

Risposta n. 449

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - liquidazione IVA di gruppo - versamento rateizzato dell'IVA periodica omessa - effetti sul credito annuale

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, in qualità di controllante, e la società [BETA], in qualità di controllata, nell'anno 2018 hanno optato per la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo disciplinata dall'articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e dalle disposizioni applicative di cui al D.M. 13 dicembre 1979.

Dalla liquidazione IVA del gruppo relativa al primo trimestre del 2018 è emerso un debito d'imposta che l'istante ha esposto nel modello di "Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA", omettendone, tuttavia, il versamento. Ciò ha comportato la notifica di una comunicazione di irregolarità ai sensi dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con la quale l'Agenzia delle entrate ha richiesto il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle relative sanzioni. Sulla base della comunicazione pervenuta, l'istante ha optato per

rateizzazione in cinque anni di quanto dovuto.

Nel quarto trimestre del 2018, per effetto del trasferimento dei crediti operato dalla società controllata, è emerso un credito IVA di gruppo che, pur risultando dalla relativa comunicazione della liquidazione periodica (cfr. quadro VP, rigo VP 14), non trova evidenza nel quadro VW del modello IVA 2019, riferito alla liquidazione di gruppo, attesa l'omissione del versamento relativo al primo trimestre 2018 (cfr. quadro VW del modello IVA 2019).

Considerato, inoltre, che le istruzioni alla compilazione della comunicazione delle liquidazioni periodiche prevedono l'indicazione al rigo VP9 *"credito anno precedente"* dell'ammontare del credito IVA *"risultante dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente"*, l'istante non può indicare detto credito neanche nella liquidazione periodica del gruppo relativa al mese di gennaio 2019 (e seguenti).

Ciò posto, si chiedono chiarimenti in merito alla possibilità di riportare al successivo periodo di liquidazione, e di utilizzare in compensazione interna (o "verticale"), il credito IVA emergente dall'ultimo mese/trimestre dell'anno 2018 che non può essere indicato nel modello di dichiarazione annuale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che nella fattispecie oggetto di interpello, pur rimanendo ferma la violazione connessa all'omesso versamento degli importi a debito scaturenti dalle liquidazioni periodiche (violazione che il contribuente sta regolarizzando con il versamento delle rate dovute), non dovrebbe essere precluso l'esercizio del diritto di detrazione poiché quest'ultimo interviene nel meccanismo applicativo dell'imposta e prescinde dai versamenti effettuati.

Pertanto, al fine di consentire la compensazione verticale immediata del credito del mese di dicembre 2018, tenuto conto della modulistica attualmente in uso, l'istante propone diverse modalità di compilazione della dichiarazione IVA annuale e delle

Comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA.

In particolare, l'istante propone di:

a) indicare nel campo 3 del rigo VW30 "IVA periodica versata" del modello IVA 2019 l'intero importo contestato nonostante siano state corrisposte solamente due rate al momento di presentazione della dichiarazione;

b) indicare nel primo modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA 2019, nel rigo VP8 "Credito periodo precedente", l'ammontare del credito IVA maturato l'anno precedente, al di là dei versamenti omessi; indicare nel primo modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA 2019, nel rigo VP11 "Crediti d'imposta", l'ammontare del credito IVA maturato l'anno precedente sebbene in tale rigo debba essere esposto "l'ammontare dei particolari crediti d'imposta utilizzati nel periodo di riferimento a scomputo del versamento, esclusi quelli la cui compensazione avviene direttamente nel modello F24".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 21-*bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, inserito dall'articolo 4, comma 2, del decreto-legge n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha previsto l'obbligo, per i soggetti passivi IVA, di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, con cadenza trimestrale, i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche effettuate.

A tal fine, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 58793 del 27 marzo 2017 è stato approvato il modello di "Comunicazione liquidazioni periodiche IVA", successivamente sostituito, a decorrere dalle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA relative al primo trimestre 2018, dal modello approvato con il provvedimento direttoriale prot. n. 62214 del 21 marzo 2018.

Resta fermo l'obbligo di procedere al versamento dell'imposta risultante dalle

liquidazioni periodiche, secondo quanto disposto dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 23 maggio 1998, n. 100. In particolare, detta norma, nel disciplinare i versamenti periodici IVA, dispone che, entro il giorno 16 di ogni mese, il contribuente *"[...] determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"* (cfr. comma 1). Entro il medesimo termine *"[...] il contribuente versa l'importo della differenza nei modi di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Se l'importo dovuto non supera il limite di lire cinquantamila, il versamento è effettuato insieme a quello relativo al mese successivo"* (cfr. comma 4).

Qualora non vi sia rispondenza tra i versamenti effettuati e le imposte risultanti dalle comunicazioni periodiche, l'Agenzia delle entrate, ai sensi del citato articolo 21-*bis* del decreto-legge n. 78 del 2010, mette a disposizione del contribuente le risultanze del controllo eseguito attraverso un'apposita lettera di invito alla *compliance*, affinché questi possa fornire i chiarimenti necessari, segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento. In assenza di regolarizzazione spontanea è attivato il controllo anticipato ai sensi dell'art. 54-*bis*, comma 2-*bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente invio di una comunicazione di irregolarità.

Poste tali premesse, l'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 - rubricato "Versamento di conguaglio e rimborso della eccedenza" - prevede che l'importo del credito IVA annuale sia pari alla differenza tra l'IVA periodica versata e l'IVA dovuta.

Infatti, la norma statuisce che *"se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'articolo 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, 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"*.

In linea con il dato normativo è il modello di dichiarazione IVA, in particolare, per quanto di interesse in questa sede, il quadro VW dedicato alle società che partecipano alla liquidazione dell'IVA di gruppo. Infatti, nella determinazione del credito IVA annuale da indicare nel rigo VW33 non vanno considerati i versamenti periodici omessi ma si tiene conto esclusivamente dell'IVA periodica versata, anche a seguito del ricevimento delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato ai sensi dell'articolo 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972. In quest'ultimo caso, se i versamenti sono effettuati in forma rateale, occorre indicare la quota parte d'imposta corrisposta fino alla data di presentazione della dichiarazione e comunque non oltre il termine ordinario previsto per la presentazione della stessa.

Il pagamento delle rate successive, nel corso degli anni corrispondenti al piano di rateazione, comporterà l'emersione di un credito IVA da indicare in un apposito campo della dichiarazione annuale di ciascun anno di riferimento. In buona sostanza, nell'ipotesi di rateazione degli esiti del controllo automatizzato derivanti dal mancato versamento dell'IVA periodica, il credito IVA da versamenti omessi si costituisce nel momento e nella misura in cui vengono eseguiti i pagamenti, anche se a distanza di anni. Non può, dunque, essere accolta alcuna delle soluzioni prospettate dall'istante.

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)