

Edizione di lunedì 9 aprile 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

Una nuova lettura del principio di “inerenza” con alcune perplessità
di **Fabio Landuzzi**

ACCERTAMENTO

Dove deve essere effettuata la verifica fiscale?
di **Marco Bargagli**

AGEVOLAZIONI

Al via la procedura di iscrizione per la richiesta del 5 per mille
di **Luca Caramaschi**

IVA

Territorialità Iva delle cessioni immobiliari: definizioni
di **Sandro Cerato**

IVA

La regolarizzazione della fattura allunga la detrazione
di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Una nuova lettura del principio di “inerenza” con alcune perplessità

di Fabio Landuzzi

La **Corte di Cassazione**, con due **ordinanze** pubblicate a poca distanza l'una dall'altra – la [n. 450/2018](#) e la [n. 3170/2018](#) – ha proposto un importante **cambiamento** della lettura e quindi della applicazione pratica del noto **principio di inerenza** delle spese, rispetto all'orientamento sinora prevalente e tradizionalmente applicato. Ma andiamo con ordine.

Secondo l'**orientamento interpretativo più radicato** nel tempo, il **principio di inerenza** sarebbe sancito dall'[articolo 109, comma 5, Tuir](#), ai sensi del quale le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, dagli oneri fiscali e contributivi, sarebbero deducibili **se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi** o altri proventi che concorrono a formare il reddito, o che non vi concorrono in quanto esclusi.

L'Amministrazione finanziaria ha più volte ribadito che l'inerenza delle spese deve essere **valutata con riguardo all'impresa nel suo complesso**, e quindi non strettamente riferita alla realizzazione di ricavi. A questa nozione si è poi nel tempo aggiunta anche una sorta di c.d. **inerenza quantitativa**, molto vicina al principio di **antieconomicità** e volta quindi a poter ritenere una spesa inerente solo per una sua parte in ragione di una **presunta non congruità** rispetto alla complessiva attività dell'impresa.

Ebbene, questa tradizionale definizione del principio di inerenza viene **completamente disattesa** dalle sopra citate ordinanze della Cassazione dalle quali si traggono alcune affermazioni di principio senza dubbio molto interessanti.

In primo luogo, viene **rotto il collegamento** fra il principio di **inerenza** ed l'[articolo 109, comma 5, Tuir](#).

Ovvero, l'inerenza non avrebbe affatto un fondamento normativo in questa disposizione del Tuir la quale, invece, avrebbe **solo la funzione di stabilire** che, ove alla formazione dell'imponibile fiscale concorressero **ricavi esenti**, allora non sarebbe possibile dedurre **oneri che derivano dalle attività** o dai **beni da cui** appunto **originano** tali **proventi esenti**. Quindi, l'inerenza discenderebbe non da questa disposizione del Tuir, come tradizionalmente pensato, bensì dal **principio costituzionale di capacità contributiva**.

Il secondo principio affermato è che la valutazione della **inerenza di un costo** consiste **sempre e solo** in un **giudizio “qualitativo”**; quindi, va **abbandonato il concetto di inerenza “quantitativa”**

poiché tale requisito non può essere mai tradotto in termini di **congruità** della spesa sostenuta, un aspetto quest'ultimo che potrebbe semmai costituire elemento indiziario nel giudizio qualitativo. L'affermazione contenuta nella [ordinanza n. 450/2018](#) è eloquente ove si legge che *“l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un **giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio**, afferenti un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di **congruità del costo**”*.

Questo non significa che la questione della **antieconomicità dei costi** sia stata rimossa dall'ambito fiscale, bensì solo che questa non deve essere più vista nella prospettiva dell'inerenza delle spese; quindi, il **comportamento antieconomico del contribuente continua ad essere perseguibile** sulla base di **presunzioni** dotate dei requisiti di **gravità, precisione e concordanza** che facciano emergere, ad esempio, la ricorrenza di rilevanti scostamenti fra prezzo e valore di mercato dei beni/servizi scambiati, di situazioni di **arbitraggio fiscale**, di relazioni familiari o societarie tali da influenzare la corretta fissazione dei corrispettivi, ecc..

Infine, nella [ordinanza n. 3170/2018](#) si legge un passaggio che **non appare condivisibile** quando si fa riferimento al concetto del **valore normale di mercato** ([articolo 9 Tuir](#)).

Viene infatti affermato che, con riguardo alla valutazione di **congruità ed economicità della spesa**, è riservato all'Amministrazione il potere di valutare le componenti attive e passive secondo il **“normale valore di mercato”** che costituirebbe un **principio generale** desumibile appunto dall'[articolo 9 Tuir](#). Diversamente, il principio del valore normale è come noto **applicabile** nel comparto delle imposte sui redditi esclusivamente **ai casi in cui viene espressamente richiamato** dalle disposizioni di legge.



ACCERTAMENTO

Dove deve essere effettuata la verifica fiscale?

di **Marco Bargagli**

Con l'obiettivo di **regolamentare i rapporti Fisco – contribuente** il legislatore, con la **L. 212/2000**, ha introdotto lo “**Statuto dei diritti del contribuente**”, ovvero un *vademecum* che contiene le **disposizioni di riferimento** in tema di verifiche e controlli fiscali, **dettando precise regole a garanzia del contribuente**.

Anzitutto, gli **accessi, ispezioni e verifiche fiscali** nei locali destinati all'esercizio di **attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali** devono essere effettuati sulla base di **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**.

Di conseguenza, il giorno in cui viene avviata **l'attività ispettiva**, il contribuente **ha diritto di essere informato** circa le **motivazioni che hanno innescato la verifica fiscale**, le **annualità oggetto del controllo**, la **facoltà per il contribuente di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria**.

Si rende inoltre necessario procedere con **l'illustrazione analitica dei diritti e degli obblighi** che devono **essere riconosciuti al soggetto passivo** nel corso del **controllo fiscale**.

Inoltre, per **espressa disposizione normativa** (cfr. [articolo 12, comma 3, L. 212/2000](#)), **su richiesta del contribuente** l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato **anche nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista** che lo assiste o lo rappresenta.

Proprio con **riferimento all'individuazione del luogo di esecuzione della verifica fiscale**, occorre comprendere se la **facoltà riservata a favore del contribuente, eventualmente non concessa da parte dei verificatori**, possa **comportare l'illegittimità dell'avviso di accertamento** emesso al termine dell'attività ispettiva.

Sullo specifico tema, il **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) ha chiarito **l'ambito di operatività della disposizione in rassegna** fornendo **precise indicazioni** (cfr. volume II – parte III – capitolo 3 “*Avvio, esecuzione e conclusione della verifica*”, pag. 49 e ss.).

Il documento di prassi **opportunamente rileva** la *ratio* normativa, finalizzata a garantire un **bilanciamento** tra **l'esigenza di completezza dell'azione ispettiva** e il **principio generale** stabilito dallo Statuto dei diritti del contribuente, in base al quale le verifiche **devono svolgersi con la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente**, nonché alle

sue **relazioni commerciali o professionali**.

Di conseguenza, si ritiene normalmente **più proficuo** eseguire **l'attività ispettiva** presso la sede del **contribuente** per le seguenti ragioni:

- sarà consentito ai verificatori un **più spedito accesso alla documentazione da ispezionare** ed un **immediato e continuativo confronto tecnico** sia con il contribuente che con il professionista che lo assiste;
- il contribuente potrà più agevolmente **esercitare i diritti che gli sono riconosciuti in occasione delle verifiche**, in virtù della **possibilità di assistere direttamente e continuativamente alle operazioni ispettive**.

Tuttavia, il **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali** chiarisce che le **disposizioni sopra richiamate** prevedono una **mera facoltà del contribuente** e non possono essere interpretate *per ricavarne, con un ragionamento a contrario, un divieto per i verificatori di "spostare" il controllo in ufficio in assenza di una richiesta del contribuente*.

Tale **approccio ermeneutico** è stato **recentemente confermato** anche dalla **suprema Corte di cassazione** con l'[ordinanza n. 7613 del 28.03.2018](#) nella quale, **sulla base di un consolidato orientamento giurisprudenziale**, è stata **confermata la legittimità dell'avviso di accertamento** emesso in seguito ad una **verifica fiscale** eseguita **presso i locali dei verificatori**, nonostante il soggetto ispezionato **avesse esplicitamente richiesto di effettuare il controllo presso lo studio del proprio consulente fiscale**.

Nello specifico, come **rilevato in sentenza**:

- i verificatori hanno **asportato la documentazione amministrativa e contabile presso i propri uffici**, in **contrasto con il parere espresso dall'amministratore della società**, che aveva **indicato quale luogo della verifica fiscale il depositario delle scritture contabili**;
- il contribuente ha **tentato di esercitare la facoltà prevista dall'[articolo 12, comma 3, L. 212/2000](#)**; tuttavia i verificatori **non solo non l'hanno esaudita**, ma hanno **deciso autonomamente di esaminare la documentazione presso i propri uffici**.

In merito, gli ermellini hanno **confermato la legittimità dell'operato** dei verificatori rilevando che:

- dall'analisi del [comma 3 dell'articolo 12](#), in sistematica relazione con il comma 1, si desume **solamente l'esigenza che il controllo sia effettuato secondo "modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile"**. Esigenza attuata, fra l'altro, **attribuendo al contribuente l'opportunità di scelta del luogo del prosieguo dell'indagine fiscale**;
- il contribuente **potrebbe dolersi che i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali della impresa in difetto delle esigenze di ricerca e rilevazione indicate nella norma**, «*ma non anche nel caso inverso in cui la verifica sia stata condotta in luoghi diversi [...], risultando pienamente legittimati i verificatori a predisporre discrezionalmente le*

modalità di svolgimento della propria attività secondo le esigenze che realizzino gli obiettivi delle indagini e delle ricerche, con il limite di evitare quanto più possibile di occupare o prolungare la occupazione dei locali in cui si svolge l'attività imprenditoriale o professionale [...]»;

- i verificatori **non sono obbligati a soddisfare la richiesta del contribuente** finalizzata a **proseguire la verifica presso il professionista che lo rappresenta o lo assiste; inoltre non può costituire oggetto di censura** nemmeno l'autonoma decisione degli stessi verificatori di **esaminare la documentazione presso i propri uffici.**

Master di specializzazione

IL SISTEMA DI GESTIONE DEI RISCHI AZIENDALI, IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA E IL MODELLO 231

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Al via la procedura di iscrizione per la richiesta del 5 per mille

di **Luca Caramaschi**

In attesa che le **novità** introdotte con il **D.Lgs. 111/2017**, che, come noto, attua la **riforma del terzo settore (L. 106/2016)**, esplichino piena efficacia con riferimento all'istituto del **5 per mille**, anche per il 2018 si confermano le novità che lo scorso anno hanno interessato le regole per l'ottenimento del contributo da parte dei soggetti interessati. Per l'anno finanziario **2018**, il 5 per mille è destinato a chi persegue le seguenti **finalità**:

a) sostegno degli **enti del volontariato**:

- organizzazioni di **volontariato** di cui alla **L. 266/1991**,
- **Onlus** – Organizzazioni non lucrative di utilità sociale ([articolo 10 D.Lgs. 460/1997](#)),
- **cooperative sociali** e i consorzi di cooperative sociali di cui alla **L. 381/1991**,
- **organizzazioni non governative** già riconosciute idonee ai sensi della L. 49/1987 alla data del 29 agosto 2014 e iscritte all'Anagrafe unica delle Onlus su istanza delle stesse ([articolo 32, comma 7, L. 125/2014](#)), e intese, Onlus parziali ai sensi dell'[articolo 10, comma 9, D.Lgs. 460/1997](#),
- associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, Onlus parziali ai sensi [dell'articolo 10, comma 9, D.Lgs. 460/1997](#),
- associazioni di **promozione sociale** iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali ([articolo 7 L. 383/2000](#)),
- associazioni e fondazioni di diritto privato che operano nei settori indicati dall'[articolo 10, comma 1, lett.a\) D.lgs. 460/1997](#);

b) finanziamento agli enti della **ricerca scientifica** e dell'università;

c) finanziamento agli enti della **ricerca sanitaria**;

d) sostegno delle **attività sociali** svolte dal Comune di residenza del contribuente;

e) sostegno alle **associazioni sportive dilettantistiche** riconosciute ai fini sportivi dal Coni a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale.

Inoltre, tra le **finalità** alle quali può essere destinata, a scelta del contribuente, una quota pari al **5 per mille** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sono inserite:

- il finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei **beni culturali**

- e paesaggistici ([articolo 23, comma 46, D.L. 98/2011](#), convertito, con modificazioni dalla **L. 111/2011**). Con il [D.P.C.M. 28.7.2016](#) sono state stabilite le modalità di richiesta, le liste dei soggetti ammessi al riparto e le modalità di riparto delle somme,
- il sostegno agli enti gestori delle aree protette ([articolo 17-ter D.L. 148/2017](#), convertito, con modificazioni dalla **L. 172/2017**).

Prima di vedere chi può accedere al contributo e quali sono le procedure da seguire è opportuno ricordare quanto precisato lo scorso anno dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 5/E/2017](#).

Con tale documento di prassi l'Agenzia ha fornito gli attesi chiarimenti in merito al **processo di semplificazione e razionalizzazione** della procedura per poter accedere al beneficio del **5 per mille** che prevede, nella sostanza, che gli enti in possesso dei requisiti per l'accesso al beneficio **non siano più tenuti a ripetere ogni anno**:

- l'**inoltro della domanda di iscrizione al riparto** della quota del 5 per mille,
- l'invio tramite raccomandata o PEC della **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** confermativa dell'agevolazione.

Come per lo scorso anno occorre pertanto **distinguere** tra:

1. soggetti che hanno fatto richiesta per accedere al contributo nell'anno precedente e che pertanto **non sono tenuti a ripetere la procedura di iscrizione**,
2. soggetti che intendono accedere per la **prima volta al beneficio** e che devono quindi attivarsi con i tradizionali adempimenti.

Soggetti non tenuti a ripetere la procedura di iscrizione

In data 28 marzo 2018 è stato pubblicato l'**elenco permanente** degli enti iscritti 2018 che aggiorna e integra quello pubblicato nel 2017.

In particolare, sono stati inseriti gli enti regolarmente iscritti nell'anno 2017 in presenza dei requisiti previsti dalla norma e sono state apportate le modifiche conseguenti alle **revoche** dell'iscrizione trasmesse dagli enti e alle **verifiche** effettuate dalle amministrazioni competenti. Come già detto gli enti che sono presenti nell'**elenco permanente** degli iscritti 2018 non sono tenuti a trasmettere nuovamente la domanda telematica di iscrizione al **5 per mille** e a inviare la dichiarazione sostitutiva alla competente amministrazione.

Va tuttavia segnalato che gli enti iscritti nell'elenco **permanente** 2018 devono comunque trasmettere una nuova **dichiarazione sostitutiva** all'amministrazione competente per categoria nel caso in cui, entro il termine di scadenza dell'invio della dichiarazione sostitutiva per lo stesso anno, sia **variato il rappresentante legale** rispetto a quello che aveva firmato la dichiarazione sostitutiva precedentemente già inviata (per il 2016 e/o per il 2017).

Per gli **enti del volontariato** il **termine** per l'invio della dichiarazione sostitutiva, da inviare tramite raccomandata con ricevuta di ritorno o tramite la casella PEC del rappresentante legale, è il **2 luglio 2018**.

Soggetti che accedono per la prima volta al beneficio

Con riferimento ai casi di prima iscrizione dallo scorso **29 marzo 2018** è invece attiva la procedura per l'iscrizione agli elenchi del **5 per mille** da parte degli **enti di volontariato** e delle **associazioni sportive dilettantistiche**, mentre per le altre categorie di soggetti le domande di iscrizione e le eventuali integrazioni documentali per il **contributo** del 5 per mille sono gestite dalle competenti amministrazioni (Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca, Ministero della Salute, Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo e Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare).

I **requisiti** sostanziali richiesti per l'accesso al beneficio devono essere posseduti alla data di scadenza originaria della presentazione della domanda di iscrizione. All'atto dell'iscrizione il sistema rilascia una **ricevuta** che attesta l'avvenuta ricezione e riepiloga i dati della domanda.

La domanda va **trasmessa** in via telematica **direttamente** dai soggetti interessati, se abilitati ai servizi Entratel o Fisconline, oppure tramite gli **intermediari abilitati** a Entratel (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

Infine, possono partecipare al riparto delle quote del **5 per mille** anche gli enti che presentano le domande di iscrizione e provvedono alle successive integrazioni documentali entro il **1° ottobre 2018**, versando un importo pari a **250 euro** (cosiddetta "**remissione in bonis**").

Oltre alla domanda di iscrizione rimane in vigore per tali soggetti il **fondamentale adempimento** che dovrà necessariamente compiersi entro il prossimo **2 luglio 2018** (il 30 giugno cade di sabato), ovvero l'invio a mezzo lettera raccomandata o, in alternativa, a mezzo PEC di una **dichiarazione sostitutiva** alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio (o all'Ufficio del CONI competente per territorio nel caso di associazioni sportive dilettantistiche), individuati avendo riguardo alla **sede legale** dell'ente richiedente, con la quale l'ente interessato **conferma la sussistenza dei requisiti che consentono l'accesso al beneficio fiscale**.

A questa dichiarazione – differenziata nei contenuti per le associazioni sportive dilettantistiche rispetto a quella prevista per Onlus oppure ODV – va allegato un **documento d'identità** del legale rappresentante dell'ente

Sia i modelli che l'elenco degli indirizzi delle diverse DRE sono **scaricabili** dalla specifica sezione contenuta nel sito web dell'Agenzia delle entrate.



IVA

Territorialità Iva delle cessioni immobiliari: definizioni

di **Sandro Cerato**

Le cessioni di beni immobili si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto **fabbricati e terreni edificabili esistenti sul suolo Italiano**.

Sono, invece, fuori campo Iva, ai sensi dell'[articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), le **cessioni di immobili effettuate da operatori italiani**, se gli immobili si trovano **fuori dal territorio nazionale**. Ad esempio, la cessione di un **immobile situato in Germania** da parte di una società italiana, a favore di un'altra società italiana, **risulta essere fuori campo Iva**. Diversamente, invece, la cessione di un **immobile situato in Italia**, da parte di una società italiana, a favore di una società tedesca, risulta essere **soggetta ad Iva nel territorio dello Stato**.

Per comprendere il concetto di **territorialità delle cessioni di beni immobili**, è opportuno riproporre il **concetto di bene immobile**, così come definito dal legislatore comunitario nel contesto dell'[articolo 12, paragrafo 2, Direttiva 2006/112/CE](#) che definisce “*fabbricato*” “*qualsiasi costruzione incorporata al suolo*”.

Secondo i **Giudici Comunitari**, una delle caratteristiche fondamentali dei beni immobili è il **collegamento ad una porzione determinata della superficie terrestre**, ivi incluse anche le costruzioni che – pur se non facilmente smontabili e spostabili – non sono tuttavia indissolubilmente incorporate al suolo (**sent. 16.1.2003 causa C-315/00** e **sent. 7.9.2006 causa C-166/05**).

Peraltro, dalla lettura dell'[articolo 34 Regolamento UE 15.3.2011 n. 282](#) si desume che, **ai fini territoriali**, il criterio del luogo di ubicazione dell'immobile **si riferisce anche agli impianti e ai macchinari**:

- le cui caratteristiche dimensionali e costruttive siano tali da rendere **tali beni ancorati al suolo**, ad esempio, a mezzo di opere murarie, ovvero anche mediante bullonature di fondazione, o telai di base dei macchinari;
- la cui **rimozione o spostamento potrebbe compromettere la funzionalità degli stessi impianti**, ovvero dare luogo a notevoli costi e rilevanti problematiche tecniche.

Al verificarsi di tali condizioni, gli impianti e macchinari **possono qualificarsi come beni immobili** ai sensi dell'**articolo 812 cod. civ.** che definisce tali, tra gli altri, anche “*gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo*”.

In questo contesto, può tornare utile il contenuto di cui all'[articolo 1 Regolamento UE 7.10.2013 n. 1042](#) che, introducendo l'[articolo 13-ter Regolamento UE 282/2011](#) (applicabile dallo scorso 1.1.2017), qualifica come **beni immobili**:

1. una **parte specifica del suolo**, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
2. qualsiasi **fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato**, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
3. qualsiasi **elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato** o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
4. qualsiasi **elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato** o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

Si evidenzia che non costituiscono “parte integrante” del fabbricato (o dell'edificio), invece, quegli elementi (apparecchi o congegni) che, seppure fissati al fabbricato o all'edificio, **non perdono la loro individualità**, e costituiscono una dotazione del bene immobile (il quale, dunque, mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi). Secondo le disposizioni di cui all'[articolo 13-ter, lettera c\), Regolamento UE n. 282/2011](#), tali apparecchi o congegni non sono considerati **beni immobili**. Tuttavia, la natura di “bene immobile” **potrebbe essere riconosciuta in ragione delle disposizioni di cui alla successiva lettera d)**, qualora non potessero essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui sono installati.

Secondo queste definizioni, rientrano nella nozione di “*bene immobile*” anche:

- **le parti di terra la cui superficie è ricoperta dall'acqua** (es. mare, oceani, laghi fiumi ed altri corsi d'acqua), nonché;
- i beni che si trovano nel **sottosuolo** dei terreni, compresi quelli ricoperti d'acqua (es. pozzi petroliferi, falde acquifere, minerali), **finché tali componenti non sono estratti dal sottosuolo**.

In forza di quanto si desume dalle **Note esplicative** emanate dalla Commissione Europea lo scorso 26.10.2015 – le quali, si precisa, non sono giuridicamente vincolanti – con la locuzione:

- “*fabbricato*” si fa riferimento a una **struttura** (eretta dall'uomo) con **un tetto e dei muri**, quale, ad esempio, una casa o una fabbrica;
- “*edificio*” si intendono **altre strutture** (anch'esse erette dall'uomo) che **non si considerano generalmente come “fabbricati”**, quali, ad esempio, le opere di ingegneria civile (es. strade, porti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari) e gli impianti industriali (es. centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie).

I “fabbricati” e gli “edifici” sono considerati **beni immobili in tutte le loro parti costitutive** e

pertanto, non solo con riferimento alla loro struttura, ma anche in relazione ad ogni elemento installato che costituisce “**parte integrante**” del fabbricato o dell’edificio, o che è permanentemente installato nello stesso, “*formando un tutto unico ed in assenza del quale il fabbricato o l’edificio risulterebbe incompleto o la sua integrità risulterebbe alterata*”.



Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2018

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

La regolarizzazione della fattura allunga la detrazione

di **EVOLUTION**



Il diritto alla detrazione è disciplinato nei suoi caratteri essenziali dall'articolo 19, D.P.R. 633/1972, che lo collega alla natura delle operazioni con le quali vengono impiegati i beni e i servizi acquistati o importati dal soggetto passivo.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in EVOLUTION, nella sezione "Iva", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza nello specifico le conclusioni della sentenza C-533/16 della Corte di Giustizia, secondo cui il ravvedimento posticipa il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione o per presentare l'istanza rimborso dell'imposta.

L'[articolo 2, comma 1, del D.L. 50/2017](#), modificando il **comma 1 dell'articolo 19 del decreto Iva**, ha **ridotto** il periodo entro cui la detrazione può essere esercitata.

Si ricorda, infatti, che prima della modifica la detrazione poteva essere fruita entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al **secondo anno successivo**.

La novità ha **effetto** a decorre dalla **fatture emesse dal 1° gennaio 2017**. La previsione di una **disposizione transitoria**, introdotta **in sede di conversione** del decreto, fa **salva** la detraibilità dell'Iva per gli acquisti effettuati nel 2016 o nel 2015; in tal modo è scongiurato un penalizzante e ingiustificato **effetto retroattivo** della modifica.

L'[articolo 2 del D.L. 50/2017](#) è intervenuto altresì sull'[articolo 25 del decreto Iva](#) prevedendo che le **fatture di acquisto** debbano essere **registrate entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno di ricezione del documento**. Anche in tal caso la nuova previsione ha effetto dalla **fatture emesse dal 1° gennaio 2017**.

Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la [circolare 1/E/2018](#) che ha chiarito che:

a) il **momento a partire dal quale** è possibile operare la detrazione è quello in cui si verificano i **seguenti 2 requisiti**:

- **effettuazione** dell'operazione:

1. cessioni di beni ? consegna/spedizione;
2. prestazioni di servizi ? pagamento;

- **ricevimento** della fattura d'acquisto;

b) il **termine ultimo** entro il quale può essere esercitato il diritto alla detrazione coincide con il **termine di presentazione della dichiarazione Iva** relativa all'anno in cui si sono verificati i **2 requisiti** (effettuazione dell'operazione e **ricevimento** della fattura). In pratica, quindi, esso coincide con il **termine ultimo di registrazione della fattura di acquisto**. Ciò significa che **se ricevo una fattura del 2017 nel 2018 posso detrarre l'Iva fino al 30.4.2019**.

La necessità che si verifichi la **duplice condizione** – esigibilità dell'Iva + possesso della fattura – per operare la detrazione è stata ribadita di recente dalla **Corte di Giustizia con la [sentenza C-533/16 del 21 marzo 2018](#)**.

Peraltro, nell'occasione i giudici comunitari hanno stabilito che il **ravvedimento posticipa il termine** per l'esercizio del diritto alla detrazione o per presentare l'istanza rimborso dell'imposta. Sicché qualora sia **regolarizzata** un'operazione passata da parte del cedente che ha **fatturato senza applicazione dell'Iva**, il termine per l'esercizio della detrazione dell'imposta da parte del cessionario decorrere dalla data di **ricezione** della fattura **riemessa** in modo corretto. Ciò in quanto, in tale circostanza, per l'acquirente sarebbe stato **oggettivamente impossibile** esercitare il proprio diritto alla detrazione/(rimborso) prima del ravvedimento, non potendo, in precedenza, **disporre della fattura** né sapere che era dovuta l'Iva.

In conclusione, secondo la sentenza in questione, *“Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, – nelle quali l'imposta sul valore aggiunto (Iva) è stata fatturata al soggetto passivo e versata da quest'ultimo **diversi anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi** – è negato il diritto al rimborso dell'Iva, con la motivazione che il **termine di decadenza previsto dalla suddetta normativa per l'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data della consegna e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso**”*.



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

[richiedi la prova gratuita per 15 giorni >](#)

Conferenza per volare, G. Valcarenghi / Freepik