



Edizione di mercoledì 21 Giugno 2023

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il punto sulla deducibilità dell'Imu per imprese e professionisti per il 2023
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Applicabilità del regime forfettario anche per le prestazioni rese all'estero
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

La compilazione del Quadro RK nel modello Redditi SC 2023
di Gennaro Napolitano

IVA

Errori Iva: sanzioni previste e valutazioni di convenienza
di Roberto Curcu

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Disciplina CFC: nuovi chiarimenti dalla Corte di Cassazione
di Domenico Santoro, Gianluca Cristofori

IVA

L'inerenza delle operazioni propedeutiche all'attività d'impresa
di Gianfranco Antico

BEST IN CLASS

Le professioni del futuro del Best in Class
di Redazione

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il punto sulla deducibilità dell'Imu per imprese e professionisti per il 2023

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



CONSULENZA IMMOBILIARE

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA

Premessa

L'articolo 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, nella formulazione in vigore per il 2012, aveva previsto l'indeducibilità dell'Imu dalle imposte sui redditi (Ires/Irpef) e dall'Irap. A partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, il Legislatore ha introdotto talune disposizioni tese a derogare *"gradualmente"* alla citata regola di indeducibilità, fino a prevedere l'integrale deducibilità del tributo dalle imposte sui redditi a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021, limitatamente a determinate tipologie di immobili (strumentali per natura o destinazione) posseduti da imprese e professionisti.

Indipendentemente dalla natura dell'immobile cui afferisce, resta sempre confermata l'indeducibilità del tributo ai fini Irap.

Percentuale di deducibilità dalle imposte sui redditi	Decorrenza	Periodo d'imposta	Riferimento normativo
0%	Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012	2012	Articolo 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011
30%	Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013	2013	Articolo 1, comma 715, L. 147/2013
20%	Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e sino a quello in corso al 31 dicembre 2018	Dal 2014 al 2018	
50%	Periodo di imposta successivo a quello in corso al 31	2019	Articolo 1, commi 772 e 773, L. 160/2019

	dicembre 2018
60%	Periodo di imposta successivo 2020 e 2021 a quello in corso al 31
	dicembre 2019 e a quello in corso al 31 dicembre 2020
100%	Periodo di imposta successivo 2022 e successivi a quello in corso al 31 dicembre 2021 e successivi

È giusto il caso di precisare che la deduzione in parola, nelle percentuali definite dai diversi interventi normativi che si sono succeduti nel corso del tempo, opera anche con riferimento:

- all'imposta municipale immobiliare (Imi) della Provincia autonoma di Bolzano, di cui all'articolo 1, comma 508, L. 190/2014 c.d. Legge di Bilancio 2015;
- all'imposta immobiliare semplice (Imis) della Provincia autonoma di Trento, di cui all'articolo 1, comma 9-ter, D.L. 4/2015.

Gli effetti della sentenza della Corte Costituzionale n. 262/2020

Con la sentenza n. 262/2020, la Corte Costituzionale:

- ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'indeductibilità dell'Imu per il periodo di imposta 2012, in considerazione del fatto che l'Imu sugli immobili strumentali costituisce un costo fiscale inerente alla produzione del reddito;
- ha ritenuto insufficienti i presupposti per dichiarare incostituzionali le disposizioni vigenti per i periodi di imposta successivi al 2012, in quanto il Legislatore ha gradualmente riconosciuto una deducibilità parziale dell'Imu sugli immobili strumentali dalle imposte sui redditi, fino a prevedere la totale deducibilità del tributo a partire dal periodo 2022.

Contribuenti interessati dall'agevolazione

La deduzione dell'Imu pagata sugli immobili strumentali interessa i soggetti passivi titolari di reddito d'impresa o di reddito derivante dall'esercizio di arte o professione, ovvero:

- le società e gli enti commerciali residenti;
- gli enti non commerciali, limitatamente all'Imu pagata sugli immobili relativi all'attività commerciale esercitata;
- le Snc, Sas ed equiparate e le imprese individuali, familiari o coniugali;

- le persone fisiche, le società e gli enti non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- i professionisti e gli studi professionali.

Immobili interessati dall'agevolazione

Per poter dedurre l'Imu dalla base imponibile Ires/Irpef è necessario che tale imposta sia afferente a fabbricati strumentali, posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie), oppure dati in concessione (beni su aree demaniali) o concessi in locazione finanziaria (*leasing*) per i quali, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 23/2011, l'imposta è dovuta rispettivamente dal concessionario e dal locatario (o conduttore). Ai fini che qui interessa, si definiscono immobili strumentali, a norma dell'articolo 43, comma 2, Tuir:

- gli immobili strumentali per natura;

Immobili strumentali per natura

Sono considerati immobili strumentali per natura, gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se tenuti a disposizione, ovvero, dati in locazione o concessi in comodato a terzi. In particolare, sono considerati strumentali per natura (risoluzione n. 330/E/1988), le unità immobiliari che risultino classificate o classificabili in Catasto in una delle seguenti categorie:

- C (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia);
- B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi);
- D (immobili a destinazione speciale);
- E (immobili a destinazione particolare);
- A/10 (uffici e studi privati, se la destinazione a ufficio o studio privato risulta dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria)

- gli immobili strumentali per destinazione;

Immobili strumentali per destinazione

Sono strumentali per destinazione gli immobili *“utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore”*. Nel contesto di alcuni documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che:

- l'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, annessa a un opificio industriale, è un immobile strumentale e, per tale ragione, è soggetta ad ammortamento (risoluzione n. 9/885/E/1982);
- anche i terreni possono risultare strumentali per destinazione, a condizione che partecipino a un processo produttivo; questo è il tipico caso, ad esempio, di un terreno permanentemente adibito dalle imprese edili a deposito di materiale (risoluzione n. 7/1579/E/1982);
- è esclusa la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi, ritenendoli

oggetto dell'attività propria dell'impresa (risoluzione n. 9/885/1982 e circolare n. 112/E/1999)

- gli immobili strumentali per destinazione *pro tempore*.

Immobili strumentali *pro tempore*

Sono definiti immobili strumentali per destinazione *pro tempore*, ai sensi dell'articolo 43, comma 2, ultimo periodo, Tuir, i fabbricati concessi in uso dal datore di lavoro a propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei 2 periodi successivi

Strumentalità e imprenditori individuali

Con riferimento alle imprese individuali, a norma dell'articolo 65, Tuir, si considerano relativi all'impresa solo gli immobili strumentali debitamente indicati nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili.

È giusto il caso di precisare che, ai sensi dell'articolo 13, D.P.R. 435/2001, le imprese minori sono esonerate dall'istituzione e tenuta del registro dei beni ammortizzabili a condizione che queste siano in grado di fornire i dati ivi contenuti in caso di richiesta pervenuta dall'Amministrazione finanziaria. Inoltre, a norma dell'articolo 2, comma 1, D.P.R. 695/1996, viene riconosciuta alle imprese minori la possibilità di indicare nel registro Iva acquisti, le annotazioni che si dovrebbero effettuare nel registro dei beni ammortizzabili.

Conseguentemente, l'imprenditore non ha diritto alla deduzione dell'Imu pagata in relazione a un immobile che non sia stato preliminarmente contabilizzato.

Gli immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione

Una considerazione è doverosa per quanto attiene gli immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione, vale a dire gli immobili posseduti dalle imprese che si limitano al mero godimento degli stessi, normalmente concedendoli in locazione a terzi.

Per le società immobiliari di gestione non è rilevante l'oggetto indicato nello statuto, né il codice attività indicato e neppure la rilevazione contabile dell'immobile all'atto dell'acquisizione, ma assume rilevanza esclusivamente l'effettività dell'attività esercitata.

Per tali società si pone, infatti, la necessità di individuare i beni per i quali è ammessa la deducibilità dell'Imu. Se per gli immobili strumentali per natura (anche locati) l'Imu è deducibile nel rispetto delle percentuali richiamate in premessa, per gli immobili abitativi è necessario distinguere a seconda che gli stessi siano:

- tenuti a disposizione (locati o non locati), in tal caso l'Imu rimane indeducibile dal reddito d'impresa;
- strumentali per destinazione, vale a dire utilizzati direttamente dalla società (ad esempio, quale sede legale e/o amministrativa), in tal caso l'Imu nel rispetto delle percentuali di deducibilità indicate in precedenza.

Gli immobili strumentali dei professionisti

A dispetto di quanto previsto nell'ambito del reddito d'impresa, ove è possibile individuare 3 differenti tipologie di immobili strumentali (per natura, per destinazione e per destinazione *pro tempore*), nell'ambito del reddito di lavoro autonomo si considerano strumentali soltanto gli immobili *"utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione"* da parte del possessore, indipendentemente dalla categoria catastale a cui i fabbricati appartengono: non esiste, infatti, nell'ambito del lavoro autonomo, la nozione di immobile strumentale per natura (studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 64/2011T).

La connotazione dell'immobile strumentale è di mero fatto, nel senso che è necessario che l'immobile venga utilizzato a titolo esclusivo per l'esercizio dell'arte o della professione, e ciò a prescindere dalla categoria in cui l'immobile risulta censito in Catasto (A/10, A/3, A/2, etc.). L'esempio tipico di immobile strumentale è quello dello studio professionale (ad esempio, studio medico, ufficio del dottore commercialista).

Nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo:

- la strumentalità di un fabbricato si desume dalla circostanza che l'immobile viene utilizzato in via esclusiva nell'attività artistica o professionale, a nulla rilevando la mera volontà del contribuente di considerare lo stesso acquisito a titolo personale (risoluzione n. 13/E/2010);
- non è presente una disposizione analoga a quella contemplata dall'articolo 65, Tuir secondo cui, nell'ambito della determinazione del reddito di impresa, la mancata annotazione dell'immobile nell'inventario esprime la volontà dell'imprenditore di *"conservare"* il cespote nel patrimonio personale.

Gli immobili strumentali a uso promiscuo

Ai fini della deducibilità dell'Imu, occorre, inoltre, verificare che l'utilizzo del fabbricato strumentale sia effettuato in via esclusiva per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale, non rilevando le ipotesi di utilizzo promiscuo (circolare n. 10/E/2014).

Così, ad esempio, non è deducibile dal reddito di lavoro autonomo, l'Imu relativa a un

immobile di categoria catastale A/2 utilizzato in parte per finalità professionali e in parte per l'uso personale o familiare del possessore: l'imposta municipale afferente agli immobili strumentali può, pertanto, essere dedotta dalle imposte sui redditi, solo se assolta in relazione a un immobile utilizzato esclusivamente per l'attività professionale.

Immobili esclusi dall'agevolazione

Stante l'esplicito riferimento normativo agli immobili strumentali, resta indeductibile dalle imposte sui redditi, l'Imu pagata dal soggetto passivo relativamente:

- agli immobili patrimonio;

Definizione di immobili patrimonio

Rientrano nella categoria degli immobili patrimonio, i fabbricati che non sono strumentali per l'esercizio dell'impresa (per destinazione e/o per natura) e sono diversi da quelli c.d. merce, come sopra definiti, al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa

- agli immobili merce.

Definizione di immobile merce

Si definiscono immobili merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa. Peraltra, nell'ambito degli immobili merce, non rileva la categoria catastale degli stessi poiché, a prescindere dalla classificazione, mantengono la medesima natura di beni destinati alla vendita, in quanto oggetto dell'attività propria dell'impresa. A tal fine non sono nemmeno invocabili le disposizioni in ambito Iva, che distinguono la categoria dei fabbricati strumentali in relazione alla classificazione catastale, e non in base all'allocazione contabile degli stessi

Le agevolazioni Imu per gli immobili merce delle immobiliari di costruzione

Gli immobili costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. "*immobili merce*"), fino a quando permane tale destinazione e non sono in ogni caso locati erano esenti dall'Imu dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2019, mentre risultavano assoggettati all'Imu dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, a norma dell'articolo 1, comma 751, L. 160/2019 c.d. Legge di Bilancio 2020.

Per gli anni 2020 e 2021, l'aliquota di base dei c.d. "*immobili merce*" è stata fissata nella misura pari allo 0,1% e ai Comuni è stata riconosciuta la possibilità di aumentare l'aliquota di base fino allo 0,25% o diminuirla fino all'azzeramento.

A decorrere dal 1° gennaio 2022, per effetto dell'articolo 1, comma 751, L. 160/2019 c.d.

Legge di Bilancio 2020, gli immobili costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. *"immobili merce"*) sono stati nuovamente esentati dal pagamento dell'Imu.

Per beneficiare dell'esenzione dall'Imu prevista per gli immobili merce dal 1° gennaio 2022 è obbligatorio presentare la dichiarazione Imu. Conseguentemente, per poter invocare l'esenzione Imu per il 2022 la dichiarazione Imu dovrà essere presentata entro il 30 giugno 2023, mediante invio telematico (o spedizione postale per gli enti non commerciali) utilizzando il modello previsto dal D.M. 30 ottobre 2012.

Si rappresenta che, a differenza di quanto disposto dal previgente articolo 2, comma 5-bis, D.L. 102/2013, l'articolo 1, comma 769, L. 160/2019, non prevede alcuna esplicita previsione di decadenza in ordine alla mancata presentazione della dichiarazione Imu: dal tenore letterale della disposizione, è pacifico affermare che l'omessa dichiarazione non precluda comunque il godimento dell'esenzione, laddove ne siano provati i presupposti.

In questo senso si è espresso, infatti, anche il Mef specificando che, in ragione della mancata riproposizione, nella *"nuova"* disciplina dell'Imu, della previsione di decadenza esplicitata nella previgente normativa, deve ritenersi che, ai sensi della L. 160/2019, *"la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo Imu ma non anche la decadenza dai benefici in questione"*. (risposta n. 11 della videoconferenza *"Telefisco 2020"* del 30 gennaio 2020).

In ogni caso, ferma restando la mancata previsione di decadenza dell'esenzione per immobili merce in caso di omessa dichiarazione, occorre comunque rilevare che, qualora i presupposti che vi danno diritto non siano già conosciuti al Comune, incomberà sul contribuente l'onere di darne prova (in sede di contraddittorio o giudiziale).

Criteri di deducibilità dell'Imu per i titolari di reddito d'impresa

Per i soggetti titolari di reddito di impresa, l'Imu di competenza di un certo periodo di imposta costituisce costo deducibile dalle imposte sui redditi, a condizione che tale imposta sia pagata dal contribuente, ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir. Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, quest'ultima disposizione del Testo Unico non introdurrebbe:

"ai fini della determinazione del reddito d'impresa un puro criterio di cassa in deroga a quello generale di competenza dei componenti negativi, ma costituisce una norma di cautela per gli interessi erariali introducendo un'ulteriore condizione di deducibilità per le imposte che è appunto l'avvenuto pagamento" (circolare n. 10/E/2014).

Conseguentemente, per i titolari di reddito d'impresa, l'Imu di competenza del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 costituisce un costo deducibile purché l'imposta sia stata pagata nel medesimo periodo d'imposta. Al contrario, il tardivo versamento nel 2023

dell'Imu relativa al 2022 rappresenta:

- un costo indeducibile nel 2022, in quanto non sussiste, in detto periodo d'imposta, l'ulteriore condizione del pagamento;
- un costo deducibile nel 2023 (periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento del tributo) mediante una variazione in diminuzione da operare nel modello Redditi 2023.

Per quanto concerne, invece, il tardivo versamento, nel 2023, dell'Imu relativa al 2021 (annualità in cui risulta deducibile in misura pari al 60%), potrebbe sorgere il dubbio circa l'individuazione della corretta percentuale di deducibilità. Mutuando quanto già chiarito in passato dall'Agenzia delle entrate (circolare n. 10/E/2014), nella suddetta ipotesi si tratterebbe di un costo di competenza del 2021 deducibile dal reddito d'impresa (in misura pari al 60%), a nulla rilevando che il pagamento sia avvenuto nel 2023 (annualità per la quale la percentuale di deducibilità è pari al 100%).

Criteri di deducibilità parziale dell'Imu per i titolari di reddito di lavoro autonomo

Per i soggetti titolari di lavoro autonomo, trova applicazione, invece, il principio generale di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir, che dispone la deducibilità per cassa dei componenti negativi di reddito di lavoro autonomo: l'Imu è pertanto deducibile nell'anno in cui avviene il relativo pagamento, anche se tardivo, e comunque a partire dall'Imu relativa all'anno 2013 (circolare n. 10/E/2014).

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, nella formulazione in vigore per il 2012, aveva previsto l'indeductibilità dell'Imu dalle imposte sui redditi (Ires/Irpef) e dall'Irap. A partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, il Legislatore ha introdotto talune disposizioni normative tese a derogare "gradualmente" alla citata regola di indeductibilità, fino a prevedere la totale deducibilità del tributo a partire dal periodo 2022, limitatamente a determinate tipologie di immobili (strumentali per natura o destinazione) posseduti da imprese e professionisti.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Consulenza immobiliare](#)".

La deduzione dell'Imu pagata sugli immobili strumentali interessa i soggetti passivi titolari di reddito d'impresa o di reddito derivante dall'esercizio di arte o professione, ovvero: 1. le società e gli enti commerciali residenti; 2. gli enti non commerciali, limitatamente all'Imu pagata sugli immobili relativi all'attività commerciale esercitata; 3. le Snc, Sas ed equiparate e le imprese individuali, familiari o coniugali; 4. le persone fisiche, le società e gli enti non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni; 5. i professionisti e gli studi professionali.



L'agevolazione in discorso opera con riferimento ai solo immobili strumentali per natura (quelli classificati nelle categorie A/10, B, C, D ed E, a prescindere dal loro utilizzo) e per destinazione (quelli effettivamente ed esclusivamente utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa, a prescindere dalla categoria catastale), anche *pro tempore* (concessi temporaneamente in uso ai dipendenti che trasferiscono la residenza). Con riferimento ai professionisti si considerano strumentali gli immobili *"utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione"*, indipendentemente dalla categoria catastale a cui i fabbricati appartengono.

CASI OPERATIVI

Applicabilità del regime forfettario anche per le prestazioni rese all'estero

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Una professionista titolare di partita Iva in regime forfettario, residente fiscalmente in Italia, svolge la sua professione anche in Svizzera attraverso una base fissa (studio). In Svizzera ha pertanto una sua ulteriore posizione fiscale (rispetto a quella italiana) e fattura ai pazienti svizzeri.

Come deve essere dichiarato il reddito di lavoro autonomo svizzero nella dichiarazione dei redditi italiane?

È compatibile il regime forfettario con il reddito di lavoro autonomo svizzero che sarà dichiarato nella dichiarazione dei redditi italiane?

Dato che la professionista ha una base fissa in Svizzera potrà detrarre dalle imposte italiane il credito per le imposte versate all'estero?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

La compilazione del Quadro RK nel modello Redditi SC 2023

di Gennaro Napolitano

Master di specializzazione

PROFESSIONISTI PER LA GESTIONE D'IMPRESA E LA PREVENZIONE DELLA CRISI

Scopri di più >

Nell'ambito del **Modello Redditi Società di capitali (Redditi SC)**, da presentare nel 2023 per il periodo d'imposta 2022, il **Quadro RK**, denominato **“Cessione delle eccedenze dell'IRES nell'ambito del gruppo”** deve essere utilizzato dai seguenti soggetti:

- **società o ente** appartenente a un **gruppo**, in caso di **cessione dell'eccedenza dell'Ires** risultante dalla **dichiarazione dei redditi** presentata dal **cedente**;
- **società o ente** appartenente a un **gruppo**, **cessionario** delle eccedenze dell'Ires, risultanti dalla dichiarazione dei redditi di altra società o ente appartenente allo stesso gruppo;
- **soggetto partecipante** alla tassazione di gruppo che, ai sensi dell'[articolo 118, comma 2, Tuir](#), cede le eccedenze d'imposta maturate prima dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo (ex [articolo 117 Tuir](#)) a una società o a un ente appartenente a un gruppo.

Si ricorda che la disciplina della **cessione delle eccedenze** nell'ambito del **gruppo** è dettata dall'[articolo 43-ter D.P.R. 602/1973](#), il cui comma 4 stabilisce che agli effetti del regime della cessione delle eccedenze **“appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate”**.

La stessa disposizione precisa, inoltre, che **“si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo (...) per una percentuale superiore al 50% del capitale, fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti”**.

Ai fini dichiarativi, il comma 2 del ricordato dell'[articolo 43-ter](#) prevede che **“nei confronti dell'Amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze è efficace a condizione che l'ente o la società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi”**.

In altri termini, quindi, la compilazione del **Quadro RK** da parte del cedente è **condizione di efficacia** della cessione delle eccedenze.

Per effetto della presentazione della dichiarazione da parte del **cedente**, il **cessionario** acquisisce la **titolarità** delle eccedenze, ancorché, in applicazione della **clausola di retroattività** prevista dalla legge, le eccedenze possono essere utilizzate in diminuzione dei versamenti di imposte a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale l'eccedenza si genera in capo al soggetto cedente (1° gennaio 2023, in caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

In presenza di più soggetti cessionari o cedenti, nell'ipotesi in cui non sia sufficiente un unico **Quadro RK** per la relativa elencazione, si è tenuti a utilizzare altri Quadri RK, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e riportando la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra all'interno del Quadro stesso.

Si ricordi, inoltre, che:

- la **cessione** può riguardare anche solo una **parte** dell'eccedenza dell'Ires;
- le quote delle eccedenze non cedute possono essere compensate in applicazione delle disposizioni dettate dal **Lgs. 241/1997**, in diminuzione dei versamenti d'imposta relativi agli esercizi successivi e/o chieste a rimborso;
- la società o l'ente cedente è tenuta, a pena d'inefficacia della cessione, a indicare all'interno del **Quadro RK** in cui sono esposte le eccedenze oggetto della cessione stessa, i dati dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.

Il **Quadro RK**, peraltro, deve essere utilizzato nei seguenti ulteriori casi:

- dal **soggetto partecipante in società fuoriuscite dal regime della trasparenza fiscale** di cui all'[articolo 115 Tuir](#) che, ai sensi dell'articolo 9, comma 3, **M. 23.04.2004** (recante *"Disposizioni applicative del regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali, di cui agli articoli 115 e 116, TUIR"*):
- cede alla società già trasparente l'acconto versato in relazione ai redditi imputati per trasparenza, secondo le modalità dell'[articolo 43-terP.R. 602/1973](#);
- integra il maggiore acconto dovuto per effetto della fuoriuscita della società partecipata dal regime di trasparenza;
- dalla **società fuoriuscita dal consolidato** che, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, D.M. 01.03.2018:
- riceve dalla società o ente consolidante il versamento da questo effettuato per quanto eccedente il proprio obbligo secondo le modalità dell'[articolo 43-terP.R. 602/1973](#);
- versa l'acconto dovuto per effetto della fuoriuscita dal regime del consolidato;
- dalla **società partecipata fuoriuscita** dal regime della trasparenza fiscale di cui all'[articolo 115](#) o [116](#), Tuir che, ai sensi dell'articolo 9, comma 3, D.M. 23.04.2004, riceve dai soci il maggior acconto versato in relazione all'adesione al regime di trasparenza, secondo le modalità dell'[articolo 43-terP.R. 602/1973](#).

Il Quadro RK è articolato in sei Sezioni:

- **SEZIONE I – Credito ceduto;**
- **SEZIONE II – Acconto ceduto;**
- **SEZIONE III – Crediti ricevuti;**
- **SEZIONE IV – Acconto ricevuto dal consolidato;**
- **SEZIONE V – Conti ricevuti da soggetti partecipanti;**
- **SEZIONE VI – Utilizzo delle eccedenze.**

SEZIONE I – Credito ceduto

All'interno del **rigo RK1**, il **cedente** (società o ente) deve indicare l'ammontare dell'eccedenza dell'Ires, indicata nel rigo RN25 del quadro RN, oggetto di cessione ovvero, nel caso di adesione al consolidato, nel rigo GN10 o, nel caso di opzione per la trasparenza, nel rigo TN8.

Nei righi **da RK2 a RK9**, invece, devono essere indicati:

- in **colonna 1**, il **codice fiscale del cessionario**;
- in **colonna 2**, gli **importi ceduti** a ciascun soggetto.

SEZIONE II – Acconto ceduto

La **Sezione II** deve essere utilizzata dal soggetto partecipante in società fuoriuscite dalla trasparenza nelle ipotesi in cui lo stesso è tenuto alla compilazione del Quadro RK (*vedi sopra*), vale a dire qualora:

- ceda alla società già trasparente l'acconto versato in relazione ai redditi imputati per trasparenza, secondo le modalità dell'[articolo 43-ter D.P.R. 602/1973](#);
- integri il maggiore acconto dovuto per effetto della fuoriuscita della società partecipata dal regime di trasparenza.

SEZIONE III – Crediti ricevuti

Il **cessionario** delle **eccedenze Ires** è tenuto a indicare nei **righi da RK12 a RK16**:

- il **codice fiscale del soggetto cedente**;
- le **date** da cui le cessioni si considerano effettuate;
- gli **importi ricevuti**.

La casella di **colonna 2** va compilata nel caso in cui il credito ricevuto sia stato determinato nell'ambito del gruppo consolidato.

SEZIONE IV – Acconto ricevuto dal consolidato

Il **rgo RK17** deve essere compilato dalla **società precedentemente consolidata** per esporre i dati relativi all'acconto, nell'ipotesi di interruzione della **tassazione di gruppo**.

SEZIONE V – Acconti ricevuti da soggetti partecipanti

Nei righi **RK18** e **RK19** la società partecipata fuoriuscita dalla trasparenza deve indicare:

- il **codice fiscale** del soggetto partecipante (*colonna 1*);
- il **codice 1** se l'opzione afferiva il regime di cui all'[articolo 115 Tuir](#); il **codice 2**, se l'opzione afferiva il regime di cui all'[articolo 116 Tuir](#) (*colonna 2*);
- la **data** della perdita di efficacia dell'opzione (*colonna 3*);
- l'importo dell'**acconto ricevuto** (*colonna 4*); questo stesso importo deve essere riportato nel quadro RN, rigo RN22, colonna 2 (ovvero TN16, colonna 2 o GN21, colonna 2) del modello Redditi SC.

SEZIONE VI – Utilizzo delle eccedenze

Infine, nei **righi da RK20 e RK27** devono essere indicati:

- il **totale delle eccedenze ricevute** dai soggetti cedenti (*rgo RK20*);
- l'importo **residuo** delle eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione (*rgo RK21*);
- l'importo di rigo RK21 utilizzato entro la **data** di presentazione della dichiarazione per compensare importi a debito di altri tributi e contributi e riportato nella colonna "importi a credito compensati" del modello di pagamento F24 (*rgo RK22*);
- l'importo di rigo RK21 utilizzato **in diminuzione** dei versamenti Ires relativi alla dichiarazione in corso di presentazione, aventi scadenza antecedente alle date da cui le cessioni indicate in Sezione III si considerano effettuate; peraltro, se il soggetto cedente e il soggetto cessionario hanno periodo d'imposta coincidente, deve essere indicato l'importo utilizzato in diminuzione degli acconti Ires relativi alla dichiarazione in corso di presentazione (*rgo RK23*);
- la **somma** degli importi dei righi RK20 e RK21, al netto degli utilizzi indicati nei righi RK22 e RK23 (*rgo RK24*);
- l'importo di **rgo RK24** utilizzato in diminuzione dei versamenti Ires relativi alla

dichiarazione in corso di presentazione aventi scadenza successiva alle date da cui le cessioni indicate in Sezione III si considerano effettuate; peraltro, se il soggetto cedente e il soggetto cessionario hanno periodo d'imposta coincidente, deve essere indicato l'importo utilizzato in diminuzione del saldo Ires relativo alla dichiarazione in corso di presentazione (*rigo RK25*);

- l'importo di **rigo RK24** utilizzato in **diminuzione** dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 8 L. 342/2000 indicato nel quadro RQ, rigo RQ6 (*rigo RK26*); si ricordi che il citato articolo 8 disciplina i conferimenti di beni o aziende a favore di centri di assistenza fiscale;
- l'importo di rigo RK24 che **residua** dopo l'utilizzo indicato nei righi RK25 e RK26, da riportare nel rigo RX2, colonna 2, del quadro RX (*rigo RK27*).

IVA

Errori Iva: sanzioni previste e valutazioni di convenienza

di Roberto Curcu



Master di specializzazione

LABORATORIO IVA 2023

[Scopri di più >](#)

La perfezione è divina, e l'uomo è naturale che commetta degli errori; considerato che sia i commercialisti che i contabili sono esseri umani, dobbiamo fare i conti con il fatto che abbiamo commesso, commettiamo e commetteremo degli **errori**.

Peraltro, si ritiene che le entità divine siano eterne, mentre il contabile ed il commercialista hanno il tempo contato, sia per quanto riguarda i tempi di permanenza a questo mondo, sia di permanenza in ufficio o – meglio – di **tempo da dedicare ai vari adempimenti**.

Il tempo è denaro. Ipotizzando che un'ora di straordinario di una persona addetta alle registrazioni costi euro 30, siamo sui cinquanta centesimi al minuto.

Detto ciò, è il mondo Iva quello che è più farcito di adempimenti e di correlate sanzioni.

Da un punto di vista teorico dobbiamo distinguere gli errori che comportato l'applicazione di sanzioni penali, di quelle amministrative proporzionali, di quelle formali fisse, e di quelle meramente formali che non sono proprio sanzionabili.

A livello pratico, concentrandoci solo sulle ultime due fattispecie di sanzioni, si potrebbero distinguere le violazioni in **quelle che è meglio non commettere, e quelle per le quali va valutato il rapporto tra tempo risparmiato con rischio ed entità della possibile sanzione**. Ovviamente chi scrive non vuole offrire suggerimenti etici, ma solo considerazioni pratiche.

Gli **errori formali** sono quelli che non incidono sulla corretta liquidazione del tributo e che di solito **sono sanzionati con una sanzione fissa**: si tratta ad esempio di ritardi nell'emissione delle fatture o negli invii dei corrispettivi, omissioni o ritardi nei reverse charge, indicazioni di dati non corretti nei modelli, errati o omessi invii di comunicazioni varie, quali le LIPE o gli esterometri, ecc...

Tra gli errori formali la norma prevede la sottocategoria di quelli **“meramente formali”**, che

non sono sanzionabili; in particolare, gli errori meramente formali sono “...*le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*”.

Ora, si potrebbe pensare che **l'attenzione debba essere prestata a non commettere gli errori sanzionabili, mentre su quelli meramente formali si potrebbe soprassedere**; a livello pratico, però, si potrebbe giungere alla **soluzione opposta**.

Con la [circolare 6/E/2023](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito un importante chiarimento riguardo alla sanzionabilità di certi errori: **“Il codice “natura” non è un elemento previsto dall'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, la sua errata indicazione, laddove non incida sulla corretta liquidazione dell'imposta, rappresenta una violazione meramente formale”**.

La motivazione per cui un codice natura sbagliato (ipotizziamo N2.2 anziché N6.2...) non è un errore sanzionabile, ad avviso di chi scrive e per stessa ammissione implicita dell'Agenzia delle Entrate, non è (solo) in quanto **non incide sulla liquidazione del tributo e sulle attività di controllo**, ma per il **principio di legalità delle sanzioni**.

L'Agenzia precisa infatti, implicitamente, che **solo le violazioni alle disposizioni della legge** (articolo 21 del Decreto Iva) **possono dare luogo ad errori punibili, ma non quelle riferite a dati che sono richiesti da un allegato tecnico** di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, il quale non è atto che ha forza di legge.

In questo senso, ad esempio, la norma prevede che in caso di **operazione non imponibile**, sia obbligatorio indicare in fattura solo la dicitura “operazione non imponibile”, essendo solo eventuale l'indicazione della relativa norma nazionale o comunitaria. Il codice sulla natura dell'operazione che contraddistingue tali operazioni nel tracciato della fattura elettronica (N3.1, N3.2, N3.3, N3.4...), è quindi un dato non previsto dalla norma, ma solo da un allegato, ed il suo errore non dovrebbe essere sanzionabile.

Ora, come citavo in premessa, chi scrive non intende certamente offrire suggerimenti di tipo etico a chi legge, ma solo pratici, in funzione della **valorizzazione in denaro del tempo**.

Se questi errori sono rilevati direttamente da un controllo automatizzato, è verosimile che un domani qualcuno possa farci perdere tempo per chiedere come mai le bozze dei nostri registri non coincidono con quelle predisposte dall'Agenzia. In questo senso, il grado di attenzione nel cercare di evitare questi errori – ancorché non sanzionabili – deve tenere conto del costo che dovrà essere sopportato un domani per giustificare certe divergenze.

Invece, vi è una **violazione non meramente formale**, e quindi sanzionabile, sulla quale alcuni ragionamenti pratici dovrebbero essere presi: si tratta delle violazioni **connesse all'esterometro**, sanzionate con 2 euro per ogni violazione, che diventano 0,67 euro qualora – una volta contestate – si decida di pagarle entro 60 giorni dal ricevimento dell'atto di contestazione.

67 centesimi, conti alla mano, valgono circa un minuto e venti secondi del personale addetto alle registrazioni, e molte volte si è in presenza di un errore che non è direttamente rilevabile da un controllo automatizzato e probabilmente non verrà mai contestato.

In questo senso, potrebbe costituire quindi un **poco giustificabile dispendio di risorse**, ad esempio, fare approfondite ricerche in rete per cercare il CAP di un fornitore estero al fine di indicare correttamente un dato che nemmeno al verificatore più pignolo potrebbe mai interessare, o cercare una partita Iva estera quando il fornitore ha indicato in fattura quella italiana, ecc....

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Disciplina CFC: nuovi chiarimenti dalla Corte di Cassazione

di Domenico Santoro, Gianluca Cristofori

Master di specializzazione

RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE E DELLE SOCIETÀ

Scopri di più >



Secondo la Corte di Cassazione ([sentenza n. 36050 del 07.12.2022](#)), la **circostanza esimente che consente di disapplicare la disciplina CFC** ([articolo 167 Tuir](#)), in ragione dell'esercizio di un'attività economica effettiva da parte della società controllata estera nel mercato dello Stato estero di insediamento, deve essere **interpretata** tenendo in debita considerazione la *ratio* della disciplina, ovverosia “[...] l'intento del legislatore di contrasto all'abuso dello strumento societario in ambito internazionale, attraverso il ricorso a società controllate di natura fittizia prive di alcuna struttura realmente operativa nel territorio estero”.

Ne consegue che detta disapplicazione deve essere garantita allorquando, semplicemente, “[...] si provi l'esercizio di un'attività economica effettiva da parte della controllata estera, mediante la produzione di documentazione che dimostri l'esistenza di un **fenomeno di delocalizzazione reale dell'impresa**”.

A parere della Corte di Cassazione tale interpretazione trova “[...] conferma nella giurisprudenza Eurounitaria (v. CGUE sentenza 12.09.20016, causa C-196/04) e di questa Corte (vedi, tra le altre, Cass., 16.12.2015, n. 25281) le quali, in tema di contrasto all'abuso dello schermo societario, in ambito internazionale, hanno, sempre, dato rilievo, a tal fine, alle costruzioni di puro artificio mentre, di contro, hanno escluso l'applicazione di una misura impositiva antielusiva (quale quella in esame), ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi eserciti attività economiche effettive”.

Per apprezzare appieno i chiarimenti forniti dalla Suprema Corte occorre in primo luogo ricordare che, **prima delle modifiche recate dal D.Lgs. 142/2018**, di recepimento della cd. Direttiva Atad, la succitata circostanza esimente era disciplinata dal comma 5, lett. a), dell'[articolo 167 Tuir](#), a norma del quale “Le disposizioni del comma 1 **non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente**, che: a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, **nel mercato dello stato o territorio di insediamento**”.

Occorre, inoltre, ricordare che l'Agenzia delle Entrate, con la [circolare 51/E/2010](#), discostandosi da quanto normativamente previsto e introducendo ulteriori condizioni non previste per legge, aveva sostenuto che, ai fini della dimostrazione di tale esimente, assumerebbe rilievo la circostanza che la società controllata non residente si rivolga direttamente al mercato locale (inteso come “[...] area geografica circostante, legata allo Stato di insediamento da particolari nessi economici, politici, geografici o strategici”) in fase di approvvigionamento e/o in fase di distribuzione, **realizzando “[...] una percentuale di “acquisti” o di “vendite” sul mercato locale del territorio di insediamento superiore al 50 per cento”**.

Tale interpretazione era stata peraltro **rivista** in sede di risposta all'interrogazione parlamentare n.5-10317 del 19 gennaio 2017, con la quale l'allora Viceministro dell'Economia e delle Finanze, “[...] sentiti i competenti Uffici dell'Amministrazione finanziaria” e “[...] tenuto conto anche della prassi applicativa dell'Agenzia delle entrate”, aveva chiarito che “[...] **gli investimenti esteri che si concretano in reali insediamenti industriali e commerciali, con l'assunzione di dipendenti in loco, l'acquisto di sede, impianti e attrezzature, soddisfano, in linea di principio, i requisiti necessari alla dimostrazione dello svolgimento di un'attività economica effettiva nel territorio di localizzazione e, dunque, alla disapplicazione della disciplina in esame**”.

Tale lettura del dato normativo è stata poi espressamente confermata anche dallo stesso Legislatore, **modificando l'[articolo 167 Tuir](#)** al fine di renderlo coerente e compatibile con la disciplina comunitaria da cui promana e, in particolare, con i presupposti applicativi sanciti dalla Direttiva Ue 2016/1164 del 12.07.2016 (cd. **“Direttiva Atad”**), recante **norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno**, di cui gli Stati membri dell'Unione europea devono tener conto nel legiferare sulla specifica materia, qualora non già fatto, ovvero per rendere coerente il quadro normativo nazionale con le prescrizioni imposte a livello comunitario, così da evitare misure nazionali eccessivamente gravose, rispetto a quanto richiesto per scongiurare il rischio di pratiche di elusione fiscale.

Per effetto di tali modifiche normative, l'[articolo 167](#), comma 5, Tuir, nella versione novellata dall'[articolo 4 D.Lgs. 142/2018](#), stabilisce quindi che **“Le disposizioni [...] non si applicano se il soggetto di cui al comma 1 dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali”**.

Tale disposizione rappresenta la mera trasposizione nell'ordinamento interno di quanto previsto dalla Direttiva Ue 2016/1164 del 12.07.2016 (cd. **“Direttiva Atad”**), che all'articolo 7, par. 2, lett. a), sancisce che **“La presente lettera non si applica se la società controllata estera svolge un'attività economica sostanziale sostenuta da personale, attrezzature, attivi e locali, come evidenziato da circostante [leggasi circostanze] e fatti pertinenti”**, e deriva dalla necessità di uniformare le discipline interne approvate dai diversi Stati membri ai chiarimenti forniti in più occasioni dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Tale rigorosa lettura dell'[articolo 167, comma 5, lett. a, Tuir](#) è stata infine confermata anche dalla Corte di Cassazione, la quale, con la [sentenza n. 36050](#), depositata in data 07.12.2022, ha precisato che “[...] siffatta interpretazione dell'esimente in esame è stata, peraltro, fatta propria

anche dall'Amministrazione, nei documenti di prassi (v. Circolare n. 18/E del 27.12.2021) emessi **a seguito dell'entrata in vigore dal D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142, articolo 4**, (di seguito, "Decreto Atad"), attuativo della Direttiva Ue 2016/1164 (c.d. "Direttiva Atad") recante norme di contrasto alle pratiche di elusione fiscale attuate a livello transnazionale, **che, nell'introdurre modifiche all'articolo 167 Tuir, ha pressoché lasciato immutata l'esimente di cui alla lettera a) del comma 5, oggetto di esame**".

La Corte di Cassazione, quindi, conferma che:

- l'intento perseguito dal Legislatore con la normativa CFC è quello di **contrastare l'abuso dello strumento societario in ambito internazionale**, perpetrato mediante l'utilizzo di società controllate aventi natura fittizia, ovverosia prive di struttura realmente operativa nel territorio estero. In ragione della *ratio* di tale normativa anti-elusione, lo stesso Legislatore ha riconosciuto la necessità di disapplicare la normativa CFC allorquando sia dimostrato l'esercizio di un'attività economica effettiva da parte della controllata estera;
- l'articolo 167, comma 5, del Tuir, nella versione novellata per effetto del recepimento della cd. "Direttiva Atad", ha lasciato **immutata** – rispetto alla precedente formulazione della norma – **l'esimente** oggetto del presente contributo, risultando quindi evidentemente erronea la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate con la risalente circolare 51/E/2010, smentita infatti nel prosieguo, dapprima (in costanza di legge), con la risposta all'interrogazione parlamentare n.5-10317 del 19.01.2017 e, infine, anche dallo stesso legislatore del D.Lgs. 142/2018.

Stupisce, quindi, la circostanza per cui taluni Uffici si **ostinerebbero ad applicare tutt'ora l'ormai superata posizione contenuta nella succiata circolare 51/E/2010**, ove si sostiene che, ai fini dell'applicazione delle norma esimente, assumerebbe rilievo che la società controllata estera, oltre a essere adeguatamente radicata sul piano infrastrutturale, debba anche rivolgersi al mercato locale in fase "di approvvigionamento" e/o "di distribuzione", **realizzando "[...] una percentuale di "acquisti" o di "vendite" sul mercato locale del territorio di insediamento superiore al 50 per cento**".

IVA

L'inerenza delle operazioni propedeutiche all'attività d'impresa

di Gianfranco Antico



Master di specializzazione

LABORATORIO IVA 2023

[Scopri di più >](#)

Come è ormai noto, in ordine agli acquisti di beni ed in generale alle operazioni passive occorre accertare, ai fini della detraibilità dell'imposta, che ricorra l'effettiva **inerenza all'esercizio dell'impresa**, cioè il loro compimento in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, **non essendo richiesto, tuttavia, il concreto esercizio dell'impresa**.

La detrazione dell'imposta, quindi, spetta anche nel caso di assenza di operazioni attive, **poiché è inerente anche l'acquisto di beni e servizi destinati all'avvio dell'attività, rientrando nel concetto di strumentalità altresì le attività meramente preparatorie**.

È questo il principio che sostanzialmente si fa largo davanti ai giudici di legittimità e confermato di recente **dall'ordinanza della Corte di Cassazione n.11213 del 28.04.2023**, che ha aggiunto all'annosa questione un ulteriore tassello: **non rilevano le ragioni** per cui l'attività **non è stata concretamente iniziata**, salvo, naturalmente, non si ravvisino dei casi di abuso del diritto alla detrazione o al rimborso.

La giurisprudenza sembra oramai chiara: i cd. "atti preparatori" rientrano nell'esercizio dell'attività economica ex **articolo 4 D.P.R. 633/1972**, indipendentemente dall'effettiva realizzazione di operazioni attive soggette a Iva **non essendo richiesto il collegamento tra il diritto di detrazione, da un lato, e il fatto che le spese si traducano concretamente in operazioni imponibili**.

Tant'è che in sede di prassi, la **circolare 33/E/2016** – nel confermare che anche il (solo) sostenimento delle spese di investimento iniziali è prova dell'esercizio di un'attività imprenditoriale e che tale circostanza non può compromettere il diritto alla detrazione dell'Iva (e l'eventuale, conseguente, diritto al rimborso), al fine di meglio precisare cosa si intenda per "prima operazione effettuata" – richiama la **risoluzione 147/E/2009**, con cui è stato chiarito che "la spettanza del diritto alla detrazione non è, comunque, necessariamente esclusa dalla iniziale esiguità delle operazioni imponibili attive, in quanto in virtù del principio della neutralità dell'Iva anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, devono essere

ricondotte all'attività economica esercitata. La mancanza di ricavi nei primi anni di attività non può essere configurata, di per sé, come un impedimento alla detrazione dell'Iva quando gli acquisti sono relativi a beni e servizi impiegati nell'attività di impresa e in funzione di operazioni imponibili. Sarebbe, infatti, in contrasto con il richiamato principio ritenere che l'attività imprenditoriale propriamente detta abbia inizio soltanto in corrispondenza di operazioni attive, e in presenza di un reddito imponibile (cfr. sentenze Corte di Cassazione n. 1863 del 02.02.2004; n. 5739 del 16.03.2005).

Pertanto, prosegue la [circolare 33/E/2016](#), **occorre verificare l'effettiva esistenza dell'organizzazione aziendale** e l'effettivo esercizio d'impresa che, in taluni casi, può essere desunto anche dagli investimenti realizzati, dai lavori eseguiti, dai contratti stipulati, aventi data certa, o dalle operazioni passive effettuate in funzione di future operazioni attive.

Principi chiariti ancora con la [risposta ad interpello n. 584 del 14.09.2021](#), dove è stato affermato che **“il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli spetta e in quali termini il diritto alla detrazione, essendo a tal fine sufficiente che i beni ed i servizi siano destinati a essere utilizzati in operazioni che danno diritto alla detrazione.** Naturalmente, deve trattarsi di una **destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente.** (Cfr. circolare n. 328 del 1997)”.

Resta fermo – **ordinanza della Corte di Cassazione n. 7488/2020** – che il principio di neutralità fiscale non può essere invocato da un soggetto passivo **che abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale**, mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'Iva.

La Corte, innanzitutto, rileva che nel caso in questione – detraibilità dell'Iva sui costi da parte di società che non aveva realizzato alcuna operazione attiva e poi cessata – **“non può revocarsi in dubbio che la CTR ha, per l'un verso, dato atto della strumentalità dei costi sostenuti dalla società rispetto all'attività economica programmata (realizzazione di un cementificio) rilevando sulla base della documentazione prodotta che detti oneri avevano riguardato attività propedeutiche all'attività imprenditoriale già costituenti esercizio di attività d'impresa.** Così facendo il giudice di merito si è pienamente uniformato alla giurisprudenza di questa Corte-cfr. Cass. n. 25777/2014”.

Per gli Ermellini, tuttavia, il giudice di appello non ha esaminato le ragioni **“che hanno determinato la mancata realizzazione del cementificio, al fine di escludere che l'attività complessivamente realizzata dalla società fosse da considerarsi come abusivamente rivolta ad ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso operazioni elusive o abusive”.**

Così che permane l'*obbligo* – per riconoscere il diritto del contribuente a detrarre l'Iva assolta sulle operazioni passive relative agli **“atti preparatori”** – di **verificare che le predette operazioni siano state effettivamente compiute nell'esercizio di impresa**, riscontrando la presenza di un nesso tra gli acquisti di beni e servizi, e che **il tutto non si inserisca in una frode fiscale**.

BEST IN CLASS

Le professioni del futuro del Best in Class

di Redazione



Nello [Speciale “Best in class”](#), che da oggi verrà arricchito da una serie di interventi su Euroconference News, vogliamo dare voce ai vincitori dell’edizione 2023 premiati a Cernobbio, nelle rispettive categorie e per le aree di competenza.

“Best in class” nasce da una *partnership* tra Euroconference e TeamSystem con il supporto di Forbes e vuole promuovere e premiare le 100 eccellenze italiane tra i Commercialisti e i Consulenti del Lavoro.

Una giuria di esperti ha selezionato i migliori tra i Professionisti e gli Studi candidati, prendendo in considerazione specifici fattori nelle 3 categorie oggetto dell’iniziativa:

1. Crescita e Competenza;
2. Innovazione Digitale;
3. Valore Economico-Sviluppo di Business.

[Visualizza subito il video con l’elenco dei vincitori >>](#)

Nelle prossime puntate, che avranno cadenza bisettimanale, i professionisti vincitori racconteranno come stanno affrontando il presente e le ragioni che li hanno spinti a partecipare all’iniziativa.

Sarà anche l’occasione per illustrare i motivi della premiazione per coloro che si sono distinti per la capacità di innovare, guardare al futuro e creare valore, sia per il proprio Studio sia per le proprie aziende clienti.

Sempre in una logica di condivisione di esperienze di successo per tutti i *target* coinvolti.

Segui lo [Speciale “Best in class”](#) su Euroconference News.

