

**Risposta n. 479/2023**

***OGGETTO: Omesso esercizio del diritto alla detrazione IVA – dichiarazione integrativa – articolo 8, comma 6–bis, del d.P.R. n. 322 del 1998***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

La *[ALFA]*, di seguito anche istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di aver effettuato - con atto avente efficacia giuridica a partire dal 1° settembre 2021 - un'operazione straordinaria di scissione che ha comportato il trasferimento di un ramo d'azienda alla società *[BETA]*.

A tal proposito, comunica altresì che «*Al ramo di azienda attribuito a [BETA] pertenevano un certo numero di contratti di acquisto per i quali la Società ha inizialmente continuato a ricevere dai rispettivi fornitori - successivamente alla data di efficacia giuridica della scissione - fatture che, pur se ancora intestate alla stessa*

*Società (a causa, presumibilmente, di un non tempestivo adeguamento dell'anagrafica cliente da parte di questi fornitori), erano in realtà di esclusiva competenza della beneficiaria [BETA], nei confronti della quale, pertanto, avrebbero dovuto essere emesse.*

*A causa della non corretta intestazione delle Fatture [BETA], la Società le ha in un primo momento annotate nei propri registri, computando in detrazione la relativa IVA nelle liquidazioni periodiche riferite agli ultimi mesi del 2021.*

*Successivamente, nei primi mesi del 2022, nell'ambito delle procedure di compliance condotte a livello di gruppo, la Società si è quindi accorta dell'errore e ha provveduto a sanare le irregolarità effettuando, nell'aprile del 2022, un ravvedimento operoso con cui ha riversato l'IVA (indebitamente) detratta, complessivamente pari a euro [...], pagando le sanzioni nella prevista misura ridotta (il "Ravvedimento 2022").*

*Coerentemente, non ha incluso le Fatture [BETA] nella propria dichiarazione mod. IVA 2022 per il periodo d'imposta 2021, presentata in data 29 aprile 2022 (la dichiarazione IVA 2022 è in Allegato 4)».*

*Ciò nondimeno «Dopo aver presentato la dichiarazione IVA per il 2021, la Società, sulla base di un più approfondito esame, si è accorta che, tra le Fatture [BETA] oggetto del Ravvedimento 2022, erano state erroneamente incluse anche tre fatture riferite a contratti non ricompresi nell'operazione di scissione, per le quali, pertanto, la Società aveva diritto alla detrazione.*

*Le fatture in questione, infatti, si riferivano alla locazione di un complesso immobiliare, sito in Roma, [...], che la Società utilizzava (e utilizza) per lo svolgimento*

*della propria attività (si produce, in Allegato 5, il relativo contratto di locazione di cosa futura).*

*Si tratta, in particolare, della fattura n. 3 del 1° settembre 2021, per un imponibile di euro [...], della fattura n. 4 del 1° dicembre 2021, di pari imponibile, e della fattura n. 5 del 15 dicembre 2021, per un imponibile di euro [...], che [GAMMA] in qualità di locatore ha emesso nei confronti della Società quale conduttore in via anticipata rispetto alla maturazione dei relativi canoni, essendo relative rispettivamente al canone di locazione del quarto trimestre 2021 e del primo trimestre 2022, nonché all'indicizzazione ISTAT del canone di locazione prevista contrattualmente (le "Fatture [GAMMA]", Allegato 6).*

*La Fatture [GAMMA] erano di pertinenza della Società, quale conduttrice e utilizzatrice del complesso di via [...], e non avrebbero dovuto essere incluse tra le Fatture [BETA] oggetto del Ravvedimento 2022.*

*Per lo stesso complesso di via [...], peraltro, sussisteva (e tutt'ora sussiste) un contratto di sublocazione con cui la Società aveva concesso in uso alcuni locali proprio alla stessa [BETA], alla quale fatturava i relativi canoni e servizi accessori; fatto, questo, che, se da un lato costituisce la miglior riprova che le Fatture [GAMMA] riguardavano la Società, e non [BETA], dall'altro è probabilmente la causa dell'incertezza che ha portato la Società a includerle nel Ravvedimento 2022 (giacché v'era un, sia pur indiretto, riferimento [BETA]). È appena il caso di precisare che, ovviamente, da parte sua [BETA] non ha mai registrato le Fatture [GAMMA], né tantomeno detratto la relativa imposta».*

Ritenendo, quindi, di essere incorsa in un mero errore, l'istante chiede di *«chiarire, innanzitutto, l'esistenza del diritto della Società a "recuperare" la detrazione dell'IVA afferente alle Fatture [GAMMA] e, poi, le modalità con cui tale "recupero" possa avvenire»*.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene *«che il proprio diritto alla detrazione sia tuttora da ritenersi sussistente e pienamente "recuperabile" per mezzo di dichiarazione integrativa»*.

In concreto, intende esercitare *«il diritto alla detrazione dell'imposta applicata sulle Fatture [GAMMA], complessivamente pari a euro [...], correggendo l'originaria dichiarazione mod. IVA 2021, che non ne aveva incluso imponibile e imposta tra le operazioni passive da ammettere in detrazione, procedendo con queste modalità:*

*A) Entro il termine di cui all'art. 8, comma 6-bis, d.P.R. 322 del 1988, vale a dire entro il 31 dicembre 2027, la Società presenterà una dichiarazione integrativa del mod. IVA 2021 presentato in data 29 aprile 2022, in cui, nel quadro VF dedicato alle operazioni passive e IVA ammessa in detrazione, sarà indicato, al rigo VF13, colonna 1, un imponibile di euro [...] e al rigo VF13, colonna 2, un'imposta di euro [...] (pari, rispettivamente, all'imponibile e all'imposta indicati nello stesso rigo della dichiarazione originaria - euro [...] e [...] - aumentati degli importi delle tre Fatture [GAMMA]).*

*B) Per effetto di quanto indicato al punto A), la dichiarazione integrativa presenterà un totale di IVA ammessa in detrazione, indicato al rigo VF71, di euro [...] (in*

*luogo del minor importo di euro [...] indicato nello stesso rigo della dichiarazione originaria) e, conseguentemente, un importo di IVA dovuta, indicato nel rigo VL3, di euro [...] (in luogo del maggior importo di euro [...] indicato nello stesso rigo della dichiarazione originaria).*

*C) La dichiarazione integrativa, pertanto, presenterà un'IVA a credito, indicata al rigo VL39, pari a euro [...] (in luogo del minor importo di euro [...] indicato nello stesso rigo della dichiarazione originaria).*

*D) Ai sensi dell'art. 8, comma 6-quater, del d.P.R. 322 del 1988, il maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa, pari a euro [...], sarà chiesto a rimborso (sussistendo, con riferimento al 2021, i requisiti previsti dagli articoli 30 [...], del Decreto IVA) o sarà usato in compensazione ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 241 del 1997 per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sarà presentata la dichiarazione integrativa per il 2021.*

*E) Ai sensi della stessa norma, nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui sarà presentata la dichiarazione integrativa per il 2021, sarà indicato il credito derivante dal maggiore credito esposto nella dichiarazione integrativa.*

*F) Non saranno versate sanzioni in ravvedimento, non avendo la Società violato gli obblighi di registrazione tutelati dall'art. 6 del d.lgs. 471 del 1997».*

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base di quanto rappresentato nell'istanza - i cui elementi vengono assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità,

esaustività e concreta realizzazione - restando, dunque, integro al riguardo ogni potere di controllo da parte degli organi competenti.

L'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, decreto IVA) stabilisce che *«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»*.

Al riguardo, la circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E, ispirandosi ai principi espressi in proposito dai giudici unionali, ha chiarito che *«il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.*

*È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.*

*Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.*

[...]

*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).*

*[...]».*

Con il richiamato documento di prassi è stata, dunque, ammessa la possibilità di ricorrere all'istituto della dichiarazione integrativa nell'ipotesi in cui - per mero errore - il contribuente beneficiario del diritto alla detrazione, pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto, abbia ommesso di esercitare tale facoltà tempestivamente.

Tale circostanza sembrerebbe essersi realizzata nella fattispecie oggetto di interpello, ove - secondo quanto dichiarato, per errore - l'istante ha riversato all'erario l'IVA originariamente detratta con le liquidazioni periodiche, così omettendo di far confluire, nella dichiarazione IVA 2022, l'imposta relativa alle operazioni di acquisto documentate dalle fatture emesse da Nuova Fiera Property srl nel 2021.

Per l'effetto, pur in presenza del duplice presupposto (sostanziale e formale), il diritto alla detrazione non è stato esercitato "tempestivamente", ovvero entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificate tali condizioni.

Resta, dunque, possibile "integrare", non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto IVA, l'originaria dichiarazione presentata, senza versare alcuna sanzione in presenza di fatture di acquisto regolari e ritualmente registrate.

Per completezza, si osserva che non costituisce ostacolo all'adozione del comportamento innanzi descritto, e quindi al recupero dell'IVA non detratta, la circostanza che l'istante abbia effettuato il cd "Ravvedimento 2022" con riferimento all'imposta detratta con le liquidazioni periodiche.

**Firma su delega della Direttrice centrale**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**