

RISOLUZIONE N. 6/E



Roma, 11 gennaio 2010

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Richiesta di rimborso IVA infrannuale – Periodo di riferimento con contabilità presso terzi – Art. 1, D.P.R. n. 100 del 1998

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 1, comma 3, del DPR 23 marzo 1998, n. 100, è stato posto il seguente

QUESITO

ALFA SRL (di seguito, istante), in persona del suo rappresentante legale p.t., fa presente che, avendo optato per l'affidamento a terzi della tenuta della contabilità, provvede alla liquidazione dell'IVA mensile applicando il regime previsto dall'articolo 1, comma 3, del DPR n. 100 del 1998.

L'istante vuole verificare l'esistenza dei presupposti per la presentazione della richiesta del rimborso IVA infrannuale (modello IVA TR), nonché l'ammontare rimborsabile.

Al riguardo, chiede di sapere se tale verifica – ad esempio, relativamente al primo trimestre – debba essere eseguita prendendo a riferimento i risultati delle liquidazioni mensili di dicembre, gennaio e febbraio - come vorrebbero le regole che disciplinano le ipotesi di contabilità detenuta presso terzi - o, se invece, occorra registrare le operazioni effettuate nel mese di marzo e verificare le condizioni e l'ammontare rimborsabile tenendo conto delle registrazioni effettuate nel trimestre gennaio, febbraio e marzo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ai fini della presentazione della richiesta del rimborso IVA infrannuale, l'istante ritiene di dover verificare il possesso dei requisiti previsti dall'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972, facendo riferimento, nell'esempio prospettato, alle liquidazioni calcolate e determinate sulle registrazioni effettuate per i mesi di dicembre, gennaio e febbraio. Lo stesso criterio dovrebbe poi valere anche per il trimestre successivo.

Invece, in sede di dichiarazione annuale, l'istante ritiene di dover tener conto esclusivamente delle operazioni attive e passive registrate nel periodo gennaio/dicembre, rideterminando, così facendo, l'ammontare del credito IVA. Se così non fosse, conclude infine l'istante, verrebbe vanificata l'agevolazione prevista per i contribuenti che optano per l'affidamento della contabilità a terzi, che - al pari dei soggetti che non hanno effettuato tale opzione - sarebbero tenuti a rispettare i termini ordinari per la registrazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che l'articolo 1, comma 1, del DPR 23 maggio 1998, n. 100, 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 esercita il diritto alla detrazione d'imposta ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972.

In altre parole, secondo quanto previsto dalla riferita disposizione normativa, i contribuenti con liquidazione mensile determinano l'IVA a debito o a credito di ogni mese, entro il giorno 16 del mese successivo, facendo riferimento all'imposta esigibile ed all'imposta detratta (previa registrazione nel registro degli acquisti) nel mese cui si riferisce la liquidazione.

Il successivo comma 3 del citato articolo 1, nel prevedere un diverso sistema di effettuazione delle liquidazioni IVA, dispone che il contribuente *"...che affida a terzi la tenuta della contabilità..., può fare riferimento, ai fini del calcolo della differenza di imposta relativa al mese precedente, all'imposta divenuta esigibile nel secondo mese precedente. Per coloro che iniziano l'attività, l'opzione ha effetto dalla seconda liquidazione periodica"*.

Al riguardo, è opportuno precisare che, per quanto concerne la determinazione dell'imposta, l'applicazione della norma citata non comporta un differimento dei termini di registrazione delle fatture, né, tantomeno, dell'esigibilità dell'imposta, ma soltanto una diversa base di calcolo dell'imposta (a debito o a credito) relativa a ciascuna liquidazione periodica (cfr. Cassazione, sentenza n. 21192 del 6 agosto 2008; n. 18676 dell'8 luglio 2008).

Infatti, come base di riferimento, deve essere considerata l'IVA divenuta esigibile nel secondo mese precedente a quello in cui si effettua la liquidazione, con un'eccezione nel solo primo anno di applicazione.

Allo stesso modo, occorre tener conto degli acquisti registrati nel medesimo periodo.

Pertanto, ad esempio, se un contribuente ha optato per la tenuta della contabilità presso terzi già a partire dall'annualità 2009 la liquidazione del mese di gennaio 2010 andava effettuata entro il 16 febbraio 2010, con riferimento alle operazioni attive e passive registrate nel secondo mese precedente, ossia dicembre 2009.

Tale sistema di calcolo determina uno sfasamento temporale - atteso che le liquidazioni effettuate nel corso dell'anno sono calcolate sulle registrazioni effettuate nel periodo dicembre - novembre - il che *"... può dare origine a un*

conguaglio d'imposta (a debito o a credito) in sede di compilazione della dichiarazione annuale IVA in quanto, in tale dichiarazione, devono essere comprese esclusivamente le operazioni effettuate dal 1° gennaio al 31 dicembre dell'anno.” (cfr. circolare n. 92 del 26 aprile 1999, punto 2.8).

Ciò premesso, ritornando alla fattispecie in esame - rimborsi IVA in relazione a periodi inferiori all'anno, nelle ipotesi di cui alle lettere a), b), c) ed e) del terzo comma dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972 - si è dell'avviso che, ai fini della determinazione dell'eccedenza IVA rimborsabile relativa, ad esempio, al primo trimestre, occorra fare riferimento alla differenza tra l'imposta esigibile relativa alle operazioni attive registrate nei mesi di gennaio, febbraio e marzo e all'imposta detraibile relativa agli acquisti registrati nello stesso periodo.

Del pari, alle medesime operazioni occorrerà fare riferimento ai fini della verifica dell'esistenza dei presupposti di cui all'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972.

Va da sé che il contribuente dovrà tener conto, nelle liquidazioni e nelle registrazioni successive, dell'eventuale sfasamento tra il totale degli importi effettivamente liquidati per il trimestre di riferimento e l'importo a credito risultante dalle operazioni registrate nel medesimo trimestre e chiesto a rimborso.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE