la prova dei fatti costitutivi del diritto al rimborso e l'omesso esercizio del potere di controllo da parte dell'Ufficio non determina alcun effetto accertativo del credito vantato o riconoscimento implicito dello stesso.

Risposta ad Interpello n. 374 del 10.07.2023 - IVA - Intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia - Art. 17, comma 4, D.P.R. n. 633/1972

Con la risposta a interpello n. 374 del 10 luglio 2023, in tema di intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, l'Agenzia delle Entrate ricorda che - in termini generali - la stabile organizzazione italiana di un soggetto domiciliato e residente all'estero è soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Ai sensi dell'art. 17, comma 2, del decreto Iva, *«gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti».*

In base all'art. 17, comma 4, *«le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato».*

Quest'ultima disposizione trae origine dall'art. 192-bis della direttiva IVA, ai sensi del quale quando un soggetto passivo effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile in uno Stato membro in cui ha una stabile organizzazione e tale stabile organizzazione non interviene nella cessione/prestazione, il soggetto passivo è considerato non stabilito in tale Stato membro.

L'art. 53 del regolamento UE n. 282/2011 chiarisce che devono ricorrere due condizioni affinché si possa ritenere che una stabile organizzazione intervenga in una operazione commerciale ai sensi dell'art. 192-bis della direttiva IVA:

- la stabile organizzazione di cui dispone il soggetto passivo deve essere *"caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa"*;
- i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione devono essere *«utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione».*

Al riguardo, lo svolgimento di meri compiti di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione o il recupero crediti, non è sufficiente per considerare integrato il requisito dell'intervento della stabile organizzazione nella fornitura dei beni o servizi.

Sebbene l'art. 53 riguardi solo le operazioni attive, non si ravvisano ostacoli a una lettura "speculare" dello stesso in relazione alle operazioni passive effettuate dalla stabile organizzazione, con riferimento alle quali è opportuno verificare un intervento della stessa anche "durante" l'operazione passiva, ossia mentre questa è in corso di svolgimento.

Da tutto quanto sopra esposto, come confermato dall'Amministrazione finanziaria con diverse risposte ad Interpello (cfr., in particolare, le risposte n. 52 del 2021 e n. 57 del 2023), deriva che l'intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia deve essere valutato caso per caso, al fine di poter individuare, in relazione a ciascuna operazione, il debitore di imposta.

### Sentenza Cassazione n. 21853 del 21.07.2023 - Giudicato esterno - Riqualficazione cessioni singoli beni in cessione azienda - Alternatività IVA/registro

Con la sentenza n. 21853 del 21.07.2023, i giudici di legittimità hanno riconosciuto che, nel giudizio avente ad oggetto un accertamento IVA - scaturente dalla qualificazione come cessione d'azienda di una pluralità di cessioni di beni mobili - configura giudicato esterno la decisione, in tema di imposta di registro, che aveva negato la riqualficazione come cessione di azienda delle medesime cessioni.

La causa in commento verteva sull'accertamento IVA con il quale era stata disconosciuta la detrazione IVA derivante dall'applicazione del tributo ad un'operazione di cessione dei singoli beni aziendali che, secondo l'Agenzia delle Entrate era, in realtà, una cessione d'azienda, che avrebbe dovuto essere soggetta ad imposta di registro e non ad IVA.

Sul punto merita ricordare che dalla qualificazione dell'atto come avente ad oggetto la cessione di singoli beni aziendali, oppure l'azienda discendono conseguenze fiscali differenti:

- la cessione di azienda è esclusa da IVA (ex. art. 2, co.3 lett. b DPR 633/1972) e sconta l'imposta di registro proporzionale;
- la cessione di singoli beni - operata da soggetti passivi IVA - sconta l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro è (eventualmente) dovuta in misura fissa.

Alla luce del principio di alternatività tra IVA/registro, sancita dall'art. 40 del DPR 131/1986, i due tributi risultano alternativi, in quanto, dove non opera l'uno può subentrare l'altro e viceversa. Per tale motivo, l'operatività del giudicato esterno sembrerebbe «naturale» quando oggetto di discussione sia la corretta qualificazione di un'operazione contesa tra applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro.

La Suprema Corte, nel caso in esame, afferma che se, nella sentenza relativa all'imposta di registro, l'operazione economica viene qualificata come compravendita di beni e non come cessione d'azienda, escludendo l'assoggettamento di imposta di registro proporzionale, tale ricostruzione dell'operazione economica configura giudicato esterno nell'ulteriore giudizio concernente l'IVA, che non può non acquisire tale ricostruzione del fatto. Il giudicato esterno, precisa la suprema Corte, riguarda la ricostruzione del fatto e non l'applicazione della norma di diritto.

In conclusione, secondo i giudici di legittimità, se l'operazione economica, con pronuncia giurisdizionale avente efficacia di cosa giudicata, è «*stata riconosciuta come compravendita ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*», con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, «*la stessa comporta l'assoggettamento ai fini IVA*» ex art. 40 del DPR 131/86.

Merita segnalare come la Suprema Corte, con la sentenza in commento, si sia espressa in senso opposto rispetto alla situazione «speculare» oggetto dell'ordinanza n. 18547/2023 e di seguito commentata.

### Ordinanza Cassazione n. 18547 del 30.06.2023 - Giudicato esterno - Riqualficazione cessione azienda - Imposta registro/IVA

La Cassazione, con l'ordinanza n. 18547/2023, ha affermato che, nel giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro - basato sulla riqualficazione in cessione d'azienda di una pluralità di operazioni - non configura giudicato esterno la sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale in relazione all'impugnazione di un avviso di accertamento, ai fini IVA, relativo ai medesimi fatti.

Nella fattispecie in commento, l'impossibilità di configurare il giudicato esterno, deriva da due elementi:

- in primis, per aversi giudicato esterno è necessaria la formazione della «*cosa giudicata formale ai sensi dell'art. 324 c.p.c.*», sicché non è sufficiente la mera pronuncia di tardività dell'appello, da parte della Commissione tributaria regionale, posto che tale pronuncia è suscettibile di ricorso in Cassazione, bensì è necessaria «*la scadenza dei termini per la proposizione del ricorso per Cassazione o il rigetto del ricorso per Cassazione*»;
- inoltre, il giudicato richiamato nella sentenza in analisi riguarda l'IVA, ovvero un tributo diverso dall'imposta di registro, per soggetto passivo, presupposto dell'imposta e base imponibile. Come riconosciuto dalla Corte Costituzionale, l'imposta di registro è un'imposta d'atto.



Dalla pronuncia in esame si evince che l'efficacia del giudicato esterno si basa sulla considerazione secondo cui, «nel processo tributario, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto decisivo comune ad entrambe le cause (...) preclude il riesame dello stesso punto di diritto già accertato e risolto, anche laddove il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle costituenti lo scopo ed il petitum del primo».

Nel caso di specie, la pronuncia della Corte di Cassazione, nega l'efficacia del giudicato esterno della sentenza emessa in tema di IVA e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado, affinché esamini la fattispecie, tenendo conto dell'evoluzione dell'art. 20 DPR 131/1986, in tema di riqualificazione degli atti ai fini dell'imposta di registro.

Sul punto, tuttavia, merita osservare che, pur trattandosi di tributi differenti, gli stessi sono disciplinati da una stretta relazione, comprovata dal principio di alternatività IVA-registro, di cui all'art. 40, DPR 131/1986.

### Ordinanza Cassazione n. 20077 del 13.07.2023 - Rilevanza temporale della data di registrazione della fattura ai fini del rimborso IVA trimestrale

L'ordinanza in commento è l'occasione per la Cassazione per enunciare un importante principio di diritto in tema di rimborso IVA infrannuale.

Il caso esaminato dalla Corte riguarda una società a cui era stato negato il diritto al rimborso per alcune fatture di acquisto datate giugno ed incluse nell'istanza di rimborso relativa al terzo trimestre. A parere dell'Agenzia delle Entrate, tali fatture non avrebbero potuto essere incluse nell'istanza di rimborso relativa al terzo trimestre, in quanto emesse in data antecedente e da registrarsi, a suo avviso, entro il secondo trimestre.

La Cassazione, nel richiamare il dettato normativo dell'art. 38-bis, DPR. n. 633/72, e le disposizioni comunitarie dell'art. 183 della Direttiva IVA, sottolinea come tale limitazione non solo non trovi alcun fondamento, ma sia altresì lesiva del principio di neutralità che sta alla base del sistema IVA.

Sebbene, infatti, la norma parli di "acquisti effettuati nel trimestre" non si può non considerare come il presupposto essenziale per l'esercizio della detrazione sia il possesso della relativa fattura di acquisto, fattura che tipicamente entra nella disponibilità dell'acquirente in un momento successivo rispetto alla data di emissione. La Corte ribadisce pertanto come, in materia di IVA, il diritto alla detrazione, e quindi al rimborso, sorga compiutamente non all'atto di effettuazione dell'operazione ma nel momento ulteriore in cui si procede alla relativa annotazione nelle scritture contabili, annotazione che diventa possibile unicamente all'atto di ricezione della fattura.

Per concludere la Corte, in merito alla possibile difficoltà nell'individuare la data di effettiva ricezione della fattura e all'eventuale ritardo nella sua registrazione, sottolinea come, con l'avvento della fatturazione elettronica, tale incertezza sia venuta meno consentendo, infatti, di individuare con certezza la data di effettiva trasmissione e ricezione da parte dell'acquirente del documento.

## Ordinanza Cassazione n. 20909 del 18.07.2023 - Base imponibile ai fini IVA

Il caso esaminato riguarda una società affidataria della gestione del sistema di mobilità alternativa e dei connessi parcheggi di struttura che versava in situazione di disavanzo nella gestione del contratto in essere con un comune italiano. La società, a fronte di tale disavanzo, chiedeva ed otteneva dall'ente l'erogazione di una somma necessaria a ripianare il deficit. A tale scopo, la società affidataria emetteva fatture con applicazione dell'aliquota agevolata IVA del 10 per cento, ai sensi della tabella A, parte III, n. 127-novies, del D.P.R. n. 633 del 1972, sulla base del presupposto che il disavanzo era stato generato esclusivamente dalla gestione del servizio di mobilità alternativa che non aveva generato ricavi in quanto gratuito.

In sede di procedura di rimborso IVA, tuttavia, l'Amministrazione Finanziaria rigettava parzialmente la richiesta del contribuente, asserendo che le fatture erano riferite all'effettuazione di plurime prestazioni soggette ad aliquote d'imposta diverse (ordinaria al 22 per cento e agevolata al 10 per cento) ma che, in assenza della specifica individuazione dei corrispettivi percepiti per ogni singola prestazione, dovevano ritenersi soggette tutte all'aliquota ordinaria del 22 per cento.

La Corte, accogliendo la tesi dell'Amministrazione Finanziaria ha sancito il seguente principio di diritto: *“In tema di IVA, ai sensi degli art. 13, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 e 73 della Direttiva IVA rifiuta (2006/112/CE), nella base imponibile devono ricomprendersi tutti i corrispettivi, compresi eventuali integrazioni, dovuti al cedente o al prestatore di servizi sulla base delle condizioni contrattuali, non potendosi artificialmente scomporre la prestazione economica, che è tendenzialmente unica ed indissociabile, fatta eccezione per gli elementi normativamente previsti (art. 79 della citata Direttiva)”*.

In particolar modo, il giudice delle leggi ha ritenuto che *«il corrispettivo pattuito, comprensivo degli introiti dei parcheggi, dello sfruttamento delle aree commerciali e dell'integrazione per eventuali disavanzi» andasse «considerato globalmente e integralmente come prezzo dell'operazione economica ... per come peraltro reso evidente dal fatto che l'integrazione era dovuta soltanto nel caso in cui il rapporto tra introiti e costi - questi ultimi generalmente intesi e, quindi, non riferiti esclusivamente alla gestione delle strutture destinate alla mobilità alternativa - fosse stato negativo ...»*.

Contatti:  
**BDO Tax S.r.l. Stp**  
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese.

**Milano**  
Viale Abruzzi, 94

**Roma**  
Via Ludovisi, 16

**Torino**  
Corso Re Umberto, 9bis

**Bologna**  
Corte Isolani, 1

**Treviso**  
Viale G. Verdi, 1

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento.

La redazione di questo numero è stata completata il giorno 02 agosto 2023.

[www.bdo.it](http://www.bdo.it)



BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2023 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.