

Informativa per gli associati

Informativa n. 3
del 7 gennaio 2010

Limiti alla compensazione dei crediti IVA – Obbligo del visto di conformità sulla dichiarazione o della sottoscrizione dell'organo di controllo – Utilizzo dei sistemi telematici dell'Agenzia delle Entrate

1 PREMESSA

Al fine di contrastare il fenomeno delle compensazioni di crediti inesistenti, l'art. 10 del DL 1.7.2009 n. 78, convertito nella L. 3.8.2009 n. 102, ha introdotto alcuni vincoli in materia di compensazione nel modello F24 dei crediti IVA, a decorrere dall'1.1.2010, in particolare:

- la compensazione dei crediti IVA di importo superiore a 10.000,00 euro annui potrà essere effettuata solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale (modello TR) dalla quale emerge il credito;
- l'obbligo, per i soggetti che effettuano la compensazione di crediti IVA superiori a 10.000,00 euro annui, di utilizzare per la presentazione dei modelli F24 esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;
- l'utilizzo in compensazione di crediti IVA per importi superiori a 15.000,00 euro annui comporta altresì l'obbligo che la dichiarazione annuale IVA, dalla quale emerge il credito, rechi l'apposizione del visto di conformità c.d. "leggero" da parte di un soggetto abilitato (es. dottore commercialista o esperto contabile), oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandato il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* c.c. (es. Collegio sindacale), attestante la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Le novità in esame riguardano i soli crediti IVA che vengono utilizzati nel modello F24 in compensazione con altri debiti tributari o contributivi (c.d. compensazione "orizzontale" o "esterna").

Rimangono quindi ferme le precedenti disposizioni in relazione:

- alla compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA (c.d. compensazioni "interne" o "verticali");
- alla compensazione nel modello F24 degli altri crediti tributari (es. IRPEF, IRES e IRAP), ovvero contributivi (es. eccedenze di contributi INPS e di premi INAIL).

Di seguito si analizza tale disciplina, alla luce:

- del provv. Agenzia delle Entrate 21.12.2009, con il quale sono state definite le modalità attuative relative al suddetto obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;

- della circ. Agenzia delle Entrate 23.12.2009 n. 57, con la quale sono stati forniti chiarimenti in relazione al rilascio del suddetto visto di conformità o alla sottoscrizione dell'organo di controllo contabile.

2 APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ SULLA DICHIARAZIONE IVA

Al fine di compensare nel modello F24 crediti IVA di importo superiore a 15.000,00 euro annui, sulla dichiarazione annuale deve essere apposto il visto di conformità.

2.1 ESCLUSIONI DALL'OBBLIGO DEL VISTO

L'obbligo in esame non si applica in relazione alle:

- richieste di rimborso dei crediti IVA, sia annuali che infrannuali;
- compensazioni nel modello F24 di crediti IVA annuali per un importo non superiore a 15.000,00 euro annui;
- compensazioni nel modello F24 di crediti IVA infrannuali;
- compensazioni di crediti IVA annuali o periodici con i versamenti dovuti a titolo di IVA (c.d. compensazioni "interne" o "verticali").

2.2 SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Possono rilasciare il visto di conformità sulla dichiarazione IVA:

- gli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o in quello dei consulenti del lavoro, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- i soggetti iscritti alla data del 30.9.93 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- i responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-impresе, con l'esclusione dei contribuenti soggetti all'IRES (diversi dalle cooperative che fanno riferimento alle associazioni nazionali):
 - tenuti alla nomina del Collegio sindacale (es. spa, sapa, srl con determinati requisiti);
 - oppure ai quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore (es. con ricavi superiori a determinate soglie, inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta, periodo di non normale svolgimento dell'attività, ecc.).

Il visto di conformità non può quindi essere rilasciato da professionisti diversi da quelli sopra indicati, anche se sono abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (es. altri soggetti che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale, avvocati, dottori agronomi e dottori forestali).

Per poter rilasciare il visto di conformità, i suddetti professionisti (esclusi i responsabili dei CAF-impresе) devono essere iscritti in un apposito Elenco informatizzato tenuto dall'Agenzia delle Entrate, in seguito:

- alla presentazione alla Direzione regionale delle Entrate (DRE) competente di una specifica comunicazione;
- alla verifica della DRE dei requisiti richiesti.

Se l'iscrizione nel suddetto Elenco è già avvenuta in passato ai fini del rilascio del visto di conformità sui modelli UNICO o sui modelli 730, non occorre presentare una nuova comunicazione alla DRE e i visti possono essere rilasciati anche sulle dichiarazioni IVA.

2.3 PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE PREVENTIVA ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DA PARTE DEI PROFESSIONISTI CHE INTENDONO RILASCIARE I VISTI DI CONFORMITÀ

I professionisti che non sono ancora autorizzati a rilasciare il visto di conformità, in quanto non iscritti nell'apposito Elenco informatizzato, devono presentare una comunicazione alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate:

- territorialmente competente, in ragione del proprio domicilio fiscale;
- a mano o mediante spedizione con raccomandata con ricevuta di ritorno;
- indicando i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale, la partita IVA, il domicilio e gli altri luoghi in cui viene esercitata l'attività professionale.

A tale comunicazione devono essere allegate:

- la copia conforme della polizza assicurativa della responsabilità civile, prevista al fine di garantire ai propri clienti il risarcimento dei danni eventualmente provocati:
 - il cui massimale deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti e dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati e, comunque, non inferiore a 1.032.913,80 euro;
 - che non deve contenere franchigie o scoperti, salvo il caso in cui la società assicuratrice si impegni espressamente a risarcire il contribuente danneggiato, riservandosi la facoltà di rivalersi successivamente sul professionista per l'importo rientrante nella franchigia;
 - che deve prevedere, per gli errori commessi nel periodo di validità della polizza stessa, il totale risarcimento del danno denunciato nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto, indipendentemente dalla causa che ha determinato la cessazione del rapporto assicurativo;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'Ordine professionale di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza dei previsti requisiti di onorabilità, ad esempio:
 - non avere riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (c.d. "patteggiamenti"), per reati finanziari;
 - non avere procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
 - non avere commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e IVA;
 - non aver riportato condanne definitive per i delitti di associazione mafiosa, di peculato, di malversazione a danno dello Stato, di concussione, di corruzione, per altri delitti commessi con abuso dei poteri o con violazione dei doveri inerenti ad una pubblica funzione o ad un pubblico servizio;
 - non essere stati oggetto di applicazione, con provvedimento definitivo, di una misura di prevenzione in quanto indiziati di appartenere ad una delle associazioni mafiose.

Le predette dichiarazioni devono essere rese ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR 28.12.2000 n. 445, allegando la fotocopia di un documento d'identità del sottoscrittore.

2.3.1 Professionista associato

Nel caso in cui il professionista eserciti l'attività nell'ambito di un'associazione professionale (studio associato), nella predetta comunicazione devono essere indicati anche i dati dell'associazione di cui fa parte.

Tuttavia, l'abilitazione al rilascio dei visti di conformità è strettamente personale e non si estende agli altri professionisti associati, i quali, se intendono rilasciare i visti di conformità e sono in possesso dei previsti requisiti, devono presentare una autonoma comunicazione alla DRE.

2.3.2 Professionista che si avvale di società di servizi

Qualora, per lo svolgimento dell'attività, il professionista si avvalga di una o più società di servizi, la comunicazione deve comprendere anche le seguenti informazioni:

- denominazione o ragione sociale delle società di servizi;

- dati anagrafici dei soci e dei componenti del consiglio di amministrazione e, ove previsto, del Collegio sindacale, delle società di servizi;
- indicazione delle specifiche attività da affidate alle società stesse.

2.3.3 Comunicazione delle successive variazioni

Per mantenere la propria iscrizione nell'Elenco dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità, il professionista deve provvedere a comunicare alla DRE competente:

- qualsiasi variazione relativa alle informazioni o ai requisiti contenuti nella comunicazione preventiva, in particolare quelli riguardanti il rinnovo, l'adeguamento e il pagamento dei premi della polizza sulla responsabilità civile;
- entro 30 giorni da quando la variazione si verifica.

2.4 TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI E PREDISPOSIZIONE DELLA DICHIARAZIONE AI FINI DEL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Ai fini del rilascio del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili devono essere state predisposte e tenute dal professionista o dal CAF-imprese.

Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute:

- direttamente dallo stesso contribuente,
- ovvero da una società di servizi di cui uno o più professionisti possiedano la maggioranza assoluta del capitale sociale,

a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal CAF-imprese anche quando sono predisposte e tenute:

- direttamente dallo stesso contribuente,
- ovvero da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto a maggioranza assoluta dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni,

a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF stesso.

Scritture contabili tenute da un soggetto non abilitato al rilascio del visto

Nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente può comunque rivolgersi a un professionista abilitato o a un CAF-imprese, i quali sono tenuti a:

- svolgere i previsti controlli;
- predisporre la dichiarazione.

2.5 CONTROLLI DA EFFETTUARE PER RILASCIARE IL VISTO DI CONFORMITÀ

Ai fini del rilascio del visto di conformità sulla dichiarazione annuale IVA, deve essere verificata:

- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie;
- la corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione;
- la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Pertanto, il contribuente che intende ottenere il rilascio del visto di conformità deve esibire al professionista abilitato o al CAF la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione.

2.5.1 Controllo dei codici attività

Ai fini del rilascio del visto di conformità deve essere verificata la corrispondenza, con i dati risultanti dalla documentazione contabile:

- del codice di attività economica prevalente indicato nella dichiarazione IVA, in caso di contabilità unificata;
- dei codici di attività economica indicati nella dichiarazione IVA, in caso di contabilità separate.

2.5.2 Check list dei controlli di tipo documentale

Per rilasciare il visto di conformità, deve essere verificata la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare il credito IVA:

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
- presenza di operazioni non soggette all'imposta;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Credito IVA pari o superiore al volume d'affari

Nel caso in cui il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale risulti pari o superiore al volume d'affari, il rilascio del visto di conformità comporta l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Ai fini del computo dell'ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell'eventuale credito di anni precedenti non richiesto a rimborso né utilizzato in compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella dichiarazione presentata).

Credito IVA inferiore al volume d'affari

Qualora, invece, il credito IVA sia inferiore al volume d'affari, la verifica dovrà riguardare soltanto la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'imposta detratta nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Ad esempio, se l'ammontare complessivo dell'IVA detratta è di 100.000,00 euro, devono essere controllate tutte le fatture con imposta superiore a 10.000,00 euro.

Il soggetto che rilascia il visto di conformità deve conservare:

- la copia della suddetta documentazione;
- la *check-list* dei controlli svolti.

2.6 RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Il visto di conformità sulla dichiarazione annuale IVA viene rilasciato mediante l'indicazione, nell'apposito riquadro contenuto nel frontespizio del modello:

- del codice fiscale e della firma del professionista;
- ovvero del codice fiscale e della firma del responsabile del CAF-imprese, nonché del codice fiscale del CAF.

2.7 TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI CON VISTO DI CONFORMITÀ

Se il visto di conformità è apposto da un professionista, la trasmissione telematica della dichiarazione può essere effettuata anche da una società di servizi di cui uno o più professionisti possiedono la

maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Se il visto di conformità è apposto dal responsabile di un CAF-impresе, la trasmissione telematica della dichiarazione può essere effettuata anche da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF stesso.

2.8 REGIME SANZIONATORIO

L'infedele rilascio del visto di conformità è punito con la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro.

In caso di:

- ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta, a carico del professionista o del responsabile del CAF, la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità, per un periodo da uno a tre anni; si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione amministrativa;
- ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità.

I provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sono trasmessi agli Ordini professionali di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione, per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti di natura disciplinare.

3 SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA DA PARTE DEI SOGGETTI CHE ESERCITANO IL CONTROLLO CONTABILE

In alternativa al rilascio del visto di conformità, per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori a 15.000,00 euro annui, la dichiarazione annuale deve essere sottoscritta anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* c.c. (Collegio sindacale, revisore contabile o società di revisione).

3.1 ESONERO DA ADEMPIMENTI PRELIMINARI

Ai fini della sottoscrizione della dichiarazione IVA, i soggetti che esercitano il controllo contabile non devono porre in essere gli adempimenti preliminari previsti per il rilascio del visto di conformità, vale a dire:

- la stipulazione di un'apposita polizza assicurativa;
- la comunicazione alla DRE competente;
- l'iscrizione nell'apposito Elenco tenuto dall'Agenzia delle Entrate.

3.2 CONTROLLI DA EFFETTUARE

Ai fini in esame, i soggetti che esercitano il controllo contabile devono effettuare gli stessi controlli previsti per il rilascio del visto di conformità.

3.3 RILASCIO DELL'ATTESTAZIONE

I soggetti che effettuano il controllo contabile rilasciano l'attestazione sulla dichiarazione annuale IVA mediante l'indicazione, nell'apposito riquadro contenuto nel frontespizio del modello:

- del codice fiscale;
- della firma.

3.4 REGIME SANZIONATORIO

L'infedele attestazione dei soggetti che effettuano il controllo contabile è punita con la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro.

In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata un'apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

4 PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA IN FORMA AUTONOMA

Per evitare eccessivi pregiudizi finanziari, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione, ovvero chiedere a rimborso, il credito risultante dalla dichiarazione annuale IVA possono presentare la dichiarazione in forma autonoma, a partire dal 1° febbraio, anziché nell'ambito del modello UNICO. Avvalendosi di tale facoltà, in caso di presentazione della dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio, la compensazione del credito potrà essere effettuata dal 16 marzo, ferma restando l'eventuale necessità del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di controllo.

Esonero dall'obbligo di presentazione della comunicazione dati IVA

In caso di presentazione della dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio, si è esonerati dall'obbligo di presentazione della comunicazione dati IVA.

5 OBBLIGO DI UTILIZZARE I SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER LA PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24

I contribuenti che intendono effettuare la compensazione dei crediti IVA (annuali o infrannuali) per importi superiori a 10.000,00 euro annui devono utilizzare, per la presentazione dei modelli F24, esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

I modelli F24 devono quindi essere trasmessi:

- direttamente dai contribuenti, mediante i canali Entratel o Fisconline;
- oppure tramite gli intermediari abilitati al servizio Entratel (es. dottori commercialisti ed esperti contabili).

5.1 UTILIZZO DEI SERVIZI TELEMATICI DELLE BANCHE E DELLE POSTE

Per la presentazione telematica dei modelli F24, i servizi di "home banking" e di "remote banking" messi a disposizione dalle banche e dalle Poste possono continuare ad essere utilizzati solo dai contribuenti che effettuano compensazioni di crediti IVA fino a 10.000,00 euro annui.

5.2 CONTROLLI SUI MODELLI F24 PRESENTATI

Il sistema telematico dell'Agenzia delle Entrate provvederà a scartare i modelli F24 presentati, in caso di:

- compensazione di crediti IVA superiori a 10.000,00 euro annui, qualora non sia stata preventivamente presentata la dichiarazione annuale o l'istanza trimestrale (modello TR) da cui emerge il credito;
- compensazione di crediti IVA superiori a 15.000,00 annui, qualora la dichiarazione annuale da cui emerge il credito sia sprovvista del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di controllo contabile;
- compensazione di crediti IVA superiori all'importo del credito risultante dalla dichiarazione annuale o dal modello TR, tenendo conto delle precedenti compensazioni.

Ai fini dei suddetti controlli, non sono computate le compensazioni di crediti IVA utilizzate per i versamenti IVA periodici, in acconto e a saldo (cioè le c.d. compensazioni "interne" o "verticali", che siano state evidenziate nel modello F24).

5.3 CREDITI MATURATI IN CAPO A SOGGETTI DIVERSI RISPETTO ALL'UTILIZZATORE

Se alla formazione del credito IVA eccedente i 10.000,00 euro concorrono crediti formati in capo ad altri soggetti (es. società incorporata), la compensazione presuppone la presentazione della corrispondente dichiarazione o del modello TR, anche se tali crediti non superino, singolarmente, i 10.000,00 euro.

La compilazione del modello F24, da parte del contribuente che utilizza i predetti crediti, deve rispettare le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 22.12.2009 n. 286.