

ATTUALITÀ

No alla detrazione per la fattura registrata fuori termine

15 Maggio 2025

Francesco Zondini, Associate Partner, Pirola Pennuto Zei & Associati

Marco Novara, Senior Associate, Pirola Pennuto Zei & Associati



Francesco Zondini, Associate Partner,
Pirola Pennuto Zei & Associati

Marco Novara, Senior Associate, Pirola
Pennuto Zei & Associati

> Francesco Zondini

Francesco Zondini si occupa di consulenza, ordinaria e straordinaria, in campo societario e tributario nei confronti di primari gruppi industriali multinazionali; ha inoltre maturato una consolidata esperienza nell'ambito delle problematiche IVA nazionali ed intracomunitari e si occupa di tematiche relative alla fatturazione ed archiviazione elettronica dei documenti aziendali. Svolge il ruolo di Sindaco di importanti società nazionali ed internazionali.

L'Agenzia delle Entrate, con la recente **Risposta a interpello n. 115 del 17 aprile 2025**, ha ritenuto che la **mancata annotazione della fattura d'acquisto** nei registri IVA, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione, precluda al contribuente il recupero della maggiore imposta detraibile mediante la presentazione della **dichiarazione integrativa** c.d. "a favore" di cui all'art. **8, c. 6-bis del D.P.R. 322/98**.

Si consolida in tal modo l'approccio restrittivo dell'Agenzia sui termini per esercitare il **diritto alla detrazione** e sulla possibilità per i contribuenti di recuperare l'imposta tramite presentazione di una dichiarazione integrativa, includendovi implicitamente le fatture d'acquisto contabilizzate oltre il termine previsto dal combinato disposto di cui agli artt. 19 e 25 del D.P.R. 633/72; secondo l'Agenzia, infatti, il diritto alla detrazione dell'IVA sarebbe vincolato rigidamente ai termini di registrazione dei documenti attribuendo così rilievo "sostanziale" all'annotazione tempestiva del documento, dalla cui tardività discenderebbe una rinuncia implicita del contribuente a tale diritto.

Il caso affrontato nel citato documento di prassi non è così infrequente considerato, peraltro, che in genere le tempistiche di registrazione delle fatture sono influenzate dalle dinamiche dei processi amministrativi, rese anche più complesse dai processi di fatturazione elettronica ove spesso possono intervenire diversi operatori ed intermediari. Tornando al caso trattato nella Risposta 115, l'Istante rappresenta di aver ricevuto nel 2023 fatture d'acquisto che non ha registrato nella contabilità IVA, entro il termine di legge previsto per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2023, anno di ricezione dei documenti. Il contribuente chiede quindi una conferma circa la possibilità di recuperare l'IVA non detratta tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore", ma l'Agenzia risponde negando tale possibilità in quanto, stando a quanto disposto dagli artt. 19 e 25 del D.P.R. 633/72 nonché ad alcuni principi di giurisprudenza comunitaria, il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato soltanto previa annotazione della fattura d'acquisto/bolletta doganale in apposito registro ed entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificata, in capo al cessionario o committente, la duplice condizione (i) dell'**esigibilità dell'imposta** (requisito sostanziale) e (ii) del **possesso di una fattura** redatta in conformità all'art. 21 del D.P.R. 633/72 (requisito formale). Ne consegue quindi che, in ipotesi di **omessa registrazione delle fatture d'acquisto** nei sopra citati termini di legge (scadenti ad aprile 2024 per le fatture ricevute nel 2023) **tale omissione equivarrebbe**

ad una rinuncia definitiva al diritto della detrazione da parte del contribuente. Viceversa, **il ricorso alla dichiarazione integrativa a favore risulterebbe ammesso soltanto qualora – per mero errore – il contribuente, pur avendo ricevuto e registrato la fattura d’acquisto, abbia omissso di esercitare tale facoltà** (principio quest’ultimo precedentemente espresso con la Risposta interpello n. 479 del 18 dicembre 2023 e appositamente richiamato nella Risposta n. 115/2025).

Si tratta di una posizione a dir poco controversa, posto che, come noto, il sistema IVA si fonda, tra gli altri, **sui principi comunitari di effettività e di neutralità dell’imposta.** Infatti, sul piano normativo e giurisprudenziale comunitario, emerge chiaramente che il **principio di effettività** trova le sue fondamenta nel presupposto che le norme poste dai singoli Paesi devono essere tali da non rendere impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio di un determinato obbligo o di un diritto a favore di un soggetto passivo (quale ad esempio il diritto alla detrazione o al rimborso dell’IVA), mentre il **principio di neutralità fiscale**, di cui l’esercizio del diritto alla detrazione ne è lo strumento, mira a garantire che l’imposta possa giungere al consumo priva di distorsioni derivanti dal carico fiscale. **Quest’ultimo diritto, in particolare, dev’essere accordato se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni requisiti formali sono stati omissi da parte dei soggetti passivi, fatti salvi quei casi in cui la violazione degli obblighi formali “implichi un rischio di perdite di entrate fiscali” o sottenda una operazione inficiata da frode fiscale, od integrante un uso abusivo delle norme comunitarie** (*ex multis* CGUE, sent. 27/09/2007, causa C-146/05; sent. del 8/05/2008, cause riunite C-95 e C-96/07). Ne deriva, dunque, che **il principio di neutralità è un elemento essenziale del sistema IVA**, generalmente riconosciuto dagli Stati membri, **che consente di limitare il diritto alla detrazione dell’imposta unicamente in presenza di una comprovata frode o abuso.**

Con la Risposta in commento, invece, **l’Agenzia pare disattendere i citati principi comunitari in ragione di un mero ritardo di un adempimento che risulterebbe pacificamente potersi considerare come di carattere “formale”,** così come espressamente riconosciuto dalla stessa Circolare n. 328/1997 e, implicitamente, dalla più recente Circolare n. 1/2018; in tale occasione, infatti, nel fornire chiarimenti sulle novità normative apportate dal D.L. 50/2017 proprio sui requisiti che sottendono al diritto alla detrazione, l’Agenzia non ha espressamente citato la registrazione della fattura d’acquisto quale adempimento di tipo sostanziale e, in riferimento all’utilizzo della **dichiarazione integrativa**, ha tenuto anche

a precisare che **i principi di effettività e di neutralità dell’imposta non sono messi in discussione da tale istituto**, potendo quindi il contribuente (o meglio, lasciando ampiamente intendere la possibilità per il contribuente di) ricorrervi per correggere “errori od omissioni” che hanno determinato, tra le altre, recita la stessa norma, una *“minore eccedenza detraibile”*.

Se si guarda alla normativa interna, e in particolare al combinato disposto degli artt. 25, c. 1 e 19, c. 1, secondo periodo del D.P.R. n. 633/72, è vero che **il contribuente “deve annotare in un apposito registro” le fatture d’acquisto “comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno”** e che **il diritto alla detrazione dell’imposta “è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”**; tuttavia, salvi naturalmente i casi di frode/abuso, a ben vedere, tali norme non risulterebbero in contrasto con la possibilità (o il diritto) di recuperare la maggiore IVA non detratta tramite ricorso alla dichiarazione integrativa in ipotesi di tardiva registrazione delle fatture. Infatti, il diritto alla detrazione verrebbe comunque esercitato “al più tardi” con la dichiarazione (integrativa) relativa all’anno in cui è sorto ed “alle condizioni” esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Inoltre, lo stesso verrebbe esercitato previa annotazione (tardiva) delle fatture d’acquisto in apposito registro/sezionale ed “entro il termine” di presentazione della dichiarazione annuale IVA (integrativa), i cui termini per ricorrervi, si ricorda, scadono il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria, così come previsto dal combinato disposto di cui agli artt. 8, c. 6-bis del D.P.R. n. 322/98 e dell’art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Peraltro, **se si guarda anche al principio della tutela erariale, l’attività di controllo non verrebbe nemmeno ostacolata da tale istituto dal momento che la dichiarazione integrativa - utilizzata per correggere un errore o, meglio un’omissione nella registrazione - dilaterrebbe ex lege i termini di accertamento limitatamente agli elementi oggetto d’integrazione.**

Ebbene, da quanto sopra, non pare potersi condividere la posizione dell’Agenzia la quale, pur richiamando il quadro normativo di cui sopra, **nega il diritto alla detrazione in ragione della mancata tempestività nelle registrazione del documento di acquisto, giustificando la propria posizione anche in ragione di una asserita e implicita rinuncia a tale diritto da parte del contribuente;** non solo, **tale tar-**

dività di annotazione comporterebbe per il contribuente anche una condotta irregolare punita con la sanzione di cui all'art. 6, c. 1 del D.Lgs. 471/97. Sebbene anche sull'applicabilità di tale violazione vi siano non poche perplessità - posto che l'annotazione di una fattura di acquisto dovrebbe considerarsi un onere strumentale alla detrazione dal quale non possono conseguire violazioni -, volendo aderire alla ricostruzione dell'Agenzia (i.e. la registrazione costituisce un obbligo di legge indipendentemente dall'esercizio del diritto), allora, appare più che lecito domandarsi se, in ipotesi di regolarizzazione delle asserite violazioni (con pagamento delle sanzioni) e - si precisa - sempre in assenza di casi di abuso/frode, il contribuente sia ugualmente impossibilitato a recuperare l'imposta non detratta, mediante dichiarazione integrativa, su fatture tardivamente annotate anche oltre i termini della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione.

Ad oggi, tuttavia, pur auspicando una revisione della propria posizione da parte dell'Agenzia, al fine di evitare contestazioni, **gli operatori saranno necessariamente chiamati a rivedere le tempistiche dei processi di registrazione delle fatture di acquisto**, valutando ad esempio l'implementazione di processi di automazione contabile - che dovrebbero essere ormai facilitati anche dall'adozione del formato standard di fatturazione elettronica - **consapevoli che l'annotazione oltre il termine ordinario comporterà l'indetraibilità dell'IVA.**

DB non solo
diritto
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**

