

Documento di Ricerca n. 210R (Revised)

SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE E DELLE ISTANZE TRIMESTRALI IVA AI FINI DELLA COMPENSAZIONE O DEL RIMBORSO DEI CREDITI IVA

Il presente documento sostituisce il Documento di Ricerca n. 210 (Ottobre 2017) aggiornandolo e integrandolo alla luce delle disposizioni attuative riguardanti gli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA") e il Gruppo IVA e di alcuni interventi di prassi ministeriale recentemente intervenuti.

Il presente documento ha l'obiettivo di riassumere la disciplina sulla sottoscrizione della dichiarazione annuale e delle istanze trimestrali 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 annuale e/o delle istanze trimestrali IVA ai fini della compensazione o del rimborso dei crediti IVA per importi superiori, in caso di compensazione, a 5.000 euro annui e, in caso di rimborso, a 30.000 euro annui.

Giugno 2020

(Aggiornamento dell'edizione Ottobre 2017)

Documento di Ricerca n. 210R

Giugno 2020
(Aggiornamento dell'edizione Ottobre 2017)

SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE E DELLE ISTANZE TRIMESTRALI IVA AI FINI DELLA COMPENSAZIONE O DEL RIMBORSO DEI CREDITI IVA

PREMESSA

Il presente documento sostituisce il Documento di Ricerca n. 210 (Ottobre 2017) che è stato aggiornato alla luce delle disposizioni attuative riguardanti gli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA") e il Gruppo IVA e di alcuni interventi di prassi ministeriale recentemente intervenuti.

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente documento ha l'obiettivo di riassumere la disciplina sulla sottoscrizione della dichiarazione annuale e delle istanze trimestrali 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 annuale e/o delle istanze trimestrali IVA ai fini della compensazione o del rimborso dei crediti IVA per importi superiori, in caso di compensazione, a 5.000 euro annui e, in caso di rimborso, a 30.000 euro annui.

2. LE NORME DI RIFERIMENTO

L'articolo 10, comma 7, del Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge n. 102 del 3 agosto 2009, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 stabilisce che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 5.000 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 relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito, o che, in alternativa, possono avvalersi della sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA ("Dichiarazione IVA") da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* del Codice Civile.

Il limite è elevato a 50.000 euro per le start up innovative dall'articolo 4, comma 11-*novies*, del D.L. n. 3 del 2015.

Come noto, con la conversione in Legge 21 giugno 2017, n. 96 del D.L. 50/2017 è stato, inoltre, introdotto l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sull'istanza trimestrale, modello IVA TR, al fine di poter utilizzare in compensazione il credito IVA infrannuale se di importo superiore a 5.000 euro. Nel calcolo della soglia limite di 5.000 euro annui vanno considerati i crediti trimestrali chiesti in compensazione nei mesi precedenti¹, indipendentemente dagli effettivi utilizzi dei crediti stessi.

Inoltre, l'art. 38-*bis*, comma 3, del DPR 633/72 prevede la possibilità di ottenere il rimborso dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto, di importo superiore a €30.000 annui, senza prestazione della garanzia (fideiussoria, assicurativa o nella forma di cauzione in titoli di stato), mediante la presentazione della dichiarazione annuale IVA o dell'istanza trimestrale da cui emerge il credito, munite del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 241/97, e la contestuale presentazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma². L'opzione per la richiesta di rimborso dei crediti IVA senza prestazione della garanzia ma previo ottenimento del visto di conformità non è consentita ai contribuenti a c.d. "rischio"³.

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 o dell'istanza trimestrale al soggetto cui è demandato il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* del Codice Civile (ad esempio: revisore contabile o società di revisione). Sulla base degli orientamenti formulati in passato dall'Agenzia delle Entrate in tema di sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali, la disciplina in oggetto risultava applicabile anche al revisore incaricato della revisione contabile del bilancio ai sensi del D.Lgs. 58/1998. Non sono stati forniti, da parte dell'Agenzia delle Entrate, chiarimenti ufficiali sul comportamento da adottare in caso di rotazione dell'incarico di revisione. Si ritiene che, in assenza di indicazioni specifiche e data la natura dell'incarico, sia ragionevole ritenere che la sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA e/o delle istanze trimestrali competa, in linea generale, al revisore incaricato del controllo contabile nello stesso periodo a cui l'imposta si riferisce⁴.

¹ Ciò è stato precisato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 103/E del 28 luglio 2017 che richiama, per il calcolo del limite di riferimento, i chiarimenti già forniti in precedenza, con riferimento al credito IVA infrannuale da chiedere a rimborso, dalla circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 e, con riferimento alle compensazioni, dalla circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010.

² Le condizioni da attestare tramite dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, a norma dell'art. 47 del DPR n. 445/2000, riguardano la solidità patrimoniale, la continuità aziendale e la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali. La Circolare Agenzia delle Entrate n. 32/E del 30 dicembre 2014, al paragrafo 2.2.2, nonché le istruzioni ai modelli di dichiarazione IVA, indicano, in dettaglio, i requisiti patrimoniali che il contribuente deve attestare tramite la suddetta dichiarazione.

³ Si tratta in particolare dei soggetti indicati al comma 4, dell'art. 38-*bis* del DPR 633/1972 (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 30 dicembre 2014).

⁴ Seguendo questa linea, in normali circostanze di rotazione dell'incarico, il revisore uscente potrebbe sottoscrivere la dichiarazione annuale IVA dell'anno X, da presentarsi entro il 30 aprile dell'anno X+1, ed eventualmente l'istanza trimestrale riferita al primo trimestre dell'anno X+1.

La sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA o dell'istanza trimestrale 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 documento.

Come chiarito dalla circolare Agenzia delle Entrate n. 57/E del 23 dicembre 2009, 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 1997⁵.

Come chiarito dalla circolare n. 28/E del 25 settembre 2014, per utilizzare in compensazione i crediti superiori a 15.000 euro annui (ora 5.000 euro) e generati in capo ad altri soggetti è richiesta l'apposizione del visto di conformità o in alternativa la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo:

- i. sia nella dichiarazione del soggetto cedente il credito;
- ii. sia nella dichiarazione del soggetto che utilizza il credito ricevuto.

L'apposizione del visto di conformità da parte dei soggetti abilitati o la sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA o dell'istanza trimestrale 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 annuale IVA o dell'istanza trimestrale 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 Agenzia delle Entrate n. 32/E del 30 dicembre 2014, l'apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione da parte del revisore legale sulla dichiarazione annuale IVA è unica ovvero ha effetto sia per le compensazioni sia per i rimborsi⁶.

In relazione alla natura dell'incarico il revisore non emetterà alcuna relazione. L'incarico sarà concluso con la sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA e/o dell'istanza trimestrale (modello IVA TR)⁷.

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

⁵ 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 segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

⁶ L'Agenzia delle Entrate non ha fornito la stessa precisazione con riferimento alla sottoscrizione, da parte del revisore legale, delle istanze trimestrali che possono essere presentate sia ai fini della compensazione (con obbligo della sottoscrizione per importi superiori a 5.000 euro) sia ai fini del rimborso (con obbligo della sottoscrizione per importi superiori a 30.000 euro). Si ritiene tuttavia che il chiarimento fornito con la circolare 32/E del 2014 possa ritenersi applicabile alle istanze trimestrali.

⁷ Le Istruzioni del modello di dichiarazione annuale IVA e del modello IVA TR 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.

2.1 Indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA")

Con riguardo alle novità introdotte in relazione agli ISA che hanno trovato applicazione per la prima volta nel periodo d'imposta 2018 in sostituzione degli studi di settore e parametri contabili, all'art. 9-*bis*, comma 11 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, è previsto uno specifico regime premiale con riferimento ai contribuenti per i quali si applicano gli ISA. Per il periodo d'imposta 2018, le condizioni in presenza delle quali si rendono applicabili i benefici in argomento sono individuate dal Provv. Agenzia delle Entrate 10 maggio 2019 n. 126200.

Nel citato Provvedimento, con riferimento alla lettera a) e b) viene previsto che l'esonero dall'apposizione del visto di conformità e dalla prestazione della garanzia sia subordinato all'attribuzione di un punteggio almeno pari a 8 a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2018, relativamente alla compensazione o al rimborso dei crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui risultanti dalla dichiarazione annuale IVA per il 2019 e alla compensazione o rimborso del credito IVA infrannuale di importo non superiore a 50.000 euro annui, maturato nei primi tre trimestri dell'anno di imposta 2020⁸.

2.2 Gruppo IVA

Come noto, l'art. 1, commi da 24 a 31, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 ha introdotto l'istituto del Gruppo IVA previo inserimento, all'interno del DPR 633/1972, del nuovo Titolo V-*bis* (artt. dal 70-*bis* al 70-*duodecies*). Il Gruppo IVA, entrato in vigore a partire dall'anno di imposta 2019 costituisce un soggetto passivo autonomo rispetto ai suoi componenti i quali, pur rimanendo indipendenti sul piano giuridico, perdono la propria autonomia agli effetti dell'IVA.

In base a quanto disposto dall'art. 4 del Decreto ministeriale 6 aprile 2018, al Gruppo IVA è preclusa la possibilità di utilizzare in compensazione orizzontale ex art. 17 del D.Lgs. 241/97 i crediti relativi ad imposte e contributi diversi dall'IVA, maturati dai partecipanti al Gruppo, con il debito IVA di Gruppo nonché il credito IVA di Gruppo con i debiti relativi ad altre imposte o contributi.

In tale contesto, l'apposizione del visto di conformità mantiene la sua funzionalità ai fini dell'esonero delle garanzie visto che, ai sensi dell'art. 6 del citato Decreto ministeriale, il credito IVA del Gruppo può essere chiesto a rimborso in presenza dei presupposti di legge da verificarsi in capo al Gruppo medesimo e la relativa istanza è presentata dal Rappresentante di gruppo.

⁸ Come stabilito dal punto 2.3 del Provvedimento in esame, la suddetta soglia di 50.000 euro è riferita alle richieste di compensazione o rimborso effettuate nel 2020, ed è quindi cumulativa sia del credito IVA annuale che dei crediti IVA trimestrali. La soglia di 50.000 euro è quindi riferita alla somma di tutti i crediti IVA (credito annuale 2019 + crediti infrannuali dei primi 3 trimestri 2020), indipendentemente dal fatto che gli importi utilizzati in compensazione o rimborso siano relativi a due periodi d'imposta diversi (circolare n. 20 del 2019).

2.3 Recenti interventi di prassi ministeriale

Tra i riferimenti di prassi che da ultimo hanno interessato il visto di conformità ai fini IVA si segnalano le recenti risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 82 del 2018 e n. 99 del 2019.

Con la risoluzione n. 82 del 14 novembre 2018, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile inviare un modello IVA TR integrativo per integrare o modificare elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull'ammontare del credito IVA infrannuale, non ravvisandosi ostacoli di tipo normativo o procedurale a consentire, entro il termine per l'invio della dichiarazione annuale IVA, l'integrazione o la modifica di tali elementi se l'eccedenza IVA non è già stata rimborsata o compensata.

Pertanto, risulta ammissibile, la trasmissione di un modello IVA TR integrativo per correggere la mancata apposizione del visto di conformità. Qualora sia già stata trasmessa, non occorre presentare una dichiarazione annuale IVA "sostitutiva nei termini" perché i predetti elementi modificati non incidono sul contenuto della stessa.

A fronte dell'integrazione/correzione dei citati elementi non è prevista l'irrogazione di sanzioni, salvo il caso in cui sia stato utilizzato in compensazione il credito IVA infrannuale risultante da un modello IVA TR carente del visto di conformità.

Con la risoluzione n. 99 del 29 Novembre 2019 l'Agenzia delle Entrate ha affermato l'obbligo di identità soggettiva tra chi appone il visto di conformità e chi predisporre e trasmette la dichiarazione.

Come anche specificato dalla prassi di riferimento (Circolare n. 28 del 2014) e dalle istruzioni ministeriali alla compilazione dei modelli, la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che eseguono il controllo contabile ai fini della compensazione dei crediti tributari è una procedura alternativa all'apposizione del visto di conformità, previsto dall'art. 35 comma 1 lettera a) del D.Lgs. 241 del 9 luglio 1997. Nel caso di sottoscrizione da parte del revisore della dichiarazione ai fini della compensazione, non risulta applicabile la recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 99 del 29 novembre 2019, riguardante, nello specifico, esclusivamente l'obbligo di identità tra il soggetto che predisporre e trasmette il modello e il soggetto che appone il visto.

3. NATURA E PORTATA DELLE VERIFICHE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE E DELLE ISTANZE TRIMESTRALI IVA

La Circolare 57/E del 23 dicembre 2009 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 nelle scritture contabili alla relativa documentazione.

Si rileva, pertanto, che, con specifico riferimento ai modelli 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 annuale IVA e/o nelle istanze trimestrali 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 una selezione non statistica, volti ad accertare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto. Gli esiti dei suddetti controlli sono finalizzati alla sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA e/o delle istanze trimestrali.

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 annuale IVA e/o delle istanze trimestrali 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 annuale IVA e/o delle istanze trimestrali da parte del revisore non comportano valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della corrispondenza tra quanto riportato nella dichiarazione annuale IVA e/o nelle istanze trimestrali 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 annuale IVA e/o delle istanze trimestrali non rappresenta l'espressione di un giudizio di merito del revisore circa la correttezza sostanziale e completezza della dichiarazione annuale IVA e/o delle istanze trimestrali. 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. In materia di controlli da effettuare, la circolare 57/E del 23 dicembre 2009 è il riferimento da utilizzare sia per la sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA ai fini del

rimborso dei crediti IVA sia per la sottoscrizione delle istanze trimestrali presentate ai fini del rimborso o della compensazione dei crediti IVA.

In assenza di specifici interventi da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che le menzionate procedure di controllo mantengano la loro sostanziale operatività anche con riguardo alle dichiarazioni ed istanze trimestrali di rimborso presentate in regime di liquidazione dell'IVA di Gruppo ex art. 73 del DPR 633/1972 o di Gruppo IVA ex artt. 70-bis e seguenti del DPR 633/1972.

Codice di attività

“Si chiarisce che l'apposizione del visto di conformità [la sottoscrizione 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 detratta⁹ riferita al periodo

⁹ 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.

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.

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 annuale IVA e/o delle istanze trimestrali da parte del revisore.

Giugno 2020

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

"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."

Allegato A

[Su carta intestata della società di revisione]

ESEMPIO DI PROPOSTA DI INCARICO

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 5.000 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 annuale IVA ("Dichiarazione IVA") sia sottoscritta anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del Codice Civile.

La legge n. 96 del 21 giugno 2017 stabilisce che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti infrannuali relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 5.000 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 istanze trimestrali dalle quali emerge il credito, o che, in alternativa, le istanze trimestrali ("Modelli IVA TR") siano sottoscritte anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del Codice Civile. *[da adattare nel caso di Gruppo IVA: in base a quanto disposto dall'art. 4 del DM 6 Aprile 2018, è preclusa la possibilità di utilizzare in compensazione orizzontale ex art. 17 del DLgs. 241/97 il credito d'imposta annuale o infrannuale maturato dal Gruppo con i debiti relativi ad altre imposte.]*

L'art. 38-bis del D.P.R. 633/72, modificato dall'art. 13 del D.Lgs. 175/14 e dall'art. 7-quater del D.L. 193/2016, stabilisce che i contribuenti che intendono richiedere il rimborso dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a €30.000, senza prestazione di una garanzia, hanno l'obbligo di ottenere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 241/97 o, in alternativa, la sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla dichiarazione annuale IVA o alle istanze trimestrali da cui emerge il credito, e di presentare una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma *[da adattare*

nel caso di Gruppo IVA: la dichiarazione sostitutiva di atto notorio dovrà attestare la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma prendendo a riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al Gruppo].

Facendo seguito alla Vostra gradita richiesta siamo lieti di sottoporVi la nostra proposta per la sottoscrizione della Dichiarazione annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR). 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 annuale IVA 202X (del/i Modello/i IVA TR).

Gli onorari da noi stimati in considerazione del richiesto intervento in ordine alla sottoscrizione della Dichiarazione annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR) 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'IVA.

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 annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR). Dette valutazioni rimangono viceversa di Vostra esclusiva competenza e responsabilità.

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

Vogliate, se d'accordo, ritomarci 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)



Allegato 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 annuale IVA (nel/i Modello/i IVA TR) 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 annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR). 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 annuale IVA (nel/i Modello/i IVA TR) con le scritture contabili ed i registri IVA e verifica della correttezza aritmetica dei conteggi riflessi nella Dichiarazione annuale IVA (nel/i Modello/i IVA TR) per la determinazione del credito IVA. Verifica del corretto riporto nella Dichiarazione annuale IVA (nel/i Modello/i IVA TR) del Credito IVA 202X residuo.
7. Verifica della corrispondenza (aderenza) del/i codice/i di attività economica indicato/i nella Dichiarazione annuale IVA (nel/i Modello/i IVA TR) rispetto all'attività svolta dalla Società, anche attraverso riscontro con evidenze documentali (fatture attive e fatture passive).
8. *(Verifica applicabile in caso di richiesta di rimborso)*. Verifica della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che attesti le condizioni patrimoniali e il versamento dei contributi.
9. Ottenimento di specifica lettera di attestazione.

Allegato C

[Su carta intestata della società cliente]

**ESEMPIO DI LETTERA DI ATTESTAZIONE DICHIARAZIONE ANNUALE E
DELLE ISTANZE TRIMESTRALI IVA**

Spett.le

[Società di revisione]

[•]

[•]

[Luogo], [data]

Oggetto: Sottoscrizione della Dichiarazione annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR)

Con riferimento alla Vostra sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA 202X ("Dichiarazione annuale IVA") (del/i Modello/i IVA TR) in qualità di soggetto incaricato del controllo contabile, Vi confermiamo quanto segue:

- è nostra la responsabilità della redazione della Dichiarazione annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR) in conformità alle vigenti disposizioni tributarie;
- i dati inclusi nell'allegata Dichiarazione annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR) 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 annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR), non rappresentano l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza sostanziale e la completezza della Dichiarazione annuale IVA (del/i Modello/i IVA TR). 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