
Gli effetti dell'omessa dichiarazione IVA

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 15 Aprile 2013

analisi della recente giurisprudenza di Cassazione riguardante le contestazioni ai crediti IVA derivanti da dichiarazioni che risultano non presentate dai contribuenti

Con l'ordinanza n.5476 del 5 marzo 2013 la Corte di Cassazione, ribaltando la sentenza della CTR che aveva respinto l'appello delle Entrate (appello proposto contro la sentenza della CTP che aveva accolto il ricorso del contribuente, ed ha così annullato ruolo e cartella di pagamento relativi ad IVA) IRPEG per l'anno 2002, emessi a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione 2003 nella quale la parte aveva esposto il debito ma lo aveva compensato con un credito IVA di importo pari ad € 42.765,00 evidenziato nella dichiarazione dell'anno 2001 ma non riportato nella dichiarazione dell'anno 2002, la quale ultima era stata bensì presentata con modalità telematica ma era rimasta scartata dal sistema per una irregolarità relativa alla data – torna ad occuparsi del riporto del credito IVA.

Il principio espresso nell'ordinanza

La Corte ritiene che la censura delle Entrate sia manifestamente fondata, *“alla luce della costante e condivisibile giurisprudenza di questa Corte (per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3604 del 20/02/2006) secondo cui:”In tema di IVA, il contribuente che abbia versato un'eccedenza di imposta esponendo il relativo credito nella dichiarazione annuale di competenza, qualora ometta di inserire il credito stesso nella dichiarazione dell'anno successivo, perde il diritto ad utilizzare la procedura di recupero dell'imposta versata in eccedenza attraverso il meccanismo dei conguagli con eventuali somme da versare nell'anno successivo, procedura condizionata al puntuale rispetto delle modalità e delle scadenze indicate dalla legge, ma non perde il diritto alla detrazione, atteso che la decadenza dal diritto è comminata, dall'art. 28, quarto comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, soltanto per il caso in cui il credito (o l'eccedenza di imposta versata) non venga indicato nell'anno di competenza, e che caratteristica dell'istituto della decadenza è la salvezza – una volta per tutte – del diritto a seguito del compimento nei termini dell'attività richiesta da parte dell'interessato”.*

L'ultimo precedente

Con l'ordinanza n.17754 del 16 ottobre 2012 la Corte di Cassazione è intervenuta sulla detrazione dell'IVA a credito, non riportata nell'anno successivo, per mancata presentazione della dichiarazione annuale. Sulla base di principi desumibili da consolidato orientamento giurisprudenziale, qui richiamati, “è stato, in vero, affermato, in tema di I.V.A., che in caso di inosservanza dell'obbligo della dichiarazione annuale, al contribuente è preclusa, in forza della complessiva disciplina dell'imposta, la possibilità di recuperare il credito d'imposta maturato in detta annualità attraverso il trasferimento della correlativa detrazione nel periodo d'imposta successivo, pur se detto credito sia stato regolarmente annotato nella dichiarazione mensile di competenza; ciò fermo restando tuttavia, in applicazione del successivo art. 30 comma 2?, il diritto del contribuente al soddisfacimento del credito mediante rimborso (Cass. n. 20040/2011, n. 19326/2011, n. 16477/2004)”.

Il pensiero delle Entrate

Come è noto, con la circolare n. 34/E del 6 agosto 2012, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul riconoscimento delle eccedenze di imposta a credito maturate in annualità per le quali le dichiarazioni risultano omesse, modificando, di fatto, la posizione assunta nella R.M. n.74/2007.

Sul punto, il secondo comma dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che, “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 di attività”.

Sulla base della citata previsione normativa ne deriva che in caso di omessa dichiarazione annuale il contribuente non può riportare l'eccedenza di IVA detraibile nella dichiarazione dell'anno successivo (cfr. Corte di Cassazione, sentenza 4 maggio 2010, n.10674), nella quale si afferma che “l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale esclude implicitamente la possibilità di recuperare il credito maturato in ordine al relativo periodo d'imposta attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo di imposta successivo”. Negli stessi termini anche sentenza 12 gennaio 2012, n 268; 11 gennaio 2008, n. 433, né chiederne il rimborso nelle ipotesi regolate dall'articolo 30 medesimo.

Il credito, pertanto, non essendo stato dichiarato nell'anno in cui è maturato, non è utilizzabile in detrazione del debito d'imposta in una dichiarazione successiva, a nulla rilevando che lo stesso sia, in ipotesi, effettivamente maturato.

Nella fattispecie in esame, qualora venga riscontrata l'effettività del credito, il contribuente è ammesso al rimborso dell'eccedenza medesima, attraverso la procedura di cui all'art. 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (ai sensi dell'articolo 21, comma 2, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992 "*La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*").

È pertanto possibile che alla pretesa dell'Amministrazione, conseguente alla liquidazione della dichiarazione nella quale è stato riportato il credito maturato in un anno per il quale è stata omessa la relativa dichiarazione, faccia seguito il diritto del contribuente al rimborso del medesimo credito oggetto di recupero.

In sintesi ecco il nuovo quadro che si presenta al contribuente:

- il comportamento tenuto dal contribuente (omessa dichiarazione IVA e detrazione in una successiva dichiarazione del credito IVA non dichiarato) viola l'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972; si conferma, pertanto, la correttezza delle contestazioni, ai sensi dell'articolo 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'utilizzo dei crediti originatisi in annualità per le quali sia stata omessa la dichiarazione;
- il credito maturato in un'annualità per la quale non sia stata presentata la dichiarazione, se effettivamente esistente e spettante, potrà essere riconosciuto al contribuente (benché attenga ad una dichiarazione omessa); più precisamente, il contribuente sarà ammesso a presentare istanza di rimborso del credito, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, entro due anni dal pagamento degli esiti della liquidazione ovvero dell'esito del contenzioso relativo alla cartella di pagamento conseguente alla liquidazione stessa, favorevole all'Agenzia. In tal caso, il rimborso sarà erogato solo dopo aver riscontrato l'effettiva spettanza del credito.

Resta inteso che, allo stato, le compensazioni tra le somme oggetto di recupero ed il credito eventualmente spettante non sono compatibili con il procedimento di liquidazione di cui all'articolo 54-*bis* citato.

L'apertura offerta dalla circolare investe, invece, l'ipotesi di mediazione, rilevando che le controversie in esame possano essere definite mediante un accordo di mediazione che preveda il riconoscimento del credito effettivamente spettante, qualora il contribuente riconosca a sua volta la legittimità delle sanzioni e degli interessi iscritti a ruolo.

Nel caso in cui venga raggiunto l'accordo di mediazione, inoltre, il contribuente avrà diritto a beneficiare della riduzione delle sanzioni al 40 per cento ai sensi dell'[art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992](#).

In sostanza, posto che il pagamento dell'imposta liquidata dà diritto al contribuente di presentare istanza di rimborso "anomalo" nel termine biennale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, si ritiene possibile in mediazione "scomputare", dalla somma originariamente richiesta in pagamento al contribuente, l'eccedenza di IVA detraibile riconosciuta spettante.

Considerato che il diritto di credito emerge solo in fase di mediazione, non possono essere riconosciuti interessi a favore del contribuente.

Nell'accordo di mediazione dovrà altresì evidenziarsi che i controlli eseguiti ai fini del riconoscimento dell'eccedenza a credito non esauriscono le attività di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria sull'annualità per la quale la dichiarazione risulta omessa.

Le medesime considerazioni fin qui svolte in relazione alle istanze di mediazione presentate dai contribuenti avverso le cartelle di pagamento, si possono ritenere valide anche in ordine alla possibilità di definire in sede di conciliazione giudiziale le controversie di valore superiore a 20.000 euro, per le quali l'istituto della mediazione non trova applicazione.

15 aprile 2013

Francesco Buetto