

IVA

Detrazione IVA senza registrazione della fattura d'acquisto

di **Marco Peirola**

L'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che le fatture d'acquisto devono essere **annotate** nel registro degli acquisti *“**anteriamente** alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, **nella quale è esercitato il diritto alla detrazione** della relativa imposta”*.

L'Amministrazione finanziaria, alla luce di tale previsione, è solita provvedere al **recupero a tassazione dell'Iva detratta** se le fatture passive non sono state regolarmente registrate.

La recente sentenza della Corte di giustizia, relativa alla causa C-590/13 del 17.07.2014 (Idexx Laboratories Italia), pur riguardando gli effetti dell'omesso *reverse charge* “esterno” sul diritto di detrazione, è tuttavia utile per ribadire che l'obbligo di registrazione, se non adempiuto, non può, di per sé, precludere l'esercizio della detrazione in considerazione della sua natura esclusivamente “formale”.

Secondo i giudici comunitari, *“il principio fondamentale di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata **se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi**”* (punto 38).

Gli Stati membri, per garantire la corretta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione, possono prevedere **ulteriori obblighi**, che “non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'Iva” (punto 37). Ciò significa che *“l'Amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo”* (punto 40).

Al riguardo, *“i **requisiti sostanziali del diritto a detrazione** sono quelli che stabiliscono il **fondamento stesso e l'estensione di tale diritto**, quali previsti all'articolo 17 della sesta direttiva”* (punto 41), mentre *“i **requisiti formali** del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli **obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione**. Tali requisiti sono contenuti negli articoli 18 e 22 della sesta direttiva”* (punto 42).

Ebbene, i requisiti sostanziali, ai quali è ricollegata la detrazione, richiedono che i beni/servizi acquistati siano **utilizzati per realizzare operazioni imponibili** o ad esse assimilate ai fini della detrazione (art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972); la registrazione delle fatture d'acquisto è, invece, un **requisito formale** che, se non ottemperato, non può precludere il recupero, in

detrazione o a rimborso, della relativa imposta.

Ad ulteriore sostegno di questa conclusione, confermata dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 11168 del 21.05.2014, può osservarsi che la normativa comunitaria dà rilevanza, ai fini in esame, alla fattura e non alla sua registrazione. In particolare, l'art. 178, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE subordina la detrazione al **possesso di una fattura regolare**, cioè conforme alle indicazioni previste dalla stessa Direttiva, idonee a collegare l'operazione alla sua rappresentazione documentale.

È in quest'ottica "sostanziale" che la Corte di giustizia ha ripetutamente affermato che la detrazione presuppone l'**esistenza dell'acquisto documentato dalla fattura**, essendo possibile detrarre l'imposta alla **condizione che l'operazione sia effettiva** (si veda, da ultimo, la sentenza 13.03.2014, causa C-107/13).

Al di fuori, pertanto, delle **situazioni fraudolente**, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe essere rispettosa del **principio di proporzionalità**, a sua volta indispensabile per garantire il principio di neutralità dell'imposta, *"il quale esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi"* (Corte di giustizia, 12.07.2012, causa C-284/11).

In definitiva, *"in mancanza di norme specifiche relative alla **prova del diritto a detrazione**, gli Stati membri hanno il potere di prescrivere la **produzione dell'originale della fattura** per comprovare tale diritto, nonché quello di ammettere, se il soggetto passivo non ne è più in possesso, altre prove attestanti che l'operazione oggetto della domanda di detrazione è realmente avvenuta"* (Corte di giustizia, 05.12.1996, causa C-85/95).

Da questa indicazione si desume che l'obbligo di registrazione degli acquisti, previsto dall'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, non solo non è contemplato dalla normativa comunitaria, ma si pone addirittura in contrasto con la medesima, laddove l'omissione determini la perdita del diritto alla detrazione.

È quindi **privo di fondamento** l'orientamento della Suprema Corte, sostenuto nella sentenza n. 3107 del 12.02.2014, secondo cui l'indetraibilità dell'IVA, dovuta alla mancata registrazione delle fatture d'acquisto, troverebbe conferma nell'art. 22, par. 2), lett. a), della VI Direttiva (ora art. 242 della Direttiva n. 2006/112/CE), in base al quale *"ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'Amministrazione fiscale"*.