

---

# La sorte dei crediti non dichiarati nell'anno in cui essi maturano: il caso dei crediti d'imposta e dichiarazione omessa

---

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 16 Ottobre 2012

se il contribuente ha omesso di dichiarare il credito d'imposta nel periodo in cui è maturato come può recuperarlo? Approfondiamo i casi di detraibilità del credito IVA maturato nell'anno in cui la dichiarazione risulta omessa, il trattamento della fattispecie in sede contenziosa, mediazione e conciliazione giudiziale, il riconoscimento dell'eccedenza a credito IRPEF, IRES, IRAP maturata nell'anno in cui la relativa dichiarazione risulta omessa. **Un utilissimo approfondimento a cura Dott.ssa Cristiana Marcellini, che ringraziamo per l'avvio della sua preziosa collaborazione con il Commercialista Telematico**

Con la Circolare 34 E del 6/8/2012 l'Agenzia delle Entrate ha preso posizione in merito alle cartelle di pagamento emesse ai sensi degli articoli 36 bis del D.P.R. 600/73 e 54 bis del DPR 633/72 con le quali l'Amministrazione Finanziaria recupera un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, qualora lo stesso sia maturato in un'annualità per la quale la dichiarazione risulta omessa. In particolare, seguendo l'orientamento della giurisprudenza prevalente, l'A.E. conferma la correttezza del recupero del credito e la debenza delle sanzioni e degli interessi come da cartella di pagamento. Consente, tuttavia, al contribuente che dimostri l'effettiva spettanza del credito attraverso la produzione della documentazione contabile il riconoscimento dello stesso previo pagamento delle sanzioni e degli interessi come indicati in cartella. Il contribuente, sempre previa dimostrazione dell'effettiva spettanza del eccedenza, può richiederne, altresì, il rimborso successivamente al pagamento dell'intero importo contestato in base all'interpretazione fornita nella stessa circolare (paragrafi, rispettivamente, 4 e 2) degli artt. 2, comma 7, del D.P.R. 322/1998 e dell'art. 30 del D.P.R. 633/72 art. 21 del DLgs 546/92. La medesima circolare attribuisce, inoltre, alla fase contenziosa particolare rilevanza, imponendo all'Ufficio Legale di procedere al controllo della documentazione in sede di mediazione o di conciliazione giudiziale.

**La circolare 34/E del 6 agosto 2012**

Il problema del riconoscimento dei crediti iva nelle ipotesi di omessa dichiarazione nell'anno cui gli stessi maturano, anche nel caso di corretta tenuta dei registri iva da parte del contribuente, è da sempre questione dibattuta in dottrina ed in giurisprudenza. Tenuto conto della rilevanza della materia, anche in termini economici, e sulla scorta della copiosa giurisprudenza, l'Agenzia della Entrate ha ritenuto di doversi pronunciare in tema di *“Riconoscimento delle eccedenze di imposta a credito maturate in annualità per le quali le dichiarazioni risultano omesse.”*

La circolare consta di 4 paragrafi che verranno di seguito analizzati seguendone lo schema al fine di chiarirne contenuti e portata.

## **1. Detraibilità del credito IVA maturato nell'anno in cui la dichiarazione risulta omessa**

### **1.2 La circolare 34: riconoscimento del credito dopo il pagamento della cartella. Il rimborso.**

Come rilevato nella circolare in commento, il sistema della liquidazione di cui agli artt. 36 bis del D.P.R. 600/73 (IIDD) e 54 bis del D.P.R. 633/72 (IVA), opera nel senso del controllo automatizzato delle dichiarazioni attraverso l'incrocio dei dati in esse presenti con quelli provenienti dalle precedenti dichiarazioni e dei versamenti risultanti all'Anagrafe Tributaria. Qualora il sistema rilevi la presenza di un credito dichiarato ma relativo ad un periodo d'imposta per il quale il contribuente ha omesso la presentazione della dichiarazione, l'eccedenza di imposta viene confermata attraverso la richiesta al contribuente stesso del pagamento del credito non spettante. Tra la presentazione della dichiarazione e la cartella decorre un lasso temporale medio di oltre un anno con la conseguenza che il contribuente, nel frattempo, potrebbe aver utilizzato il credito dichiarato in compensazione o averlo comunque riportato nelle dichiarazioni successive.

In quest'ottica l'Amministrazione non rettifica la dichiarazione ma richiede al contribuente il versamento dell'eccedenza non spettante maggiorata degli interessi e delle sanzioni di cui all'art. 13 del DLgs 471/97 (pari al 30% del maggior debito di imposta o della minore eccedenza detraibile), sanzione che viene ridotta ad un terzo nel caso di pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della cartella come statuito dall'art. 2, c. 2, del DLgs 462/97.

Con la circolare 34, l'Agenzia conferma, innanzitutto, l'operato degli Uffici *“nell'ambito della procedura di cui all'art. 54 bis del D.P.R. 633/72 che, è volta tra l'altro a correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni, che nel caso di specie risulta omessa”*. Tuttavia, in coerenza con il principio di neutralità che conforma la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, ciò non impedisce il rimborso dell'eccedenza medesima ex art. 21 del DLgs 546/92, nel caso in cui venga riscontrata l'effettiva spettanza del credito. Viene, peraltro, precisato che non è possibile compensare le maggiori somme oggetto di recupero con il credito eventualmente spettante.

La correttezza dell'operato dell'Amministrazione Finanziaria, nell'ottica della circolare n. 34, trae fondamento dal tenore letterale dell'art. 30 del D.P.R. 633/72, il quale testualmente afferma *“Se dalla dichiarazione annuale”* risulta una eccedenza di IVA detraibile *“il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione dell'attività”*. Con la conseguenza che il credito, per poter essere vantato, deve risultare dalla dichiarazione per il periodo d'imposta in cui lo stesso matura. Solo in questo caso l'eccedenza dichiarata può essere detratta nella dichiarazione dell'anno successivo ovvero richiesta a rimborso secondo le regole dettate dallo stesso art. 30.

A sostegno della posizione assunta, l'Agenzia delle Entrate cita numerose sentenze della Cassazione, sentenze che, come si avrà modo di chiarire in seguito, vanno tutte nel senso della indetraibilità del credito e della sua non compensabilità qualora l'eccedenza dichiarata sia stata maturata in un periodo d'imposta per il quale la dichiarazione risulti omessa. La giurisprudenza di legittimità, infatti, da anni afferma la correttezza dell'operato dell'Amministrazione Finanziaria all'atto della liquidazione della dichiarazione ex art. 54 bis del DPR 633/72 quando il contribuente espone un credito iva maturato in un anno per il quale è stata omessa la dichiarazione. Già con le sentenze n. 16257 del 23 luglio 2007 e 433 dell'11 gennaio 2008 la Corte Cass., Sez. tributaria, ha affermato il principio secondo cui il contribuente che non esponga il credito di imposta entro i limiti procedurali stabiliti, è escluso dalla possibilità di recuperare il credito stesso attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo d'imposta successivo, restandogli cioè aperta solo la possibilità di chiederne il rimborso. Sulla base di questo principio, l'Amministrazione può procedere al recupero dell'Iva erroneamente posta in detrazione ancorché il contribuente abbia il diritto di chiederne il rimborso successivamente al versamento delle somme contestate in cartella.

Anche se, come si avrà modo di esporre compiutamente nel paragrafo 2, in ottemperanza ad un generale principio di prevalenza della sostanza sulla forma, la stessa Agenzia in una lettera al quotidiano *Il Sole 24Ore*<sup>1</sup> ha dato la possibilità al contribuente di chiedere il riconoscimento del credito irrualmente detratto anteriormente alla scadenza dei termini per la presentazione del ricorso, previa dimostrazione dell'effettiva spettanza dello stesso.

Come confermato dalla recente sentenza n. 268 del 12 gennaio 2012, occorre distinguere il profilo della spettanza del credito rispetto alle modalità di riconoscimento dello stesso. Affermare che il contribuente che abbia omesso la dichiarazione per il periodo d'imposta nel quale il credito viene maturato non può recuperarlo esponendolo nella dichiarazione successiva e compensandolo con altre imposte dovute non significa disconoscere la spettanza nella sostanza del credito medesimo, purché esso emerga dalle scritture contabili. Tutto ciò conformemente ai principi di diritto comunitario, come affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 11 luglio 2002, C-62 Libereixim BV. La mancata esposizione dell'eccedenza d'imposta nella dichiarazione per l'anno in cui la stessa matura incide, infatti, esclusivamente sulle *“modalità di soddisfacimento del credito. (L'omissione) esclude il diritto di detrarre l'eccedenza nell'anno successivo, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, art. 30, comma 2, oltre a quello di chiederne il rimborso nelle ipotesi e nei limiti contemplati dai commi successivi dello stesso articolo (così correttamente Cass. n. 12041/2009), ma non implica che il contribuente, dopo aver versato somme obbiettivamente non dovute, perda*

*il diritto di chiedere la ripetizione dell'indebitato, entro i termini e alle condizioni di legge, in quanto la dichiarazione non assume valore confessorio e non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria.*

*Il punto essenziale è difatti rappresentato dalla insuperabile constatazione che il diritto al rimborso dell'eccedenza, non trattandosi di rimborso da indebitato, sebbene di restituzione soggetta a diverse formalità e a limiti temporali, deve considerarsi, finanche secondo il principio contenuto nell'art. 18, par. 4., della sesta direttiva Iva 77/388/CEE, una semplice modalità di soddisfacimento del credito d'imposta (v. Cass. n. 16257/2007), non residuale, ma di rango paritario a quello della detrazione.”*

D'altro canto una simile affermazione non appare in contrasto con quanto riconosciuto dall'Amministrazione Finanziaria nella citata lettera in tema di possibile riconoscimento del credito anteriormente alla scadenza del termine per la proposizione del ricorso, stante la necessaria definizione di interessi e sanzioni mediante versamento. Ciò in virtù dell'applicazione del più volte richiamato principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma.

## **1.2 Riconoscibilità del credito anteriormente al pagamento della cartella**

La lettura sistematica della circolare 34 imporrebbe la negazione di qualsivoglia riconoscimento del credito anteriormente alla definizione. Solo il pagamento delle somme contestate in cartella e soltanto successivamente ad esso, il contribuente potrebbe, infatti, ottenere il rimborso dell'eccedenza previa dimostrazione dell'effettiva spettanza della stessa. Resta, peraltro, salva la possibile impugnazione, in sede contenziosa, dell'atto.

Senonché l'amministrazione finanziaria, con una lettera al quotidiano il Sole 24 Ore, ha ampliato la portata della medesima circolare, attribuendo al contribuente la facoltà di richiedere al competente Ufficio Territoriale il riconoscimento del credito (sempre previa dimostrazione dell'effettiva spettanza dell'eccedenza) prima della scadenza prevista per il pagamento.

La contestazione che la stampa muoveva alla procedura prevista dalla circolare (vale a dire il necessario pagamento delle somme per, poi, procedere alla richiesta di rimborso) non risultava in linea con quanto voluto dalla stessa Agenzia in tema di prevalenza della sostanza sulla forma. In particolare, se da un lato veniva riconosciuta al contribuente la possibilità, anche in fase contenziosa, di dimostrare la effettiva spettanza del credito, dall'altra lo obbligava, proprio per questa ragione, all'impugnazione dell'atto onde evitare la lunga procedura del rimborso.

Con la nuova lettura data dalla stessa Agenzia alle previsioni di cui alla citata circolare avviene il superamento di quelli che erano gli effettivi limiti della procedura come delineata inizialmente.

Si resta, tuttavia, in attesa che l'Amministrazione Centrale detti le modalità procedurali da seguire nella fase pre-contenziosa, risultando estremamente difficile rispettare i tempi dettati dalla cartella per la concessione del beneficio delle sanzioni ridotte. D'altro canto Inoltre la scrivente ritiene che il controllo sulla effettiva spettanza del credito debba essere affidato al team rimborsi, trattandosi di controllo sostanziale e non meramente formale della documentazione contabile.

## 2. Trattamento della fattispecie in sede contenziosa

E' insita nel sistema, come delineato nelle circolare 34 in commento, l'esigenza che il contribuente dimostri l'effettiva esistenza di un'eccedenza di imposta nel periodo d'imposta per il quale ha omesso la dichiarazione al fine di poterne richiedere il riconoscimento.

Ecco la ragione per cui l'Agenzia delle Entrate individua le fasi della **mediazione** e della **conciliazione giudiziale** quali momenti risolutivi delle controversie che possano insorgere tra Amministrazione e contribuente in materia di liquidazione automatizzata della dichiarazione con esclusione del credito relativo ad un precedente periodo d'imposta per il quale la dichiarazione risulta omessa, momenti in cui è realmente possibile l'incontro tra l'esigenza dell'Agenzia di controllare la effettiva spettanza dell'eccedenza con quella del contribuente a vedersi riconoscere il credito.

D'altro canto, come ammesso dalla stessa Agenzia, *“Le fattispecie sopra descritte hanno dato origine ad un diffuso contenzioso, anche oggetto di istanze di mediazione in relazione a controversie di valore non superiore a 20.000,00 euro ai sensi dell'art. 17 bis del DLgs 546/1992, instaurato avverso la cartella di pagamento emessa dall'ufficio per il recupero del credito proveniente da dichiarazione omessa o avverso il diniego espresso o tacito sull'istanza di rimborso prodotta dal contribuente in relazione alle somme versate a seguito della comunicazione di irregolarità o della cartella di pagamento.”*

La circolare n. 34 entra, quindi, in concreto sulle modalità di difesa degli uffici nel caso in cui il contribuente eccepisca in sede contenziosa l'effettiva sussistenza del credito producendo la relativa documentazione, soffermandosi sui contenuti delle deduzioni dell'Ufficio Legale, il quale, *“dovrà sostenere anzitutto – secondo quanto sopra evidenziato – la legittimità dell'operato dell'ufficio ai sensi degli articoli 30 e 54 bis del D.P.R. n. 633/72, e l'irrilevanza della sussistenza o meno del credito rispetto al thema decidendum, relativo alla liquidazione delle imposte dovute in base ad una dichiarazione successiva. In subordine ed in via prudenziale, l'ufficio legale valuterà la sussistenza di elementi per contestare l'esistenza stessa del credito illegittimamente compensato ed eccepire in giudizio anche tale insussistenza, così da precludere un'eventuale pronuncia cieca la spettanza del diritto al rimborso.”*

Ovviamente, anche qualora il contribuente dimostri in giudizio la spettanza del credito, l'ufficio dovrà proseguire al fine di ottenere il pagamento delle sanzioni e dei maggiori interessi maturati, sempre ch  non si addivenga ad una soluzione della controversia in sede di mediazione o conciliazione giudiziale.

### 3. Mediazione e conciliazione giudiziale

In linea con quanto esposto nei paragrafi che precedono la circolare consente all'ufficio, sempre previo controllo circa la spettanza del credito, di definire le controversie mediante un **accordo di mediazione che preveda il riconoscimento del credito effettivamente spettante, qualora il contribuente riconosca a sua volta, la legittimit  delle sanzioni e degli interessi.**

Nel caso in cui venga raggiunto l'accordo di mediazione, inoltre, il contribuente avr  diritto di beneficiare della riduzione delle sanzioni al 40 per cento ai sensi dell'art. 48 del DLgs 546/92.

In buona sostanza, l'Amministrazione ritiene possibile scomputare dalle somme dovute in ragione della liquidazione automatizzata della dichiarazione, quelle relative al credito maturato nel precedente periodo d'imposta, ferma restando la debenza di sanzioni ed interessi e la volontaria produzione, da parte del contribuente, della documentazione idonea al controllo circa l'effettiva spettanza del credito nel periodo d'imposta nel quale esso   sorto.

Tuttavia, la stessa Amministrazione tutela la propria posizione<sup>2</sup> imponendo che, nell'accordo di mediazione, "i controlli eseguiti ai fini del riconoscimento dell'eccedenza a credito non esauriscono le attivit  di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria sull'annualit  per la quale la dichiarazione   presentata".

Con riferimento, poi, alle controversie aventi ad oggetto crediti superiori ad   20.000,00, per le quali la norma (art. 17 bis del D.Lgs. 546/92) non prevede mediazione, quanto affermato per la quest'ultima deve essere ritenuto applicabile in sede di conciliazione giudiziale.

### 4. Riconoscimento dell'eccedenza a credito IRPEF , IRES od IRAP maturata nell'anno in cui la relativa dichiarazione risulta omessa.

Da ultimo la circolare 34 si occupa anche dei crediti IIDD ed IRAP riportati dal contribuente nella relativa dichiarazione ma maturati in un periodo d'imposta per il quale la dichiarazione risulta omessa. Analogamente a quanto accade per l'iva, anche in questo caso in sede di liquidazione ex art. 36 bis del D.P.R. 600/73, l'eccedenza d'imposta

viene automaticamente confermata ma al contribuente viene richiesto il versamento delle somme riportate in eccedenza oltre che delle sanzioni e degli interessi maturati.

Al riguardo, la circolare cita l'art. 2, comma 7, del D.P.R. 322/1998 che afferma che le dichiarazioni dei redditi presentate con ritardo superiore a 90 giorni di considerano omesse *“ma costituiscono comunque titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta”*.

Ragionando *a contrario*, quindi, l'Agenzia delle Entrate, non essendo fatto alcun riferimento ai crediti indicati nella dichiarazione presentata in ritardo, gli stessi non possono essere riconosciuti a favore del contribuente, con conseguente recupero in capo allo stesso.

Ne discende che, anche in caso di eccedenze di IIDD ed IRAP dichiarate ma maturate in un periodo d'imposta per il quale la dichiarazione risulta omessa, valgono le medesime considerazioni già svolte per i crediti iva.

### **Osservazioni conclusive**

Come ampiamente illustrato nelle pagine che precedono, con la circolare 34 l'Agenzia delle Entrate si uniforma alla giurisprudenza prevalente, in parte superandola, ritenendo comunque spettante la detrazione del credito maturato in un'annualità per la quale è stata omessa la dichiarazione anche anteriormente alla definizione di interessi e sanzioni come contestati in cartella. In particolare, in contrasto con autorevole dottrina<sup>3</sup> (la quale, sulla scorta di quanto affermato nella Risoluzione 74 del 19 aprile 2007, ritiene comunque spettante la detrazione del credito maturato in un'annualità per la quale è stata omessa la dichiarazione può essere detratto con la dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui il credito matura) l'A.F. ha ritenuto comunque dovute le sanzioni per indebita detrazione d'imposta anche qualora risulti effettivamente spettante l'eccedenza d'imposta sulla scorta della documentazione contabile tenuta dal contribuente. Ciò in piena conformità con il principio di prevalenza della sostanza sulla forma verso il quale tutta la giurisprudenza si sta uniformando.

Altra questione ancora da risolvere è quella delle modalità procedurali, nonché dei termini con i quali l'Ufficio Territoriale deve procedere al riconoscimento del credito anteriormente alla scadenza dei termini. Se, infatti, il riconoscimento dell'eccedenza presuppone il controllo dei documenti dai quali la stessa deriva, appare estremamente complessa l'individuazione della disposizione sulla scorta della quale consentire all'Agenzia di procedere al controllo sostanziale fuori dei casi specificatamente disciplinati dall'art. 30 cit. Inoltre, con riferimento ai termini entro quale esperire un tale controllo, mancando una disposizione simile all'accertamento con adesione adottabile per la liquidazione formale, non risulta applicabile al caso di specie la sospensione dei termini ai sensi del DLgs 218/2000. Proprio in ragione di tali lacune, non ancora colmate nella prassi, alcuni Uffici continuano a negare il riconoscimento del credito se non in fase di rimborso o successivamente alla proposizione del ricorso.

Uno dei limiti della procedura della liquidazione automatizzata è, infatti, da ravvisarsi nella impossibilità di un contraddittorio sostanziale tra Amministrazione e contribuente. L'avviso bonario è una fase procedimentale volta solo alla eventuale correzione di errori quali, ad esempio, l'erronea indicazione nell'F24 del codice tributo o il riconoscimento di versamenti fatti ma relativi ad altro periodo d'imposta. Nessun potere è dato, in questa fase, all'amministrazione circa il controllo sostanziale di quanto dichiarato. In un tale contesto non esiste spazio per il contribuente per richiedere il riconoscimento dell'eccedenza d'imposta se non previo pagamento delle somme risultanti dalla cartella. Quella del rimborso, quindi, proprio in ragione delle norme che la regolano, è di per sé la procedura più idonea a tutelare gli interessi dell'amministrazione finanziaria. Non è, pertanto, difficile, comprendere le ragioni per le quali in alcuni casi l'ufficio preferisca che il contribuente proponga ricorso rispetto al doversi pronunciare sull'effettiva spettanza del credito in termini spesso assai brevi.

Assai differente è, infatti, la situazione che si delinea in fase contenziosa dove ambedue le parti appaiono egualmente tutelate. Anche in questo caso assai innovativa appare la circolare. Se da un lato essa impone agli uffici il riconoscimento dell'eccedenza qualora il controllo sostanziale ne evidenzi la spettanza, dall'altro attribuisce un ruolo nuovo al funzionario dell'Ufficio Legale il quale deve necessariamente ed indipendentemente dall'accoglimento della mediazione ovvero dall'espletamento del tentativo di conciliazione, controllare la sussistenza del credito recuperato con la cartella di pagamento.

In conclusione, l'Agenzia delle Entrate attraverso questa circolare se, da un lato, appare far prevalere la forma sulla sostanza sulla sorta di una rigidità del sistema tale da rendere necessario che il contribuente eserciti il proprio diritto al riconoscimento dell'eccedenza di imposta nella dichiarazione relativa al periodo in cui esso matura, dall'altro si apre al dialogo attraverso quanto affermato in materia di riconoscimento del credito anche anteriormente alla fase contenziosa. Un dialogo che consente a tutte le parti di soddisfare il proprio interesse. Resta, tuttavia, auspicabile un rapido intervento al fine di consentire l'effettiva attuabilità della disciplina dettata dalla circolare 34, così come interpretata dalla stessa amministrazione nella citata lettera diretta a Il Sole 24Ore, soprattutto in ragione della non applicabilità delle disposizioni previste per l'accertamento con adesione, stante la dichiarata natura non accertativa degli art. 36 bis del DPR 600/73 e 54 bis 633/72.

16 ottobre 2012

Cristiana Marcellini

1 Cfr Il Sole 24Ore del 10/08/2012, *"Per il credito dimenticato non serve la lite"*.

2 Si ricorda che il controllo effettuato in sede contenziosa è parziale e relativo alla sola spettanza del credito.

3 Cfr. T. Morina, in Il sole 24ore del 07/08/2012 *“Le omissioni costano più care”*, dove viene data particolare rilevanza all’aspetto delle sanzioni, secondo l’autore non dovute sulla scorta di una corretta interpretazione delle norme come emergente dalla lettura della risoluzione n. 74 del 2007, condurrebbe al riconoscimento del credito qualora risultante dalle liquidazioni periodiche anche in caso di omessa dichiarazione. Ciò in piena conformità al principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma. A ben guardare, come correttamente sottolineato dalla giurisprudenza di legittimità, la risoluzione 74 affronta il problema della spettanza del credito e dell’esistenza, nel caso di omissione della dichiarazione, di un obbligo, da parte dell’Amministrazione Finanziaria al controllo sostanziale ex art. 55 del D.P.R. 633/72 della medesima dichiarazione al solo fine di accertare la spettanza dell’eccedenza non dichiarata.

Altro è l’oggetto della circolare 34, la quale, pur ammettendo la possibile spettanza sostanziale del credito in oggetto, nega che questo possa inficiare i controlli effettuati attraverso il meccanismo della liquidazione automatizzata della successiva dichiarazione riportante, per la prima volta, una eccedenza maturata in un periodo precedente.