



CIRCOLARE N. 14/IR DELL'8 FEBBRAIO 2010

**LE NOVITÀ IN MATERIA DI UTILIZZO IN COMPENSAZIONE
DEI CREDITI RELATIVI ALL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La compensazione di crediti IVA per importi superiori a diecimila euro annui. – 2.1. L'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale e il differimento del termine iniziale per la compensazione. – 2.2. L'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate. – 2.3. La compensazione dei crediti IVA maturati in capo a soggetti diversi rispetto all'utilizzatore. – 2.4. Le modalità di determinazione del limite annuo di diecimila euro. – 3. La compensazione di crediti IVA per importi superiori a quindicimila euro annui. – 3.1. Il visto di conformità. – 3.2. La sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile. – 4. Le sanzioni per il mancato rispetto dei nuovi vincoli e per l'infedele rilascio del visto di conformità o dell'attestazione alternativa.



1. Premessa

Nel dichiarato intento di contrastare, attraverso un sistema di controlli più rigoroso, gli abusi derivanti dalle compensazioni di crediti inesistenti, l'art. 10 del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 stabilisce nuovi vincoli all'utilizzo in compensazione dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto (*n.d.r.*: di seguito, per brevità, crediti IVA).

In via preliminare, è utile segnalare che le nuove disposizioni riguardano esclusivamente la compensazione dei crediti IVA con altri tributi, contributi previdenziali e assistenziali o altre somme di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (cosiddetta compensazione "orizzontale" o "esterna").

Restano invariate quindi le modalità di compensazione dei crediti IVA con debiti relativi alla medesima imposta (cosiddetta compensazione "verticale" o "interna") nonché le modalità di compensazione, sia "orizzontale" che "verticale", dei crediti relativi agli altri tributi.

I nuovi vincoli imposti dal legislatore alla compensazione "orizzontale" dei crediti IVA scattano, peraltro, soltanto nel caso in cui gli importi oggetto di compensazione superino i diecimila euro annui.

In tal caso, la nuova disciplina prevede il differimento del termine iniziale per l'effettuazione della compensazione, la subordinazione di quest'ultima alla formalità della preventiva presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale da cui trae origine il credito da compensare, nonché l'obbligo di utilizzare, in sede di inoltro delle deleghe di versamento, esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Qualora la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA superi l'importo di quindicimila euro annui, è stato altresì previsto l'obbligo di richiedere, relativamente alla dichiarazione dalla quale emerge il credito, l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 241 del 1997 (cosiddetto visto "leggero") ovvero, in alternativa, la sottoscrizione della dichiarazione anche da parte dei soggetti incaricati del controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* del codice civile, attestante l'esecuzione dei medesimi controlli previsti ai fini del rilascio del visto di conformità¹.

Per quanto concerne la decorrenza della richiamata disciplina, l'Agenzia delle entrate, non appena entrato in vigore il d.l. n. 78 del 2009², ebbe modo di chiarire, con un comunicato stampa del 2 luglio 2009, che le nuove modalità di utilizzo in compensazione dei crediti IVA, richiedendo il superamento di soglie d'importo minimo determinate in base all'anno solare e l'introduzione di specifiche modalità di trasmissione all'Agenzia delle informazioni relative agli importi da compensare, avrebbero avuto effetto a decorrere dal 1° gennaio del 2010, anche al fine di evitare disparità di trattamento rispetto ai contribuenti che, alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, avessero già effettuato versamenti, tramite compensazione.

¹ Per i primi chiarimenti in merito all'obbligo del rilascio del visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro, si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 57 del 23 dicembre 2009.

² Si ricorda che il d.l. n. 78 del 2009, ai sensi del suo art. 26, è entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, avvenuta il 1° luglio 2009 (G.U. n. 150).



In prossimità della prima scadenza di pagamento del 2010, l'Agenzia delle entrate ha emanato la circolare n. 1 del 15 gennaio 2010³ con la quale è stato ulteriormente chiarito che la nuova disciplina si applica a decorrere dal 1° gennaio 2010 soltanto con riferimento ai crediti esposti nelle dichiarazioni e nelle istanze presentate a partire da tale data⁴.

Ne consegue che il credito IVA annuale relativo al 2008 (che è emerso dalla dichiarazione mod. IVA 2009), nonché i crediti trimestrali relativi all'anno 2009 (che sono emersi dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2009) potranno continuare ad essere utilizzati in compensazione anche nel corso del 2010, senza scontare i vincoli imposti dalle nuove disposizioni⁵.

Con riferimento al credito IVA del 2008, l'Agenzia delle entrate ha altresì precisato che esso potrà essere liberamente compensato fino a quando non sarà presentata la dichiarazione annuale IVA per il 2009, all'interno della quale il credito dell'anno precedente sarà "rigenerato" andandosi a sommare al credito IVA eventualmente maturato nel 2009⁶.

A fronte di tali misure restrittive, il legislatore, al fine di incrementare la liquidità delle imprese, ha previsto la possibilità di innalzare fino ad un massimo di settecentomila euro il limite annuo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili "orizzontalmente" ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, limite attualmente fissato a 516.456,90 euro dall'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 3887. Si tratta, peraltro, di una disposizione la cui attuazione è soltanto eventuale, limitandosi la norma a demandare ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la facoltà di determinare il nuovo limite annuo "tenendo conto delle esigenze di bilancio" e, comunque, con efficacia non anteriore al 1° gennaio 2010⁸.

2. La compensazione di crediti IVA per importi superiori a diecimila euro annui

L'intervento normativo mirante a rendere più rigoroso e a riorganizzare il sistema delle compensazioni disciplinato dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 ha interessato innanzitutto, come anticipato in premessa, gli utilizzi in compensazione di crediti IVA per importi superiori a diecimila euro annui.

Il legislatore ha ritenuto quindi che soltanto con riferimento ai crediti IVA e al superamento della predetta soglia annua di compensazioni "orizzontali" la "minaccia" alle ragioni del gettito erariale sia tale da giustificare

³ Avente ad oggetto il "controllo preventivo delle compensazioni dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto – art. 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102".

⁴ Si tratta, dunque, del credito IVA annuale relativo al 2009 (che emergerà dalla dichiarazione mod. IVA 2010) e dei crediti IVA trimestrali relativi al 2010 (che emergeranno dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso di tale annualità).

⁵ In tal senso, la circ. n. 1 del 2010, par. 2.

⁶ Per i contribuenti che abbiano ancora a disposizione importi rilevanti del credito IVA annuale relativo al 2008 potrebbe risultare, quindi, conveniente differire, quanto più possibile, la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2009, in modo da poter continuare a compensare il credito 2008 senza dover osservare i nuovi vincoli imposti dalla legge. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 17, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 241 del 1997, la compensazione "orizzontale" dei crediti risultanti dalle dichiarazioni "deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".

⁷ In tal senso, il periodo aggiunto al comma 1 del cit. art. 34, dalla lettera b) del comma 1 dell'art. 10 del d.l. n. 78 del 2009.

⁸ Considerata l'attuale situazione di scarsa liquidità delle imprese, è auspicabile che, quanto prima, siano reperite le risorse necessarie per attuare tale disposto normativo.



un più attento monitoraggio dei comportamenti dei contribuenti in sede di utilizzo dell'istituto della compensazione.

2.1. L'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale e il differimento del termine iniziale per la compensazione

Al fine di garantire maggiore incisività e tempestività all'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate, una prima cautela introdotta dall'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 – nelle fattispecie in oggetto – consiste nel subordinare la compensazione alla formalità della preventiva presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale da cui trae origine il credito da compensare.

È pur vero che il comma 1 dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 ha sempre previsto la necessità che i crediti compensabili “orizzontalmente” siano “risultanti dalle dichiarazioni” o dalle istanze periodiche presentate. Ma è noto che tale locuzione è stata, sin dall'origine, interpretata dall'Amministrazione finanziaria nel senso che i crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali possono essere utilizzati in compensazione a partire dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in cui i crediti stessi sono maturati, e quindi anche prima della presentazione della dichiarazione dalla quale si evince l'esistenza di tali crediti⁹.

Alla luce di tale consolidato orientamento, onde poter assicurare la preventività della presentazione della dichiarazione rispetto all'utilizzo in compensazione del credito IVA, si è reso necessario introdurre un termine iniziale per l'esercizio del diritto alla compensazione collegato alla data di adempimento della formalità suddetta. È così che il d.l. n. 78 del 2009 ha integrato il comma 1 del citato art. 17 con un ulteriore periodo secondo cui “la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a diecimila euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge”¹⁰.

Tale disciplina avrebbe tuttavia potuto comportare notevoli penalizzazioni per i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione IVA in forma unificata (nell'ambito del modello UNICO) che avessero avuto l'esigenza di compensare “orizzontalmente”, per importi superiori alla predetta soglia, il credito IVA emergente da detta dichiarazione. La dichiarazione in forma unificata infatti, comprendendo anche la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, richiede tempi di predisposizione superiori rispetto a quelli necessari per la presentazione della sola dichiarazione ai fini dell'IVA.

Pertanto, al fine di evitare eccessivi pregiudizi di ordine finanziario, il legislatore ha riconosciuto “ai contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito risultante dalla

⁹ In tal senso cfr., da ultimo, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 321/E del 29 luglio 2008. Analoghe conclusioni sono state tratte per i crediti IVA trimestrali risultanti dalle apposite istanze infrannuali presentate, i quali possono essere compensati “orizzontalmente” a partire dal primo giorno successivo al trimestre di riferimento (cfr. circolare del Ministero delle finanze 26 aprile 1999, n. 92/E, par. 2.4).

¹⁰ Periodo aggiunto dalla lettera a), n. 1, dell'art. 10, comma 1, del d.l. n. 78 del 2009.



dichiarazione annuale” IVA la facoltà di presentare detta dichiarazione in forma autonoma, dal primo febbraio, anziché nell’ambito del modello UNICO¹¹.

Al riguardo, è utile far notare, incidentalmente, che il tenore letterale della disposizione lascia intendere che la presentazione della dichiarazione IVA in forma autonoma sia consentita alla semplice condizione che dalla stessa emerga un credito (da compensare o da chiedere a rimborso) e, quindi, anche qualora, essendo l’importo da compensare “orizzontalmente” inferiore a diecimila euro annui, non trovi applicazione l’obbligo della previa presentazione della dichiarazione. Tale interpretazione ha trovato conferma nella circolare dell’Agenzia delle entrate n. 1 del 15 gennaio 2010¹², la quale ha peraltro precisato che i contribuenti che espongono in dichiarazione un saldo IVA a debito restano ancora obbligati a presentare la dichiarazione IVA all’interno del modello UNICO¹³, fermo restando i casi in cui la dichiarazione unificata è comunque esclusa (es. soggetti che applicano il regime IVA “di gruppo”, contribuenti con periodo d’imposta ai fini delle imposte sui redditi non coincidente con l’anno solare, ecc.).

I contribuenti che presentano la dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio dell’anno successivo a quello di riferimento, possono dunque compensare il credito d’imposta dalla stessa emergente a partire dal sedici marzo successivo, termine, si ribadisce, da rispettare unicamente se l’utilizzo in compensazione del credito IVA eccede l’importo di diecimila euro annui.

Per quanto concerne la compensazione “orizzontale” dei crediti IVA risultanti dalle istanze trimestrali (modello IVA TR)¹⁴ presentate dai contribuenti ammessi al rimborso infrannuale ai sensi dell’art. 38-*bis*, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché dagli enti e dalle società controllanti che si avvalgono della procedura di liquidazione IVA c.d. “di gruppo” di cui all’art. 73, ultimo comma, del medesimo d.P.R. n. 633, è necessario invece attendere il giorno sedici del secondo mese successivo a quello di chiusura del trimestre, considerato che dette istanze devono essere presentate entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento¹⁵.

Ne consegue che le compensazioni dei crediti IVA relativi ai primi tre trimestri dell’anno sono effettuabili, nel caso di importi superiori a diecimila euro annui, a partire, rispettivamente, dal sedici maggio, dal sedici agosto e dal sedici novembre successivi al trimestre di riferimento¹⁶.

¹¹ Cfr. la lettera a), n. 2.1, del citato art. 10, comma 1, del d.l. n. 78 del 2009 che ha aggiunto un ulteriore periodo al comma 1 dell’art. 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 “recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all’imposta regionale sulle attività produttive e all’imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”.

¹² Par. 3.

¹³ La stessa conclusione vale per i soggetti con saldo IVA annuale pari a zero (situazione piuttosto frequente per i contribuenti che effettuano le liquidazioni del tributo con periodicità mensile).

¹⁴ L’approvazione del modello per la richiesta di rimborso o per l’utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale (mod. IVA TR) è avvenuta, da ultimo, con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 19 marzo 2009, prot. n. 36192.

¹⁵ In tal senso, il primo periodo del comma 3 dell’art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542.

¹⁶ Ferma restando, ovviamente, la presentazione delle istanze trimestrali (mod. IVA TR), rispettivamente, entro il trenta aprile, il trentuno luglio e il trentuno ottobre successivi al trimestre di riferimento.



Al riguardo occorre peraltro rilevare che l'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 8 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542¹⁷, aggiunto dall'art. 10 del d.l. n. 78 del 2009¹⁸, stabilisce che le compensazioni "orizzontali" dei crediti IVA trimestrali "possono essere effettuate solo successivamente alla presentazione dell'istanza" infrannuale.

Tale formulazione letterale lascerebbe intendere che la formalità della preventiva presentazione dell'istanza trimestrale sia prevista in ogni caso di compensazione "orizzontale" del credito IVA infrannuale e quindi anche per utilizzi del credito in misura pari o inferiore alla predetta soglia di diecimila euro annui.

La disposizione in esame deve essere tuttavia coordinata con la nuova disciplina recata dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997 che stabilisce il differimento del termine iniziale per la compensazione – al giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza infrannuale da cui il credito emerge – soltanto nelle ipotesi in cui gli importi compensati relativi al credito trimestrale siano superiori a diecimila euro annui.

In merito, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata affermando che "da una lettura congiunta delle richiamate disposizioni si ricava che – fermo restando l'obbligo di presentazione all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese di riferimento, dell'istanza (modello IVA TR) –, il contribuente può utilizzare in compensazione i crediti IVA infrannuali di importo inferiore al 'tetto' di 10.000 euro senza attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza; la condizione innanzi richiamata deve, invece, essere rispettata per compensare gli importi che superano il limite di 10.000 euro annui"¹⁹.

L'Agenzia delle entrate non chiarisce espressamente se in caso di compensazione dei crediti IVA infrannuali per importi inferiori al predetto limite annuo sia comunque necessario presentare preventivamente l'istanza, pur senza essere contestualmente obbligati ad attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a tale presentazione e ad impiegare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate²⁰.

Per finire sulle modifiche relative agli adempimenti formali facenti capo ai contribuenti, si segnala la disposizione secondo cui sono esonerati dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dei dati IVA di cui all'art. 8-*bis* del d.P.R. n. 322/1998²¹ i contribuenti che presentano la dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio (successivo all'anno di riferimento)²².

¹⁷ Norma che, si ricorda, legittima alla compensazione "orizzontale" dei crediti IVA infrannuali i soggetti indicati nel testo.

¹⁸ Cfr. la lettera a), n. 5, del comma 1 dell'articolo citato.

¹⁹ In termini, v. la circ. n. 1 del 2010, par. 2.2.

²⁰ Tenuto conto delle difficoltà interpretative derivanti dal coordinamento delle norme citate, è opportuno che la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA infrannuali sia, in via prudenziale, preceduta dalla presentazione dell'istanza da cui il credito stesso emerge, anche nei casi in cui l'utilizzo in compensazione non superi la predetta soglia annua. In altri termini, il contribuente potrebbe utilizzare in compensazione i crediti IVA infrannuali per importi inferiori alla soglia di diecimila euro soltanto dal giorno successivo alla presentazione dell'istanza.

²¹ Da presentarsi, come è noto, entro il mese di febbraio di ciascun anno.

²² In tal senso, l'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 8-*bis* del citato d.P.R. n. 322 del 1998, aggiunto dalla lettera a), n. 2.4, dell'art. 10, comma 1, del d.l. n. 78 del 2009. Anche per la disposizione in oggetto deve ritenersi che l'esonero dalla presentazione della comunicazione dati IVA sia riconosciuto per il semplice fatto che la dichiarazione annuale IVA sia presentata entro il mese di febbraio e, dunque, anche nei casi in cui, essendo l'importo utilizzato in compensazione "orizzontale" inferiore a diecimila euro annui, la preventiva presentazione della dichiarazione annuale non risulti necessaria.



Si tratta del logico corollario alla facoltà di non comprendere la dichiarazione IVA in quella unificata ispirato dalla evidente finalità di tenere indenne il contribuente da un adempimento che, nelle indicate circostanze, non avrebbe più alcuna ragion d'essere.

2.2. L'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate

Pur con le illustrate cautele, l'attività di monitoraggio delle compensazioni "orizzontali" dei crediti IVA per importi superiori a diecimila euro annui avrebbe rischiato di non garantire effettività all'azione di contrasto degli abusi derivanti dalla compensazione di crediti inesistenti, se non fosse stato contestualmente previsto un meccanismo di controllo preventivo, oltre che della formale esistenza del credito, anche delle deleghe di versamento unificato (mod. F24) presentate dai contribuenti.

In tal senso dispone il nuovo comma 49-*bis* dell'art. 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248²³, secondo cui i soggetti titolari di partita IVA che intendono effettuare la compensazione "orizzontale" del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno per importi superiori a diecimila euro annui "sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate".

Con il provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009²⁴ sono stati determinati modalità e termini di effettuazione della compensazione dei crediti IVA nelle richiamate fattispecie di cui al citato comma 49-*bis*.

In particolare, quanto alle modalità, è stato previsto che le deleghe di versamento possono essere trasmesse direttamente dai contribuenti, mediante i canali *Entratel* o *Fisconline*, ovvero tramite gli intermediari abilitati al servizio *Entratel*²⁵.

In quest'ultimo caso, l'addebito delle somme dovute è effettuato sul conto corrente bancario o postale del contribuente ovvero con addebito delle somme sul conto corrente bancario o postale dell'intermediario, in base a quanto previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 giugno 2007²⁶.

Di conseguenza, l'utilizzo dei servizi di *home banking* messi a disposizione dalle banche e da Poste Italiane s.p.a., ovvero dei servizi di *remote banking* (CBI²⁷) offerti dalle banche, è consentito esclusivamente a coloro che effettuano compensazioni di crediti Iva per importi inferiori a diecimila euro²⁸.

²³ Comma aggiunto dalla lettera a), n. 6, dell'art. 10, comma 1, del d.l. n. 78 del 2009.

²⁴ Prot. n. 2009/185430.

²⁵ Cfr. p. 2.1. del citato provvedimento direttoriale.

²⁶ Prot. n. 2007/101553, recante "Termini e modalità di svolgimento, da parte degli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, abilitati ad Entratel, del servizio di pagamento dei modelli F24 in nome e per conto dei loro assistiti mediante addebito unico sul proprio conto corrente". Si ricorda che, ai sensi del p. 4.1 di tale provvedimento, gli intermediari provvedono alla trasmissione telematica delle deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti "utilizzando il servizio *Entratel*".

²⁷ Acronimo di *Corporate Banking* Interbancario, servizio bancario telematico che consente ad un operatore di qualsiasi dimensione di lavorare direttamente, tramite i propri *computer*, con tutte le banche con le quali intrattiene rapporti.

²⁸ In termini, il p. 2.2. del provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009.



Per quanto concerne, invece, i termini di presentazione delle deleghe di versamento, il medesimo provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009 dispone che detta presentazione, nelle richiamate fattispecie di cui al citato comma 49-*bis*, deve essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o istanza da cui il credito emerge²⁹.

La fissazione di un termine iniziale per la trasmissione telematica dei modelli F24, decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge, si spiega con la necessità di assicurare al sistema telematico dell'Agenzia delle entrate un adeguato arco temporale per l'elaborazione di tali dichiarazioni e istanze, in modo da consentire la corretta esecuzione dei controlli.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, nelle fattispecie in oggetto, la trasmissione telematica delle deleghe di versamento può essere effettuata, fermo restando il rispetto del termine sopra detto, indipendentemente dalla data di addebito indicata che, in ogni caso, non può essere antecedente al sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione e/o dell'istanza³⁰.

In seguito alla trasmissione telematica di una delega di pagamento, il contribuente (o l'intermediario preposto) riceve una prima comunicazione attestante l'avvenuta acquisizione del *file* da parte del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria. Nel caso di utilizzo di un credito IVA, la delega è successivamente sottoposta ad ulteriori controlli finalizzati alla verifica del rispetto dei requisiti previsti dall'art. 10 del d.l. n. 78 del 2009, a fronte dei quali è prodotta una seconda comunicazione attestante l'esito di accettazione o di scarto.

I motivi che determinano lo scarto delle deleghe recanti compensazioni "orizzontali" di crediti IVA sono i seguenti³¹:

- l'importo compensato è superiore a diecimila euro annui e non sia stata preventivamente presentata la dichiarazione ovvero l'istanza da cui emerge il credito stesso;
- l'importo compensato è superiore a quindicimila euro annui e la dichiarazione da cui emerge il credito non sia corredata del visto di conformità o della sottoscrizione richiesti dalla norma;
- l'importo compensato supera l'importo del credito risultante dalla dichiarazione o istanza presentata, decurtato di quanto eventualmente già utilizzato in compensazione.

Come avverte la circolare n. 1 del 2010, è pertanto prudente procedere alla trasmissione delle deleghe contenenti compensazioni "orizzontali" di crediti IVA per importi superiori a diecimila euro annui con alcuni giorni di anticipo rispetto alla scadenza dei termini di versamento, così da avere la possibilità, in caso di scarto della delega, di ritrasmetterla previa rimozione dell'errore che ne ha determinato la mancata accettazione, evitando di incorrere nelle conseguenti sanzioni.

È appena il caso di ricordare che, ai fini dei controlli di cui ai punti precedenti, non sono computate le compensazioni eventualmente utilizzate per i versamenti Iva periodici, in acconto e a saldo.

Infatti, l'eventuale esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, in sostanza, solo una diversa modalità di esercitare il diritto alla detrazione dell'eccedenza IVA a credito, riconosciuto, senza condizioni, dall'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972. Dette compensazioni saranno, comunque, oggetto di

²⁹ V. p. 3.1. del provvedimento.

³⁰ Cfr. il par. 2 della circolare n. 1 del 2010.

³¹ Si veda il p. 4 del provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009.



controllo al fine di verificare il corretto utilizzo dei crediti IVA disponibili emergenti dalla dichiarazione annuale e/o dall'istanza trimestrale.

Qualora nella medesima delega di versamento il contribuente utilizzi in compensazione crediti IVA, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad IVA e ad altre imposte, premi o contributi, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti IVA, a partire dai crediti esposti di più remota formazione³².

2.3. La compensazione dei crediti IVA maturati in capo a soggetti diversi rispetto all'utilizzatore

Il provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009 detta alcune regole particolari per la fattispecie in cui l'ammontare del credito IVA da utilizzare in compensazione sia superiore a diecimila euro e a tale ammontare, ricorrendone i presupposti normativi, concorrano crediti maturati in capo ad altri soggetti.

Tale circostanza può verificarsi, come è noto, in capo ai soggetti coinvolti in operazioni straordinarie (fusioni, scissioni) o ai soggetti aderenti al regime di tassazione consolidata di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR ovvero ai soggetti che si avvalgono della procedura di liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, ultimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nella richiamata fattispecie, il citato provvedimento³³ dispone che la presentazione della dichiarazione e/o istanza da parte del soggetto diverso dall'utilizzatore del credito costituisce condizione necessaria per fruire della compensazione "orizzontale", anche se l'importo del credito emergente dalla singola dichiarazione e/o istanza sia inferiore a diecimila euro.

Con riguardo ai crediti IVA disponibili in seguito ad operazioni straordinarie, l'Agenzia delle entrate³⁴ ha precisato che i crediti maturati in capo a più soggetti (diversi dall'utilizzatore) costituiscono ciascuno un autonomo *plafond* a disposizione del soggetto risultante dall'operazione, che potrà disporre utilizzando modelli F24 distinti, in ciascuno dei quali dovrà indicare anche il codice fiscale del soggetto in capo a cui il credito si è originariamente generato.

Per quanto concerne i crediti IVA attribuiti al consolidato, ai fini di una corretta gestione degli stessi, sono stati previsti appositi campi all'interno dei righe VX6 e VY6 della dichiarazione modello IVA 2010 in cui indicare il codice fiscale del soggetto consolidante che potrà disporre del credito complessivamente attribuito, che andrà a costituire, in tal caso, un unico autonomo *plafond*.

Al fine di consentire l'individuazione del soggetto cui il credito utilizzato in compensazione afferisce, qualora detto credito emerga da dichiarazioni o istanze riferite a soggetti diversi rispetto all'utilizzatore, sono state altresì previste specifiche modalità di compilazione delle deleghe di versamento (mod. F24).

³² In tal senso, il par. 2 della circolare n. 1 del 2010.

³³ Cfr. p. 5.

³⁴ V. il par. 4 della circolare n. 1 del 2010.



A tal fine, è intervenuta la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 286/E del 22 dicembre 2009 la quale ha istituito i codici identificativi "61" denominato "soggetto aderente al consolidato"³⁵ e "62" denominato "soggetto diverso dal fruitore del credito"³⁶, da utilizzare in sede di compilazione del modello F24.

Tali codici devono essere indicati nella sezione "Contribuente", nel campo "codice identificativo", unitamente al codice fiscale del soggetto cui il credito si riferisce da riportare nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare".

Le richiamate modalità di compilazione del modello F24 vanno utilizzate in tutte le ipotesi in cui sussistono i presupposti per l'utilizzo di crediti maturati in capo a soggetti diversi. Pertanto, qualora ne ricorrano i presupposti normativi, esse vanno adottate anche nel caso di utilizzo di crediti diversi da quelli relativi all'IVA³⁷.

2.4. Le modalità di determinazione del limite annuo di diecimila euro

Le principali difficoltà interpretative poste dalla disciplina in oggetto attengono alle modalità di calcolo del limite di diecimila euro annui.

Come già detto, il comma 1 dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, come integrato dall'art. 10 del d.l. n. 78 del 2009, dispone ora che "la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a diecimila euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge".

Ad un'attenta lettura della norma, il limite di diecimila euro annui è riferito all'importo della compensazione effettuata e non all'importo del credito esposto nella dichiarazione o nell'istanza infrannuale.

Si deve ritenere quindi che il legislatore abbia inteso riferire i nuovi vincoli relativi alla compensazione "orizzontale" dei crediti IVA ai soli casi in cui l'importo effettivamente utilizzato in compensazione superi il predetto limite annuale e non ai casi in cui il credito IVA sia superiore a tale limite, ma l'importo dello stesso destinato alla compensazione sia pari o inferiore allo stesso.

In altri termini, in presenza di crediti IVA di ammontare superiore a diecimila euro, i nuovi vincoli si renderanno applicabili soltanto in occasione dell'utilizzo in compensazione che comporti il superamento della soglia annua di diecimila euro, per cui se all'atto del primo utilizzo del credito IVA l'importo compensato è pari o inferiore alla predetta soglia il contribuente sarà libero dai vincoli temporali e formali imposti dalla nuova disciplina.

Tale interpretazione – che trova la sua *ratio* nella volontà di non condizionare le scelte dei contribuenti sin dai primi utilizzi in compensazione "orizzontale" del credito IVA che, cumulativamente considerati, non

³⁵ Il codice identificativo "61" va utilizzato nel caso di un soggetto consolidante che utilizza in compensazione, per il versamento dell'IRES determinata nel modello CNM, il credito d'imposta ceduto da una società aderente al consolidato. Qualora il credito d'imposta della stessa natura (ad esempio credito IVA annuale) utilizzato in compensazione dell'IRES dovuta sia stato ceduto da più soggetti aderenti al consolidato, la società consolidante nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" dovrà indicare il codice fiscale del soggetto consolidato che ha ceduto l'ammontare del credito più elevato.

³⁶ Il codice identificativo "62" va utilizzato, ad esempio, nel caso di una società incorporante che utilizza in compensazione il credito IVA annuale della società incorporata relativo all'anno d'imposta antecedente l'operazione straordinaria.

³⁷ In tal senso, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 286/E del 2009.



determinano il superamento del limite annuale – è stata confermata anche da parte dell’Agenzia delle entrate nella circolare n. 1 del 2010³⁸.

Un ulteriore dubbio interpretativo posto dalla disciplina deriva dalla mancata specificazione se il limite di diecimila euro sia da calcolare con riferimento all’anno solare di effettivo utilizzo in compensazione del credito IVA o all’anno solare di maturazione del credito stesso.

Sul punto, sono giunti gli opportuni chiarimenti ufficiali da parte dell’Agenzia delle entrate la quale ha affermato che “il ‘tetto’ di 10.000 euro è riferito all’anno di maturazione del credito e non all’anno solare di utilizzo in compensazione, ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o infrannuale). I contribuenti che possono compensare sia i crediti IVA annuali sia quelli maturati trimestralmente, nello stesso anno solare hanno quindi a disposizione crediti IVA relativi a due anni di imposta, ossia due distinti *plafond* cui fare riferimento, il primo relativo al credito IVA annuale, il secondo relativo alla sommatoria dei crediti IVA trimestrali”³⁹.

Al riguardo, occorrerebbe una conferma sul fatto che il *plafond* annuale, che consente di compensare “liberamente” i crediti IVA, possa considerarsi in modo distinto anche in caso di contestuale disponibilità di crediti trimestrali e annuali riferiti allo stesso anno di maturazione (il che può verificarsi, come è ovvio, fintantoché non sia stata presentata la dichiarazione relativa all’anno in cui i crediti trimestrali sono maturati).

Si pensi ad esempio al caso in cui, nel mese di gennaio 2011, si abbia ancora a disposizione crediti trimestrali maturati nel 2010 per un importo di 4.000 euro (a fronte di compensazioni infrannuali precedentemente effettuate pari a 5.000 euro) e si sia già a conoscenza che il credito annuale 2010 che sarà determinato a saldo in sede di dichiarazione annuale, da presentarsi nel 2011, sia pari a 20.000 euro.

In tal caso, qualora con riferimento alla predetta mensilità di gennaio 2011 si debbano versare ritenute IRPEF pari a 12.000 euro, resta dubbio se, a tal fine, si possa utilizzare in compensazione tanto l’importo residuo dei crediti trimestrali relativi al 2010 pari a 4.000 euro, quanto il credito annuale che si esporrà nella dichiarazione IVA relativa al 2010 per i restanti 8.000 euro, senza dover assolvere agli obblighi previsti dal nuovo meccanismo di controllo preventivo, facendo affidamento su quanto affermato dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 1 del 2010 secondo cui “il ‘tetto’ di 10.000 euro è riferito all’anno di maturazione del credito ... *ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o infrannuale)*”.

³⁸ V. i paragrafi 2.1 e 2.2 della circolare. La nota 1 della circolare, nei casi in cui il contribuente intenda destinare alla compensazione “orizzontale” importi del credito IVA superiori a diecimila euro annui, richiama tuttavia l’opportunità di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate anche per la trasmissione di modelli F24 contenenti singolarmente compensazioni Iva inferiori ai diecimila euro ovvero la cui somma non ha ancora raggiunto detto limite annuo.

³⁹ In termini, par. 2 della circolare. In essa è riportato l’esempio di un contribuente che nel corso del 2010 presenta:

- la dichiarazione IVA relativa all’anno d’imposta 2009 da cui emerge un credito IVA da utilizzare in compensazione pari a 80.000 euro;
- due modelli IVA TR (secondo e terzo trimestre) relativi all’anno 2010 con richieste di compensazione di crediti pari, rispettivamente, a 20.000 e 30.000 euro.

In tal caso, il contribuente disporrà di un *plafond* riferito al credito annuale pari a 80.000 euro, spendibile in F24 con codice tributo 6099 (anno di riferimento 2009), nonché di un *plafond* riferito alla somma dei crediti trimestrali pari a 50.000 euro spendibile rispettivamente con i codici tributo 6037 e 6038 (anno di riferimento 2010).



Se così non fosse e si dovesse considerare il limite annuo di diecimila euro unico per anno di maturazione, senza distinguere per tipologia di credito (annuale o trimestrali) maturata nel medesimo anno, nell'esempio proposto, a gennaio 2011, ci si dovrebbe limitare ad utilizzare in compensazione soltanto un importo di 5.000 euro (composto dai restanti 4.000 euro di crediti trimestrali e da 1.000 euro di credito annuale relativi al 2010), considerato che detto importo esaurirebbe il "tetto" annuale di compensazioni "libere" riferito ai crediti IVA maturati in tale anno, già parzialmente assorbito nel corso del 2010 dalla compensazione dei crediti trimestrali riferiti a detta annualità in misura pari a 5.000 euro.

3. La compensazione di crediti IVA per importi superiori a quindicimila euro annui

Nelle ipotesi in cui la compensazione dei crediti IVA superi l'importo di quindicimila euro annui, l'art. 10 del d.l. n. 78 del 2009⁴⁰ introduce un ulteriore vincolo alla fruizione del credito, che va ad aggiungersi a quelli esaminati in precedenza.

Nella richiamata fattispecie, infatti, il contribuente ha l'obbligo di richiedere, relativamente alla dichiarazione dalla quale emerge il credito, l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997 (cosiddetto visto "leggero") ovvero, in alternativa, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile, di far sottoscrivere detta dichiarazione⁴¹ anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione⁴².

La sottoscrizione di questi ultimi soggetti comporta l'attestazione, da parte degli stessi, dell'esecuzione dei medesimi controlli previsti dall'art. 2, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164 ai fini del rilascio del visto di conformità⁴³.

Nelle predette circostanze il legislatore richiede, dunque, che all'attività di controllo preventivo dell'utilizzo dell'istituto della compensazione partecipino anche soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria dotati di determinati requisiti professionali.

Al riguardo, occorre sin da subito chiarire che detti ulteriori adempimenti sono necessari unicamente per la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA emergenti dalla dichiarazione annuale, come peraltro confermato dall'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 57 del 23 dicembre 2009⁴⁴.

La compensazione "orizzontale" dei crediti IVA infrannuali emergenti dalle istanze trimestrali (mod. IVA TR), seppur effettuata per importi superiori, nel loro complesso, a quindicimila euro annui, non richiede dunque il preventivo rilascio del visto di conformità o dell'attestazione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile.

⁴⁰ Cfr., al riguardo, la lettera a), n. 7, del citato art. 10, comma 1, del d.l. n. 78 del 2009.

⁴¹ Oltre che, ovviamente, dal rappresentante legale (o, in mancanza, dall'amministratore anche di fatto) ovvero dal rappresentante negoziale (cfr. art. 1, comma 4, del D.P.R. 322 del 1998).

⁴² Il n. 7 del citato art. 10, comma 1, lettera a), del d.l. n. 78 del 2009 richiama, infatti, i soggetti di cui all'art. 1, comma 5, del d.P.R. n. 322 del 1998.

⁴³ In tal senso, si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate 23 dicembre 2009, n. 57, par. 5.

⁴⁴ Cfr. il par. 6 della circolare.



Lo stesso dicasi, ovviamente, per la compensazione “orizzontale” di crediti IVA annuali per importi non superiori a quindicimila euro annui, come pure per la compensazione “verticale” (o per i rimborsi) dei crediti IVA sia annuali che trimestrali.

Per quanto concerne le modalità con le quali calcolare l'eventuale superamento del limite annuo di quindicimila euro devono applicarsi i medesimi criteri già esaminati nel paragrafo 2.4. a proposito dell'analogo limite di diecimila euro.

3.1. Il visto di conformità

Il visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997 costituisce, come è noto, il primo dei livelli dell'attività di assistenza fiscale fornita nei confronti dei contribuenti da parte di soggetti terzi rispetto all'Amministrazione finanziaria⁴⁵.

Ai sensi della predetta lettera a), il rilascio del visto attesta la conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile.

Per quanto concerne i soggetti legittimati al rilascio del visto di conformità ai fini dell'utilizzo in compensazione “orizzontale” dei crediti IVA annuali per importi superiori a quindicimila euro, va segnalato che il testo originario del n. 7 dell'art. 10, comma 1, lettera a), del d.l. n. 78 del 2009 attribuiva espressamente tale potere ai soli soggetti di cui all'art. 3, comma 3, lettera a), del d.P.R. n. 322 del 1998, ossia agli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro.

In sede di conversione in legge del d.l. n. 78, tale rinvio normativo è stato soppresso, per cui occorre individuare i soggetti legittimati in via interpretativa.

Sul punto, è intervenuta l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 57 del 2009, precisando che a tal fine deve farsi riferimento all'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997, essendo quest'ultima la norma richiamata all'interno del n. 7 del citato art. 10, comma 1, lettera a), del d.l. n. 78 del 2009, nel testo risultante dopo l'entrata in vigore della relativa legge di conversione⁴⁶.

Ne consegue che legittimati al rilascio del visto risultano non solo i soggetti di cui alla lettera a) dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998, ma anche quelli di cui alla lett. b) del medesimo art. 3, oltre che i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri di assistenza fiscale costituiti dai soggetti di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c) del citato art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997 (c.d. CAF-imprese⁴⁷).

⁴⁵ Il secondo e il terzo livello dell'attività di assistenza fiscale prevista dal d.lgs. n. 241 del 1997 sono costituiti dall'asseverazione degli elementi comunicati ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dalla certificazione tributaria (o “visto pesante”) che può essere rilasciata ai soli contribuenti titolari di redditi di impresa in regime di contabilità ordinaria.

⁴⁶ Legge 3 agosto 2009, n. 102.

⁴⁷ Si tratta dei Centri di assistenza fiscale, per i quali è intervenuto il provvedimento di autorizzazione allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, costituiti dai seguenti soggetti: a) associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, presenti nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, istituite da almeno dieci anni; b) associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, istituite da almeno dieci anni, diverse da quelle indicate nella lettera a) se, con decreto del Ministero dell'economia, ne è riconosciuta la rilevanza nazionale con riferimento al numero degli associati, almeno pari al 5 per cento degli appartenenti alla stessa categoria, iscritti negli appositi registri tenuti dalla Camera di commercio, nonché all'esistenza di strutture organizzate in



Si tratta dunque dei seguenti soggetti:

- iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili⁴⁸ o in quello dei consulenti del lavoro;
- iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti ovvero di diploma di ragioneria;
- responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-impresе, da individuare tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, anche assunti con rapporto di lavoro subordinato⁴⁹.

Al fine di ottenere l'abilitazione al rilascio del visto di conformità, i soggetti appartenenti alle prime due categorie devono svolgere alcuni adempimenti preliminari, che non sono invece richiesti ai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-impresе, in quanto, in quest'ultimo caso, è il CAF ad essere tenuto ad effettuare gli adempimenti previsti per coloro che intendono svolgere l'attività di assistenza fiscale in via professionale⁵⁰.

almeno 30 province; c) organizzazioni aderenti alle associazioni di cui alle lettere a) e b), previa delega della propria associazione nazionale. Si ricorda che, a mente dell'art. 34, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, sono escluse dall'assistenza fiscale prestata dai CAF-impresе, le impresе soggette all'IRES tenute alla nomina del collegio sindacale, nonché quelle alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore, diverse dalle società cooperative e loro consorzi che, unitamente ai propri soci, fanno riferimento alle associazioni nazionali riconosciute in base al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577. L'esclusione, come precisato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 57 del 2009, riguarda solo i soggetti passivi dell'IRES, non anche quindi gli imprenditori individuali, anche nella forma di impresе familiari, e le società di persone.

⁴⁸ Si precisa che legittimati al rilascio del visto di conformità sono anche gli esperti contabili, iscritti nella sezione "B" dell'Albo unico. La lettera c) dell'art. 1, comma 4, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 (recante la "costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34") riconosce infatti espressamente a detti soggetti competenza tecnica per l'espletamento delle seguenti attività: "rilascio dei visti di conformità, asseverazione ai fini degli studi di settore e certificazione tributaria, nonché esecuzione di ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali". Tale previsione, contenuta nell'articolo riguardante la disciplina dell'oggetto della professione, si configura pertanto quale norma speciale applicabile anche in deroga a precedenti disposizioni.

Si tratta di una situazione analoga a quella riguardante l'estensione agli iscritti nell'Albo unico della possibilità di prestare assistenza fiscale in materia di modelli 730. L'art. 7-*quiquies*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 ha aggiunto, infatti, la lettera *f-bis*) all'art. 1, comma 4, del citato d.lgs. n. 139 del 2005, attribuendo la competenza in materia di modelli 730 agli iscritti nella sezione "B" dell'Albo unico (esperti contabili), competenza automaticamente estesa anche agli iscritti nella sezione "A" del medesimo Albo (commercialisti) per effetto del richiamo contenuto nella lettera q) del comma 3 del citato art. 1, in deroga alle precedenti disposizioni contenute nel d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e nel d.m. 31 maggio 1999, n. 164 che prevedono che l'attività di assistenza fiscale relativa ai modelli 730 possa essere svolta solo dai CAF-dipendenti.

⁴⁹ Cfr. art. 33, comma 2, del d.lgs. n. 241 del 1997.

⁵⁰ Principalmente, la documentata istanza preventiva alla competente Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, la stipula della polizza di assicurazione della responsabilità civile, al fine di garantire agli utenti il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'assistenza fiscale prestata, nonché l'iscrizione nell'apposito albo tenuto dall'Agenzia delle entrate (cfr. articoli 7 e 9 del decreto ministeriale n. 164 del 1999). Occorre peraltro ricordare che, in tali fattispecie, è pur sempre il responsabile dell'assistenza fiscale che rilascia il visto di conformità, ai sensi dell'art. 12 del decreto ministeriale in ultimo citato.



Innanzitutto, occorre stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile, al fine di garantire ai propri clienti il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata⁵¹.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che la polizza⁵², per poter essere considerata idonea all'assolvimento della prevista garanzia, deve rispettare le seguenti condizioni:

- a) la copertura assicurativa deve riferirsi alla prestazione dell'assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, senza alcuna limitazione della garanzia ad un solo specifico modello di dichiarazione;
- b) il massimale della polizza, comunque non inferiore a euro 1.032.913,80, deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero di visti di conformità, asseverazioni e certificazioni tributarie rilasciati;
- c) la copertura assicurativa non deve contenere franchigie o scoperti in quanto non garantiscono la totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente, 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 in franchigia;
- d) la polizza assicurativa deve prevedere, per gli errori commessi nel periodo di validità della polizza stessa, il totale risarcimento del danno denunciato nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto, indipendentemente dalla causa che ha determinato la cessazione del rapporto assicurativo.

Qualora il soggetto richiedente l'abilitazione eserciti l'attività nell'ambito di un'associazione professionale, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto peraltro la possibilità di avvalersi della polizza assicurativa stipulata dall'ente per i rischi professionali, purché la stessa sia integrata con un'autonoma copertura assicurativa per l'attività di assistenza fiscale a garanzia dell'attività prestata dai singoli professionisti e rispetti le condizioni innanzi richiamate⁵³. In tal caso, il massimale della polizza, fermo restando che non deve essere inferiore a euro 1.032.913,80, deve essere adeguato al numero di contribuenti assistiti, nonché al numero di visti di conformità, asseverazioni e certificazioni tributarie rilasciati dai professionisti associati che intendono svolgere l'attività di assistenza fiscale⁵⁴.

Ulteriore requisito previsto ai fini del rilascio del visto di conformità è costituito dall'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, rilasciata dall'Agenzia delle entrate. Il soggetto che intenda svolgere, quindi, attività di assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti e che sia sprovvisto della predetta abilitazione è tenuto a richiedere preventivamente la stessa all'ufficio locale.

⁵¹ In termini, l'art. 22 del d.m. n. 164 del 1999. Si ricorda che le imprese di assicurazione danno immediata comunicazione all'Agenzia delle entrate di ogni circostanza che comporti il venir meno della garanzia assicurativa. Per l'analoga garanzia richiesta ai CAF-imprese, cfr. l'art. 6 del d.m. citato.

⁵² Si segnala che il Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili ha stipulato una convenzione, riservata agli iscritti, avente ad oggetto la polizza assicurativa per la copertura della responsabilità civile derivante dal rilascio del visto di conformità, le cui condizioni sono visualizzabili sul sito *internet* del Consiglio nazionale, all'indirizzo www.cndcec.it, sezione "Area istituzionale", sotto sezione "Convenzioni".

⁵³ In tal senso, la circolare n. 57 del 2009, par. 4.



Una volta che tali adempimenti preliminari siano stati effettuati, per ottenere l'abilitazione al rilascio del visto di conformità è necessario presentare, a mano o a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, un'apposita comunicazione alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in ragione del proprio domicilio fiscale, in cui devono essere indicati i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale, la partita IVA, il domicilio e gli altri luoghi in cui viene esercitata l'attività professionale⁵⁵.

A tale comunicazione devono essere allegate:

- la copia conforme della polizza assicurativa della responsabilità civile di cui all'art. 22 del d.m. n. 164 del 1999⁵⁶;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di onorabilità elencati dall'art. 8 del citato decreto ministeriale, ossia:
 - non avere riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale (c.d. "patteggiamenti")⁵⁷ per reati finanziari;
 - non avere procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
 - non avere commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e di IVA;
 - non aver riportato condanna definitiva per i seguenti delitti: di associazione di tipo mafioso, di associazione finalizzata al traffico illecito di sostanze stupefacenti o psicotrope, di produzione o traffico di dette sostanze, di fabbricazione, importazione, esportazione, vendita o cessione, nonché, nei casi in cui sia inflitta la pena della reclusione non inferiore ad un anno, di porto, trasporto e detenzione di armi, munizioni o materie esplodenti, di favoreggiamento personale o reale commesso in relazione a taluno dei predetti reati;
 - non aver riportato condanna definitiva per i seguenti delitti: di peculato, di peculato mediante profitto dell'errore altrui, di malversazione a danno dello Stato, di concussione, di corruzione per un atto d'ufficio o per un atto contrario ai doveri d'ufficio, di corruzione in atti giudiziari, di corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio;
 - non essere stato condannato con sentenza definitiva alla pena della reclusione complessivamente superiore a sei mesi per uno o più delitti commessi con abuso dei poteri o con violazione dei doveri inerenti ad una pubblica funzione o a un pubblico servizio diversi da quelli indicati al punto precedente;

⁵⁴ Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nel corso del *Telefisco 2010* tenutosi il 27 gennaio 2010 (cfr. risposta n. 1), il massimale "minimo" della polizza assicurativa è indipendente dal numero dei professionisti associati.

⁵⁵ Cfr. art. 21 d.m. n. 164 del 1999.

⁵⁶ Desta perplessità la richiesta di allegare alla comunicazione preventiva la polizza assicurativa in copia "conforme". In effetti, tale esigenza non trova riscontro normativo, potendo l'effettiva stipulazione della polizza essere verificata dall'Agenzia delle entrate con modalità alternative e meno dispendiose per il soggetto richiedente l'abilitazione.

⁵⁷ Si tratta dell'istituto dell'applicazione della pena su richiesta delle parti.



- non essere stato condannato con sentenza definitiva ad una pena non inferiore a due anni di reclusione per delitto non colposo;
- non essere stato oggetto di applicazione, con provvedimento definitivo del tribunale, di una misura di prevenzione, in quanto indiziato di appartenere ad una delle associazioni di tipo mafioso di cui all'art. 1 della legge 31 maggio 1965, n. 575, come sostituito dall'art. 13 della legge 13 settembre 1982, n. 646.

Le predette dichiarazioni devono essere rese ai sensi degli artt. 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, allegando la fotocopia di un documento d'identità del sottoscrittore.

Nel caso di esercizio dell'attività nell'ambito di un'associazione professionale, nella predetta comunicazione devono essere indicati anche i dati dell'associazione di cui il soggetto richiedente fa parte. In tal caso, resta inteso che l'abilitazione all'attività di assistenza fiscale è strettamente personale e non si estende agli altri associati, i quali, al fine di svolgere detta attività e in presenza dei previsti requisiti, sono obbligati a presentare un'autonoma comunicazione alla competente Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate.

Qualora per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale il soggetto richiedente intenda avvalersi di una o più società di servizi, nella comunicazione devono essere altresì indicati la denominazione o la ragione sociale e i dati anagrafici dei soci e dei componenti del consiglio di amministrazione e, ove previsto, del collegio sindacale di tali società, con l'indicazione delle specifiche attività da affidare alle stesse.

In seguito alla presentazione della comunicazione, la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente verifica la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge e, in caso di esito positivo, iscrive il richiedente nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità dalla data di presentazione della comunicazione.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate⁵⁸, l'abilitazione, in tal caso, decorre dalla data di presentazione della comunicazione, per cui a partire da tale data il soggetto può prestare assistenza fiscale⁵⁹.

Eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli atti contenuti nella comunicazione preventiva devono essere comunicati all'Agenzia delle entrate entro trenta giorni dalla data in cui si verificano⁶⁰.

Conclusa, con esito positivo, la fase degli adempimenti preliminari, condizione necessaria per il rilascio del visto di conformità è che le dichiarazioni siano state predisposte e le relative scritture contabili siano state tenute dal soggetto abilitato o autorizzato (rispettivamente, professionista o CAF-imprese)⁶¹.

A tal fine, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute da tali soggetti anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente ovvero da una società di servizi posseduta a

⁵⁸ Cfr. circolare n. 57 del 2009, par. 3.

⁵⁹ Onde evitare responsabilità, è tuttavia opportuno verificare l'avvenuta iscrizione nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati prima di intraprendere l'attività di assistenza fiscale.

⁶⁰ Si pensi, ad esempio, al rinnovo o all'adeguamento della polizza assicurativa o all'attestato di quietanza di pagamento, qualora il premio relativo alla polizza sia stato suddiviso in rate.

⁶¹ Tale previsione è contenuta nell'art. 23, comma 1, del d.m. n. 164 del 1999, per i soggetti che svolgono l'attività in via autonoma, e nel precedente art. 12, comma 1, per i responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-imprese.



maggioranza assoluta dai predetti soggetti, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista o CAF-imprese⁶².

In particolare, il capitale sociale di tale società di servizi deve essere posseduto a maggioranza assoluta, nel primo caso, da uno o più professionisti e, nel secondo caso, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF-imprese o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito i CAF ovvero dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni (in quest'ultima ipotesi, tuttavia, il capitale sociale deve essere interamente posseduto).

Come precisato dall'Agenzia delle entrate⁶³, il professionista o il CAF-imprese può avvalersi della predetta società di servizi, oltre che per la tenuta delle scritture contabili e la predisposizione delle dichiarazioni, anche per la trasmissione telematica di queste ultime corredate del visto.

Considerata l'obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione "orizzontale" dei crediti IVA, l'Agenzia delle entrate⁶⁴, nelle ipotesi in cui per la tenuta delle scritture contabili il contribuente si avvalga di un soggetto che non può apporre il visto di conformità, ha altresì precisato che il contribuente conserva comunque la facoltà di rivolgersi ad un soggetto abilitato all'apposizione del visto o ad un CAF-imprese, i quali, una volta incaricati, sono tenuti comunque a svolgere i previsti controlli e a predisporre la dichiarazione⁶⁵.

La medesima facoltà non sembra, dunque, concessa ai contribuenti che, avvalendosi per la tenuta delle scritture contabili di un soggetto che può apporre il visto, non ottengano da quest'ultimo il rilascio del visto stesso.

Ai fini del rilascio del visto di conformità sulla dichiarazione annuale IVA, i controlli da effettuare, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.m. n. 164 del 1999, consistono nella verifica:

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

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, tali verifiche non comportano valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività esercitata e rilevanti ai fini dell'IVA⁶⁶. In particolare, i controlli devono essere finalizzati, tra l'altro, ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile e nel riporto delle eccedenze di credito.

Pertanto, il contribuente che intende ottenere il rilascio del visto di conformità deve esibire al professionista o al CAF-imprese la documentazione necessaria per consentire le predette verifiche.

⁶² Cfr. i rispettivi comma 2 degli articoli 12 e 23 citati nella nota precedente.

⁶³ V. la circolare n. 57 del 2009, par. 6.1.

⁶⁴ V. par. 6.1 della citata circolare n. 57 del 2009.

⁶⁵ È appena il caso di segnalare che i contribuenti che tengono le scritture contabili autonomamente possono rivolgersi ad un soggetto abilitato per il rilascio del visto di conformità sulla dichiarazione annuale.

⁶⁶ In tal senso, la circolare n. 57 del 2009, par. 7.



In considerazione della particolare finalità cui è destinato il rilascio del visto “leggero” nel caso di compensazione di crediti IVA, l’Agenzia delle entrate, dopo aver richiamato le prime istruzioni fornite in merito all’attività di assistenza fiscale e all’istituto del visto di conformità dalla circolare n. 134 del 17 giugno 1999, ha fornito ulteriori chiarimenti con specifico riferimento ai controlli da effettuare nel caso di compensazione di crediti IVA per importi superiori a quindicimila euro annui.

In primo luogo, l’Agenzia delle entrate ha precisato che, nella specie, l’apposizione del visto di conformità presuppone, in ogni caso, il controllo che il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponda a quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione⁶⁷.

In caso di esercizio di più attività con contabilità unificata, tale controllo deve essere effettuato con riferimento all’unico codice indicato in dichiarazione relativo all’attività prevalente in relazione al volume d’affari realizzato nell’anno d’imposta. Qualora, invece, le attività siano esercitate con contabilità separate ai sensi dell’art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972, il predetto controllo va effettuato con riferimento ai diversi codici indicati in dichiarazione relativi a ciascuna attività esercitata.

Al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell’attività di controllo, l’Agenzia delle entrate ha inoltre delineato le modalità dell’esecuzione dei controlli documentali previsti dall’art. 2, comma 2, del d.m. n. 164 del 1999, che, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall’art. 10 del d.l. n. 78 del 2009, attestano la correttezza dell’esecuzione dei controlli stessi⁶⁸.

A tal fine, l’Agenzia ha fornito una *check-list* contenente le fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l’ecedenza di imposta e di cui il soggetto che rilascia il visto deve attestare l’eventuale sussistenza sulla base delle scritture contabili e della relativa documentazione⁶⁹. Le fattispecie elencate nella circolare n. 57 del 2009 sono quelle presenti nel modello di richiesta di rimborso VR, ossia:

- 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;
- presenza di operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Al riguardo, l’Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato⁷⁰ che l’indicazione della fattispecie che ha generato il credito deve essere sempre effettuata, anche se non indicata tra quelle esemplificate nella predetta

⁶⁷ Cfr., la circolare n. 57 del 2009, par. 7.1.

⁶⁸ V. il par. 7.2 della circolare n. 57 del 2009.

⁶⁹ Si segnala, al riguardo, che la Commissione di studio “IVA” del Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili ha predisposto un modello di *check list* da utilizzare ai fini del rilascio del visto di conformità, scaricabile gratuitamente dal sito *internet* del Consiglio nazionale, all’indirizzo www.cndcec.it, sezione “Studi e Ricerche - Commissioni”, sotto sezione “Diritto tributario e rapporti con l’Amministrazione finanziaria”, cliccando sul pulsante “Studi e Ricerche” e successivamente su “Compensazioni IVA - Un modello per la check list”.

⁷⁰ Con la risposta n. 2 fornita nel corso del *Telefisco 2010* tenutosi il 27 gennaio 2010.



circolare. In tale ottica, l'Agenzia ha sostenuto che la prevalenza delle operazioni va considerata in funzione della capacità di generare il credito nel caso concreto.

Sempre in tema di controlli, l'Agenzia chiarisce che nel caso in cui il credito IVA annuale destinato all'utilizzo in compensazione "orizzontale" sia pari o superiore al volume d'affari⁷¹ il rilascio del visto di conformità comporta l'integrale verifica della corrispondenza tra i dati esposti nelle scritture contabili e la relativa documentazione.

A parere dell'Agenzia, in tal caso, l'integrale verifica di detta corrispondenza si rende necessaria considerato che la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. Occorre peraltro rilevare che tale situazione non sempre è indice di anomalia, in quanto si presenta con una certa frequenza, ad esempio, nel caso di imprese in fase di *start-up*: anche in tal caso, tuttavia, l'Agenzia delle entrate richiede l'effettuazione della predetta verifica integrale. Si ricorda che, ai fini del computo dell'ammontare del credito IVA, si deve tener conto anche dell'eventuale eccedenza a credito formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione, fermo restando che il controllo, nella specie, si limita alla verifica dell'esposizione del credito dei periodi precedenti nella dichiarazione presentata.

Nelle restanti fattispecie in cui il credito IVA destinato all'utilizzo in compensazione "orizzontale" sia inferiore al volume d'affari⁷², l'Agenzia delle entrate precisa che la verifica della corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione dovrà essere effettuata soltanto con riferimento alla documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta detratta nell'anno cui si riferisce la dichiarazione, avendo cura di conservarne copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'art. 2, comma 2, del d.m. n. 164 del 1999, unitamente alla *check-list* del controllo svolto.

Riprendendo l'esempio contenuto nella circolare n. 57 del 2009, qualora l'ammontare complessivo dell'IVA detratta sia pari a 100.000 euro, devono essere controllate le sole fatture d'acquisto con imposta superiore a 10.000 euro.

Sebbene l'Agenzia delle entrate affermi l'esigenza di conservare copia della documentazione controllata soltanto con riferimento a queste ultime fattispecie, è evidente che la medesima esigenza si manifesta ogniqualvolta si rilasci il visto di conformità, al fine di comprovare il corretto svolgimento dei controlli previsti.

Per quanto concerne infine le modalità di rilascio del visto di conformità, deve essere compilato l'apposito riquadro del "Frontespizio" del modello di dichiarazione IVA, riportando negli appositi spazi il codice fiscale del professionista ovvero il codice fiscale del responsabile del CAF-imprese e quello relativo allo stesso CAF. Il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF o il professionista deve inoltre apporre la propria firma che attesta il rilascio del visto di conformità ai sensi dell'art. 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997.

3.2. La sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile

Al fine di utilizzare in compensazione "orizzontale" i crediti IVA per importi superiori a quindicimila euro

⁷¹ E sempre che, ovviamente, l'importo compensato superi quindicimila euro.

⁷² Ma superi comunque l'importo di quindicimila euro.



annui, i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* del codice civile possono, in alternativa al rilascio del visto di conformità, far sottoscrivere la dichiarazione da cui emerge il credito dai soggetti che esercitano il controllo contabile indicati nell'art. 1, comma 5, del d.P.R. n. 322 del 1998⁷³.

Per espressa previsione dell'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, la sottoscrizione da parte dei predetti soggetti comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del d.m. n. 164 del 1999.

Trattasi dunque dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformità⁷⁴.

Ai fini del rilascio dell'attestazione, i soggetti che esercitano il controllo contabile non sono, tuttavia, obbligati all'iscrizione nell'apposito elenco informatizzato tenuto dall'Agenzia delle entrate. Tali soggetti non rilasciano, infatti, un visto di conformità ai sensi dell'art. 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997, per cui nei loro confronti non rilevano le disposizioni di cui agli articoli 21 e 22 del d.m. n. 164 del 1999 e, in particolare, quelle che prevedono la stipulazione dell'apposita polizza assicurativa e la comunicazione preventiva alla competente Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate⁷⁵.

In merito alla platea dei soggetti legittimati ad avvalersi di tale attestazione alternativa al rilascio del visto, il predetto n. 7 dell'art. 10, comma 1, lettera a), del d.l. n. 78 del 2009 richiama espressamente "i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* del codice civile".

Al riguardo andrebbe chiarito se l'esplicito riferimento a quest'ultima norma legittimi a tale alternativa le sole società di capitali tenute obbligatoriamente al controllo contabile ovvero anche i soggetti per i quali l'organo di controllo sia nominato volontariamente ovvero sia previsto da altre disposizioni di legge.

Sebbene la seconda soluzione si lasci preferire sotto un profilo logico-sistematico, è auspicabile che, sul punto, giungano, quanto prima, gli opportuni chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle entrate.

In ordine alle modalità di rilascio dell'attestazione, essa avviene mediante l'apposizione della firma da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile e l'indicazione del proprio codice fiscale negli appositi campi contenuti nel riquadro "Sottoscrizione organo di controllo" del "Frontespizio" del modello di dichiarazione IVA⁷⁶.

⁷³ La sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione si aggiunge, ovviamente, a quella richiesta, a pena di nullità, per le dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche, le quali, ai sensi del comma 4 dell'art. 1 del d.P.R. n. 322 del 1998, devono essere sottoscritte dal rappresentante legale (o, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto) ovvero da un rappresentante negoziale.

⁷⁴ Al riguardo, si rinvia al par. 3.1. della presente circolare.

⁷⁵ In termini, la circolare n. 57 del 2009, par. 5.

⁷⁶ Nella casella "Soggetti" contenuta in detto riquadro occorre altresì riportare la seguente codifica a seconda del soggetto sottoscrittore: codice "1", in caso di revisore contabile iscritto nel Registro istituito presso il Ministero della giustizia; codice "2", in caso di responsabile della revisione (ad esempio socio o amministratore) se trattasi di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero della giustizia (in tal caso occorre altresì compilare un distinto campo nel quale indicare il codice fiscale della società di revisione, avendo cura di riportare nella casella "Soggetto" il codice "3", senza compilare il campo firma); codice "4", in caso di membro del collegio sindacale incaricato del controllo contabile (si precisa che, in tal caso, la sottoscrizione è dovuta da tutti i componenti dell'organo di controllo).



4. Le sanzioni per il mancato rispetto dei nuovi vincoli e per l'infedele rilascio del visto di conformità o dell'attestazione alternativa

Le violazioni degli obblighi derivanti dal nuovo meccanismo di controllo preventivo delle compensazioni “orizzontali” dei crediti IVA sono punite, sempre che sia constatata l'esistenza del credito, con la sanzione prevista per i casi di omesso versamento dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che tale sanzione è irrogabile nel caso di compensazione di crediti IVA esistenti per importi superiori al limite di diecimila euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero per importi superiori al limite di quindicimila euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità o la sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti incaricati del controllo contabile⁷⁷.

L'Agenzia delle entrate non ha invece chiarito quale sia la sanzione irrogabile nel caso di compensazione “orizzontale” di crediti IVA⁷⁸ per importi superiori al limite di diecimila euro senza che siano utilizzati, per l'inoltro del modello F24, i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate. Al riguardo, se sembra pacifica l'applicabilità della sanzione del 30 per cento qualora tale compensazione sia effettuata in data precedente al termine iniziale del sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale da cui il credito emerge, maggiori dubbi sussistono nel caso in cui la compensazione sia effettuata nel rispetto di quest'ultimo termine, ma senza avvalersi dei servizi telematici dell'Agenzia.

In tal caso, sembra infatti che non sia irrogabile la sanzione per omesso versamento, ma solo una sanzione per violazioni formali⁷⁹. Tuttavia, in mancanza di una espressa disciplina sanzionatoria applicabile a tale fattispecie, si dovrebbe concludere per la non sanzionabilità della violazione in esame.

Resta inteso che qualora il contribuente utilizzi in compensazione crediti inesistenti non risultanti dalle dichiarazioni presentate⁸⁰, la sanzione che si rende applicabile è quella prevista dall'art. 27, comma 18, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2), che va da un minimo del 100 per cento ad un massimo del 200 per cento dell'ammontare dei crediti indebitamente

⁷⁷ In tal senso, la circolare n. 1 del 2010, par. 1.

⁷⁸ Di cui sia constatata l'esistenza.

⁷⁹ Si ricorda che il comma 5-*bis* dell'art. 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (aggiunto dall'art. 7, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32) stabilisce che non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo. Resta, invece, punibile ogni altra violazione formale che sia di ostacolo all'attività di controllo. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha, tra l'altro, precisato che l'esimente in esame non torna applicabile per quelle violazioni, pur sempre formali, aventi ad oggetto la presentazione, entro termini predeterminati normativamente, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo (cfr. circolare 3 agosto 2001, n. 77, p. 3.1). L'omesso utilizzo del canale di trasmissione telematico dell'Agenzia delle entrate sembrerebbe costituire un ostacolo all'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria, per cui dovrebbe conseguire la sanzionabilità della violazione (pur sempre formale) commessa.

⁸⁰ Anche diversi dai crediti IVA.



compensati. Si ricorda che tale nuova misura sanzionatoria ha sostituito quella pari al 30 per cento, con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 29 novembre 2008⁸¹.

Per effetto di quanto previsto dall'art. 7, comma 2, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5 (convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33)⁸², la predetta misura sanzionatoria è stata ulteriormente maggiorata al 200 per cento nei casi in cui l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti risulti superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare, con riferimento alle violazioni commesse a partire dall'11 febbraio 2009.

L'inasprimento del regime sanzionatorio amministrativo relativo alle compensazioni di crediti inesistenti si è, infine, completato con l'art. 10 del d.l. n. 78 del 2009⁸³ che ha escluso l'applicabilità della definizione agevolata⁸⁴ (attraverso il pagamento di un quarto della sanzione irrogata) delle sanzioni previste dall'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008, nel caso di compensazione di crediti inesistenti.

Per quanto concerne i crediti IVA annuali d'importo superiore a quindicimila euro, l'Agenzia delle entrate ha ammesso che il contribuente possa modificare la propria scelta di non corredare la dichiarazione annuale del visto di conformità. Può infatti accadere che il contribuente presenti la propria dichiarazione senza farsi rilasciare il visto di conformità, prevedendo di non utilizzare in compensazione oltre il limite di quindicimila euro il credito IVA dalla stessa emergente, e che, successivamente, sia costretto a rivedere tale previsione avendo necessità di superare detto limite.

In tali circostanze, a parere dell'Agenzia, il contribuente può presentare una dichiarazione correttiva/integrativa completa di visto di conformità, al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998⁸⁵.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia, qualora tale dichiarazione sia presentata entro il termine di scadenza ordinario (30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento) nessuna sanzione potrà essere irrogata al contribuente; nel caso in cui detta dichiarazione sia presentata, invece, entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza (dunque, dopo il 30 settembre, ma entro il 29 dicembre successivo), si renderà applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione della dichiarazione⁸⁶.

Per quanto concerne l'infedele rilascio del visto di conformità, la sanzione amministrativa prevista dall'art. 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997, va da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2.582 euro⁸⁷.

⁸¹ Sul punto, cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/E del 13 marzo 2009, p. 7.2. Il principio di irretroattività delle norme sanzionatorie, di cui all'art. 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, esclude infatti che le norme che introducono nuove sanzioni e quelle che rendono più onerosa una sanzione già esistente possano operare retroattivamente.

⁸² Che ha aggiunto un periodo al comma 18 dell'art. 27 del d.l. n. 185 del 2008.

⁸³ Cfr. la lettera a), n. 8, del comma 1 del citato art. 10.

⁸⁴ Di cui agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997.

⁸⁵ V., in termini, la circolare n. 1 del 2010, par. 2.1.

⁸⁶ Cfr., in materia, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 325/E del 14 ottobre 2002.

⁸⁷ Fatte salve le eventuali sanzioni penali applicabili qualora il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di altre norme tributarie. La violazione non è tuttavia punibile se trova applicazione l'art. 12-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ossia nel caso in cui la rettifica operata dall'Ufficio sia d'importo inferiore a quello minimo iscrivibile a ruolo.



In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta, a carico del soggetto abilitato o del responsabile del CAF, la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità, per un periodo da uno a tre anni (si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione amministrativa).

Qualora, successivamente al periodo di sospensione, siano commesse ulteriori ripetute violazioni è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Le violazioni relative al rilascio del visto di conformità sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia. L'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare di riferimento e, fino al compimento dei termini di decadenza, può essere integrato o modificato dalla medesima Direzione regionale.

I provvedimenti di contestazione delle violazioni e di irrogazione delle sanzioni sono trasmessi agli Ordini di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti di carattere disciplinare⁸⁸.

Il medesimo regime sanzionatorio si rende applicabile, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, anche per l'infedele attestazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* del codice civile, che è punita con la sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro.

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

In ordine alle sanzioni applicabili per l'infedele rilascio del visto di conformità o dell'attestazione alternativa, l'Agenzia delle entrate ha anche chiarito che non tutte le circostanze che possono dar luogo ad una rettifica della dichiarazione sono oggetto di controllo o rilevazione da parte del soggetto che rilascia il visto o l'attestazione⁸⁹. Ne deriva che, alla luce del principio di colpevolezza sancito dall'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, la sanzione a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e degli altri soggetti abilitati deve essere applicata soltanto se vi sia discordanza tra quanto attestato tramite il rilascio del visto di conformità e i dati emersi a seguito della liquidazione o del controllo⁹⁰.

⁸⁸ In termini, il comma 2 del citato art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997.

⁸⁹ Si veda, in tal senso, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 57 del 2009, par. 6.

⁹⁰ L'Agenzia delle entrate era giunta a tale conclusione già nella circolare n. 52 del 27 settembre 2007, par. 2. Nel medesimo senso si esprime ora la circolare n. 57 del 2009, par. 6.