

Riforma della territorialità dei servizi e altre novità IVA

Domenico Petrillo

Quadro normativo di riferimento

- **Direttive del Consiglio** nn.2008/8/CE (*Servizi*) e 2008/9/CE (*Rimborsi*) del 12/2/08 e n.2008/117/CE del 16/12/08 (*Contrasto frodi IVA intracomunitaria*)
- Legge 7/7/2009, n.88 (**Comunitaria 2008**)
- DI. 25/9/2009, n.135 convertito dalla Legge n.166/2009
- **Schema D.lgs. 12/11/2009**, di recepimento delle citate Direttive UE

Prassi amministrativa

Con Circ.n.58/E del **31/12/2009** l'Agenzia delle Entrate ha confermato che **i nuovi principi sulla territorialità dei servizi suscettibili di immediata applicazione entrano in vigore dal 1°/1/2010...allo scopo di evitare che si verificino fenomeni di **doppia tassazione** o di **detassazione** in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno...**

Presupposto territoriale cessioni

- Per le **cessioni** il presupposto territoriale rimane invariato: sussiste se le transazioni hanno ad oggetto beni mobili o immobili esistenti *fisicamente nel territorio italiano*
- In sostanza la norma considera rilevante territorialmente il **luogo in cui il bene si trova** al momento della transazione

Presupposto territoriale servizi

- Se per le cessioni rileva il **luogo di consumo**, coerentemente per le prestazioni di servizi dovrebbe rilevare il ***luogo di utilizzo***, che però sovente è di **incerta individuazione**
- Perciò il soppresso art.7 (***ante 2010***) per le prestazioni c.d. ***generiche*** (cioè non espressamente disciplinate con criteri derogatori) dava rilievo alla ***posizione del prestatore*** (luogo ove questi è stabilito o sede dell'attività economica)

Segue territorialità servizi

La norma infatti considerava **effettuate in Italia** le prestazioni rese da soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o da soggetti ivi residenti che non avessero stabilito il domicilio all'estero o da *stabili organizzazioni* in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero (per i soggetti diversi dalle p.f., domicilio=sede legale, residenza=sede effettiva)

Concetto di *stabile organizzazione*

Per ***stabile organizzazione*** deve intendersi, secondo l'ordinamento UE, un **centro di attività *stabile***, che presenti cioè un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del **corredo umano e tecnico**, a rendere possibili ***in modo autonomo*** le prestazioni di servizi considerate (CGCE, Sentenza 17/7/1997, C-190/95)

Soggetto passivo stabilito

- In base al **nuovo art.7, d)**, ***ai fini IVA***, è **soggetto passivo stabilito** nel Paese un operatore economico domiciliato in Italia o ivi residente senza domicilio all'estero,
- ovvero una **stabile organizzazione** nel Paese di soggetto domiciliato e residente all'estero, ***limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute***

Segue soggetto passivo stabilito

La **limitazione prevista** per la stabile organizzazione comporta che lo *status* di soggetto stabilito **non si estende** alle operazioni rese o ricevute **direttamente dalla casa madre estera**, che rimane **soggetto non stabilito**, anche se identificata in Italia o ivi munita di rappresentante fiscale

Modifiche ex Dl.n.135/2009

Al riguardo va ricordato che il Dl.n.135 del 25/9/2009 (c.d. *tagliainfrazioni*) ha modificato, perché ritenute dalla CGCE **in contrasto con il diritto comunitario** (Sentenza 16/7/2009 resa nella causa C-244/08), una serie di disposizioni nazionali, tra cui gli artt.17 e 38-ter, Decreto IVA

Segue modifiche ex Dl.n.135

In virtù delle intervenute modifiche, gli operatori esteri assolvono gli obblighi ed esercitano i diritti ai fini IVA **tramite la stabile organizzazione in Italia**, cui tocca contabilizzare anche le fatture di acquisto **intestate al soggetto estero** (come pure, se del caso, adempiere agli obblighi IVA per le **operazioni nei confronti di privati**)

Segue modifiche ex Dl.n.135

La *novella* **preclude** cioè agli operatori esteri con **stabile organizzazione** nel Paese di nominarvi un rappresentante fiscale (o identificarvisi direttamente) per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate **direttamente dalla casa madre (divieto di duplice posizione IVA** nel territorio dello Stato)

Territorialità servizi *ante* 2010

Il criterio del **luogo di stabilimento del prestatore** si applicava - **fino al 31/12/2009** - come **regola generale** a tutte le prestazioni di servizi c.d. *generiche* rese a committenti ovunque residenti, sia se **soggetti passivi** d'imposta (rapporti *Business to Business*, c.d. *B2B*) che **privati consumatori** (rapporti *Business to Consumer*, c.d. *B2C*)

Nuove regole comunitarie

- Secondo la **nuova Direttiva Servizi** n.2008/8/CE, il luogo di imposizione deve coincidere con quello di ***consumo effettivo del servizio***, e quindi:
- per le prestazioni rese a **soggetti passivi d'imposta** è il luogo di **stabilimento del committente**,
- mentre per i servizi a **favore di privati** è il luogo **dove ha sede il prestatore**

Riforma territorialità servizi

In ossequio ai canoni UE **dal 1°/1/2010** rimane **invariata** la regola generale secondo cui l'IVA è dovuta nel **luogo di stabilimento del prestatore per i servizi B2C**, e cioè in Italia per i servizi resi **da soggetti passivi ivi stabiliti a privati** (o a un soggetto passivo che non agisce in tale qualità), ovunque siano residenti

Segue riforma territorialità servizi

Va precisato che **non** potendosi considerare ***stabilito nel territorio dello Stato*** un soggetto passivo estero (anche se identificato direttamente o munito di rappresentante fiscale in Italia), il servizio da questi reso a un committente privato **rileva territorialmente** (non in Italia) **ma nello Stato del prestatore estero**

Segue riforma territorialità servizi

Al contrario il servizio reso al committente privato dalla **stabile organizzazione in Italia** di soggetto domiciliato e residente all'estero - essendo questa considerata ***soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*** - è localizzato in Italia in base al criterio generale di territorialità del **luogo del prestatore**

Segue riforma territorialità servizi

- L'IVA è invece dovuta nel luogo di stabilimento del **committente** per i servizi resi a **soggetto passivo** (se p.f., quando acquista **nell'esercizio dell'attività**),
- a enti non comm.li *soggetti passivi*, **anche per acquisti della sfera istituzionale**,
- e a enti non comm.li *non soggetti passivi*, ma identificati ai fini IVA per aver superato la soglia di € 10.000 di acquisti intra UE

Segue riforma territorialità servizi

- I servizi quindi sono *territoriali in Italia* se resi a soggetto passivo ivi *stabilito* [**nuovo art.7-ter, c.1, a)**]
- **Ai soli fini della territorialità delle prestazioni ricevute, il nuovo art.7-ter, c.2** adotta una nozione *estensiva* di **soggetto passivo**, includendovi gli enti non commerciali (anche con riguardo ai servizi acquisiti per l'attività istituzionale)

Prestatori stabiliti in Italia

- Pertanto con decorrenza 2010 i servizi resi a committenti soggetti passivi esteri (**UE o extra UE**) sono ***fuori campo IVA*** per carenza del presupposto territoriale
- Vanno **però fatturati** - è da ritenere, con applicazione imposta di bollo - **e registrati (ma non concorrono al v.a.) i servizi a favore di operatore UE**, con indicazione del numero di identificazione IVA attribuitogli dal suo Paese (diversamente, il servizio **sarebbe imponibile**)

Esempio prestatore stabilito in Italia

- Un vettore italiano emette fattura **esclusa da IVA** al committente spagnolo (che si autofatturerà il servizio con IVA spagnola)
- Altra **novità** è l'inclusione del trasporto reso nell'apposita sezione del modello Intrastat (cessioni), salvo che l'operazione in Spagna sia non imponibile (es. trasporto di merci in esportazione)

Committente extra UE

- Se invece il vettore italiano esegue il trasporto di merci su commessa di **operatore stabilito al di fuori della UE**, non deve emettere **fattura ai fini IVA** (ma solo un documento contabile per poter vantare il diritto al rimborso in sede di dichiarazione annuale)
- Inoltre non c'è obbligo di presentazione del Modello Intrastat

Committenti stabiliti in Italia

- Viene **generalizzato** l'obbligo del *reverse charge* per i servizi ***territoriali in Italia***:
- il committente italiano **deve autofatturarsi ex nuovo art.17, c.2**, per il servizio reso dal prestatore soggetto passivo non residente (**comunitario o non**) e privo di stabile organizzazione (e ciò anche se questi sia identificato nel Paese o vi abbia nominato un rappresentante fiscale)

Esempio committente stabilito Italia

- Il committente italiano di un trasporto di merce resogli da un vettore spagnolo **si autofattura il servizio con IVA italiana**
- Trattandosi di prestatore UE, la prestazione ricevuta va inserita nella nuova sezione del Modello Intrastat (acquisti), salvo che sia non imponibile in Italia (es. trasporto di beni esportati)

Enti non comm.li **senza partita IVA**

- Gli enti, le associazioni, e le altre organizzazioni non esercenti attività commerciali o agricole, che **non sono titolari di partita IVA**, sono **assimilati ai privati (B2C)**
- Perciò la territorialità dei servizi resi a tali soggetti cade nel **Paese del prestatore**

Enti non comm.li **con partita IVA**

- Sono considerati sempre (anche per gli acquisti della sfera istituzionale) **soggetti passivi** e seguono quindi il criterio B2B del luogo di stabilimento del **committente**
- L'IVA è dovuta in Italia se l'ente committente è ivi stabilito e si assolve **obbligatoriamente col sistema della *inversione contabile***

Segue enti con partita IVA

- L'ente è perciò obbligato ad *autofatturarsi*:
- sia per gli acquisti di servizi a destinazione commerciale o agricola (**doppia registrazione** e liquidazione periodica nei modi ordinari)
- sia per gli acquisti dell'area istituzionale (registrazione in **specifico registro e integrale versamento dell'IVA** con le aliquote vigenti in Italia, salvo che non sia dovuta)

Segue enti con partita IVA

- Nella dichiarazione annuale confluiscono **solo** gli acquisti di servizi **commerciali**
- Nei nuovi Modelli Intrastat si inseriscono gli acquisti di servizi **commerciali** e di quelli **istituzionali** (salvo che l'IVA non sia dovuta in Italia)
- **Solo** per gli acquisti istituzionali va inoltre presentata **apposita dichiarazione mensile *on line***

Servizi (già *tipici*) *generici* dal 2010

La nuova **regola generale di territorialità per i servizi B2B** è stata **allargata** a numerose prestazioni di servizi **a favore di committenti soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia** per i quali la **previgente normativa stabiliva specifici criteri derogatori di collegamento**

Segue servizi(già *tipici*) ora *generici*

- Trasporti di beni (**nazionali, intra UE e internazionali**) e relative intermediazioni
- Attività accessorie ai trasporti (trasbordo, carico e scarico) e relative intermediazioni
- Prestazioni di ogni genere su beni mobili materiali, dovunque rese e prescindendo dall'uscita fisica dei beni dallo Stato di materiale esecuzione del servizio
- Intermediazioni ovunque eseguite

Segue servizi (già *tipici*) ora *generici*

- Locazioni a **lungo termine** di mezzi di trasporto, nonché locazioni e noleggi di beni materiali diversi
- Prestazioni pubblicitarie
- Consulenza e assistenza tecnica o legale, compresi formazione del personale e servizi di interpreti e traduttori
- Servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione, ecc., ecc.

Luogo di utilizzo servizi

- La riforma, sempre per semplificare, restringe sensibilmente l'applicazione del **criterio del *luogo di utilizzo***, e cioè solo ai seguenti servizi:
- telecomunicazione e teleradiodiffusione (come da previsione obbligatoria UE) e noleggi non a breve di mezzi di trasporto a favore di privati, nonché noleggi brevi

Segue *luogo di utilizzo* servizi

In passato infatti l'adozione per alcuni servizi *specifici* del criterio del *luogo di utilizzo*, in **mancanza di una univoca definizione**, aveva prodotto gravi dubbi circa il suo significato, che, secondo la normativa UE, dovrebbe coincidere con il luogo di **materiale ed effettiva fruizione** della prestazione

Segue *luogo di utilizzo* servizi

In concreto invece la prassi dell'A.F. (e la stessa giurisprudenza) aveva dato rilievo ora all'***area del committente*** (luogo di acquisizione del servizio nella di lui **sfera giuridico - patrimoniale**) ora all'***area del prestatore*** (luogo di **materiale esecuzione** del servizio, confondendo così tale concetto con quello di utilizzo)

Deroghe ai criteri generali

Per le prestazioni di servizi c.d. *specifiche o tipiche*, citate espressamente dai **nuovi artt.7-quater, 7-quinquies, 7-sexies, e 7-septies**, Decreto IVA - che sono state sensibilmente ridotte rispetto al previgente art.7 - vigono **peculiari criteri di territorialità** che derogano a quelli stabiliti dalle **regole generali**

Deroghe di *natura oggettiva*

Le deroghe contemplate dai **nuovi artt.7-*quater* e 7-*quinquies*** sono di ***natura oggettiva*** in quanto prescindono dal luogo di stabilimento del **prestatore** e del **committente**, nonché dallo *status* di quest'ultimo, applicandosi **sia ai rapporti B2B che B2C**

Segue deroghe di *natura oggettiva*

- I servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, seguono il criterio del **luogo di ubicazione** dell'immobile
- Il trasporto di passeggeri è territoriale in proporzione alla **distanza percorsa nel territorio nazionale**
- Per i noleggi **brevi** di mezzi di trasporto si applica il criterio del ***luogo di consegna combinato con quello di utilizzo***

Segue deroghe di *natura oggettiva*

- Per i servizi culturali, artistici, sportivi, ricreativi e simili, comprese fiere ed esposizioni, rileva il **luogo di esecuzione**,
- per ristorazione e *catering* a bordo di navi, treni o aerei nella parte di trasporto passeggeri all'interno della UE, il **luogo di partenza**
- per altri servizi di ristorazione e *catering*, il **luogo di esecuzione della prestazione**

Deroghe per rapporti B2C

- Il **nuovo art.7-sexies** individua criteri derogatori particolari per i servizi ivi previsti, **solo se resi a favore di privati**
- Pertanto, se i servizi stessi sono resi a committenti soggetti passivi d'imposta, si applica il **criterio generale di territorialità del luogo di stabilimento del committente**

Segue deroghe per rapporti B2C

- Le intermediazioni in nome e per conto del cliente seguono il criterio del luogo di **esecuzione dell'operazione principale**
- I trasporti di beni **non intra UE** sono territoriali **in proporzione alla distanza** percorsa nel territorio dello Stato
- Ai trasporti di beni **intra UE** si applica il criterio del **luogo di partenza**

Segue deroghe per rapporti B2C

- Per le lavorazioni su beni mobili (comprese le perizie) e le prestazioni accessorie ai trasporti rileva il **luogo di esecuzione**
- Alle locazioni e noleggi (**non a breve**) di mezzi di trasporto si applica il criterio del ***luogo del prestatore combinato con quello di utilizzo*** (solo il secondo, se il prestatore non è UE), ecc.

Obbligo identificazione in Italia

Nel caso che un soggetto estero effettui prestazioni specifiche di cui ai **nuovi artt.7-*quater*, *quinquies* e *sexies*** in Italia a favore di **privati consumatori**, deve **identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale nel Paese** per assolvere gli obblighi di legge e versare l'imposta all'Erario

Identificazione diretta

L'identificazione diretta prevista dall'art. 35-ter, Legge IVA è possibile per gli operatori economici residenti in altri Paesi UE o in Stati terzi, questi ultimi però **solo se legati all'Italia da rapporti di reciproca assistenza** in materia di imposizione indiretta (in atto, Norvegia, Svizzera e Israele)

Nomina rappresentante fiscale

- La nomina del rappresentante fiscale **in Italia** invece è consentita **a tutti gli operatori economici esteri**
- Il rappresentante, che può essere persona fisica o giuridica e anche per più mandanti, risponde **in solido** con il rappresentato del mancato adempimento degli obblighi IVA

Deroghe ai criteri generali B2C

Le prestazioni di servizi elencate nel **nuovo art.7-septies**, in deroga al criterio generale di territorialità del **luogo del prestatore**, **non** si considerano effettuate nel territorio dello Stato, quando sono rese a **privati stabiliti fuori della UE**

Segue deroghe regole B2C

- Servizi di cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, marchi e simili
- Prestazioni **pubbлицitarie**
- Prestazioni di **consulenti, avvocati, ecc.** e di elaborazione e fornitura dati
- Servizi bancari, finanziari e assicurativi
- Messa a disposizione di personale
- Locazioni di beni materiali diversi dai mezzi di trasporto, ecc., ecc.

Novità rimborsi ai non residenti

Per allineare la normativa *domestica* alla Direttiva 2008/9/CE, cambia volto anche la disciplina dei **rimborsi** a operatori italiani che hanno assolto l'IVA in altri Paesi UE (**nuovo art.38-bis1**) e a soggetti comunitari (**nuovo art.38-bis2**) o stabiliti in territori extra UE (**nuovo art.38-ter**) che hanno assolto l'IVA in Italia

1.- Rimborsi a operatori italiani

La richiesta di rimborso dell'IVA pagata da operatori italiani in altri Paesi UE va **presentata *on line* alla Agenzia delle Entrate**, che la inoltra allo Stato competente, escludendo i casi di mancato esercizio dell'attività, esclusiva effettuazione di operazioni senza diritto a detrazione, inquadramento nel regime speciale agricolo o in quello dei minimi

2.- Rimborsi a operatori UE

Il rimborso dell'IVA assolta in Italia da operatori di altro Stato UE va richiesto ***on line*** all'**A.F. del Paese di stabilimento del richiedente**, che preventivamente ne valuterà la spettanza secondo la propria normativa, per poi girare la richiesta al competente Ufficio dell'Agenzia, tenuto a erogare il rimborso entro 4 mesi più 10 gg. (6/8 mesi, se occorrono chiarimenti)

3.- Rimborsi a operatori extra UE

La disciplina dei rimborsi dell'IVA pagata in Italia da operatori stabiliti in Paesi fuori della UE (attualmente, solo Norvegia, Svizzera e Israele) non ha subito rilevanti modifiche, essendo rimasti fermi la **condizione della reciproca assistenza** in materia di imposizione indiretta e il **termine di 6 mesi per l'erogazione**

Contrasto frodi IVA nella UE

Recenti statistiche ufficiali confermano che **il fenomeno è in forte espansione**: nel solo 2006 in Italia si è registrato uno scarto del 22% (contro una media europea del 12%) tra l'IVA teoricamente esigibile sulle transazioni e quella realmente incassata, con un danno erariale stimato di 26 milioni di euro (secondo solo al Regno Unito)

Novità Intrastat dal 2010

In sintonia con la nuova regola generale per cui i servizi B2B sono territoriali nel **Paese di stabilimento del committente**, con obbligatoria applicazione del sistema del *reverse charge*, la citata Direttiva n.8/2008 estende la compilazione degli elenchi ai **servizi resi e ricevuti** in ambito UE (Nuovi Intrastat, rispettivamente, 1 e 2 sezioni *quater, quinquies* per le rettifiche)

Segue novità Intrastat dal 2010

- L'obbligo di presentazione è **escluso** se i servizi sono **esenti da imposta** nel Paese ove sono territorialmente rilevanti
- Sono soggetti all'obbligo di presentazione **anche i professionisti** per le attività di consulenza, assistenza tecnica e legale, ecc.

Segue novità Intrastat dal 2010

Inoltre la Direttiva 2008/117/CE, sempre al fine di contrastare la piaga delle frodi intracomunitarie, prevede una serie di modifiche normative tese soprattutto a garantire una **più tempestiva** messa a disposizione delle AA.FF. dei Paesi membri delle occorrenti informazioni

Segue novità Intrastat dal 2010

- La modalità di presentazione diventa soltanto **telematica** e cambia il termine di presentazione, fissato al **giorno 19 del mese successivo** al periodo di riferimento
- Viene ridefinita la periodicità, che di regola **diviene mensile** per tutti gli operatori (**trimestrale**, al di sotto di importi limitati)

Servizi continuativi

Al fine di garantire l'allineamento degli elenchi, è previsto che per le prestazioni rese **in modo continuativo** per oltre 1 anno ad un committente stabilito in Italia da un soggetto passivo UE, senza acconti o pagamenti parziali nel medesimo periodo, il momento impositivo è comunque fissato al **termine di ciascun anno solare** fino alla conclusione dei servizi stessi

Novità per le indebite COMPENSAZIONI IVA

Tipi di compensazione

Il vigente ordinamento prevede, oltre alla compensazione *verticale* o *interna* [che si aziona cioè all'interno dello **stesso settore impositivo** (es., IVA da IVA)], quella *orizzontale* o *esterna* [che interessa, ai sensi dall'art.17, D.lgs. n.241/1997, debiti e crediti di diversi tributi e contributi risultanti da dichiarazioni e denunce regolarmente presentate e **indicati nel modello unitario di versamento F24**(es.IVA con IRPEF o IRES, contributi INPS, premi INAIL, ecc.)]

Utilizzabilità crediti *ante* 2010

I crediti sono utilizzabili in compensazione dal **giorno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta** di maturazione del credito (quindi, se corrispondente all'anno solare, dal 1° gennaio dell'anno seguente) e perciò a **prescindere dalla data di presentazione della relativa dichiarazione**

Segue momento utilizzabilità

I soggetti IVA legittimati a richiedere il rimborso trimestrale dell'eccedenza a credito hanno la facoltà alternativa di compensarla, anche in parte, con i versamenti di altri tributi o contributi da eseguire a mezzo F24, dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento

Termine utilizzabilità

- L'utilizzo del credito in compensazione è consentito **entro la data di presentazione della dichiarazione (o denuncia) successiva**
- L'**eventuale residuo** non utilizzato può essere **chiesto a rimborso o portato in compensazione** nell'anno solare seguente

Manovra anticrisi 2009 ex D.l.n.78/09

- La manovra esordisce con l'attesa previsione dell'aggiornamento del tetto annuo dei crediti d'imposta e contributi compensabili (elevato a € **516.456,90 euro per anno solare** nel lontano 2001), ma si tratta di un **mero proposito**
- L'art.10 (*Incremento delle compensazioni dei crediti fiscali*) prevede infatti che detto limite possa salire **fino a €700.000, sempre che lo consentano le esigenze di bilancio**

Sintesi della *stretta*

- La compensazione **orizzontale dei crediti IVA fino a 10.000 euro** può effettuarsi secondo la disciplina previgente
- **Per importi maggiori** è praticabile dal giorno **16 del mese successivo** a quello di presentazione della dichiarazione, che deve essere munita del visto di conformità se si supera la **soglia di 15.000 euro**

Decorrenza

- Le novità interessano i crediti esposti nelle dichiarazioni (o istanze) presentate **dal 1° Gennaio 2010 (cioè credito annuale 2009 e crediti trimestrali 2010)**
- Pertanto al credito annuale 2008 e ai crediti trimestrali esposti nei Mod.TR presentati nel 2009 **non si applicano vincoli formali, temporali o d'importo** (eccetto il tetto generale di € 516.457)

Raggio d'azione

- Le restrizioni introdotte riguardano **solo la compensazione orizzontale** (e non le richieste di rimborso, né la compensazione verticale) di **crediti IVA** (infrannuali o annuali) **di importo oltre 10.000 euro**
- Si registra pertanto una **chiara inversione di tendenza**, dissuasiva delle compensazioni e a favore dei rimborsi

Doppio binario

- Si limita l'intervento **solo nel comparto dei crediti IVA**, essendosi in esso riscontrata una **elevata incidenza di frodi**
- Rimangono quindi applicabili le **disposizioni previgenti** per le compensazioni di **crediti fiscali di diversa natura**, ferme restando le sanzioni in caso di abusi

Segue doppio binario

- Distinto trattamento consegue **dal 2010** alla **entità** del credito IVA: fino a 10.000 euro, vecchie regole; oltre questa soglia, nuova disciplina
- Entro 10.000 euro è perciò ammesso compensare senza attendere il giorno 16 del mese successivo; ogni ulteriore compensazione **anche minima** è soggetta all'anzidetto termine (e agli altri vincoli)

Importo compensato

Necessita rimarcare che assume rilevanza
- sempre se di ammontare maggiore di
10.000 euro - l'importo complessivamente
compensato nel corso del 2010 (e non
l'ammontare del credito IVA **esposto nella**
dichiarazione, né quello che il
contribuente **prevede di compensare**)

Limite 10.000 euro

- Il *tetto* di € 10.000, essendo riferito all'**anno di maturazione** del credito, va **distinto per tipologia** (credito annuale 2009 e sommatoria dei crediti trimestrali 2010, se presenti)
- Ne discende che nel 2010 si può disporre - **senza vincoli** - di **due diversi *plafond* di 10.000 euro**, identificati dai rispettivi codici tributo e anni di riferimento

Dichiarazione (o istanza) preventiva

- In virtù della introduzione delle nuove regole, **prima** bisogna presentare la dichiarazione annuale IVA (o l'istanza periodica) e **poi si può compensare**
- L'utilizzabilità del credito è pertanto subordinata all'adempimento dichiarativo e ciò **per agevolare l'esercizio dei poteri di verifica della effettività del credito**

Anticipo dichiarazione

E' ammesso tuttavia anticipare la presentazione della dichiarazione IVA del 2009 (e a regime) **in forma autonoma**, stralciandola cioè dal modello Unico, a partire dal 1°/2/2010 e utilizzare in compensazione il credito IVA che ne risulta già dal 16/3/2010; in tal caso è previsto l'**esonero** dalla presentazione della **comunicazione dati IVA**, obbligo questo in scadenza alla fine di febbraio

Segue anticipo dichiarazione

- Sono ammessi alla presentazione **autonoma** della dichiarazione IVA (dal 1°/2 al 30/9) i soggetti che intendono compensare (o chiedere a rimborso) crediti IVA, **anche fino a 10.000 euro**
- Restano perciò vincolati a UNICO **solo** i contribuenti che dichiarano un saldo IVA a debito (o a saldo zero)

Segue anticipo dichiarazione

Bisogna comunque ricordare che la scelta di **anticipare** la presentazione della dichiarazione 2009 non è indolore perchè pone fine alla utilizzabilità - **senza vincoli** - del residuo credito annuale 2008, che *si rigenera* nella dichiarazione del 2009, andandosi a sommare al credito maturato nella stessa annualità e restando così **assoggettato alle restrizioni di legge**)

Visto di conformità

Chi vuole compensare crediti IVA **per importi superiori a 15.000 euro** deve richiedere, relativamente alle **dichiarazioni da cui emerge il credito** (escluse quindi le richieste di rimborso annuale e di rimborso o compensazione trimestrale), l'apposizione del **visto di conformità** da parte dei soggetti abilitati

Soggetti abilitati al visto

- Professionisti **iscritti negli albi dell'ODCEC** o dei **consulenti del lavoro**
- Responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-Imprese
- Soggetti iscritti al 30/9/1993 nei ruoli dei Periti ed Esperti tenuti presso la CCIAA (sub-categoria Tributi), muniti di laurea giuridico-economica o diploma di ragioneria

Autorizzazione preventiva

Per essere inserito nell'elenco dei soggetti legittimati al rilascio del visto il professionista deve avanzare **richiesta alla competente DRE**, autocertificando il possesso di taluni requisiti di correttezza e probità riferiti alla materia tributaria e della abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali

Copertura assicurativa

A detta richiesta va allegata copia conforme di valida **polizza assicurativa** della responsabilità civile **a favore dei contribuenti assistiti** con massimale adeguato al numero dei clienti e dei visti (comunque **non inferiore a 1.032.913,80 euro**), che deve essere priva di franchigie o scoperti ed estesa ai danni denunciati fino a cinque anni dopo la scadenza del contratto

Apposizione del visto

Il visto di conformità deve essere apposto dal soggetto che redige le scritture contabili del contribuente e che predispone la dichiarazione annuale, ma se questi **non può rilasciare il visto**, si può dare incarico ad un CAF-Imprese o a professionista abilitato all'apposizione, che dovrà svolgere i prescritti controlli e predisporre la dichiarazione

Alternativa controllo contabile

In luogo del visto (e delle connesse formalità), la dichiarazione da cui emerge il credito da compensare può essere sottoscritta, per le società di capitali soggette al **controllo contabile ex art.2409-bis C.C.**, dai soggetti che sottoscrivono la **relazione di revisione**, previa attestazione dell'esecuzione dei controlli previsti per il rilascio del visto

Controlli prescritti

- Verifica della **regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili** obbligatorie ai fini dell'IVA (registri dei corrispettivi, fatture emesse e acquisti)
- Verifica della **corrispondenza** dei dati dichiarati alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione

Natura del visto di conformità

Il visto di conformità in esame è considerato di ***primo livello*** o ***leggero*** in quanto si differenzia sia dalla **certificazione tributaria** (c.d. *visto pesante*) che dalla **asseverazione** dei dati contabili ed extracontabili rilevanti ai fini degli studi di settore

Segue natura visto

In buona sostanza, anche secondo la pregressa prassi amministrativa dell'Agenzia, la verifica **non comporterebbe valutazioni di merito**, ma il **solo riscontro formale** della corrispondenza in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività d'impresa esercitata e rilevanti ai fini IVA

Dettaglio dei controlli

- Controllo della corrispondenza del **codice di attività** indicato nella dichiarazione con quello risultante dal fatturato attivo e passivo
- Verifica della **genesì del credito IVA** da fattispecie tipiche (differenza di aliquote, operazioni attive non imponibili o escluse, acquisti beni ammortizzabili, ecc.)

Segue dettaglio controlli

- Verifica corrispondenza tra documenti e scritture contabili **limitatamente** alle fatture con IVA superiore al 10% del totale dell'imposta detratta nel periodo d'imposta (conservando traccia dei controlli esperiti e dei documenti esaminati)
- **Controllo esteso a tutti i documenti** nel caso in cui il credito annuale IVA sia pari o maggiore del volume d'affari realizzato dal contribuente

Visto (o asseverazione) infedele

- Sanzione amministrativa **da 258 a 2.582 euro**
- In caso di recidiva o di violazioni particolarmente gravi, segnalazione agli organi competenti per l'applicazione di ulteriori **provvedimenti disciplinari**

Utilizzo servizi telematici

Altro vincolo per poter compensare crediti IVA oltre la soglia *pericolosa* è l'**utilizzo obbligatorio** dei **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia (e cioè F24 - trascorsi 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione - tramite *Fisconline* o *Entratel*, direttamente o a mezzo intermediario, con esclusione quindi dell'impiego di servizi bancari e postali)

Segue utilizzo servizi telematici

- Nel caso di compensazioni **fino a 10.000** euro resta consentito l'impiego dei servizi bancari e postali
- Anche in tale caso l'Agenzia tuttavia suggerisce l'***opportunità*** di utilizzare le nuove applicazioni ai soggetti che prevedono di superare la soglia di legge

Scarto deleghe pagamento

- Compensazione credito IVA superiore a € 10.000 annui, senza **previa** dichiarazione
- Compensazione credito superiore a € 15.000 annui, se la dichiarazione è **priva del visto** (o dell'attestazione alternativa)
- Compensazione crediti IVA comunque superiori al credito dichiarato, **al netto dei pregressi utilizzi**

Dichiarazioni integrative

Per l'esecuzione dei controlli si assume quale *plafond* il credito IVA esposto nell'**ultima dichiarazione presentata**, fermo restando il prescritto termine di validità (90 giorni dalla scadenza di legge), entro cui si può provvedere anche a integrare una dichiarazione eventualmente **carente del visto** di conformità

Per non sbagliare

- Puntuale verifica del **buon fine** delle deleghe di pagamento, tramite le relative **ricevute telematiche**
- Tempestiva consultazione delle informazioni risultanti dal **Cassetto fiscale**, con particolare riguardo al **credito IVA ancora disponibile** per la compensazione tenuto conto degli impieghi pregressi

Sanzione del 30%

Alle compensazioni di crediti superiori alle soglie di attenzione eseguite **prima della presentazione della dichiarazione o in mancanza del visto di conformità**, si rende applicabile la più mite **sanzione del 30%** (prevista per gli omessi versamenti), a condizione beninteso che si tratti di **crediti realmente esistenti**