

IL CREDITO IVA IN CASO DI DICHIARAZIONE OMESSA
Gli ultimi chiarimenti in relazione alle sentenze della Corte di Cassazione
n. 27587/2011 e n. 268/2012

di Fabio Balestra

La dichiarazione annuale IVA

Attraverso la dichiarazione annuale IVA il contribuente liquida definitivamente l'imposta per l'anno di riferimento; essa deve essere presentata esclusivamente per via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo (per l'anno 2011 entro l'1/10/2012 visto che il 30/9 cade di domenica ed è espressamente previsto che i termini di presentazione che scadono in giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo).

Va inoltre ricordato che la **presentazione entro il 29 febbraio 2012 della dichiarazione IVA comporta l'esonero dalla presentazione della Comunicazione dati IVA** relativa al 2011.

La dichiarazione può essere presentata in forma unificata (all'interno del modello UNICO) o autonoma, in particolare sono tenuti alla presentazione **in forma autonoma**:

- Società di capitali e gli enti soggetti a IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- Soggetti, diversi dalle persone fisiche, con periodo d'imposta chiuso prima del 31 dicembre;
- Società controllate o controllanti, che partecipano alla liquidazione IVA di gruppo;
- Soggetti risultanti da operazioni straordinarie o altre operazioni sostanziali soggettive, tenuti a presentare la dichiarazione IVA per conto dei soggetti estinti;
- Curatori fallimentari e commissari liquidatori per le dichiarazioni presentate per conto dei soggetti falliti o sottoposti a procedura di liquidazione coatta amministrativa;
- Soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale;
- Soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata, in quanto titolari di redditi per i quali non sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP.

La dichiarazione annuale IVA in forma autonoma può essere presentata **a decorrere dall'1/2/2012**.

Non sono tenuti a presentare la dichiarazione i contribuenti:

- Che hanno registrato solo operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972;
- Che hanno effettuato solo operazioni esenti, avvalendosi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione ex art. 36-bis del D.P.R. 633/1972;
- Produttori agricoli esonerati dagli adempimenti ai sensi dell' art. 34 del D.P.R. 633/1972;
- Esercenti attività di organizzazione di giochi e intrattenimenti, che non hanno optato per l'applicazione dell'IVA "normale";
- Imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda e non esercitano altra attività;
- Associazioni sportive, Onlus e pro-loco che applicano l'IVA ai sensi della L. 398/1991.

Il contribuente può rivolgersi, per la **trasmissione telematica della dichiarazione**, agli intermediari abilitati di cui all'art. 3, co. 3 del D.P.R. 322/1998.

Il mancato rispetto dei termini di presentazione può portare a tre casi:

- **Dichiarazione tempestiva:** le dichiarazioni presentate entro i termini ma successivamente scartate, si considerano tempestive se ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla comunicazione telematica dell'avvenuto scarto da parte dell'Agenzia;
- **Dichiarazione tardiva:** dichiarazione presentata con ritardo non superiore a 90 giorni rispetto alla scadenza;
- **Dichiarazione omessa:** dichiarazione presentata con ritardo superiore ai 90 giorni; viene inoltre considerata omessa la dichiarazione non sottoscritta se il contribuente non provvede alla sottoscrizione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

DICHIARAZIONE OMESSA

Dichiarazione non presentata
Dichiarazione presentata con ritardo superiore ai
90 giorni
Dichiarazione non sottoscritta se non si provvede
alla sottoscrizione entro 30 giorni dall'invito
da parte dell'Agenzia

E' poi possibile la presentazione di **dichiarazioni integrative e correttive nei termini**.

In particolare è prevista la c.d. **dichiarazione correttiva nei termini** cioè una nuova dichiarazione inviata entro i normali termini di scadenza che va a sostituire quella presentata validamente in precedenza senza nessuna sanzione per il contribuente.

La dichiarazione integrativa “a favore” è poi presentabile anche in caso di scadenza dei termini, ma entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione successiva (risulta comunque necessario l'aver presentato validamente ed entro i termini la dichiarazione che si vuole rettificare).

Da ultimo è data la possibilità di presentare **dichiarazione integrativa “a sfavore”** entro il 31 dicembre del quarto anno successivo la presentazione della dichiarazione rettificata.

Il rimborso dell'IVA annuale

Il credito emergente dalla dichiarazione IVA 2012 presentata può essere chiesto a rimborso sin da febbraio, previa compilazione del quadro VR presentando la dichiarazione IVA in forma autonoma.

Il rimborso può comunque essere richiesto anche all'interno del modello UNICO entro l'1/10/2012.

Ricorda!!

I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il credito IVA **possono presentare “in via anticipata” la dichiarazione in forma autonoma**, a decorrere dall'1.2 di ciascun anno. Ciò è consentito anche nel caso in cui l'importo del credito risultante dalla dichiarazione IVA sia inferiore o pari a € 10.000. Infatti la compensazione del credito IVA 2011 per importi superiori a € 10.000 è possibile a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione del mod. IVA 2012.

La richiesta di rimborso può avvenire solo in presenza di particolari **requisiti**, in primo luogo il credito deve essere superiore a 2.582,28 euro e occorre inoltre che si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

- Cessazione di attività nel corso dell'anno precedente;
- Aliquota mediamente applicata sugli acquisti superiore a quella mediamente applicata sulle operazioni attive maggiorata del 10%;
- Aver effettuato operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% del totale delle operazioni effettuate nel periodo d'imposta;
- Aver effettuato prevalentemente operazioni non soggette all'imposta rispetto all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate;
- Risultanza di eccedenze a credito dalle dichiarazioni relative agli ultimi 3 anni, il rimborso spetta per il minore degli importi detraibili anche se inferiore a 2.582,28 euro;
- Limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- Condizioni previste dall'art. 17, co. 2 del D.P.R.633/1972.

La dichiarazione omessa: detrazione o rimborso?

In primo luogo è opportuno ricordare che **la mancata presentazione della dichiarazione espone il contribuente all'accertamento induttivo** attraverso il quale l'Ufficio determina la base imponibile e l'aliquota applicabile sulla base di dati e notizie comunque raccolti, giungendo così ad una ricostruzione extra-contabile di tali valori.

Sull'Ufficio grava l'onere di dimostrare che sussistono i presupposti per l'applicazione dell'accertamento in forma induttiva mentre il contribuente ha l'onere di provare il diverso ammontare dell'imposta.

La Corte di **Cassazione** è recentemente intervenuta, riguardo alla sorte dell'eccedenza a credito IVA in caso di dichiarazione omessa, con **due sentenze: la n. 27587 del 20 dicembre 2011 e la n. 268 del 12 gennaio 2012.**

In entrambe queste sentenze la Suprema Corte ha ribadito che **il credito IVA, non esposto nella dichiarazione IVA annuale, compreso il caso in cui la stessa risulti omessa, non è detraibile per la sua eccedenza nell'anno successivo**, anche se tale eccedenza risulta dalle liquidazioni periodiche.

Nota bene

In particolare, nella sentenza n. 27587/2011, i Supremi giudici non hanno ritenuto applicabile il principio di prevalenza della sostanza sulla forma affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee in quanto, pur disconoscendo il diritto alla detrazione, la normativa nazionale prevede la possibilità di richiedere il rimborso dell'eccedenza a credito.

Ed è proprio questo il secondo punto fondamentale affrontato dalle due recenti sentenze, **in caso di omessa dichiarazione IVA è ammissibile esclusivamente l'istanza di rimborso dell'eccedenza**, ferma restando la presenza dei presupposti per tale azione.

La Cassazione ha sottolineato che la mancata esposizione del credito nella dichiarazione annuale **non comporta la decadenza del diritto sull'eccedenza (che deve comunque risultare dalle scritture contabili)**, ma che viene semplicemente **escluso il diritto alla detrazione** nell'anno successivo mentre **permane il diritto al rimborso**, ed in particolare tale diritto risulta in tal caso di rango primario e non residuale a quello della detrazione.

Nota bene

Risulta importante sottolineare che in questo caso l'azione di rimborso di cui si può avvalere il contribuente non è quella prevista dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972 (esposta nel paragrafo precedente), che è condizionata dall'aver presentato validamente la dichiarazione, ma **quella derivante dall'applicazione dell'art. 38 D.P.R. 602/1973 con il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento non dovuto**.

EFFETTI DICHIARAZIONE IVA OMESSA

Determinazione di base imponibile ed aliquota su base induttiva

Eccedenza a credito _ impossibilità di portarla a detrazione nell'anno successivo
_ possibile presentazione di istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. 602/1973

L'intervento dell'agenzia

In passato l'Agenzia delle Entrate con la **R.M. n. 74/2007** aveva espresso anche parere difforme, affermando che in caso di dichiarazione omessa **l'eccedenza a credito può comunque essere portata a detrazione entro il secondo anno successivo** a quello in cui il diritto è sorto, previo accertamento dell'esistenza della stessa da parte dell'Ufficio (resta comunque fermo il diritto al rimborso "anomalo" ex art. 21 D.lgs. 546/92).

Si viene a creare però un problema di scarto temporale in quanto il diritto alla detrazione ha scadenza biennale mentre l'attività di controllo dell'Ufficio può essere svolta dallo stesso entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

L'intervento della C. T. R. Lombardia

Si segnala poi una recente **sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, n. 15/56/11 dell'8 febbraio 2011**, che afferma che il diritto alla detrazione permane in capo al contribuente anche in caso di dichiarazione omessa e che l'Agenzia, in sede di contraddittorio, deve offrire al contribuente la possibilità di fornire la prova dell'esistenza del credito (a prescindere dall'avvenuto o meno accertamento dell'Ufficio nel termine quinquennale).

**DETRAZIONE DELL'ECCEDENZ A CREDITO
RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE OMESSA**

PRO_ Risoluzione Agenzia delle Entrate n.74/2007
_ Sentenza C. T. Reg. Lombardia n. 15/56/11 2011

CONTRO_ Sentenze Corte di Cassazione n. 27587/2011
e n. 268/2012

Conclusioni

Si pensi infine al caso particolare di dichiarazione “ultratardiva” (presentata oltre 90 giorni dai termini) a seguito dell’invio della quale il **contribuente proceda comunque alla compensazione dell’eccedenza** a credito.

Il più probabile effetto sarà il disconoscimento della suddetta compensazione con l’invio di cartella di pagamento per la compensazione che non trova riscontro in una dichiarazione validamente presentata.

In conclusione si può ritenere che sia percorribile, in linea interpretativa, la scelta di portare a detrazione l’eccedenza derivante da dichiarazione omessa (o tardivamente presentata), senonchè occorre tener ben presente che tale condotta sarà contestata dall’Agenzia attraverso controlli automatizzati.

Nessun dubbio invece riguardo all’istanza di rimborso che è sempre ammessa e rappresenta senza dubbio il comportamento più prudente.

19 marzo 2012

Fabio Balestra