

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 19/04/2007 n. 74

## Oggetto:

Decadenza dal diritto alla detrazione credito IVA nel caso di mancato riporto del credito nelle dichiarazioni annuali successive, ovvero nel caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione annuale

## Testo:

Alcune Direzioni Regionali hanno interpellato la scrivente in ordine alla possibilita' di computare in detrazione l'eccedenza di credito IVA, correttamente esposta nella dichiarazione annuale relativa all'anno in cui la stessa e' maturata, e non riportata nelle dichiarazioni successive perche' omesse.

E' stato chiesto, altresì, se l'eccedenza di credito IVA, maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale IVA risulta omessa, sia ancora detraibile mediante la sua indicazione nella prima dichiarazione correttamente presentata ovvero se possa essere recuperata solo attraverso la procedura del rimborso c.d. anomalo di cui all'articolo 21, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Crediti IVA non riportati nelle dichiarazioni annuali successive a quella in cui sono maturati

Con riguardo al quesito concernente l'esercizio del diritto alla detrazione del credito IVA maturato in un determinato anno, esposto nella relativa dichiarazione annuale e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ed in seguito riportato in una dichiarazione che risulta omessa, e' consolidato il principio, piu' volte affermato dalla Corte di Cassazione, "...in forza del quale, 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..." (cfr sentenza n. 12012 del 29 marzo 2006, dep. il 22 maggio 2006), "...in quanto la decadenza (n.d.r."del diritto alla detrazione") e' comminata dalla norma (cfr articolo 28 del DPR n. 633 del 1972 allora vigente) soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile" (cfr sentenza n. 523 del 3 luglio 2001, dep. 18 gennaio 2002).

A supporto di tale tesi e' utile richiamare i principi contenuti nell'articolo 1, comma 2, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 443, recante norme in materia di rimborsi IVA, che prevede la possibilita' di utilizzazione di crediti chiesti a rimborso e denegati dall'Ufficio perche' non riportati dal contribuente nelle dichiarazioni degli anni successivi, cio' significando che il credito, se correttamente maturato ed indicato nella prima dichiarazione utile, non va perduto (cfr circolare 28 maggio 1998, n. 134).

La scrivente e' dell'avviso che alle medesime conclusioni possa giungersi nel caso in cui la dichiarazione dell'annualita' successiva sia stata omessa.

Si rammentano, inoltre, le disposizioni contenute nell'articolo 55, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 - disciplinante l'accertamento induttivo - secondo cui "se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto puo' procedere in ogni caso" all'accertamento induttivo; "in tal caso... sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33".

Relativamente a tale disposizione, la Corte di Cassazione, con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602, ha affermato che "la norma ... con l'avverbio 'soltanto', implicante il diniego di detrazioni diverse da quelle elencate, sanziona l'omissione della denuncia annuale con la perdita dei crediti che

non siano compresi nelle suddette "fotografie" periodiche ....

La possibilita' di cogliere, nella menzionata espressione delimitativa, un'implicita esclusione anche della detraibilita' della "IVA a credito" maturata nell'anno precedente trova ostacolo nella stretta inerenza dell'articolo 55 al calcolo dell'imposta per il periodo al quale l'accertamento induttivo si riferisce; da questo calcolo esula la problematica della persistenza o dell'estinzione di una posizione creditoria in precedenza insorta, la quale non incide sull'entita' del debito riscontrato dall'ufficio in assenza della dichiarazione, ma rileva nella fase ulteriore della quantificazione delle somme da versare in concreto, dopo eventuale compensazione.

Una difforme lettura della disposizione, peraltro, sarebbe introduttiva d'ingiustificata disparita' di trattamento, in danno del contribuente che abbia optato per la detraibilita' del credito d'imposta nell'anno successivo, anziche' per il rimborso immediato ....

In conclusione, si deve ritenere che l'inottemperanza all'obbligo della dichiarazione annuale espone il contribuente all'accertamento induttivo, e gli preclude la facolta' di portare in deduzione l'IVA versata nel relativo periodo su acquisti di beni o servizi, se non registrata nelle liquidazioni mensili o trimestrali, ma non lo priva del diritto di scomputare dalle somme dovute in base a tale accertamento il credito che abbia maturato nel periodo anteriore, e per il quale abbia chiesto la successiva detrazione, ai sensi dell'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972".

La Suprema Corte ammette, quindi, l'utilizzo del credito di un'annualita' precedente anche in caso di successiva dichiarazione omessa, e cio' sulla base della norma contenuta nell'articolo 55 del dPR n. 633, ancorche' tale norma non contempli espressamente, tra gli importi detraibili, i crediti derivanti da precedenti annualita'.

Ma v'e' di piu': l'articolo 5, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 - introdotto successivamente alla riferita sentenza e disciplinante le violazioni relative alla dichiarazione IVA - stabilisce che in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale "per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non e' stato chiesto il rimborso, nonche' le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite".

Tale norma, in sostanza, completa la disposizione contenuta nell'articolo 55 del dPR n. 633, ammettendo espressamente l'utilizzo del credito, indicato in dichiarazione e richiesto in detrazione in una successiva annualita' per la quale non e' stata presentata la dichiarazione Iva annuale.

Siffatta interpretazione e' contenuta nella circolare del 25 gennaio 1999, n. 23, la quale ha chiarito che la disposizione prevista all'articolo 5 del d.lgs. n. 471 "che, sotto certi aspetti, va considerata integrativa di quella contenuta nell'articolo 55, primo comma, del D.P.R. n. 633, nel prevedere espressamente la detraibilita' del credito dell'anno precedente riportato a nuovo, recepisce il recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione, desumibile dalla sentenza 2 ottobre 1996, n. 8602".

Una conferma di tale orientamento e' fornita dalla circolare del 30 novembre 2000, n. 222 che, riprendendo anch'essa il contenuto della sentenza n. 8602 della Suprema Corte, ha chiarito che "nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione ... deve ammettersi la possibilita' 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".

In conclusione, alla luce della giurisprudenza e della prassi sopra richiamate, se, ad esempio, il contribuente nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2003 ha optato per il computo in detrazione del credito d'imposta nell'anno successivo, ai sensi dell'articolo 30 del dPR n. 633, e poi ha omesso di presentare le dichiarazioni IVA relative agli anni 2004 e 2005 (ovvero le ha trasmesse oltre 90 giorni dal termine ultimo di presentazione), il credito medesimo potra' essere detratto nelle liquidazioni periodiche degli anni successivi, e l'eventuale eccedenza

residua potra' essere indicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno 2006; cio' a condizione che il predetto credito sia stato correttamente utilizzato nelle liquidazioni periodiche IVA ovvero nel modello F24, se utilizzato in compensazione con altre imposte o contributi.

. Crediti IVA emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive oltre i termini

Una considerazione a parte richiedono i crediti, maturati nel corso degli anni per i quali la relativa dichiarazione annuale IVA e' stata omessa, o e' da considerarsi omessa perche' presentata oltre i novanta giorni, crediti poi indicati nella prima dichiarazione annuale correttamente presentata.

In particolare, sono stati sollevati alcuni dubbi sulla possibilita' di intraprendere, su richiesta del contribuente, l'attivita' di accertamento induttivo di cui all'articolo 55 del dPR n. 633 del 1972, al fine di determinare l'esatto ammontare del credito non dichiarato. In particolare, taluni sono dell'avviso che la procedura di controllo di cui all'articolo 55 del citato dPR n. 633 del 1972, sia un "potere" concesso all'Amministrazione finanziaria che, come tale, non puo' essere tramutato in un "obbligo" al solo scopo di determinare il credito spettante al contribuente fine di riconoscerne il diritto al rimborso o alla compensazione.

Al riguardo si osserva che le considerazioni della Corte di Cassazione contenute nella sopra richiamata sentenza n. 523 del 2001, possono tornare utili anche con riferimento ai crediti IVA per i quali la relativa dichiarazione annuale e' stata omessa, tenendo conto, altresì, delle citate disposizioni di cui all'articolo 55 del dPR n. 633 del 1972 in materia di accertamento induttivo, nonche' di quelle di cui all'articolo 8, comma 3, del dPR n. 322 del 1998 (che ha sostituito l'articolo 28 del dPR n. 633) e del richiamo ivi contenuto al termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del dPR n. 633.

Dalla lettura congiunta degli articoli 8 del dPR n. 322 del 1998 e 19 del dPR n. 633 del 1972, infatti, e' possibile desumere che la decadenza del diritto alla detrazione ricorre soltanto nel caso in cui il medesimo non e' esercitato "al piu' tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione e' sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo". A tal riguardo, la Corte di Cassazione ha, infatti, stabilito che la decadenza "...si verifica, secondo quanto dispone il quarto comma dell'art. 28 del D.P.R. n. 633/1972, solo quando la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. E il concorso di entrambe le circostanze...si giustifica col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti d'imposta che avrebbero dovuto essere indicati nei mesi di competenza. La sanzione della decadenza non puo' essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia stata regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti, invece, dalla dichiarazione annuale, della quale sia stata omessa la presentazione, poiche', nel caso di accertamento induttivo, l'Ufficio IVA deve computare in detrazione non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte detraibili, risultanti dalle dichiarazioni mensili, come prescrive l'art. 55 del citato decreto, sicche' 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, dep. il 20 gennaio 1997).

Occorre, tuttavia, chiarire che il diritto alla detrazione e', in ogni caso, subordinato all'accertamento dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la dichiarazione IVA risulta omessa, a norma dell'articolo 55 del dPR n. 633 del 1972.

In altri termini il diritto alla detrazione e' ammesso purché l'esistenza del credito IVA sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attivita' di controllo dell'annualita' per la quale la dichiarazione e' stata omessa.

Si osserva, peraltro, che tale interpretazione non e' in contrasto con la sentenza della Corte di Cassazione n. 16477 del 20 agosto 2004, che "nell'ipotesi di omessa dichiarazione annuale dell'IVA" esclude che "il

credito IVA possa essere recuperato attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo di imposta successivo" e lascia al contribuente solo la possibilita' di richiedere il rimborso cd "anomalo" ai sensi dell'allora vigente articolo 16 del DPR 26 ottobre 1972 n. 636 (ora sostituito dall'articolo 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Le norme vigenti razione temporis, infatti, consentivano di esercitare il diritto alla detrazione entro il mese di competenza o, al piu' tardi, in sede di dichiarazione annuale (articolo 28, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, abrogato dall'articolo 9, comma 9 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, dal 22 settembre 1998). Avendo, il contribuente, omesso la predetta dichiarazione annuale e, quindi, essendogli interdetto il diritto alla detrazione, egli "poteva ottenere il pagamento del suo credito IVA solo attraverso il procedimento di rimborso" di cui al citato articolo 16 del DPR n. 636 del 1972, entro il termine decadenziale di due anni.

La pronuncia della Suprema Corte va considerata alla luce delle nuove scadenze entro cui puo' essere esercitato il diritto alla detrazione, come stabiliti dal combinato disposto degli articoli 8 del DPR n. 322 del 1998 e 19 del DPR n. 633 del 1972.

Cio' significa, in altri parole, che una volta scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del credito (ossia con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione e' sorto), il contribuente ha la possibilita' di recuperare il credito IVA solo attraverso il procedimento del c.d. rimborso anomalo di cui al citato articolo 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Come chiarito dalla Suprema Corte, infine, "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, cioe' dalla scadenza del termine di 90 giorni, la prescrizione decennale ex art. 2946 c.c.(cfr sentenza n. 16477 del 20 agosto 2004). In conclusione, la scrivente e' dell'avviso che l'eccedenza di credito IVA maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potra' essere computata in detrazione, al piu' tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione e' sorto - fermo restando il potere/dovere dell'ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attivita' di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale e' stata omessa, a norma del richiamato articolo 55 del DPR n. 633 del 1972. Il contribuente avra', comunque, sempre la possibilita' di richiedere la restituzione del credito IVA attraverso la procedura di rimborso di cui all'articolo 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, entro i termini ivi previsti.