

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

PARERE N. 6 DEL 18.02. 2010

L'OMESSA DICHIARAZIONE IVA NON FA PERDERE IL CREDITO

IL QUESITO

La dichiarazione Iva relativa al 2006 ha evidenziato un credito iva di €. 35.000 non chiesto a rimborso. Per dimenticanza le dichiarazioni Iva dei successivi anni 2007 e 2008 sono state omesse. Si chiede quali siano le conseguenze tenuto conto che il predetto credito nel corso del 2007 e 2008 è stato in parte scomputato Iva su Iva nei registri e in parte portato in compensazione in F24 con altre imposte e contributi. Si chiede, inoltre, se sia possibile recuperare l'importo residuo del credito, indicandolo nella dichiarazione Iva per l'anno 2009.

* * *

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

Sulla specifica questione la giurisprudenza nel tempo è stata sufficientemente univoca circa la possibilità di recupero del credito.

Ad esempio, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza n. 93/9/04, ha stabilito che il credito IVA non riportato nella dichiarazione annuale di pertinenza, se ripreso ed indicato nell'anno successivo a quello di omissione, non determina la perdita del diritto alla detrazione di tale imposta. Tale posizione è stata, peraltro, preceduta dalla sentenza della Cassazione n. 523 del 3 luglio 2001, depositata il 18 gennaio 2002 e confermata dalla Sentenza n. 12012 del 29 marzo 2006, dep. il 22 maggio 2006.

LA FAVOREVOLE PRESA DI POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con Risoluzione n. 74/E del 19 aprile 2007, l'Agenzia delle Entrate ha preso atto che la giurisprudenza si è orientata nel senso di ritenere che, ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo non perde il diritto alla detrazione in quanto la decadenza del diritto alla detrazione è comminata dalla norma soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile. Nel pervenire a tali conclusioni, l'Agenzia richiama alcune precedenti pronunce (Circolare del 25 gennaio 1999, n. 23/E e Circolare del 30 novembre 2000, n. 222/E). Quest'ultima pronuncia, in particolare, rifacendosi alla Cassazione, sentenza 2 ottobre 1996, n. 8602, precisa che *"nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione ... deve ammettersi la possibilità di scomputare dall'imposta dovuta non solo i versamenti eventualmente eseguiti e le imposte detraibili ... ma anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, previa annotazione nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso D.P.R. n. 633"*.

LA RATIO DEL RECUPERO DEL CREDITO

Occorre riconoscere che la condivisibile pronuncia dell'Agenzia poggia, seppure indirettamente, su basi normative solide, oltre che su un principio di equità.

Ed infatti, l'art. 55, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 (decreto Iva) il quale prevede la possibilità, in caso di omessa dichiarazione Iva, di effettuare accertamento induttivo, dispone che *"in tal caso ... sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte*

deducibili ai sensi dell'articolo 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33".

Dunque, quel che conta è ciò che risulta dalle scritture contabili iva e, in particolare, ciò che è riportato nelle liquidazioni periodiche (mensili o trimestrali). Tale principio è stato anche confermato dalla Corte di Cassazione, con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602, la quale ha aggiunto che se così non fosse si creerebbe una ingiustificata disparità di trattamento, in danno del contribuente che abbia optato per la deducibilità del credito d'imposta nell'anno successivo, anziché per il rimborso immediato. Dunque, nel caso di accertamento induttivo, l'Ufficio Iva deve computare in detrazione non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte deducibili (ossia, l'Iva a credito esposta nelle fatture d'acquisto), risultanti dalle dichiarazioni mensili, come prescrive l'art. 55 del citato decreto, sicché il diritto alla detrazione viene meno solo per i crediti d'imposta relativi a operazioni non registrate o, comunque, non risultanti dalle liquidazioni periodiche. (cfr, sentenza n. 544 del 27 settembre 1996, depositata il 20 gennaio 1997).

GLI ASPETTI OPERATIVI

Con riferimento a quanto prospettato nella richiesta di parere, si fa presente che l'ufficio effettuerà una verifica analitica della contabilità Iva concernente il biennio in cui è stata omessa la dichiarazione. Infatti, il diritto alla detrazione è subordinato all'accertamento dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la dichiarazione Iva risulta omessa, a norma dell'art. 55 del D.P.R. n. 633 del 1972. Dunque, il diritto alla detrazione è ammesso purché l'esistenza del credito Iva sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attività di controllo dell'annualità per la quale la dichiarazione è stata omessa.

Occorre precisare per completezza di trattazione, ancorché la fattispecie non riguarda il caso prospettato, che laddove dovesse risultare scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del credito (vale a dire con la

dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto), il contribuente può solo recuperare il credito Iva attraverso il procedimento del c.d. rimborso anomalo di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Peraltro, è da ritenersi del tutto attuale la conclusione della Suprema Corte di Cassazione la quale, nella sentenza n. 16477 del 20 agosto 2004, ha stabilito che *"il termine decadenziale per la presentazione della domanda di restituzione dell'Iva risultante a credito non toglie, poi, che, ove si formi il silenzio rifiuto sulla domanda impeditiva della decadenza, inizi a decorrere, dalla data della sua formazione, cioè dalla scadenza del termine di 90 giorni, la prescrizione decennale ex art. 2946 del codice civile"* (cfr sentenza n. 16477 del 20 agosto 2004).

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

D.P.R. n. 633 del 1972 articoli 25, 27, 30, 33, 55; D.Lgs. n. 546 del 1992 - art. 21;
Codice Civile - art. 2946

PRASSI DI RIFERIMENTO

Circolare del 25 gennaio 1999, n. 23/E; Circolare del 30 novembre 2000, n. 222/E;
Risoluzione n. 74/E del 19 aprile 2007

GIURISPRUDENZA DI RIFERIMENTO

Cassazione, sentenza n. 544 del 27 settembre 1996; Cassazione, sentenza n. 8602 del 2 ottobre 1996; Cassazione, sentenza n. 523 del 3 luglio 2001; Cassazione, sentenza n. 16477 del 20 agosto 2004; Cassazione, sentenza n. 12012 del 29 marzo 2006; Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sentenza n. 93/9/04

Fondazione Studi
IL PRESIDENTE
Rosario De Luca

