



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

La compensazione orizzontale del credito trimestrale IVA

(Circolare n. 14 del 28 giugno 2018)

Indice

1. Premessa	3
2. Principi generali della compensazione orizzontale del credito trimestrale IVA	3
2.1. Determinazione del limite di euro 5.000 annui	4
2.2. Momento di effettuazione della compensazione orizzontale	6
2.3. Modalità di esecuzione della compensazione	6
2.4. Regime sanzionatorio	8
3. Limiti alla compensazione orizzontale	8
4. Preclusioni alla compensazione orizzontale	9
5. Apposizione del visto di conformità	9
5.1. Sottoscrizione alternativa del modello IVA TR	11
5.2. Controlli propedeutici all'apposizione del visto di conformità	12
5.3. <i>Check list</i> per il rilascio del visto di conformità	14
6. Correzione del modello IVA TR	19

1. Premessa

L'eccedenza IVA detraibile emersa in uno dei primi tre trimestri dell'anno può essere richiesta a **rimborso** – in presenza dei presupposti previsti dall'art. 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. 633/1972 – oppure utilizzata in **compensazione orizzontale** (con altri tributi e contributi, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997), previa trasmissione del modello IVA TR: il credito maturato nel quarto trimestre (ottobre-dicembre) può, invece, essere chiesto a rimborso soltanto in sede di dichiarazione annuale.

Il modello IVA TR deve essere presentato **entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre** di riferimento esclusivamente per via telematica, **direttamente dal contribuente** o **tramite intermediari abilitati** di cui all'art. 3, co. 2-*bis* e 3, del D.P.R. 322/1998. Conseguentemente, con riguardo al trimestre aprile-giugno 2018, il termine di trasmissione scade il 31.7.2018.

Il credito IVA trimestrale deve essere indicato nella sezione II del quadro TD del modello IVA TR, in particolare nel **rigo TD6**, limitatamente all'importo **richiesto a rimborso**, e nel **rigo TD7**, relativamente all'ammontare da **utilizzare in compensazione**.

Sez. 2 Rimborso e/o compensazione	TD6	IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
	TD7	IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	

Resta, naturalmente, inteso che la **somma** di quanto riportato nei **rigi TD6 e TD7** non deve essere superiore all'IVA a credito risultante dal **rigo TC7**, ovvero all'imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili in presenza del presupposto previsto dall'art. 30, co. 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972.

TC7	IMPOSTA A CREDITO (rigo TC6 – rigo TC3)	
-----	---	--

2. Principi generali

Prima dell'entrata in vigore del D.L. 50/2017, l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA trimestrali, indipendentemente dal loro ammontare, **non era soggetto ad alcun particolare adempimento**, ad eccezione della previa presentazione del modello IVA TR.

Questo provvedimento ha, invece, introdotto l'estensione dell'**obbligo di apposizione del visto di conformità** – o dell'alternativa sottoscrizione da parte dell'organo incaricato della revisione legale dei conti, ove nominato – **anche sul modello IVA TR**, al fine di utilizzare, in compensazione orizzontale, il credito IVA trimestrale per un ammontare superiore ad euro 5.000 annui: per importi inferiori al suddetto limite annuale è richiesta, invece, soltanto la **preventiva trasmissione del modello IVA TR**.

A questo proposito, si ricorda che tale soglia è elevata ad euro 50.000 nel caso di start up innovativa, a norma dell'art. 25 del D.L. 179/2012, per il periodo in cui la stessa risulta iscritta nella sezione speciale del Registro delle Imprese.

Tipologia di compensazione	Ammontare del credito che si intende compensare con altri tributi/contributi	Visto di conformità (o sottoscrizione alternativa dell'organo di revisione)
Orizzontale del credito IVA trimestrale	Fino ad euro 5.000 (nel caso di start up innovativa, euro 50.000)	NO
	Oltre euro 5.000 (relativamente alla start up innovativa, euro 50.000)	SI

La **R.M. 103/E/2017** ha illustrato le regole da rispettare per determinare **l'importo di 5.000 euro annui**, al di sopra del quale è richiesto il visto di conformità – o la sottoscrizione alternativa del soggetto incaricato della revisione legale dei conti di cui all'art. 2409-*bis* c.c. – sul modello IVA TR per utilizzare in compensazione il credito IVA trimestrale. Preliminarmente, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che il visto di conformità è obbligatorio se l'istanza con cui viene chiesto di poter compensare il credito IVA trimestrale è di importo superiore ad euro 5.000 annui, anche quando alla richiesta **non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione**: *"non c'è, quindi, ragione di correlare l'obbligo del visto all'effettivo utilizzo del credito in compensazione"*. Deve, pertanto, escludersi la possibilità di prendere a riferimento l'effettivo credito compensato nel trimestre, in analogia a quanto previsto per i crediti emergenti dalla dichiarazione annuale.

Qualora sia stato presentato un modello IVA TR con un **credito richiesto in compensazione di importo superiore ad euro 5.000** erroneamente senza apposizione del visto di conformità, **l'utilizzo in misura inferiore** a tale limite **non ne inficerà la spettanza**. Pertanto, in caso di trasmissione del modello IVA TR con istanza di compensazione superiore ad euro 5.000 presentato senza visto di conformità, se il soggetto passivo decide di compensare **l'intero ammontare indicato**, potrà farlo previa presentazione di un modello IVA TR "integrativo" con il visto di conformità, barrando la casella *"modifica istanza precedente"*.

The image shows the top portion of the 'Modello IVA TR' form. It features the logo of the Agenzia delle Entrate on the left. To the right, there is a field for 'CODICE FISCALE' with a grid of boxes. Below this, the title of the form is 'MODELLO IVA TR RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE'. At the bottom, there are several checkboxes for 'Casi particolari di compilazione', including 'Regimi particolari', 'Contabilità separate', 'Richiesta presentata da ente o società controllante per il gruppo', 'Correttiva nei termini', and 'Modifica istanza precedente'.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che, laddove il contribuente voglia destinare **l'uso del credito esclusivamente in detrazione** dall'IVA a debito (c.d. *compensazione verticale*), **non è necessario presentare il modello IVA TR**.

2.1. Determinazione del limite di euro 5.000 annui

La suddetta soglia di euro 5.000 annui di credito IVA, il cui superamento per l'utilizzo in compen-

sazione orizzontale richiede preventivamente l'apposizione del visto di conformità sul modello IVA TR, oppure l'alternativa sottoscrizione da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti:

- è riferita **all'anno di maturazione del credito IVA** e non all'anno solare di utilizzo in compensazione;
- è calcolata distintamente per **ciascuna tipologia di credito IVA** (annuale o trimestrale), anche se i crediti sono relativi alla medesima annualità;
- in relazione ai crediti IVA trimestrali deve essere computata tenendo conto dei **crediti trimestrali chiesti in compensazione nei trimestri precedenti** (R.M. 103/E/2017);
- **non comprende i crediti IVA** (o parte di essi) che **vengono utilizzati in compensazione "interna" con i versamenti IVA**, secondo quanto sopra precisato nel paragrafo precedente.

Esempio

Nel caso in cui, relativamente al **credito IVA del primo trimestre 2018**, sia stato richiesto l'utilizzo in compensazione orizzontale per euro 3.000, nel modello IVA TR riguardante il **credito IVA del secondo trimestre 2018**, è possibile domandare liberamente – senza l'apposizione del visto di conformità – l'uso in compensazione orizzontale fino ad euro 2.000, in modo da rispettare il limite di euro 5.000 annui. Se, tuttavia, il credito IVA del secondo semestre 2018 richiesto **supera l'importo di euro 2.000**, sul modello IVA TR deve essere apposto il visto di conformità, al di là degli effettivi utilizzi dei crediti in parola.

La disciplina inerente alle suddette modalità di utilizzo delle eccedenze detraibili interessa, come anticipato, solamente i crediti IVA annuali e trimestrali che vengono utilizzati nel modello F24 in compensazione con altri debiti tributari o contributivi (c.d. *compensazione orizzontale*), ovvero le compensazioni effettuate tra imposte e contributi diversi e che avviene necessariamente con il modello F24. Conseguentemente, non riguarda la compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA periodica, in acconto o a saldo (c.d. *compensazioni "interne" o verticali*), anche se esposte nel modello F24, in quanto la rappresentazione nella delega di pagamento configura, di fatto, solo una **diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza IVA a credito** ammessa, senza condizioni, dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972 (C.M. n. 1/E/2010). Sul punto, si osserva che non possono essere considerate compensazioni "interne" – escluse, come detto, dall'ambito applicativo dei suddetti vincoli – le compensazioni dei crediti IVA con i **versamenti dovuti a titolo di IVA periodica**, in acconto o a saldo, qualora **il credito sia maturato dopo il debito con cui viene compensato**: tali compensazioni, infatti, non possono essere esposte nella dichiarazione IVA e devono, quindi, necessariamente essere **eseguite tramite il modello F24**. Questo è il tipico caso, ad esempio, in cui si procede alla compensazione del versamento con ravvedimento del debito del mese di gennaio 2018 con il credito relativo al secondo trimestre del 2018.

Restano, in ogni caso, **escluse** dall'ambito applicativo dei suddetti vincoli **le compensazioni "interne" in cui il credito IVA sia maturato prima del debito con cui viene compensato**, anche se esposte nel modello F24 (C.M. 29/E/2010).

2.2. Momento di effettuazione della compensazione orizzontale

Il D.L. 50/2017 ha modificato il termine iniziale a decorrere dal quale è possibile procedere alla compensazione orizzontale delle eccedenze detraibili: in particolare, la compensazione di crediti IVA (annuali e trimestrali) per importi superiori a euro 5.000 annui potrà avvenire a partire **dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA o del modello IVA TR** – con l'apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa del soggetto incaricato della revisione legale dei conti – e non più dal 16° giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o del modello IVA TR in cui emerge il credito IVA.

Per **importi inferiori o pari ad euro 5.000**, invece, la compensazione orizzontale del credito IVA annuale può essere effettuata dal **giorno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta di maturazione**, mentre la compensazione con altri tributi e contributi del credito IVA trimestrale, sempre per importi inferiori ad euro 5.000 annui, può essere eseguita **dal giorno successivo a quello di presentazione del relativo modello IVA TR**.

Tipologia di compensazione	Ammontare del credito che si intende compensare con altri tributi/contributi	Momento di effettuazione della compensazione orizzontale
Orizzontale del credito IVA trimestrale	Fino ad euro 5.000 (per la start up innovativa, euro 50.000)	Dal giorno successivo alla presentazione del modello IVA TR
	Oltre euro 5.000 (nel caso di start up innovativa, euro 50.000)	Dal 10° giorno successivo a quello di presentazione del mod. IVA TR

2.3. Modalità di esecuzione della compensazione orizzontale

L'utilizzo del credito IVA relativo al secondo trimestre 2018 per versare altri tributi e contributi è effettuato nell'ambito del **modello F24**, mediante l'indicazione del **codice "6037"** ("6036" con riferimento al primo trimestre e 6038 relativamente al terzo trimestre): l'anno di riferimento da riportare è il 2018, ovvero quello in cui è maturato tale diritto.

Il modello F24, in quanto riguardante un soggetto passivo IVA, può essere presentato **esclusivamente con modalità telematiche**, direttamente o tramite intermediari abilitati, ricorrendo alle seguenti procedure:

- **F24 online**, a cui hanno accesso tutti i **contribuenti in possesso del "pincode" di abilitazione**, aventi un **conto corrente presso una banca convenzionata** con l'Agenzia delle Entrate o presso Poste Italiane s.p.a., sul quale addebitare le somme dovute;

- **F24 web**, che consente ai contribuenti di compilare e trasmettere il modello di versamento senza la necessità di scaricare sul proprio computer alcun *software*. Il **pagamento** viene effettuato con un **ordine di addebito** sul conto corrente bancario o postale del contribuente, a beneficio dell'Amministrazione Finanziaria;
- **F24 cumulativo**, riservato agli intermediari abilitati ad Entratel (escluse le società del gruppo), per effettuare telematicamente i versamenti dei propri clienti;
- **Home banking**, collegato al circuito CBI (*Corporate Banking* Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di *home banking* offerti dagli istituti di credito o dalle Poste Italiane S.p.A., messo a disposizione dai Prestatori di Servizi di Pagamento (PSP) diversi dalle banche (es. Istituti di pagamento e di moneta elettronica, iscritti all'apposito albo tenuto dalla Banca d'Italia), a seguito di apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate.

Peraltro, la scelta del canale di pagamento da utilizzare dipende dalle **risultanze della delega di pagamento**, a seconda che il modello F24 sia con compensazione oppure senza.

Modello F24 con compensazione e a saldo zero

Le deleghe di pagamento il cui saldo finale, per effetto delle compensazioni effettuate, sia di importo pari a zero, devono essere presentate **esclusivamente** mediante i richiamati **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ("F24 *on line*", "F24 *web*" o "F24 cumulativo"). **Non è, quindi, possibile** presentare i modelli F24 "a zero" avvalendosi dei sistemi di *home banking* messi a disposizione dalle banche, dalle Poste o da altri prestatori di servizi di pagamento.

Modello F24 con compensazione e saldo maggiore di zero

I titolari di partita IVA hanno l'**obbligo generalizzato** di utilizzare le **modalità telematiche dell'Agenzia delle Entrate** (Fisconline/Entratel) per utilizzare in **compensazione**, nel modello F24, **crediti relativi alle imposte dirette, IVA, IRAP**, addizionali, imposte sostitutive, ritenute, crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. Non è, dunque, possibile presentare i modelli F24 con compensazione, ancorché con saldo maggiore di zero, avvalendosi dei sistemi di *home banking* messi a disposizione dalle banche, dalle Poste o da altri prestatori di servizi di pagamento.

La **R.M. 68/E/2017** ha comunicato i **codici tributo** relativi ai crediti fiscali che, se utilizzati in compensazione orizzontale di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, obbligano i soggetti titolari di partita IVA a **presentare il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici** della stessa Agenzia (allegato 2 della risoluzione stessa). Nel documento di prassi, è stato, inoltre, chiarito che tale obbligo non sussiste qualora nella medesima delega di pagamento siano indicati particolari codici tributo (allegato 3 del documento) che identificano l'utilizzo del credito in compensazione con un importo a debito della stessa imposta (c.d. compensazione interna o verticale).

Modello F24 senza compensazione

I titolari di partita Iva – che, come detto, hanno l'obbligo generalizzato di utilizzare le modalità telematiche – **possono presentare i modelli F24 a debito**, purché non siano esposte compensazioni, utilizzando, alternativamente, servizi **telematici dell'Agenzia delle Entrate** (Fisconline/Entratel) o i **sistemi di *remote/home banking*** gestiti da banche o Poste.

2.4. Regime sanzionatorio

La compensazione orizzontale dei crediti fiscali, compresi quelli trimestrali IVA, **in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità** – o dell'alternativa sottoscrizione dell'organo incaricato della revisione legale dei conti, ove nominato – legittima l'Agenzia delle Entrate a **recuperare l'ammontare dei crediti utilizzati** e dei relativi interessi, previa notifica di un apposito atto di recupero motivato, ai sensi dell'art. 1, co. 421, della Legge 311/2004, che, per sua natura, comporta l'irrogazione di una **sanzione del 30%** dell'importo indebitamente compensato, **riducibile al 10% in caso di adesione da parte del contribuente**. In tal senso, si è orientata anche la L. 205/2017, che ha riconosciuto la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di **sospendere, sino a 30 giorni, l'esecuzione del modello F24**, al fine di verificare la sussistenza di profili di rischio in relazione alle compensazioni effettuate dal contribuente. A questo proposito, nel corso del Telefisco 2018, è stato precisato che, se il modello F24 viene "respinto" perché il credito è inesistente oppure non è utilizzabile (poiché non è ancora maturato), la **ripetizione del pagamento** successiva alla scadenza prevista deve essere **sanzionata se non accompagnata dal ravvedimento**: peraltro, l'operatività di quest'ultima misura richiede **l'adozione di un apposito provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

3. Limiti all'utilizzo della compensazione orizzontale

La compensazione orizzontale rappresenta una modalità di recupero del credito IVA, che permette al soggetto passivo del tributo strutturalmente a credito di utilizzare l'eccedenza detraibile per pagare, mediante modello F24, debiti per altri tributi e contributi, entro il **limite annuo di euro 700.000**, ai sensi dell'art. 34, co. 1, della L. 388/2000. Questa soglia è, tuttavia, elevata ad euro 1.000.000 per i subappaltatori edili, se il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

Ai fini del raggiungimento dei predetti limiti, **non rilevano le compensazioni effettuate utilizzando disposizioni diverse dal D.Lgs. 241/1997**, come, ad esempio, lo scomputo del credito IVA dalle successive liquidazioni periodiche, anche se tale compensazione verticale risulta esposta nel modello F24.

L'utilizzo in compensazione orizzontale per un importo superiore alle suddette soglie comporta lo **scarto della delega di pagamento**, ai sensi dell'art. 17, co. 2-*ter*, del D.Lgs. 241/1997, introdotto dall'art. 3, co. 4-*bis*, del D.L. 50/2017: l'attuazione di questa disposizione necessita, tuttavia, dell'adozione di appositi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, mediante i quali dovranno essere definite anche le modalità con cui verrà comunicato, al soggetto interessato, lo scarto del modello F24 presentato in violazione delle richiamate limitazioni.

4. Preclusioni alla compensazione orizzontale

La possibilità di utilizzare il credito IVA ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 non è consentita ai soggetti passivi IVA che presentano **debiti iscritti a ruolo**, o derivanti da accertamenti esecutivi, per imposte erariali (IRPEF, IRES, IVA, ecc.) e relativi interessi e accessori, di ammontare **superiore ad euro 1.500 e per i quali sia scaduto il termine di pagamento**.

Non sono, invece, suscettibili di generare tale divieto le passività, ancorché iscritte a ruolo, ascrivibili alle seguenti causali:

- contributi previdenziali (INPS dipendenti, artigiani, commercianti, gestione separata, ecc.);
- premi INAIL;
- tributi locali;
- agevolazioni erogate a qualsiasi titolo sotto forma di credito di imposta;
- sanzioni amministrative riscosse tramite ruolo, come quelle relative alle violazioni al Codice della strada.

5. Apposizione del visto di conformità

La compensazione orizzontale del credito trimestrale IVA, per un importo **superiore ad euro 5.000 annui** (elevato ad euro 50.000 per le start up innovative iscritte nella sezione speciale del Registro delle Imprese), richiede che il modello IVA TR rechi alternativamente:

- l'apposizione del **visto di conformità da parte di un soggetto abilitato** (ad esempio, un dottore commercialista o un esperto contabile);

Visto di conformità	
TD8 Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
Codice fiscale del professionista	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997
FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA	

- la **sottoscrizione** del soggetto incaricato della **revisione legale dei conti** a norma dell'art. 2409-*bis* c.c. (collegio sindacale, revisore o società di revisione iscritti nell'apposito Registro), che attesti la corrispondenza tra i dati esposti nel modello IVA TR e le risultanze delle scritture contabili, e la conformità di queste ultime alla relativa documentazione.

Sottoscrizione organo di controllo		
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA

Il visto di conformità sull'istanza trimestrale, per compensare orizzontalmente l'eccedenza detraibile IVA di importo superiore ad euro 5.000, può essere apposto dai seguenti soggetti:

- 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 30.9.1993 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, o del diploma di ragioneria, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- i **responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF imprese**.

Per poter apporre il visto di conformità, i suddetti professionisti abilitati a rilasciare il visto di conformità – ad eccezione dei responsabili dei CAF imprese – devono essere **iscritti in un apposito elenco** informatizzato tenuto dall'Amministrazione Finanziaria, previa preventiva trasmissione di una **specifico comunicazione**, alla Direzione regionale delle Entrate territorialmente competente. Alla predetta comunicazione preventiva, che può essere **consegnata a mano** o inviata mediante **raccomandata con ricevuta di ritorno**, ovvero inviata tramite **posta elettronica certificata**, deve essere allegata, tra l'altro, anche la **copia integrale della polizza assicurativa** di cui all'art. 22 del D.M. 164/1999, il cui massimale è di euro 3.000.000. Peraltro, ai sensi dell'art. 1, co. 951, lett. a), della L. 208/2015, in luogo della polizza assicurativa, **la garanzia può essere prestata sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo stesso**, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa di assicurazione per un periodo di quattro anni successivi a quello di svolgimento dell'attività di assistenza. Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze possono essere individuate modalità alternative che offrano adeguate garanzie.

Secondo la **R.M. 103/E/2017**, possono apporre il visto di conformità sul modello IVA TR anche i **dipendenti delle società di servizi** che siano **iscritti negli albi** dei dottori commercialisti ed esperti contabili o dei consulenti del lavoro, **pur in assenza dell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo** (e, quindi, senza il possesso della partita IVA). Non vi sono, infatti, preclusioni sul punto, considerato che l'art. 3, co. 3, del D.P.R. 322/1998 si limita a prescrivere **l'iscrizione del soggetto autorizzato negli albi indicati**, senza richiedere il contestuale esercizio della professione in forma di lavoro autonomo. In tale sede, è stato anche osservato che l'art. 33, co. 2, del D.Lgs. 241/1997

consente **l'apposizione del visto di conformità da parte dei responsabili dei CAF**, da individuare tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, *"anche assunti con rapporto di lavoro subordinato"*.

Analogamente, l'Amministrazione Finanziaria non ravvisa motivi ostativi nemmeno alla trasmissione del modello IVA TR ad opera del **professionista dipendente della società di servizi**, per il tramite dell'abilitazione della medesima società, sempreché quest'ultima sia inquadrabile fra le società, ai sensi dell'art. 2 del D.M. 18.2.1999. Rimane, naturalmente, ferma la necessità per il professionista-dipendente di effettuare la comunicazione alla Direzione Regionale competente ai sensi dell'art. 21 del D.M. 164/1999, mentre l'onere relativo alla copertura assicurativa può essere sostenuto anche dalla società di servizi.

Si rammenta, inoltre, che i professionisti possono autonomamente **apporre il visto di conformità sulle proprie dichiarazioni**, senza essere obbligati a rivolgersi a terzi, al fine di utilizzare in compensazione orizzontale i crediti trimestrali IVA di importo superiore a 5.000 euro annui (C.M. 28/E/2014 e R.M. 82/E/2014).

5.1. Sottoscrizione alternativa del modello IVA TR

L'utilizzo, in compensazione orizzontale, dei crediti trimestrali dell'imposta sul valore aggiunto, di ammontare eccedente il limite di euro 5.000 annui, è ammesso, come anticipato, anche se il modello IVA TR, anziché recare l'apposizione del visto di conformità, è sottoscritto – oltre che dal contribuente o dal legale rappresentante – dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti, ove nominato.

Sottoscrizione organo di controllo			
Soggetto	Codice fiscale		FIRMA
Soggetto	Codice fiscale		FIRMA
Soggetto	Codice fiscale		FIRMA
Soggetto	Codice fiscale		FIRMA
Soggetto	Codice fiscale		FIRMA

I campi della sezione dedicata alla **"sottoscrizione dell'organo di controllo"** devono essere compilati, alternativamente, da uno dei seguenti soggetti:

- il **revisore legale dei conti** iscritto nel Registro istituito presso il Ministero della Giustizia, per il quale deve essere indicato il **codice "1"** nella casella "Soggetto" e il codice fiscale nella casella successiva appositamente dedicata;
- il **responsabile della revisione** (ad esempio, il socio o l'amministratore), qualora si tratti di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero della Giustizia. Al ricorrere di tale ipotesi, nella casella "Soggetto" deve essere esposto il **codice "2"**, compilando altresì il campo

“Codice Fiscale”: occorre, inoltre, redigere un distinto campo nel quale indicare il codice fiscale della società di revisione, avendo cura di riportare nella casella “Soggetto” il **codice “3”**, ma senza compilare il campo firma;

- il collegio sindacale. In tal caso, per ciascun componente effettivo di tale organo di controllo dovrà essere indicato il **codice “4”** nella casella “Soggetto”.

La sottoscrizione da parte dei predetti soggetti comporta l'**attestazione dell'esecuzione dei controlli** di cui all'art. 2, co. 2, del D.M. 164/1999 – ai sensi dell'art. 10, co. 7, del D.L. 78/2009 – ovvero di quelli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformità, la cui natura è meglio approfondita nel prosieguo.

Per tali soggetti, non è necessaria la comunicazione preventiva alle Direzioni regionali e la stipulazione della apposita polizza assicurativa.

5.2. Controlli propedeutici all'apposizione del visto di conformità

Mutuando quanto precisato dall'Amministrazione Finanziaria con riferimento al rilascio del visto di conformità sulla dichiarazione annuale IVA (C.M. 7/E/2015, C.M. 32/E/2014 e C.M. 57/E/2009), anche ai fini dell'apposizione del visto di conformità sul modello IVA TR, 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** alle risultanze delle scritture contabili dei **dati esposti nel modello IVA TR**;
- la **correttezza formale della comunicazione** presentata dal contribuente.

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

I controlli indispensabili al rilascio del visto di conformità devono, quindi, essere finalizzati al perseguimento di alcuni specifici obiettivi:

- **verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili** obbligatorie ai fini dell'IVA;
- **evitare errori materiali e di calcolo** nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito;
- riscontrare gli **elementi da cui scaturiscono i crediti**;
- accertare, nel caso di richiesta di rimborso, la sussistenza dei relativi presupposti.

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 nel frontespizio del modello IVA TR, in caso di **contabilità unificata**, oppure dei **codici di attività economica** nel caso di **contabilità separate**.

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**:

- prevalenza di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- operazioni non imponibili;
- acquisti oppure importazioni di beni ammortizzabili;
- operazioni non soggette ad IVA;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Nel caso in cui il **credito** emergente dal modello IVA TR 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.

Diversamente, qualora il credito esposto nel modello IVA TR 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 del **tributo detratto nel trimestre** cui si riferisce il modello IVA TR. Conseguentemente, se l'ammontare complessivo dell'IVA detratta è di euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture con imposta superiore ad euro 10.000.

La **C.M. 32/E/2014** ha ribadito, con riferimento all'apposizione del visto di conformità e dei relativi controlli, che:

- nelle ipotesi in cui le **scritture contabili** siano tenute da un **sogetto che non può apporre il visto di conformità**, il contribuente può comunque rivolgersi a un CAF-impresе o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Tale principio opera anche nel caso in cui il sogetto che tiene le scritture – astrattamente abilitato ad apporre il visto di conformità – ne sia, tuttavia, oggettivamente impossibilitato: in tale circostanza, il visto può essere apposto da un CAF impresе o da un professionista abilitato;
- l'**apposizione del visto di conformità** sul modello IVA TR (o la sottoscrizione dello stesso da parte dell'organo incaricato della revisione legale dei conti) è **unica**, e **ha effetto sia per le compensazioni che per i rimborsi**, fermo restando che per i rimborsi è richiesta anche la dichiarazione sostitutiva.

Con riferimento a tale ultimo chiarimento, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'apposizione del visto – o la sottoscrizione alternativa, da parte del sogetto incaricato della revisione legale dei conti, ove nominato – è, in ogni caso, correlata all'utilizzo e non all'ammontare complessivo del credito stesso. Conseguentemente, la **soglia di euro 5.000 annui per le compensazioni** (euro 30.000 per i rimborsi) deve essere **calcolata separatamente**.

5.3. *Check list* per il rilascio del visto di conformità

Il soggetto che rilascia il visto di conformità è tenuto a **conservare** la **copia della documentazione esaminata**, nonché la **check list dei controlli effettuati**. A quest'ultimo proposito, si riporta una possibile traccia degli accertamenti da esperire e archiviare una volta effettuati, utilizzabile anche nel caso di richieste di rimborso per importi superiori ad euro 30.000.

CHECK LIST VISTO DI CONFORMITÀ MODELLO IVA TR SECONDO TRIMESTRE 2018

Per attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti, si dà atto di seguito dell'attività di controllo svolta.

Annotazioni preliminari:

	<i>Check</i>	Commento
Soggetto abilitato al rilascio del visto di conformità		Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
		Consulenti del lavoro
		Periti, esperti tributari iscritti alla data del 30.9.1993 nei relativi ruoli tenuti presso la CCIAA in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria
		Responsabili dell'assistenza fiscale di un CAF imprese
		Sottoscrizione del modello IVA TR da parte del soggetto o dell'organo incaricato di effettuare la revisione legale dei conti (art. 2409- <i>bis</i> c.c.)
Condizioni necessarie per il rilascio del visto di conformità		Le scritture contabili devono essere tenute dal soggetto che appone il visto di conformità
		Il modello IVA TR deve essere predisposto dal soggetto che appone il visto di conformità
		Società di servizi
		Casi particolari
Verifica dell'adeguatezza della polizza assicurativa		La copertura assicurativa deve riferirsi alla prestazione dell'assistenza fiscale senza alcuna limitazione della garanzia a un solo specifico modello IVA TR
		Il massimale della polizza deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciate e non deve essere inferiore ad euro 3.000.000
		La copertura assicurativa non deve contenere franchigie o

		scoperti, salvo il caso in cui la società assicuratrice si impegni espressamente a risarcire il terzo danneggiato, riservandosi la facoltà di rivalersi successivamente sull'assicurato per l'importo rientrante nella franchigia		
		La polizza assicurativa deve prevedere, per gli errori commessi nel periodo di validità della stessa, il totale risarcimento del danno denunciato nei 5 anni successivi alla scadenza del contratto, indipendentemente dalla causa che ha determinato la cessazione del rapporto assicurativo		
Regolare iscrizione nell'elenco dei certificatori		Soggetto già iscritto che comunica l'adeguamento della polizza assicurativa		
		Nuova iscrizione		
		Soggetto in possesso dei requisiti necessari		
CONTROLLI CHE IL PROFESSIONISTA DEVE EFFETTUARE				
Cliente:		Partita IVA:		
Codice attività riportato nel frontespizio del mod. IVA TR:		Descrizione attività		
		SÌ	NO	Commento
Il codice attività indicato nel frontespizio del modello IVA TR corrisponde a quello risultante dalla documentazione contabile?				
Il codice attività indicato nel frontespizio del modello IVA TR corrisponde a quello riferito all'attività prevalente in base al volume d'affari?				
TENUTA SCRITTURE CONTABILI OBBLIGATORIE AI FINI IVA				
		Check	Commento	
Direttamente dal professionista				
Da una società di servizi, di cui uno o più professionisti che posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, sotto il controllo e la responsabilità del professionista				
Direttamente dal contribuente, sotto il controllo e la responsabilità del professionista				
Direttamente dal CAF imprese				
Da una società di servizi, il cui capitale sociale è posseduto a maggioranza assoluta dalle associazioni che lo hanno costi-				

tuito ovvero interamente dagli associati delle predette associazioni, sotto il controllo e la responsabilità del CAF			
Da un soggetto che non può apporre il visto di conformità (il contribuente ha esibito la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da riportare nel modello IVA TR)			
REGOLARITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI OBBLIGATORIE AI FINI IVA			
	SÌ	NO	Commento
Registro fatture emesse			
Registro corrispettivi			
Registro acquisti			
I dati esposti nel modello IVA TR corrispondono alle risultanze delle scritture obbligatorie ai fini IVA e, in particolare, gli imponibili del quadro TA coincidono con i totali risultanti dal registro delle fatture emesse distinti per aliquota			
I dati riportati nel modello IVA TR corrispondono alle risultanze delle scritture obbligatorie ai fini IVA e, in particolare, gli imponibili del quadro TB sono identici ai totali risultanti dal registro degli acquisti distinti per aliquota			
CONTROLLO LIQUIDAZIONI PERIODICHE			
Contribuente mensile			
		Importo	Data di versamento
Aprile 2018	Saldo a debito/credito		
Maggio 2018	Saldo a debito/credito		
Giugno 2018	Saldo a debito/credito		
Contribuente trimestrale			
		Importo	Data di versamento
II Trimestre 2018	Saldo a debito/credito		

FATTISPECIE CHE HA GENERATO IL CREDITO IVA			
	SI	NO	Commento
TD1 Prevalenza operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti su acquisti e importazioni?			
TD1 Aliquota media operazioni attive maggiorata del 10% _____% Aliquota media operazioni passive _____%			
TD2 Operazioni non imponibili (artt. 8, 8- <i>bis</i> , 9, ecc. del D.P.R. 633/1972)? Percentuale operazioni effettuate _____%			
TD3 Operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili?			
TD4 Soggetto non residente con identificazione IVA/rappresentante fiscale			
TD5 Operazioni non soggette all'imposta (artt. 7- <i>ter</i> - 7- <i>septies</i> del D.P.R. 633/1972)?			
TC7 Ammontare del credito IVA del secondo trimestre 2018 risultante dal modello IVA TR	Euro_____		
TD6 Ammontare del credito IVA del secondo trimestre 2018 risultante dal modello IVA TR richiesto a rimborso	Euro_____		
TD7 Ammontare del credito IVA del secondo trimestre 2018 risultante dal modello IVA TR richiesto a rimborso	Euro_____		
	SI	NO	
Il credito IVA del secondo trimestre 2018 è superiore al relativo volume d'affari.			
Se il credito IVA del secondo trimestre 2018 è superiore al relativo volume d'affari, è stata effettuata l'integrale verifica			

della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nei registri IVA?			
Ammontare IVA detratta nel secondo trimestre 2018	Euro _____		
Fatture acquisti/emesse da controllare con IVA superiore al 10% dell'IVA detratta nel secondo trimestre 2018	Euro _____		
FATTURE ACQUISTI VERIFICATE CON IVA SUPERIORE A EURO _____			
Protocollo Registro Acquisti	Fattura n. /fornitore	Data	
Imponibile	IVA	Totale	
Protocollo Registro Acquisti	Fattura n. /fornitore	Data	
Imponibile	IVA	Totale	
Protocollo Registro Acquisti	Fattura n. /fornitore	Data	
Imponibile	IVA	Totale	
FATTURE EMESSE VERIFICATE CON IVA SUPERIORE A EURO _____			
Protocollo Registro Vendite	Fattura n. /cliente	Data	
Imponibile	IVA	Totale	
Protocollo Registro Vendite	Fattura n. /cliente	Data	
Imponibile	IVA	Totale	
Protocollo Registro Vendite	Fattura n. /cliente	Data	
Imponibile	IVA	Totale	
RIMBORSO IVA INFRANNUALI			
	SÌ	NO	Commento
L'erogazione del rimborso spetta in via prioritaria			
Per la richiesta di rimborso superiore ad euro 30.000, è stata acquisita l'attestazione sostitutiva di atto notorio riguardante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e i versamenti contributivi <i>ex art. 38-bis, co. 3,</i>			

lett. a), b) e c), del D.P.R. 633/1972, rilasciata dal contribuente e la copia del documento d'identità del sottoscrittore?			
È stata acquisita l'attestazione sostitutiva di atto notorio riguardante la non sussistenza dei requisiti che qualificano le società di comodo ai sensi dell'art. 30, co. 4, della L. 724/1994, rilasciata dal contribuente e la copia del documento d'identità del sottoscrittore?			
Tutti i controlli e le verifiche sopra rendicontate hanno dato esito positivo			
Data_____	Firma professionista abilitato/responsabile fiscale CAF imprese		

6. Correzione del modello IVA TR

La **R.M. 99/E/2014** ha chiarito che, prima della scadenza del termine per la presentazione del modello IVA TR, il contribuente ha la facoltà di rettificare o integrare la scelta di utilizzo dell'eccedenza trimestrale detraibile (da rimborso a compensazione, o viceversa), mediante la trasmissione di una nuova istanza, completa in tutte le proprie parti, nella quale andrà **barrata l'apposita casella "correttiva nei termini"**, posto che non esiste alcuna norma che sancisca il principio della immutabilità della scelta operata dal contribuente con la presentazione del modello IVA TR.

Casi particolari di compilazione	Regimi particolari	Contabilità separate	Richiesta presentata da ente o società controllante per il gruppo	Correttiva nei termini	Modifica istanza precedente
----------------------------------	--------------------	----------------------	---	------------------------	-----------------------------

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che il contribuente può **variare la scelta operata anche oltre i termini di presentazione del modello IVA TR**, richiedendo l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso. Conseguentemente, è ammessa **la possibilità di rettificare il modello IVA TR** – validamente e tempestivamente presentato – **anche una volta decorso il termine ultimo per la presentazione della correttiva nei termini**: la modifica della modalità di utilizzo del credito trimestrale IVA deve, naturalmente, trovare corretta esposizione nella dichiarazione annuale IVA. Tale facoltà non è, tuttavia, ammessa in caso di **avvenuta validazione della disposizione di pagamento dell'IVA chiesta a rimborso**, oppure qualora **il credito sia già stato utilizzato in compensazione**.