

Edizione di martedì 11 luglio 2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Direzione effettiva: sufficiente per eliminare la doppia residenza?

di **Marco Bargagli**

DICHIARAZIONI

Il modello 770/2017: quadro SI e SK

di **Federica Furlani**

CONTENZIOSO

Opposizione al pignoramento: competenza del giudice tributario

di **Luigi Ferrajoli**

DICHIARAZIONI

L'attribuzione dei redditi ai soci nelle società di persone

di **Enrico Ferra**

IVA

Il nuovo termine di registrazione delle fatture di acquisto

di **Dottryna**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Direzione effettiva: sufficiente per eliminare la doppia residenza?

di **Marco Bargagli**

Il tema della **determinazione della residenza fiscale** del soggetto passivo riveste centrale importanza nel panorama internazionale tributario, in quanto definisce dove il contribuente **deve versare le imposte** dovute e, simmetricamente, **presentare la relativa dichiarazione dei redditi**.

Infatti, occorre evidenziare che una persona giuridica **residente nel territorio dello Stato**, sarà assoggettata a tassazione per i redditi **ovunque prodotti nel mondo**, in base al noto principio della **tassazione su base mondiale** (c.d. “*world wide taxation*”).

Come noto, a livello domestico **tre sono i criteri, alternativi tra di loro**, che consentono di individuare la **residenza fiscale** della persona giuridica: la **sede legale**, l'**oggetto sociale**, la **sede dell'amministrazione**.

Più nel dettaglio, per espressa disposizione normativa ([articolo 73, comma 3, del Tuir](#)), **le società, gli enti ed i trust** sono considerati **fiscalmente residenti in Italia**, quando per la **maggior parte del periodo d'imposta** (183 giorni) hanno la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o l'**oggetto principale** nel **territorio dello Stato**.

La **sede legale** della società o dell'ente è un requisito di **carattere formale**, di **derivazione civilistica** e si identifica con la sede sociale indicata **nell'atto costitutivo o nello statuto** ([articolo 2328 cod. civ.](#)).

L'**oggetto principale** è l'attività d'impresa **effettivamente esercitata** per raggiungere gli **scopi sociali**.

La **sede dell'amministrazione** è il luogo dal quale provengono gli **impulsi direttivi**, dove vengono assunte le **decisioni più importanti** che riguardano la **società estera**, dove si **riuniscono gli amministratori** e l'**assemblea dei soci**, dove si **svolgono con regolarità le attività dell'impresa**.

A livello internazionale, gli **accordi bilaterali contro le doppie imposizioni sui redditi** e sul patrimonio ispirati al **modello OCSE di tassazione**, contengono **specifiche disposizioni** che consentono di **eliminare fenomeni di doppia imposizione**.

In particolare, l'**articolo 25 del modello di convenzione OCSE**, si applica a tutti i casi in cui un residente di uno Stato contraente ritiene che le misure adottate da uno o ambedue gli Stati

contraenti comportino per lui **un'imposizione non conforme alla Convenzione** (come, ad esempio, nell'ipotesi di **dual residence** riferita ai profili di **esterovestizione societaria**).

Può infatti accadere che un'impresa abbia la sede dell'amministrazione all'estero ma, contestualmente, svolga l'oggetto sociale in Italia.

Per tale motivo, l'articolo 4, paragrafo 3, del modello OCSE della convenzione internazionale, al fine di **individuare la residenza fiscale** del soggetto passivo e **dirimere i casi di doppia residenza**, fa esplicito riferimento al c.d. criterio della **sede di direzione effettiva**, rappresentata dal c.d. *"place of effective management"*.

In particolare, *"quando una persona diversa da una persona fisica è residente in entrambi gli Stati, essa è considerata residente dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva"*.

Quindi, qualora **per effetto delle disposizioni domestiche** un soggetto ha svolto, per la **maggior parte del periodo d'imposta**, l'oggetto sociale in Italia, mentre **la sede di direzione effettiva** viene individuata all'estero, la **convenzione internazionale contro le doppie imposizioni** sui redditi dovrebbe **risolvere il conflitto di residenza**, dando prevalenza al criterio del *place of effective management*, ovvero al luogo dove vengono assunte le **decisioni strategiche dell'impresa**.

Tuttavia, sempre in **ambito internazionale**, l'Italia ha voluto introdurre una **specifico riserva** al paragrafo 25 delle osservazioni all'articolo 4 del modello OCSE di convenzione, prevedendo che nel **determinare la residenza fiscale di una società**, oltre al concetto di **"sede della direzione effettiva"**, dovrà essere **attribuita rilevanza** anche al luogo nel quale **viene svolta l'attività principale dell'impresa**: *"25. As regards paragraphs 24 and 24.1, Italy holds the view that the place where the main and substantial activity of the entity is carried on is also to be taken into account when determining the place of effective management of a person other than an individual"*.

Tale ultima previsione rischia, in sede di **risoluzione delle controversie internazionali** che riguardano **l'individuazione della residenza fiscale del soggetto passivo**, di complicare la situazione e rendere **meno efficace** il criterio della **sede di direzione effettiva** (*rectius place of effective management*).

Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

Il modello 770/2017: quadro SI e SK

di **Federica Furlani**

Il **quadro SI** – “*Utili e proventi equiparati pagati nel 2016*” del modello 770/2017, da presentarsi entro il prossimo 31 luglio, va utilizzato per indicare:

- gli **utili corrisposti nell'anno 2016** in qualità di emittente, compresi quelli relativi alle azioni immesse nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.a, dalle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, dalle cooperative a responsabilità limitata e dagli altri enti commerciali soggetti all'Ires, a prescindere dall'effettuazione o meno della ritenuta;
- gli **utili e proventi equiparati corrisposti nell'anno 2016**, compresi quelli di fonte estera al netto delle imposte applicate all'estero (cosiddetto “netto frontiera”), sui quali sono state applicate le ritenute, a titolo d'acconto o di imposta, previste dall'[articolo 27 D.P.R. 600/1973](#).

Nel prospetto devono essere inoltre indicati anche gli utili corrisposti dalle **società di investimento immobiliari quotate** (SIIQ) e dalle **società di investimento immobiliari non quotate** (SIINQ) sui quali è stata applicata la ritenuta.

SI1	CODICE FISCALE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA (da compilare solo in caso di operazioni straordinarie e successioni)					1
UTILI PAGATI NELL'ANNO 2016 IN QUALITÀ DI EMITTENTE						
SI2	1					
UTILI E PROVENTI EQUIPARATI						
	Somme pagate nel 2016		Aliquota	Titolo ritenuta	Ritenute effettuate	Tipo
SI4	1		2	3	4	5
			%			
SI5			%			
SI6			%			

È importante evidenziare che vanno indicati esclusivamente gli utili e i proventi ad essi

assimilati **pagati nel corso del 2016**: va quindi fatto riferimento alla **data di pagamento** e **non a quella della delibera**.

Di conseguenza se nel 2016 una società ha deliberato la distribuzione di utili senza poi provvedere al relativo pagamento, non dovrà compilare tale quadro del modello 770.

Nel **quadro SK** – *“Comunicazione degli utili corrisposti da soggetti residenti e non residenti nonché altri dati delle società fiduciarie”* devono invece essere indicati:

- i **dati identificativi dei percettori residenti nel territorio dello Stato** di utili derivanti dalla partecipazione a soggetti Ires, residenti e non residenti, in qualunque forma corrisposti nell'anno 2016, **esclusi quelli assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva**, salvo il caso di **soggetti non residenti nel territorio dello Stato** che hanno percepito utili assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta ovvero ad imposta sostitutiva anche se in misura convenzionale, nonché utili ai quali si applicano le disposizioni di cui agli [articoli 27-bis e 27-ter del D.P.R. 600/1973](#), i cui dati vanno comunque indicati nel quadro SK;
- i dati relativi ai **proventi derivanti da titoli e strumenti finanziari** di cui all'articolo 44, comma 2, lett. a), da **contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza**, nonché i dati relativi agli interessi riqualeficati in dividendi per effetto dell'applicazione della *thin capitalization* ([articolo 98 Tuir](#));
- i dati relativi agli utili corrisposti dalle società di investimento immobiliare quotate (SIIQ) e non quotate (SIINQ), soggetti alla ritenuta a titolo d'acconto.

Non devono, invece, essere indicati gli utili percepiti dai soggetti di cui all'[articolo 74 Tuir](#) – Stato ed Enti Pubblici.

Il quadro SK ricalca il modello di certificazione degli utili – **mod. CUPE** – che deve essere stato rilasciato ai singoli percettori entro il 31 marzo 2017.

È importante evidenziare che **non sempre verranno compilati sia il quadro SI che quello SK**.

Ad esempio, nel caso di **utili da partecipazione corrisposti** ad una persona fisica socia sulla base di un rapporto di **partecipazione non qualificata** (rappresentante cioè una percentuale pari o inferiore al 20% – 2% se società quotata – dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria, ovvero al 25% – 5% per società quotate – del capitale), essendo assoggettati alla ritenuta del 26% a titolo di imposta, essi saranno indicati nel **quadro SI** ma non nel quadro SK.

Viceversa nel caso di utili da partecipazione corrisposti ad una persona fisica socia sulla base di un rapporto di **partecipazione qualificata**, non essendo assoggettati ad alcuna ritenuta, in quanto la tassazione avverrà in sede di dichiarazione dei redditi per una quota pari al 49,72% (40% se trattasi di utili formati fino all'esercizio in corso al 31.12.2007), essi saranno indicati **sia nel quadro SI che nel quadro SK**.

Medesime considerazioni possono essere fatte nel caso di compensi relativi a **contratti di associazione in partecipazione** a seconda che l'apporto sia:

- pari o inferiore al 25% del patrimonio netto dell'associante, quale risulta dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto: in tal caso essendo il compenso assoggettato alla ritenuta del 26% a titolo di imposta, sarà indicato nel quadro SI ma non nel quadro SK;
- superiore al 25% del patrimonio netto dell'associante, quale risulta dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto: in tal caso non essendo il compenso assoggettato ad alcuna ritenuta sarà indicato sia nel quadro SI che nel quadro SK.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

CONTENZIOSO

Opposizione al pignoramento: competenza del giudice tributario

di Luigi Ferrajoli

Con la recente [sentenza n. 13913 depositata in data 5 giugno 2017](#), la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha dichiarato la giurisdizione del Giudice tributario in relazione **alla proposizione di opposizione agli atti esecutivi** inerente **l'atto di pignoramento** in forza di **crediti tributari**, viziato per l'omessa o invalida notifica della cartella di pagamento, ai sensi dell'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#), [articolo 19 D.P.R. 602/1973](#), nonché degli [articoli 57 e 617 c.p.c.](#)

In particolare, l'oggetto della controversia riguardava **l'impugnazione** proposta dalla società contribuente in cui veniva eccepita la **mancata notifica** dei titoli esecutivi posti a fondamento del pignoramento eseguito dall'Ente impositore.

La CTP rigettava il ricorso dichiarando il **proprio difetto di giurisdizione**, ai sensi dell'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 542/1992](#).

Nel giudizio di appello la CTR, riformando la sentenza di primo grado, dichiarava **la giurisdizione del giudice tributario** sulla base del fatto che quest'ultimo, avendo **dedotto l'inesistenza e l'invalidità del titolo esecutivo**, avrebbe dovuto decidere sul *"primo atto di manifestazione esterna della pretesa tributaria"* e rimetteva la causa alla CTP per la trattazione nel merito.

L'Agenzia decideva di procedere ulteriormente in Cassazione, **eccependo la violazione dell'[articolo 2 D.Lgs. 546/1992](#)**.

Infatti, secondo l'Ufficio la CTR, nell'affermare la giurisdizione del giudice tributario, non avrebbe considerato che le **controversie riguardanti** gli atti **dell'esecuzione forzata** tributaria successivi alla notifica della **cartella di pagamento** sarebbero riservate al giudice ordinario.

Tale questione, **oggetto di un contrasto giurisprudenziale**, è stata risolta dalla Corte di Cassazione a Sezione Unite con la sentenza in oggetto, analizzando i precedenti orientamenti giurisprudenziali della stessa Corte.

Il primo orientamento ([Cass. Sez. Un. 14667/2011](#)) prevedeva che per ***"l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria"***. (Ne consegue l'ammissibilità dell'opposizione avanti il giudice

tributario).

Secondo un orientamento più recente ([Cass. Sez. Un. 21690/2016](#)): ***“l’opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall’omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell’articolo 57 D.P.R. 602/1973 e degli articoli 617 e 9 c.p.c., perché la giurisdizione dell’autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell’esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento”***.

Le Sezioni Unite hanno ritenuto di aderire al primo orientamento, individuando *in primis* il **discrimine tra giurisdizione tributaria e quella ordinaria** nella *“notificazione della cartella di pagamento”*, ex [articolo 2, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#); di conseguenza, **prima di tale notifica, la causa dovrà essere assegnata al giudice tributario, in caso contrario al giudice ordinario**. Alla luce di quanto sopra esposto, emerge chiaramente che l’impugnazione di un atto dell’esecuzione tributaria che il contribuente reputa invalido, perché non preceduto dalla notifica, **integra una opposizione**, ai sensi dell’[articolo 617 c.p.c.](#) nella quale viene fatta emergere una nullità derivata dell’atto espropriativo, **che è di competenza del giudice tributario**.

Secondariamente le Sezioni Unite hanno precisato che, **ai fini della giurisdizione**, *“non ha importanza se, in punto di fatto, la cartella sia stata o no effettivamente notificata”*; ciò che rileva, viceversa, è il dedotto **vizio dell’atto di pignoramento e non già la natura di primo atto dell’espropriazione forzata**.

Alla luce di ciò, la Corte di Cassazione ha statuito il principio secondo cui *“in materia di esecuzione forzata tributaria, l’opposizione agli atti esecutivi riguardante l’atto di pignoramento, che si assume viziato per l’omessa o convalida notificazione della cartella di pagamento è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario”*.

Per tali ragioni, la Corte di Cassazione ha tenuto ferma la decisione della CTR **che aveva dichiarato la giurisdizione del giudice tributario** ed ha rimesso la causa alla CTP per l’esame delle questioni riguardanti le cartelle di pagamento, compensando le spese di lite.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

L'attribuzione dei redditi ai soci nelle società di persone

di **Enrico Ferra**

In vista della compilazione del **modello Redditi SP** occorrerà tener conto della corretta attribuzione dei redditi prodotti dalle società di persone e assimilate, da imputare ai soci in ragione del principio di **“trasparenza”**. In base a tale principio, contenuto nel [comma 1 dell'articolo 5 del Tuir](#), il reddito prodotto in forma associata deve essere ripartito tra i soci, a prescindere dall'effettiva percezione, in **proporzione alle quote di partecipazione agli utili**.

In merito a tale aspetto, il medesimo articolo 5 fissa un principio utile alla ripartizione dei redditi nel punto in cui stabilisce che *“le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta”*; atti e scritture che, nel caso di attribuzione di redditi delle associazioni tra professionisti, possono essere redatti fino alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

In sostanza, la disposizione citata afferma semplicemente che la **modifica** del criterio proporzionale di attribuzione dei redditi prodotti in forma associata opera solo dall'esercizio successivo a quello in cui viene posta in essere, ma nulla viene detto espressamente in riferimento ai casi di modifica della compagine societaria nelle ipotesi di **donazione/cessione** delle quote, recesso o esclusione dei soci.

In materia si è cristallizzata un'interpretazione – riportata annualmente nelle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone – in base alla quale l'aspetto determinante sarebbe, nella generalità dei casi, il **“mutamento della compagine dei soci”**. Tale concetto, non definito nel corpo dell'articolo 5, sarebbe dirimente ai fini dell'attribuzione dei redditi in questione in quanto in base alla lettura dello specifico punto all'interno del **quadro RO del modello Redditi SP 2017** occorre indicare *“la quota di partecipazione agli utili, risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata che, qualora non sia mutata la compagine dei soci nel corso del 2016, deve essere di data anteriore al 1° gennaio 2016”*.

Posta, quindi, l'inesistenza di un riferimento normativo riconducibile al concetto di mutamento della compagine societaria, occorre chiedersi come incidano nei vari casi le ipotesi di:

- **modifica della sola partecipazione agli utili;**
- **variazione della compagine societaria** con l'ingresso di nuovi soci;
- **cessione delle quote tra i soci esistenti.**

Il primo caso è quello disciplinato dalla norma. Seguendo l'impostazione normativa, qualora entro il 31/12/2016 i soci abbiano **modificato unicamente la misura della partecipazione agli utili** (ferma la loro partecipazione al capitale sociale), tale mutamento avrà **efficacia differita**: la modifica opererà solo per i redditi prodotti dal 2017, mentre i redditi prodotti nel 2016 dovranno essere dichiarati tenendo conto delle percentuali di partecipazione agli utili stabilite fino al 31/12/2015.

L'**ingresso di un nuovo socio nella compagine societaria** non è invece disciplinato espressamente. In questo caso, la giurisprudenza di legittimità ha attribuito **efficacia immediata** al subentro. Facendo leva sul principio civilistico, in base al quale il diritto agli utili prodotti è attribuibile solo a chi riveste la qualifica di socio all'atto di approvazione del rendiconto, nei casi di cessione, recesso o esclusione che comportino la modifica della compagine dei soci, l'intero reddito prodotto è da attribuire ai soci risultanti alla **chiusura dell'esercizio**.

Si è occupata di quest'ultimo aspetto, di recente, la Suprema [Corte di Cassazione nella sentenza n. 9731 del 12/05/2016](#), ove è stato rilevato come tale criterio sia rispettoso del principio civilistico di attribuzione degli utili a favore dei soci che siano tali al momento di approvazione del rendiconto (e, quindi, ai soci subentranti) proporzionalmente alla loro quota di partecipazione agli utili, e non già ai soci uscenti e a quelli subentranti attraverso una ripartizione in funzione della rispettiva durata del periodo di partecipazione alla società nel corso dell'esercizio; tale criterio risulterebbe, peraltro, rafforzato dalla considerazione del reddito d'impresa non come valore uniforme, ma come un **flusso continuo e costante** nel tempo non suscettibile di frazionamento in ragione del momento in cui è avvenuto il subentro del nuovo socio.

L'ultimo caso, quello della **cessione di quote tra gli stessi soci**, ha suscitato diverse incertezze in quanto la diversa misura di partecipazione agli utili è una diretta conseguenza della cessione delle quote. In questo caso, è discusso se la nuova percentuale di ripartizione degli utili possa essere applicata con effetto immediato (e, quindi, nell'anno di stipula dell'atto) oppure solo dal periodo d'imposta successivo.

In base ad una **prima impostazione**, cui aderisce l'Agenzia delle Entrate, la modifica avrebbe **efficacia differita**, e quindi a partire dall'anno successivo, così come accade nel caso di modifica della percentuale di partecipazione agli utili, con l'imputazione dei redditi ai soci nell'anno di stipula dell'atto a prescindere dal mutamento intervenuto. L'intento è in questo caso quello di evitare che eventuali variazioni nell'attribuzione dei redditi, a "parità" di compagine societaria, possano essere effettuate in maniera **elusiva** soprattutto qualora poste in essere al termine dell'esercizio.

La **seconda impostazione**, tuttavia meno diffusa, muove ancora una volta dall'assunto che l'[articolo 5 del Tuir](#) non definisce il concetto di mutazione della compagine societaria, ma si preoccupa unicamente di stabilire in quali casi e a quali condizioni sia utilizzabile o meno il criterio proporzionale di attribuzione dei redditi prodotti in forma associata. In questo senso,

pertanto, la modifica della ripartizione degli utili avrebbe **efficacia immediata** con l'imputazione dei redditi nell'anno in cui avviene la cessione secondo la ripartizione esistente subito dopo la cessione stessa; tutto ciò a condizione che la modifica della misura della partecipazione **non incida sul criterio di proporzionalità**, in quanto i cambiamenti delle quote di partecipazioni non proporzionali al valore dei conferimenti presuppongono l'esistenza di un *"atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta"*.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

IVA

Il nuovo termine di registrazione delle fatture di acquisto

di **Dottryna**



Nel registro Iva degli acquisti devono essere annotate tutte le fatture di acquisto ricevute, nonché le bollette doganali conseguenti a importazioni, relative a operazioni effettuate nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Al fine di approfondire i diversi aspetti dell'adempimento, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Iva", una apposita *Scheda di studio*.

In attesa dei chiarimenti ufficiali da parte delle Autorità fiscali, il presente contributo fornisce una chiave di lettura sul nuovo termine di registrazione introdotto dalla Manovra correttiva.

Il [comma 1 dell'articolo 25 del D.P.R. 633/1972](#) prevede che le fatture di acquisto debbano essere, dapprima, **numerate progressivamente** e successivamente **registrate** in modo che sia assicurata l'**ordinata rilevazione** del documento di acquisto e l'**univocità** dell'annotazione nei registri.

Una delle **modifiche** più rilevante recate dal D.L. 50/2017 è quella che è intervenuta sul **termine** di registrazione delle fatture di acquisto o delle bollette doganali.

Secondo la nuova formulazione della norma, le fatture di acquisto e le bollette doganali devano essere annotate nel registro **anteriamente alla liquidazione periodica nella quale è esercitata la detrazione della relativa imposta** e comunque **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione** della fattura e **con riferimento al medesimo anno**.

La modifica si è resa **necessaria** per adeguare l'**adempimento** dell'annotazione al mutato termine ultimo per l'esercizio del **diritto** alla **detrazione** dell'Iva assolta (ex [articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#)). Si ricorda infatti che, secondo la disciplina attuale, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni può essere esercitato al più tardi **con la dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui lo stesso è sorto**.

Al riguardo alcuna autori hanno evidenziato che il nuovo termine di registrazione **non** è del

tutto **allineato** con quello della nuova detrazione. Infatti, se, da una parte, la **registrazione** della fattura d'acquisto può essere effettuata fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di **ricezione** del documento e con riferimento al medesimo anno, dall'altra, la **detrazione** va fatta valere al più tardi nella dichiarazione dell'anno di effettuazione dell'operazione, sicché – interpretando l'accezione “*ricezione della fattura*” come data in cui la fattura è pervenuta – l'obbligo di annotazione potrebbe “scadere” **dopo** rispetto al diritto di detrazione. Si pensi al caso in cui, in relazione a un **acquisto effettuato** nel **dicembre 2017**, la fattura sia **pervenuta** solo a **gennaio 2018**:

- il **termine** per la **detrazione** scadrebbe il **30 aprile 2018** (termine di presentazione della dichiarazione Iva del 2017), mentre
- il **termine** per la **registrazione** scadrebbe il **30 aprile 2019** (termine di presentazione della dichiarazione Iva del 2018).

L'incoerenza potrebbe essere superata con una **lettura sistematica** della norma che dia risalto all'**aspetto sostanziale** della questione. In tal senso si dovrebbe ritenere che la **detrazione** sia esercitabile per tutte le fatture relative a **operazioni effettuate** nell'anno, ancorché il documento sia stato **ricevuto** l'**anno successivo** e comunque **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale**. Di talché, atteso che la detrazione può essere operata soltanto nel periodo di **esigibilità**, le **fatture d'acquisto pervenute** (o anche emesse dai fornitori in via differita) **l'anno successivo, ai fini della detrazione dell'imposta, devono essere retro-annotate**.

Le **nuove disposizioni** si applicano alle fatture e alle bollette doganali **emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017**. Pertanto, per le operazioni di acquisto effettuate nel 2015 e nel 2016 per le quali il diritto alla detrazione, alla data di entrata in vigore del decreto, non era ancora stato esercitato, trovano applicazione le **vecchie disposizioni**. Ne deriva che il termine di detrazione/registrazione:

- per le fatture emesse nel **2016**, è il **30 aprile 2019** e
- per le fatture emesse nel **2015**, scade il **30 aprile 2018**.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >