

SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA AI FINI DELLA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente documento ha l'obiettivo di riassumere la disciplina sulla sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte del revisore, cui si applicano le disposizioni relative ai controlli per l'apposizione del visto di conformità. In particolare, nel documento sono fornite delle linee guida per il revisore (o la società di revisione) a cui è demandato il controllo contabile ai sensi dell'art. 2409-bis del Codice Civile, qualora gli sia richiesta la sottoscrizione della dichiarazione IVA ai fini della compensazione dei crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui.

2. LE NORME DI RIFERIMENTO

L'articolo 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78¹, comma 1, lettera a), numero 7 (di seguito il "Decreto Legge"), dispone che dal 2010 i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

L'apposizione del visto di conformità è demandata ad un soggetto abilitato (ad esempio: dottore commercialista, esperto contabile o consulente del lavoro). In alternativa, le norme prevedono che i contribuenti possono richiedere la sottoscrizione della dichiarazione IVA al soggetto cui è demandato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del Codice Civile² (ad esempio: revisore contabile o società di revisione). La sottoscrizione della dichiarazione IVA comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, commentati nel successivo paragrafo 3 del presente documento³.

¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

² Sulla base degli orientamenti formulati in passato dall'Agenzia delle Entrate in tema di sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali, la disciplina in oggetto è applicabile anche al revisore incaricato della revisione contabile del bilancio ai sensi del D.Lgs. 58/1998. Alla data del presente documento non sono disponibili chiarimenti ufficiali sul comportamento da adottare in caso di rotazione dell'incarico di revisione ovvero se la sottoscrizione della dichiarazione IVA sia di competenza del revisore incaricato del controllo contabile alla data di sottoscrizione stessa o sia di competenza del revisore uscente che ha svolto la revisione contabile del bilancio a cui la dichiarazione IVA è riferita. Si suggerisce, pertanto, di consultare il sito dell'Agenzia delle Entrate per le ulteriori circolari interpretative.

³ Alla data del presente documento non sono disponibili chiarimenti ufficiali in merito alle procedure da svolgere in presenza di credito IVA "di Gruppo" e di credito IVA risultante da dichiarazione resa dal contribuente oggetto di operazioni straordinarie (ad esempio: fusioni, scissioni, ecc.). Si suggerisce, pertanto, di consultare il sito dell'Agenzia delle Entrate per le ulteriori circolari interpretative.

Come chiarito nella Circolare n.1 del 15 gennaio 2010 dell'Agenzia delle Entrate, le nuove disposizioni si applicano al credito IVA relativo all'anno 2009 (che emerge dalla dichiarazione mod. IVA 2010) ed ai crediti IVA trimestrali relativi all'anno 2010 (che emergono dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2010). Il credito IVA annuale del 2008 (che è emerso dalla dichiarazione mod. IVA 2009), nonché i crediti trimestrali relativi all'anno 2009 (che sono emersi dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2010) potranno continuare ad essere utilizzati in compensazione anche nel corso dell'anno 2010 fino a quando non sarà presentata la dichiarazione annuale IVA per il 2009, all'interno della quale il credito residuo relativo all'anno 2008 andrà a sommarsi al credito IVA maturato nel 2009.

Come chiarito dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 57/E del 23 dicembre 2009 (di seguito, la "Circolare"), l'infedele attestazione dei controlli comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 39, comma 1, lettera a) primo periodo del D.Lgs. n. 241 del 1997⁴.

L'apposizione del visto di conformità da parte dei soggetti abilitati o la sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte del revisore incaricato del controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice Civile assumono, ai fini della compensazione dei crediti IVA, la medesima valenza. Spetta, pertanto, al contribuente individuare il soggetto incaricato per lo svolgimento delle verifiche richieste dalla norma. Conseguentemente, qualora decida di accettare l'incarico, il revisore svolgerà le verifiche finalizzate alla sottoscrizione della dichiarazione IVA sulla base di una specifica lettera d'incarico, ovvero a seguito di formale accettazione di una proposta di incarico sottoscritta dal legale rappresentante del contribuente. Si precisa che, come chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 15 gennaio 2010, nell'ipotesi in cui il credito trimestrale compensabile sia superiore a 15.000 euro, non ricorre l'obbligo di apposizione del visto di conformità o sottoscrizione della dichiarazione IVA sull'istanza trimestrale relativa (modello IVA TR), atteso che il dato letterale della norma prevede l'apposizione del visto di conformità o sottoscrizione della dichiarazione IVA "relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito".

In relazione alla natura dell'incarico il revisore non emetterà alcuna relazione. L'incarico sarà concluso con la sottoscrizione della Dichiarazione IVA⁵.

L'Allegato A al presente Documento di ricerca riporta un esempio di lettera di incarico.

3. NATURA E PORTATA DELLE VERIFICHE DELLA DICHIARAZIONE IVA

La Circolare ha precisato che i controlli implicano la verifica:

- della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili alla relativa documentazione.

⁴ Modificato dall'art. 1, comma 33 lettera a) della Legge 27 dicembre 2006 n. 296. Ai soggetti che rilasciano il visto di conformità infedele si applica la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro. In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazioni agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

⁵ Le Istruzioni del modello di dichiarazione IVA 2010 prevedono che negli appositi campi del riquadro per la sottoscrizione della dichiarazione siano indicati, se trattasi di società di revisione, il codice 2 nella casella soggetto ed il codice fiscale del responsabile della revisione (socio o amministratore), nonché, in un distinto campo, il codice 3 ed il codice fiscale della società di revisione.

Si rileva, pertanto, che, con specifico riferimento alle dichiarazioni IVA, la sottoscrizione da parte del revisore comporta i medesimi controlli previsti per gli altri soggetti abilitati ed in particolare:

- la disponibilità dei registri IVA e dei relativi documenti contabili;
- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini IVA;
- il riscontro della corrispondenza dei dati contenuti nella dichiarazione IVA con quelli delle relative scritture contabili;
- il riscontro con le scritture contabili, con le precedenti dichiarazioni IVA e con i registri IVA del riporto delle eccedenze pregresse;
- la verifica della correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Il revisore svolgerà inoltre dei controlli su un numero limitato di transazioni, con un campionamento non statistico, volti ad accertare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai soli fini delle imposta sul valore aggiunto. Gli esiti dei suddetti controlli sono finalizzati alla sottoscrizione della dichiarazione IVA.

Si sottolinea che tali controlli solo parzialmente coincidono con le attività finalizzate alla verifica della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili che il revisore è tenuto a formalizzare ai sensi dell'art. 2409-ter, comma 1, lettera a) del Codice Civile, le cui conclusioni possono essere tratte solo al completamento del procedimento revisionale sul bilancio, con tempistiche peraltro non sempre conciliabili con quelle di presentazione delle dichiarazioni IVA in oggetto. Peraltro, i risultati delle procedure svolte ai fini della regolare tenuta della contabilità fino al momento della sottoscrizione della dichiarazione IVA annuale dovranno essere opportunamente considerati ai fini del rilascio della sottoscrizione.

La Circolare ha inoltre richiamato la circolare Agenzia delle Entrate n. 134 del 1999, per chiarire che le verifiche finalizzate alla sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte del revisore non comportano valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della corrispondenza tra quanto riportato nella dichiarazione IVA e le relative scritture contabili tenute ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e di queste ultime con la relativa documentazione.

In ogni caso, la sottoscrizione della dichiarazione IVA non rappresenta l'espressione di un giudizio di merito del revisore circa la correttezza sostanziale e completezza della dichiarazione IVA. Dette valutazioni rimangono di esclusiva competenza e responsabilità del contribuente.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre fornito, con la Circolare sopra menzionata, precisazioni utili per definire la portata dei controlli documentali e delle verifiche della correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti:

Codice di attività

“Si chiarisce che l'apposizione del visto di conformità [la sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte del revisore] presuppone in ogni caso il controllo che il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponde a quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione”.

Controllo documentale

“Al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell’attività di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall’articolo 10 del decreto legge n. 78 del 2009, si delineano le modalità attestanti la correttezza dell’esecuzione dei controlli previsti dall’articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999.

A tal fine, dovrà essere verificato la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l’eccedenza d’imposta:

- *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.*

Nel caso in cui il credito d’imposta destinato dal contribuente all’utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d’affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall’attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l’integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Si precisa che, ai fini del computo dell’ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell’eventuale credito proveniente dall’eccedenza formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell’esposizione del credito nella dichiarazione presentata).

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell’IVA con imposta superiore al 10 per cento dell’ammontare complessivo dell’IVA detratta⁶ riferita al periodo d’imposta a cui si riferisce la dichiarazione e deve essere conservata copia al fine di attestare la correttezza dell’esecuzione dei controlli previsti dall’articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, unitamente alla check-list del controllo svolto”.

L’Allegato B al presente Documento di ricerca riporta la lista di controllo delle verifiche formali e dei controlli documentali campionari da svolgere ai fini della sottoscrizione della dichiarazione IVA.

La documentazione a supporto delle verifiche svolte dovrà essere conservata dalla società di revisione in accordo con gli standard professionali.

⁶ Se, ad esempio, l’ammontare complessivo IVA detratta è euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture di acquisto con imposta superiore a euro 10.000.

4. LETTERA DI ATTESTAZIONE

L'Allegato C al presente Documento di ricerca riporta l'esempio di lettera di attestazione che deve essere sottoscritta dal legale rappresentante. L'ottenimento di una specifica attestazione appare requisito indispensabile per la sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte del revisore.

FEBBRAIO 2010

Allegati: A - Esempio di proposta di incarico
B - Lista di controllo delle verifiche
C - Esempio di lettera di attestazione

In Aggiornamento

"I contenuti del presente Documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

[Su carta intestata della società di revisione]

ESEMPIO DI PROPOSTA PER SERVIZI PROFESSIONALI

Spett.le
[Società •]

[Data]

Egregi Signori,

l'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 1 luglio 2009, convertito con modificazioni dalla legge n. 102 del 3 agosto 2009, stabilisce che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito, o che, in alternativa, la dichiarazione IVA ("Dichiarazione IVA") sia sottoscritta anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del Codice Civile.

Facendo seguito alla Vostra gradita richiesta siamo lieti di sottoporVi la nostra proposta per la sottoscrizione della Dichiarazione IVA. Ai fini della sottoscrizione, tenuto conto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare N. 57/E del 23 dicembre 2009 in merito alle disposizioni stabilite dalla citata normativa di riferimento, svolgeremo le procedure di verifica, indicate, a titolo illustrativo, nell'allegato sub a) alla presente, e richiederemo il rilascio da parte Vostra di una lettera di attestazione nel testo conforme all'allegato sub b) alla presente proposta.

In relazione alla natura dell'incarico non verrà da noi emessa alcuna relazione. L'incarico sarà concluso con la sottoscrizione della Dichiarazione IVA 2010.

Gli onorari da noi stimati in considerazione del richiesto intervento in ordine alla sottoscrizione della Dichiarazione IVA ammontano a Euro [•]. A detti onorari verranno aggiunti i rimborsi per le spese sostenute per lo svolgimento del lavoro, quali le spese per la permanenza fuori sede ed i trasferimenti, nella stessa misura in cui sono sostenute, le spese accessorie relative alla tecnologia (banche dati, software, ecc.), ai servizi di segreteria e comunicazione nella misura forfetaria del ...% degli onorari, nonché l'I.V.A.

Il preventivo per i nostri onorari è stato formulato sulla base della stima dell'impegno previsto per lo svolgimento dell'incarico delle varie categorie di personale professionale coinvolto e delle rispettive tariffe. [Qualora nel corso del lavoro si verificassero circostanze particolari che richiedano approfondimenti o ulteriori procedure di verifica rispetto a quelle previste, sarete tempestivamente informati, al fine di concertare, se del caso, la variazione dei tempi stessi e di conseguenza dei corrispettivi].

In ogni caso, resta inteso che in nessun modo detta sottoscrizione rappresenta l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza sostanziale e completezza della Dichiarazione IVA. Dette valutazioni rimangono viceversa di Vostra esclusiva competenza e responsabilità.

[Altre condizioni (ad esempio: Normativa Privacy, Limitazione di responsabilità e Manleva, Legge Applicabile e Foro Competente, ecc.) - Inserire ulteriori condizioni contrattuali in essere presso ogni associata]

Vogliate, se d'accordo, ritornarci la presente lettera controfirmata per accettazione.

Cordiali saluti,

[Società di revisione] S.p.A.

Socio

Per accettazione

Società cliente

_____ Data: _____

Ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 1341 cod. civ. l'accettante specificamente approva per iscritto la/e Clausola/e di cui sopra.

All. sub a)

All. sub b)

LISTA DI CONTROLLO DELLE VERIFICHE

1. Verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:
 - accertamento con riferimento ai registri IVA, della tempestività nell'aggiornamento e della regolare numerazione (art. 2215 C.C.);
 - accertamento della regolare tenuta dei suddetti registri anche mediante la verifica di un numero limitato di operazioni;
 - verifica che la Società tenga i suddetti registri IVA secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine (art. 2219 C.C.).
2. Interviste con il responsabile amministrativo della Società ed eventualmente con il responsabile dell'ufficio fiscale, al fine della comprensione dell'origine del credito risultante nella Dichiarazione IVA e, qualora ritenuto necessario nelle circostanze, eventuale acquisizione di riscontri documentali. Nell'ambito di tale analisi svolgimento di indagini sulla sussistenza delle fattispecie di seguito indicate:
 - 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.
3. Verifica della documentazione rilevante ai fini IVA relativa alle eventuali operazioni di acquisto rilevanti ai fini IVA che presentino individualmente un'imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo di imposta. Conservazione nelle carte di lavoro della relativa documentazione.
4. [Qualora il credito IVA risulti superiore all'importo del fatturato, verifica integrale della corrispondenza della documentazione di supporto ai dati esposti nelle scritture contabili afferenti il credito IVA].
5. Verifica della correttezza formale e della coerenza interna della Dichiarazione IVA. Nell'ambito di tale esame, verifica della correttezza formale dei calcoli utilizzati per la determinazione dell'IVA ammessa in detrazione, in presenza di regimi o metodi particolari (per esempio: pro-rata).
6. Riscontro dei dati esposti nella Dichiarazione IVA con le scritture contabili ed i registri IVA e verifica della correttezza aritmetica dei conteggi riflessi nella Dichiarazione IVA per la determinazione del credito IVA. Verifica del corretto riporto nella Dichiarazione IVA del Credito IVA 2008 residuo.

7. Verifica della corrispondenza (aderenza) del/i codice/i di attività economica indicato/i nella Dichiarazione IVA rispetto all'attività svolta dalla Società, anche attraverso riscontro con evidenze documentali (fatture attive e fatture passive).
8. Ottenimento di specifica lettera di attestazione.

In Aggiornamento

[Su carta intestata della società cliente]

Esempio di lettera di attestazione Dichiarazione IVA

Spett.le
[Società di revisione]

[•]

[•]

[Luogo], [data]

Oggetto: Sottoscrizione della Dichiarazione IVA

Con riferimento alla Vostra sottoscrizione della dichiarazione IVA 2010 (“Dichiarazione IVA”) in qualità di soggetto incaricato del controllo contabile, Vi confermiamo quanto segue:

- è nostra la responsabilità della redazione della Dichiarazione IVA in conformità alle vigenti disposizioni tributarie;
- i dati inclusi nell’allegata Dichiarazione IVA sono conformi alle scritture contabili rilevanti ai fini civilistici e tributari. Tali scritture contabili sono tenute dalla nostra società in maniera completa, accurata e veritiera;
- non sono stati notificati né sono pendenti procedimenti promossi da parte di organismi di controllo pubblico (Guardia di Finanza, Uffici imposte ed altre Autorità) aventi ad oggetto l’inosservanza in capo alla Nostra società delle vigenti disposizioni tributarie con riferimento all’esercizio sociale oggetto delle dichiarazioni da Voi sottoscritte (ovvero, con riferimento all’esercizio sociale oggetto delle dichiarazioni da Voi sottoscritte, sono attualmente pendenti i seguenti procedimenti);
- le procedure di verifica da Voi eseguite, data la loro natura ed estensione, e conseguentemente la relativa sottoscrizione della Dichiarazione IVA, non rappresentano l’espressione di un giudizio di merito circa la correttezza sostanziale e la completezza della Dichiarazione IVA. Dette valutazioni rimangono viceversa di Nostra esclusiva competenza e responsabilità.

Inoltre, Vi confermiamo che alla data odierna non siamo a conoscenza di atti, fatti o altre circostanze che rendano necessarie o anche solo opportune rettifiche da apportare alla dichiarazione sopraindicata.

Cordiali saluti.

Il Legale Rappresentante