



Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Roma, 25 giugno 2013

Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

OGGETTO: Riconoscimento delle eccedenze di imposta a credito maturate in annualità per le quali le dichiarazioni risultano omesse – Ulteriori chiarimenti

Con circolare n. 34/E del 6 agosto 2012, nell'ambito delle funzioni di indirizzo e coordinamento delle attività di accertamento e liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni, sono stati forniti chiarimenti in merito alle modalità ed alle condizioni per il riconoscimento, sulla base delle scritture e documenti contabili esibiti, delle eccedenze di imposta a credito maturate in annualità per le quali i contribuenti hanno omesso le dichiarazioni ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi o dell'Irap.

Con particolare riferimento all'IVA, la citata circolare n. 34 ha chiarito, sulla scorta della consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, che il credito IVA maturato in un'annualità per la quale sia stata omessa la relativa dichiarazione, non può essere utilizzato in detrazione nelle dichiarazioni successive, ai sensi dell'articolo 30 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, non rilevando la circostanza che lo stesso sia o meno effettivamente maturato.

Pertanto, all'utilizzo in detrazione del suddetto credito nelle dichiarazioni successive consegue, in sede di liquidazione ai sensi dell'articolo 54-*bis* del DPR n. 633 del 1972, l'emissione della comunicazione di irregolarità finalizzata al recupero del credito indebitamente fruito, oltre ai relativi interessi, e alla contestazione della conseguente sanzione, di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura del 30 per cento del maggior debito di imposta o della minore eccedenza detraibile, ridotta al 10 per cento in

caso di pagamento entro 30 giorni, come previsto dal comma 2 dell'articolo 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462.

Tuttavia, in coerenza con il principio di neutralità che ispira il sistema IVA, la citata circolare n. 34 ha chiarito che qualora venga definita l'obbligazione mediante il pagamento delle somme richieste dall'ufficio e il credito, ancorché non dichiarato, risulti effettivamente spettante, il contribuente è ammesso al rimborso dell'eccedenza medesima, attraverso la procedura di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Analoghe considerazioni sono espresse dalla citata circolare n. 34 in materia di imposte sui redditi e IRAP. In tale ambito, a fronte del recupero, operato ai sensi dell'articolo 36-*bis* del DPR n. 600 del 1973, in relazione al credito riportato nella dichiarazione successiva, ma derivante da una annualità per cui la dichiarazione è stata omessa, si afferma, conformandosi ai principi della circolare 4 maggio 2010, n. 23, la possibilità di riconoscere il diritto del contribuente al rimborso a seguito della definizione della pretesa in senso favorevole all'amministrazione.

Con specifico riferimento alla fase di mediazione di cui all'articolo 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, coerentemente con le finalità perseguite dal legislatore con tale istituto e in ossequio ai principi di economicità e speditezza dell'azione amministrativa, nonché alla fase di conciliazione disciplinata dall'articolo 48 del medesimo decreto, nel citato documento di prassi è stato precisato che è possibile – in luogo dell'effettuazione del pagamento seguito dalla presentazione di una istanza di rimborso nel termine biennale – “scomputare” direttamente dalla somma originariamente richiesta in pagamento al contribuente, l'eccedenza di credito riconosciuta spettante, ferma restando la debenza delle seguenti somme:

- ✓ interessi, correttamente applicati a seguito dell'omesso versamento delle imposte;
- ✓ sanzione nella misura del 40 per cento di quella originariamente applicata ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

* * *

Ciò premesso, dall'analisi dei flussi delle istanze di reclamo/mediazione nonché dei ricorsi presentati emerge un numero considerevole (ed in rilevante aumento rispetto al passato) di rinvii delle contestazioni in argomento al "contenzioso", nell'ambito del quale spesso si registra il riconoscimento della spettanza del credito sulla base della documentazione contabile esibita dal contribuente.

In sostanza, affluisce attualmente alla fase della mediazione o al contenzioso un numero rilevante di posizioni, che sembra opportuno – in ossequio ai più volte richiamati principi di efficienza, economicità e speditezza dell'azione amministrativa – definire tempestivamente in una fase antecedente, senza prefigurare il rinvio alla mediazione o al contenzioso come condizione utile per il riconoscimento del diritto di credito.

A tal fine, a seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità in esame, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia fondatamente ed effettivamente spettante, può attestarne l'esistenza contabile, mediante la produzione all'ufficio competente, entro il termine previsto dagli articoli 36-bis, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 (trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione), di idonea documentazione (ad esempio, con riferimento alle eccedenze IVA, mediante esibizione dei registri IVA e delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile).

Ferma restando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare le attività di controllo ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi o dell'Irap in merito alla dichiarazione omessa, anche al fine di accertare l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta, la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito pone il contribuente, ancorché tardivamente,

nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione.

In esito a tali verifiche, qualora riscontri l'esistenza contabile del credito, l'ufficio, analogamente a quanto previsto nella fase contenziosa, anziché richiedere l'effettuazione del pagamento seguita da un'istanza di rimborso, potrà "scomputare" direttamente l'importo del credito medesimo dalle somme complessivamente dovute in base alla originaria comunicazione di irregolarità e, conseguentemente, ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, emettere una "*comunicazione definitiva*" contenente la rideterminazione delle somme che residuano da versare a seguito dello scomputo operato.

Si ribadisce, in proposito, che – attesa la legittimità della comunicazione di irregolarità a fronte del comportamento omissivo del contribuente – sono comunque dovuti gli interessi e la sanzione contestata ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, sulla parte di credito effettivamente utilizzata.

Laddove il contribuente provveda a pagare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme medesime, potrà beneficiare della riduzione della predetta sanzione ad un terzo, ai sensi del citato comma 2 dell'articolo 2 del d.lgs. n. 462 del 1997.

Si precisa, infine, che l'appuramento dell'esistenza contabile del credito può essere effettuato esclusivamente dall'ufficio competente nei confronti del contribuente, che è, in tal modo, nella condizione di poter valutare l'opportunità di effettuare o segnalare tempestivamente all'ufficio controlli, eventuali riscontri sostanziali in merito all'effettiva esistenza del credito.

Il contribuente cui viene riconosciuto l'utilizzo dell'eccedenza a credito che si sarebbe dovuta esporre nella dichiarazione omessa, deve essere reso formalmente edotto che l'avvenuta dimostrazione dell'esistenza contabile del credito non preclude, in alcun modo, il potere dell'Amministrazione finanziaria

di controllare, ove lo ritenga opportuno e nei termini normativamente previsti, l'effettività sostanziale del credito medesimo ed eventualmente, procedere al recupero dello stesso con le relative ulteriori conseguenze sanzionatorie a suo carico.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA