

AIDC LAB

FOCUS

DOCUMENTO N. 6/2025

AREA IVA

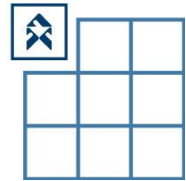
**TERMINE DI REGISTRAZIONE DELLE
FATTURE E DICHIARAZIONE
INTEGRATIVA**

Redattori del documento

Avv. Giorgio Confente

Dott.ssa Nadia Gentina

Milano, 16 settembre 2025



La questione problematica

In due recenti risposte a istanze di interpello¹, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che è possibile recuperare la detrazione Iva, tramite una dichiarazione integrativa, solo a condizione che le fatture passive siano state **ricevute** e tempestivamente **registrate**.

Secondo il parere espresso dall'Agenzia, se l'annotazione delle fatture non è eseguita nei termini prescritti², si verifica la perdita del diritto alla detrazione, non potendo il contribuente avvalersi della dichiarazione integrativa.

Con il presente documento, si intende fornire qualche spunto per una lettura critica di tale posizione (sezione "analisi") e le indicazioni operative del comportamento da adottare, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda attenersi alle indicazioni fornite con le citate risposte o seguire i principi espressi dalla giurisprudenza o da altre pronunce di prassi (sezione "indicazioni operative").

L'analisi

La posizione espressa dall'Agenzia delle entrate non sembra conforme alla normativa che disciplina il diritto alla detrazione Iva, così come interpretata dalla giurisprudenza e da precedenti pronunce di prassi.

In particolare, non è conforme alla normativa Iva la prassi che afferma la perdita definitiva del diritto alla **detrazione Iva** in conseguenza della mera inosservanza di un **adempimento formale**, ovvero la tempestiva registrazione delle fatture, pur in presenza dei **requisiti sostanziali** per il legittimo esercizio del diritto, così come definiti dalla direttiva Iva³ e dalla norma nazionale⁴: i) la soggettività passiva dell'operatore che esercita la detrazione e ii) l'inerenza degli acquisti con l'attività d'impresa e afferenza degli stessi con le operazioni attive imponibili⁵.

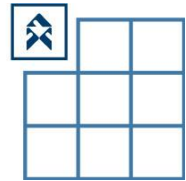
¹ Risposte alle istanze di interpello 479/2023 e 115/2025

² La registrazione delle fatture deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui l'operazione si considera effettuata. Il momento di effettuazione dell'operazione deve essere individuato secondo i criteri fissati dall'art. 6 del d.P.R. 633 del 1972 e quindi, in termini molto generali, la consegna per le cessioni di beni e il pagamento per i servizi

³ L'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE (direttiva IVA) dispone che: *"Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore"*

⁴ L'articolo 19 del d.P.R. 633 del 1972 dispone che: *"Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed 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."*

⁵ La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE confermano che i requisiti sostanziali sono la soggettività passiva, l'inerenza e l'afferenza: *"il principio di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti"* (Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2008, procedimenti riuniti C-95/07 e C-96/07, Ecotrade, punto 63; v. anche sentenza 17 luglio 2014, in C-272/13, Equoland), ovverosia gli acquisti devono



Secondo l'interpretazione consolidata della Corte di Giustizia UE⁶ è escluso che si possa negare il diritto alla detrazione Iva, per il fatto che sono stati omessi gli adempimenti di natura formale se sussistono i **requisiti sostanziali**, salvo il caso in cui un contribuente abbia omesso di adempiere agli obblighi formali in vista di un intento fraudolento e di evasione, ovvero la violazione sia finalizzata ad impedire che sia fornita la prova certa dell'osservanza dei requisiti sostanziali.

In senso conforme, si è espressa la Corte di Cassazione, che ha qualificato le inosservanze relative agli obblighi di **registrazione delle fatture** come violazioni di **carattere formale**⁷.

Inoltre, occorre osservare che la stessa Agenzia delle entrate, nel fornire i chiarimenti all'indomani dell'entrata in vigore della modifica dei termini per l'esercizio della detrazione Iva⁸, con la circolare 17.1.2018 n.1/E, non ha previsto che l'intempestiva registrazione della fattura fosse una condizione preclusiva per l'esercizio del diritto alla detrazione, in continuità con i principi espressi nella circolare 24.12.1997 n. 328/E⁹, che ha espressamente precisato che l'esercizio della detrazione non può essere subordinato e condizionato alla registrazione delle fatture di acquisto e dei documenti di importazione.

Ciò è coerente con la normativa Iva euro-unionale¹⁰ che prevede, tra le condizioni cui è subordinato l'esercizio di detto diritto da parte del soggetto passivo, il “*possesso di una fattura*” e non l'annotazione della stessa nel registro Iva degli acquisti.

Così come confermato nella circolare 1/E/2018, la Corte di Giustizia UE indica chiaramente che l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito: il presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione e quello **formale** del **possesso** di una fattura d'acquisto: dunque, il requisito formale consiste nel possesso del documento e non nella sua registrazione¹¹.

essere stati effettuati da un soggetto passivo debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e i relativi beni devono essere stati utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili” (Corte di Giustizia, sentenza 11 dicembre 2014, in C-590/13, Idexx Laboratoires Italia, punto 43)”.

⁶ Corte di Giustizia UE, sentenza 8.5.2008, procedimenti riuniti C-95/07 e C-96/07, Ecotrade; sentenza 17.7.2014, in C-272/13, Equoland; sentenza 11.12.2014, in C-590/13, Idexx Laboratoires Italia; sentenza 28.7.2016, in C-332/15, Giuseppe Astone; sentenza 17.10.2019, in C-653/18, Unitel sp. z o.o.

⁷ Ad esempio, da ultimo, la Corte di Cassazione, con ordinanza 9.2.2023 n. 3902 ha ribadito che: “*La giurisprudenza di legittimità ha chiarito sul punto che in forza del principio di neutralità fiscale dell'IVA, pur in presenza di violazioni degli obblighi formali di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture - per cui permane la possibilità di irrogare le relative sanzioni non potendosi qualificare le stesse come meramente formali - sussiste comunque il diritto alla detrazione purché tutti gli obblighi sostanziali siano soddisfatti*”. In senso conforme: Corte di Cassazione, ordinanza del 27.7.2018, n. 19938; Corte di cassazione, sentenza 5.1.2022, n. 142; Corte di cassazione, ordinanza 22.3.2022, n. 6990.

⁸ Articolo 2, comma 1, del DL 50/2017 che ha modificato l'articolo 19, comma 1, e 25, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

⁹ Si riporta uno stralcio della circolare 328/E/1997, per la parte di interesse “*Per quanto riguarda la registrazione delle fatture e gli altri documenti ora menzionati, la legge non subordina l'esercizio del diritto di detrazione al rispetto di tale adempimento formale. L'obbligo della registrazione di detti documenti, al pari di tutti gli altri adempimenti contabili, continua, perciò, a sussistere per le esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo*”.

¹⁰ Articoli 178 e 179 della direttiva 2006/112/CE

¹¹ Nella sentenza 29.4.2004, C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), la Corte di Giustizia, occupandosi di una fattispecie concernente le due norme citate, ha esplicitato che le disposizioni della direttiva si interpretano nel senso che “*il diritto alla [detrazione] deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo*”

In tal senso la norma nazionale che dispone l'obbligo di annotare in un apposito registro le fatture e i documenti di importazione, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione dei medesimi, è posta a presidio delle funzioni di controllo e accertamento ma non prevede che decorso tale termine si verifica la decadenza del diritto alla detrazione¹².

Le argomentazioni sopra esposte non sono in contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE che consente il disconoscimento della detrazione Iva, nei casi in cui sia decorso il termine stabilito dalla norma nazionale, escludendo che tale diritto possa essere esercitato senza limiti temporali¹³.

Infatti, nell'ordinamento nazionale, il termine ultimo e inderogabile per l'esercizio della detrazione è stabilito dall'art. 57 del d.P.R. 633 del 1972, così come confermato dall'Agenzia delle entrate che ha ammesso la possibilità di recuperare l'Iva non detratta nei termini previsti dall'articolo 19 del d.P.R. 633 del 1972, tramite lo strumento della dichiarazione integrativa, senza prevedere che tale facoltà sia condizionata dalla tempestiva annotazione delle fatture nel registro Iva acquisti¹⁴.

Conseguentemente, si ritiene non condivisibile quanto affermato in relazione alla preclusione della facoltà di presentare una dichiarazione integrativa, nel caso di tardiva registrazione delle fatture passive.

Le indicazioni operative

Di seguito, in forma tabellare, si illustra il comportamento da adottare in relazione alle modalità e ai termini di esercizio della detrazione Iva, nelle due differenti ipotesi, in cui il contribuente intenda adeguarsi o meno alle indicazioni dell'Agenzia delle entrate, in riferimento alle seguenti casistiche:

e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato".

¹² L'articolo 25 del DPR 633/72 dispone che: *"Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale e' esercitato il diritto alla 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"*

¹³ Corte di giustizia UE: sentenza 12.9.2024, C-429/23; sentenza 7.4.2022, C-194/21; sentenza 30.4.2020, C-661/18; sentenza 12.4.2018, C-8/17.

¹⁴ Si riporta uno stralcio della circolare 1/E/2018, per la parte di interesse: *"4. Esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta mediante la dichiarazione integrativa c.d. "a favore". L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile. Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).*

| Termini e modalità di esercizio della detrazione | | |
|--|--|--|
| Esempio | Comportamento conforme alle risposte n. 479/2023 e 115/2025 | Comportamento conforme alla norma e alla giurisprudenza |
| fatture ricevute e registrate nel 2025 | - detrazione entro i termini previsti per le liquidazioni periodiche (mensili o trimestrali) del 2025, previa annotazione nel registro Iva acquisti | - detrazione entro i termini previsti per le liquidazioni periodiche (mensili o trimestrali) del 2025, previa annotazione nel registro Iva acquisti |
| fatture ricevute nel 2025 e registrate tra 1.1.2026 e il 30.4.2026 | - detrazione entro il 30.4.2026 con la dichiarazione Iva 2026 (anno 2025), previa annotazione in un apposito registro Iva sezionale ¹⁵ - detrazione entro il 31.12.2031 con la dichiarazione integrativa, previa annotazione in un apposito sezionale | - detrazione entro il 30.4.2026 con la dichiarazione Iva 2026 (anno 2025), previa annotazione in un apposito registro Iva sezionale ¹⁶ - detrazione entro 31.12.2031, con la dichiarazione integrativa, previa annotazione in un apposito sezionale |
| fatture ricevute nel 2025 e registrate oltre il 30.4.2026 | - detrazione non più esercitabile per perdita definitiva del diritto; dichiarazione integrativa preclusa | - detrazione entro 31.12.2031, con la dichiarazione integrativa, previa annotazione in un apposito sezionale |
| fatture con data dicembre 2025 ricevute tra il 1.1.2026 e il 15.1.2026 ¹⁷ | - detrazione entro i termini previsti per le liquidazioni mensili o trimestrali del 2026, previa annotazione nel registro Iva acquisti - detrazione entro il 30.4.2027 con la dichiarazione Iva 2027 (anno 2026) previa annotazione in un apposito registro Iva sezionale ¹⁸ | - detrazione entro i termini previsti per le liquidazioni mensili o trimestrali del 2026, previa annotazione nel registro Iva acquisti - detrazione entro il 30.4.2027 con la dichiarazione Iva 2027, relativa all'anno 2026 previa annotazione in un apposito registro Iva sezionale ¹⁹ |

¹⁵ La circolare dell'Agenzia delle entrate 1/E/2018 ha previsto che, qualora la registrazione intervenga nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 30 aprile dell'anno successivo alla ricezione del documento il contribuente può annotare il documento di acquisto in un registro sezionale relativo all'anno di ricezione della fattura, facendo confluire il credito Iva ad esso relativo nella dichiarazione relativa al periodo di ricezione del documento.

¹⁶ Si veda nota 14.

¹⁷ Si fa riferimento al caso fisiologico delle fatture riferite a operazioni effettuate a dicembre che sono trasmesse allo SdI dal cedente/prestatore a gennaio dell'anno successivo entro i termini ordinari dei 12 giorni successivi (fattura immediata) o del 15 gennaio (fattura differita).

¹⁸ Si veda nota 14.

¹⁹ Si veda nota 14.

| | | |
|--|--|---|
| | - detrazione entro 31.12.2032 con la dichiarazione Iva integrativa a condizione che la registrazione del documento sia comunque stata eseguita entro il 30.4.2027 pena la perdita definitiva del diritto | - detrazione entro 31.12.2032 con la dichiarazione Iva integrativa previa annotazione in un apposito registro Iva sezionale |
|--|--|---|

Pare, infine, utile ricordare il momento da cui decorre il diritto alla detrazione (*dies a quo*), distinguendo tra ricezione delle **fatture di acquisto** e disponibilità del **prospetto contabile** per le importazioni:

| acquisti interni: fattura passiva ricevuta tramite SdI | Importazioni: prospetto di riepilogo ai fini contabili |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - data in cui la fattura è resa disponibile al destinatario secondo le modalità previste dallo specifico canale di ricezione prescelto - data di presa visione del documento²⁰ nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi", nel caso di mancato recapito del documento | <ul style="list-style-type: none"> - data di messa a disposizione del prospetto contabile sul Portale Unico Dogane e Monopoli (PUDM) che coincide con lo svincolo delle merci²¹. |

²⁰ Secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la risposta all'interpello 435/2023 il termine di presa visione non può essere procrastinato arbitrariamente procurando un indebito rinvio del momento di decorrenza dell'esercizio del diritto alla detrazione (che può essere esercitato con la dichiarazione Iva relativa all'anno di effettuazione dell'operazione, previa registrazione della fattura)

²¹ Infatti, dal momento di messa a disposizione del prospetto contabile l'importatore può disporre, direttamente o tramite dichiarante/rappresentante doganale, di tutte le informazioni, ancorché smaterializzate, necessarie per l'esercizio del diritto alla detrazione. Si vedano: Principio n. 4 del 1.8.2024 della Fondazione ODCEC di Milano; Circolare ADM 22.6.2022 n. 22; vedasi anche risposta a interpello Agenzia delle entrate 5.8.2022 n. 417

LE AREE E I REFERENTI DI AIDC LAB

| | |
|--|--|
| Ires Irap Reddito di impresa | Gloria Camurri Luca Nobile Giuseppe Tinè |
| Irpef Adempimenti Agevolazioni | Alessandra Ballarino Marco Iannace Giovanni Valcarenghi |
| IVA | Giorgio Confente Nadia Gentina |
| Bilancio e contabilità | Giorgio Venturini |
| Governance e controllo societario | Daniele Bernardi Gaspere Insaudo |
| Fiscalità internazionale | Gianni Bitetti |
| Enti non profit e terzo settore | Maria Luisa Calini Massimiliano Sironi |
| Normativa ed adempimenti anti riciclaggio | Andrea Bignami |
| Crisi di impresa | Alessia Diblio Fabrizio Garofoli |
| Accertamento e contenzioso | Duilio Liburdi Angelo Voza |
| Penale tributario | Angela Monti |