

CREDITI IVA: LE NUOVE COMPENSAZIONI

a cura di Giuseppe Zambon

Premessa

Con l'articolo 10 della "Manovra estiva 2009" (D.L. 78 del 1 luglio 2009) come risultante dopo le modifiche apportate dalla legge di conversione (L. 102/2009), vengono ridisegnate le regole per l'utilizzo in compensazione orizzontale dei **crediti IVA annuali e periodici**¹.

La norma non prevede una specifica decorrenza diversa da quella della pubblicazione in G.U., ma nonostante ciò l'effettiva applicazione della norma viene differita di sei mesi, **al 1 gennaio 2010**, con un opportuno comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 2 luglio 2009, nella considerazione che la disposizione prevede il riferimento all'intero anno solare per l'utilizzo del credito e che devono essere approntate specifiche applicazioni informatiche di monitoraggio, nell'ambito del sistema telematico di presentazione del modello F24.

¹ I rimborsi e, in alternativa, le **compensazioni dei crediti IVA infrannuali**, hanno cadenza trimestrale e si riferiscono ai primi tre trimestri dell'anno; la richiesta di rimborso o di compensazione del credito può riguardare sia i contribuenti con liquidazioni mensili che quelli che effettuano le liquidazioni con periodicità trimestrale.

Possono essere richiesti dai contribuenti che nel trimestre abbiano effettuato:

- **cessioni o prestazioni con aliquota inferiore a quella sugli acquisti, maggiorata del 10%**. Nel calcolo non si tiene conto degli acquisti e cessioni di beni strumentali. Qualora sussista il requisito, comunque, il rimborso può essere chiesto per tutto il credito maturato nel trimestre comprensivo, dunque, dell'IVA riferita all'acquisto di beni ammortizzabili;
- **operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% del volume d'affari**, anche in tale ipotesi senza considerare cessioni e acquisti di beni ammortizzabili;
- **acquisti di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti** e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini IVA. In merito a tale ultimo punto il Ministero ha avuto modo di chiarire che il rimborso o la compensazione del credito IVA infrannuale può riguardare anche le fatture di acconto delle attrezzature, nonché quelle riguardanti gli stati di avanzamento dei lavori eseguiti nell'ambito di contratti di appalto per la realizzazione di beni ammortizzabili a condizione, ovviamente, che venga rispettato il limite dei 2/3 sopraccitato.

In tutte le ipotesi viste il rimborso può essere chiesto **per i soli crediti maturati nel corso del trimestre** e per un importo **non inferiore a 2.582,28 euro** con esclusione, pertanto, della possibilità di riporto dei crediti da liquidazioni precedenti.

ATTENZIONE: una ulteriore possibilità per chiedere rimborsi e/o compensazioni trimestrali di IVA è allo studio del Governo relativamente ai soggetti che, in seguito al recepimento della Direttiva 08/2008 CE sulla territorialità dei servizi, perdono il plafond di esportatore abituale relativo alle operazioni intracomunitarie previste dall'art. 40, commi 4-bis, 5 e 6, del DL. 331/1993 (*lavorazioni relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e relative intermediazioni e prestazioni accessorie*). Possibili canali legislativi per risolvere il problema sono il D.L. Milleproroghe o il D.L. fiscale e incentivi.

L'urgenza di legiferare in tal senso riguarda, però, solo i soggetti che utilizzano il plafond mobile di formazione mensile (*che con il prossimo primo febbraio 2010 si ridurrà già di un mese!*) in quanto gli operatori che utilizzano il plafond fisso a formazione annuale stanno utilizzando quello formatosi nel 2009 e solo al 31 dicembre si formerà quello del 2010 da utilizzare l'anno prossimo.

Il legislatore spiega le motivazioni di questa norma con l'incipit dell'unico comma del suddetto art. 10 che così recita: “Per contrastare gli abusi e corrispondentemente per incrementare la liquidità delle imprese, tramite un riordino delle norme concernenti il sistema delle compensazioni fiscali volto a renderlo più rigoroso, sono introdotte le seguenti disposizioni:.....omissis...”.

Per quanto riguarda l'**incremento di liquidità per le imprese**, viene attuato con la lettera b) del comma 1, che prevede la possibilità di aumentare dal 01.01.2010 con decreto ministeriale il limite massimo annuo di compensazioni fiscali **da € 516.456,90 fino ad € 700.000,00** (decreto per ora solo annunciato, ma non ancora emesso), mentre il **contrasto agli abusi nella compensazione dei soli crediti IVA** è contenuta nelle regole dettate dalla lettera a) e che analizzeremo di seguito.

Le prime istruzioni sono state emanate dall'Agenzia Entrate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 21 dicembre 2009 (Protocollo 2009/185430), con la Risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009, con la Circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009 e con la Circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010; inoltre la DRE dell'Emilia Romagna ha diffuso una nota il 16 novembre 2009 mentre la DRE della Lombardia ha diramato in data 12 gennaio 2010 “Istruzioni e adempimenti per ottenere l'abilitazione al rilascio del visto di conformità”. A questi chiarimenti si sono aggiunti quelli portati dal Forum fiscale di Italia Oggi del 22/01/2010 e da Telefisco2010 del 27 gennaio.

Nuovi limiti alla compensazione dei crediti IVA annuali e infrannuali

A far tempo dallo scorso 01 gennaio 2010 la compensazione orizzontale dei crediti IVA, mediante utilizzo in F24 (*anche per le procedure concorsuali – Telefisco2010*), deve sottostare a determinate condizioni nel caso di superamento di ben definite soglie di importo utilizzato; di fatto, mentre non vengono posti limiti alla **compensazione verticale** IVA da IVA direttamente nelle liquidazioni periodiche o in F24 (*c.d. compensazione interna*), si determinano, invece, tre fasce annuali di potenziale **compensazione orizzontale** (*esterna*) dei crediti IVA con utilizzo del modello F24:

- A. per poter compensare **fino a 10.000 euro annui** di importi derivanti dal **credito IVA annuale** (6099) e **ulteriori 10.000 euro annui** di importi derivanti dalla **somma dei tre crediti IVA infrannuali** (6036+6037+6038), non vi sono nuove condizioni o limiti e, pertanto, sarà possibile continuare a compensare sin dal 02 gennaio il credito dell'IVA annuale e dal primo giorno del mese successivo ai primi tre trimestri solari il credito IVA per periodi inferiori all'anno (*in questi casi è ancora ammesso l'utilizzo dei canali home banking e remote banking, ma è vivamente sconsigliato dall'Agenzia Entrate nel caso si presuma di superare in corso d'anno i limiti di cui alle successive lettere B. e C.*)
- B. per poter compensare **oltre i 10.000 e fino a 15.000 euro annui** di importi derivanti dal **credito IVA annuale** (6099) o di quello relativo alla **somma dei tre periodi inferiori all'anno** (6036+6037+6038), sarà necessario avere preventivamente presentato la dichiarazione annuale IVA da cui il credito emerge² o l'istanza modello IVA TR infrannuale a cui è abbinato il codice tributo con il quale (*da solo o sommato a quello dei trimestri precedenti*) viene superato il limite³. In questi casi il credito in compensazione si potrà utilizzare solo a **partire dal giorno 16 del mese successivo** alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza, mentre la delega potrà essere inviata, **unicamente tramite Entratel** (*in proprio o tramite intermediario*) **oppure tramite Fisconline** (*non è, quindi, più ammesso in questo*

² E' ammessa la presentazione separata dal modello Unico a partire dal 01 febbraio, ma solo se la dichiarazione IVA risulta a credito e, nel caso venga presentata entro il 28 febbraio, il contribuente è **esonero dalla presentazione della "Comunicazione annuale dati IVA"**. Desta perplessità la limitazione ai soli soggetti con dichiarazione finale a credito, in quanto la scadenza del 28/02 è imposta dalla normativa comunitaria e solo per questo motivo è stata "inventata" la "comunicazione" in sostituzione delle liquidazioni periodiche; una volta concesso di poter separare la dichiarazione annuale IVA da UNICO (*al quale sono rimasti ormai solo i REDDITI, avendo già "sganciato" il 770 e l'IRAP e non essendo classificata come dichiarazione, ma come allegato, la modulistica degli studi di settore*) lo si poteva fare per tutti. **Occorre inoltre sottolineare che questa agevolazione non è mai stata concessa a coloro che per obbligo devono presentare la dichiarazione annuale IVA separata in quanto non ammessi all'UNICO, ma ora l'esonero per la "Comunicazione annuale dati IVA" deve considerarsi estesa anche a loro purché presentino la dichiarazione annuale IVA entro il 28 febbraio.**

³ Nella Circolare 01/E-2010 l'Agenzia afferma ripetutamente che "...per i crediti trimestrali il rispetto del limite di 10.000 euro deve essere verificato con riferimento **alla sommatoria degli importi maturati nei tre trimestri**", facendo con ciò presumere che quando la somma degli importi "richiesti" in compensazione con i modelli IVA TR supera il limite, è necessario presentare l'istanza prima di compensare e occorre attendere il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre. Se però si segue l'esempio proposto nella circolare stessa, l'obbligo di presentazione dell'istanza nasce "solo se si supera" l'importo limite di 10.000 euro di effettivo utilizzo con l'esposizione in compensazione nel modello F24, indipendentemente dall'importo "maturato" nel trimestre (*L'Agenzia delle Entrate ha confermato il criterio dell'effettivo utilizzo in compensazione durante il Forum fiscale di Italia Oggi del 22.01.2010*).

caso l'utilizzo di canali alternativi quali l'home banking e il remote banking), a partire dal decimo giorno successivo⁴ a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza periodica da cui il credito emerge;

- C. per compensare **oltre i 15.000 euro annui** di importi derivanti dal **credito IVA esposto nella dichiarazione annuale** (*non sono interessati a questo limite i crediti IVA infrannuali*) alle condizioni già viste alla precedente lettera B) si aggiunge l'**ulteriore condizione** che alla dichiarazione da cui emerge il credito IVA sia apposto il **visto di conformità**;
- D. la circolare 1/E-2010 afferma che il “tetto” di 10.000 euro, oltre ad essere calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (*annuale o infrannuale*), è **referito all'anno di maturazione** del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione, pertanto, sono liberamente compensabili, anche per importi superiori a 10.000 euro, sia l'eventuale credito **IVA 2008** (*codice tributo 6009 anno 2008*) sia i residui crediti derivanti dalle istanze modello IVA TR relative alle liquidazioni trimestrali del **primo, secondo e terzo trimestre del 2009** (*codici tributo 6036, 6037 e 6038 anno 2009*). Il **credito IVA annuale 2008**, inoltre, è compensabile anche per importi superiori a 15.000 euro senza necessità del visto di conformità in quanto secondo l'Agenzia “*Le nuove disposizioni si applicano a decorre dal 1° gennaio 2010 e riguardano i crediti esposti nelle dichiarazioni e nelle istanze presentate a partire da tale data*”. L'IVA a credito derivante dalla dichiarazione annuale relativa al 2008 e dalle istanze infrannuali 2009 è compensabile senza limitazioni sino alla presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2009 (*IVA/2010*), all'interno della quale i crediti residui non ancora compensati saranno, per così dire, “rigenerati” andandosi a sommare al credito IVA maturato nel 2009.

Le nuove regole in materia di utilizzo dei crediti IVA riguardano tutte le compensazioni, diverse da quelle verticali IVA da IVA (*interne*), finalizzate al versamento delle somme dovute a titolo di imposte, premi, contributi, nonché relativi interessi e sanzioni se ne è prevista la compensabilità.

⁴ Questo termine di decorrenza viene stabilito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009 (Protocollo 2009/185430), ma nella Circolare 1/E del 15 gennaio 2010 la stessa Agenzia scrive testualmente che la trasmissione telematica “può essere effettuata **non prima che siano trascorsi dieci giorni** dalla presentazione della dichiarazione” con una formulazione poco chiara che sembra allungare di un giorno la decorrenza, non specificando se il giorno di presentazione sia da ricomprendersi o meno nella decade di sospensione. Il termine corretto non può che essere, ovviamente, quello del Provvedimento direttoriale, in quanto la circolare dell'Agenzia è di natura interpretativa (*anche se autorevole*), ma non è mai vincolante per il contribuente e soprattutto non può modificare la norma anche se classificata di rango inferiore, quale è il provvedimento direttoriale.

I CONTROLLI AUTOMATIZZATI DEL SISTEMA TELEMATICO E IL CASSETTO FISCALE

Controlli che comportano lo scarto della delega modello F24:

- a) **Delega con utilizzo in unica soluzione di credito IVA annuale superiore a 10.000 euro o inferiore ad esso, ma rientrante in una somma di deleghe che supera 10.000 euro con utilizzo del codice tributo 6099 e medesimo anno di riferimento:** è scartata se non è stata preventivamente presentata la dichiarazione IVA annuale da cui emerge il credito stesso.
- b) **Delega con utilizzo in unica soluzione di credito IVA infrannuale superiore a 10.000 euro o inferiore ad esso, ma rientrante in una somma di deleghe che supera 10.000 euro con utilizzo indifferentemente dei codici tributo 6036, 6037 o 6038 e medesimo anno di riferimento:** è scartata se non sono state preventivamente presentate le istanze IVA trimestrali (*modello IVA TR*) da cui emerge il credito stesso.
- c) **Delega con utilizzo in unica soluzione di credito IVA annuale superiore a 15.000 euro o inferiore ad esso, ma rientrante in una somma di deleghe che supera 15.000 euro con utilizzo del codice tributo 6099 e medesimo anno di riferimento:** è scartata nel caso in cui la dichiarazione IVA annuale da cui emerge il medesimo credito non presenti il visto di conformità.
- d) **Delega con la quale viene superato il credito IVA richiesto:** è in ogni caso scartata la delega che contiene una compensazione di crediti IVA che supera l'importo del credito risultante dalla dichiarazione o istanza presentata, **decurtato di quanto eventualmente già precedentemente utilizzato** in compensazione (*sia verticale che orizzontale*) con il medesimo codice tributo e anno di riferimento.

Controlli diversi:

- e) **Addebito sul c/c dell'intermediario:** in caso di pagamento mediante addebito su conto corrente bancario o postale dell'intermediario abilitato, qualora eventuali pagamenti con modello F24 non soddisfino, a seconda della categoria a cui appartengono, lo specifico requisito previsto dalle lettere a), b) e c) del punto precedente, le relative deleghe saranno scartate, stornando l'ammontare dei relativi saldi dall'importo dell'addebito complessivamente richiesto.
- f) **Compensazione verticale:** ai fini dei controlli di cui al punto precedente non sono computate le compensazioni utilizzate per i versamenti Iva periodici, quelli in acconto e quelli a saldo (*codici tributo 6099, da 6001 a 6013, da 6031 a 6035 e da 6720 a 6727*) in quanto si tratta di una diversa modalità di esercitare la compensazione "verticale" IVA da IVA (*c.d. compensazione interna*).
- g) **Priorità nell'utilizzo dei crediti:** se nella medesima delega di pagamento vengono utilizzati in compensazione crediti IVA, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad IVA e ad altre imposte, premi o contributi, la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti IVA in compensazione verticale (*interna*) di cui al punto b), a partire dai crediti più vecchi (*permettendo al contribuente una maggior possibilità di compensazione*).
- h) **Dichiarazioni correttive e integrative:** se il contribuente presenta più dichiarazioni annuali (*correttive e/o integrative di quella originaria*), il limite di riferimento per i controlli da parte dell'Agenzia sarà quello emergente dall'ultima dichiarazione presentata; così se, ad esempio, viene presentata una dichiarazione senza visto di conformità, nell'intenzione di non utilizzare più di 15.000 euro in compensazione, è comunque possibile presentare una dichiarazione completa di visto, correttiva nei termini senza sanzioni ovvero integrativa entro 90 giorni dalla scadenza, assolvendo in questo caso la sanzione ridotta mediante ravvedimento operoso o attendendo l'irrogazione della sanzione per dichiarazione tardiva da parte dell'ufficio.
- i) **Operazioni straordinarie e consolidato fiscale:** in caso di operazioni straordinarie, i crediti IVA maturati in capo a soggetti diversi dall'utilizzatore **costituiscono ciascuno un plafond autonomo** a disposizione dello stesso utilizzatore, che potrà disporre attraverso modelli F24 distinti. Qualora il credito IVA da utilizzare in compensazione risulti superiore a 10.000 euro e tale importo sia stato determinato (*ricorrendone i presupposti normativi*) con il concorso di **crediti IVA maturati in capo ad altri soggetti**, è necessaria la preventiva presentazione delle dichiarazioni o istanze IVA dei soggetti cedenti, **anche se l'importo del credito emergente dalla singola dichiarazione o istanza è inferiore a 10.000 euro**. Ai fini del controllo nell'utilizzo di **crediti maturati in capo ad altri soggetti**, sono stati istituiti due codici identificativi (*da utilizzarsi anche per imposte diverse dall'IVA*):

- "61", denominato "*soggetto aderente al consolidato*" utilizzabile dalla società consolidante che utilizza in compensazione il credito che gli è stato ceduto da una società aderente al consolidato di gruppo.
- "62", denominato "*soggetto diverso dal fruitore del credito*" da riportare ogni qual volta un contribuente, ricorrendone i presupposti normativi, utilizzi in compensazione crediti maturati in capo a soggetti terzi che gli sono stati ceduti (*ad es. fusione, scissione, ecc.*)

I codici vanno 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".

Il Cassetto fiscale: con il provvedimento del 21/12/2009 il Direttore dell'Agenzia comunica che le informazioni relative ai crediti Iva sono rese disponibili ai contribuenti tramite il Cassetto fiscale, dove è riportato l'importo del credito risultante dalla dichiarazione e/o istanza, le compensazioni effettuate, l'importo del credito ancora disponibile con evidenza degli estremi degli atti (*dichiarazioni e/o istanza e deleghe di pagamento*) che lo determinano.

IL VISTO DI CONFORMITÀ: REGOLE VECCHIE E... QUALCHE NOVITÀ

Il visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA:

Il visto di conformità è un istituto conosciuto ormai da oltre 11 anni⁵, anche se è stato utilizzato poco o niente; stupisce, quindi, il fatto che da più parti (*anche nella relazione durante il Forum fiscale di Italia Oggi!!*) si sia lamentata prima la carenza e poi la tardività delle istruzioni soprattutto sulla procedura da seguire per abilitarsi presso l'Agenzia delle Entrate oltre che sulle modalità e sui controlli da effettuare per poterlo rilasciare. Più giustificate possono invece sembrare le aspettative che si erano formate in relazione alle possibili aperture dell'Agenzia relativamente ai soggetti che, nello specifico, possono apporre il visto di conformità ai soli fini della dichiarazione di regolarità del credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale e ai problemi della tenuta della contabilità da parte del professionista o del CAF impresa.

L'Agenzia delle Entrate ha spiegato come funziona questo "specifico" visto di conformità con la circolare n. 57/E del 23/12/2009, laddove effettua una particolare "forzatura" della normativa che istituisce e disciplina il visto di conformità; forzatura che viene incontro al contribuente relativamente alla tenuta delle scritture contabili, ma che, a mio parere, si deve considerare di portata limitata al solo visto di conformità da apporre per le compensazioni IVA oltre la soglia dei 15.000 euro e non estendibile al "classico" visto disciplinato dal legislatore del 1999, in quanto

⁵ Vedi: 1) D.Lgs. 241 del 09/07/1997 come modificato dal D.Lgs. 490 del 28/12/1998; 2) D.M. 164 del 31/05/1999; 3) D.P.R. 322 del 22/07/1998; Circolare 134/E del 17/06/1999

l’Agenzia nella circolare afferma preliminarmente: *“Tenuto conto della obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell’istituto della compensazione.....”*. Si tratta evidentemente di una eccezione dettata dal fatto che sarebbe stato limitativo obbligare alla tenuta delle scritture contabili del contribuente, il soggetto “abilitato” ad apporre il visto di conformità, nella considerazione che sarebbero stati penalizzati dal mercato i professionisti che legittimamente tengono la contabilità di terzi e non hanno i requisiti per poter apporre il visto di conformità.

Agganciandosi un po’ fortunatamente al fatto che **l’art. 23 del D.M. 164/1999** (e similmente l’art. 12 per i CAF) **dopo aver stabilito che** *“I professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili”, prevede anche che* *“Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista”*, l’Agenzia delle Entrate con la circolare 57/E-2009 acconsente alla possibilità che *“...nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un **soggetto che non può apporre il visto di conformità**, il contribuente potrà comunque rivolgersi un CAF imprese o a un professionista abilitato all’apposizione del visto. Resta fermo che **tali soggetti sono comunque tenuti a svolgere i controlli di cui ai paragrafi seguenti e a predisporre la dichiarazione**. Pertanto, il contribuente che intende ottenere il rilascio del visto di conformità deve comunque esibire al CAF o al professionista abilitato la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione”*.

Oltre alla tenuta delle scritture contabili, anche la **trasmissione telematica** della dichiarazione **può NON essere effettuata** dal responsabile del CAF imprese o dal **professionista abilitato**, purché sia eseguita da società di servizi dove la maggioranza assoluta del capitale sociale è posseduta, alternativamente, dalle associazioni o organizzazioni che hanno costituito il CAF, o da uno o più professionisti (*tutti abilitati*)⁶, a condizione che vi sia il diretto controllo del responsabile del CAF imprese o del professionista abilitato.

Una apertura dell’Agenzia Entrate in relazione ai **soggetti autorizzati** non era decisamente possibile, se non andando, a mio avviso, *“contra legem”*, in quanto il **rimando legislativo** viene effettuato all’articolo 35, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 241/1997, che disciplina le procedure applicative per l’apposizione del visto di conformità, ed è **completo nella sua essenzialità**; è vero, infatti, che la norma relativa alle compensazioni IVA non identifica specificatamente i soggetti abilitati ad apporlo, non richiamando esplicitamente l’art. 3 del DPR 322/1998, ma il mancato richiamo è però ininfluente perché è già compiutamente espresso nel rinvio che il comma 3 dello

⁶ In caso di più di due soci, tenuto conto che nessuno dei soci potrebbe possedere la maggioranza assoluta, la norma prevede la possibilità che la stessa sia posseduta da più professionisti **che siano (tutti) abilitati all’apposizione del visto** di conformità. **Il requisito della maggioranza assoluta**, proprio perché sottintende che le attività siano state effettuate sotto il diretto controllo del professionista che rilascia il visto, **deve sussistere per l’intero periodo d’imposta e fino al rilascio del visto**. In assenza del suddetto requisito temporale, ricorre una delle ipotesi in cui le scritture contabili sono tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità. (*Forum Italia Oggi* 22.01.2010)

stesso articolo 35 del D.Lgs. 241/1997 fa alle **lettere a) e b) del comma 3, dell'articolo 3 del DPR 322/1998, e solo a quelle!**

La norma "obbliga" il contribuente alla richiesta del visto di conformità richiamando soltanto la suddetta lettera a) del comma 1, in quanto questa lettera **identifica il visto apposto mediante controllo delle scritture contabili**, che lo distingue da quello della lettera b) (*asseverazione studi di settore*) e delle lettere a) e b) del comma 2 (*visto di conformità per CAF di dipendenti, di sostituti d'imposta e di patronati, rilasciato solo per la conformità dei dati esposti alla relativa documentazione, per il modello Unico - lett. a) - e per il modello 730 - lett. b) e non anche per il controllo contabile*). Conseguenza logica del rimando alla suddetta lettera a) è che devono essere considerati abilitati ad apporre lo specifico visto per le compensazioni IVA tutti i soggetti che lo stesso D.Lgs. 241/1997 autorizza ad apporre il visto di conformità previsto da quella specifica lettera a) del c. 1 dell'art. 1.

Il visto di conformità per i crediti IVA superiori a 15.000 euro, può, quindi, essere rilasciato SOLO dai soggetti di cui al c. 1 del D.Lgs. 241/97 di cui è richiamata, appunto, la lettera a) e da quelli del comma 3 che, per espresso rimando legislativo, possono apporre il visto di cui alla suddetta lettera a) del comma 1 oltre a quello della lettera a) del comma 2 (*visto documentale*); si tratta, quindi, di tutti quei soggetti che sono stati "da sempre" abilitati all'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dei redditi unificate.

I soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità

I soggetti abilitati (*se in possesso dei requisiti*) sono:

1. Il responsabile dell'Assistenza Fiscale (RAF) dei Centri di Assistenza Fiscale (CAF) di impresa (*di cui all'art. 35, c. 1, D.Lgs. 241/1997*);⁷ (**Attenzione:** *i Caf-impresе non possono prestare l'assistenza fiscale nei confronti dei soggetti Ires tenuti alla nomina del collegio sindacale e ai quali non sono applicabili gli studi di settore*).
2. Gli iscritti nell'Albo Unico e nell'Albo dei Consulenti del lavoro (*di cui all'art. 3, c. 3. lett. a) del DPR 322/1998*);
3. Gli iscritti alla data del 30/09/1993 nei ruoli periti esperti in tributi tenuti dalle CCIAA, in possesso di laurea in giurisprudenza, in economia o di diploma di ragioniere (*di cui all'art. 3, c. 3. lett. b) del DPR 322/1998*). Stante la datazione della norma, per laurea si deve intendere quella quadriennale del corso universitario (*vecchio ordinamento*) o quella magistrale del biennio (*nuovo ordinamento*); non si ritiene sufficiente, quindi, la laurea triennale (*o laurea breve*) prevista dal nuovo ordinamento universitario.

L'alternativa al visto di conformità: la revisione contabile societaria

Con l'articolo 10 del D.L. 78 del 1 luglio 2009, come risultante dopo le modifiche apportate dalla legge di conversione (L. 102/2009), viene altresì previsto che **il contribuente per il quale è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del Codice Civile**⁸, in luogo del visto di conformità può far sottoscrivere la dichiarazione annuale IVA dai **soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione**, che attesteranno, in questo modo, di aver compiuto i controlli previsti per il visto di conformità.

Nella nuova modulistica IVA/2010 sono stati conseguentemente predisposti i campi relativi alle sottoscrizioni dell'organo di revisione contabile, dove dovrà firmare, a seconda dei casi, il revisore contabile (legale) esterno (*indicando il codice 1 e il suo codice fiscale*), il responsabile della società di revisione (*indicando il codice 2 e il suo codice fiscale, oltre al codice fiscale della società di re-*

⁷ Il 16/12/2009 il **sottosegretario all'economia Daniele Molgora**, in risposta ad una interrogazione parlamentare tendente a fare chiarezza sui soggetti abilitati ad apporre il visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA annuali, ha affermato che "l'attività di controllo formale di cui è espressione il visto" può essere "richiesta solo a soggetti dotati di determinate professionalità" e che tra i soggetti abilitati erano compresi anche i **CAF dipendenti**. Correttamente, invece, la Circolare 57/E-2009 include tra i soggetti abilitati **solo i CAF imprese**, di cui all'articolo 35, **comma 1**, del D.Lgs. 241/1997 richiamato dalla norma, e non anche i CAF dipendenti che sono invece contemplati dal **comma 2** del medesimo articolo e che sono abilitati soltanto al rilascio del "visto di conformità documentale" su Unico e 730, ma non al controllo contabile necessario per il visto di conformità di cui si tratta in questa dispensa.

⁸ Dal 01.01.2004, con l'entrata in vigore della riforma del diritto societario, il controllo contabile sulla società non quotate è esercitato da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia o, in alternativa, per le sole società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e non sono obbligate al bilancio consolidato, dal Collegio Sindacale.

visione con il codice 3 e senza compilare il campo firma) ovvero tutti i membri del Collegio sindacale (indicando per ogni firma il codice 4 e il proprio codice fiscale) se è loro demandato il controllo contabile e sono quindi necessariamente tutti revisori contabili (legali).

Qualora la certificazione del credito annuale IVA sia fatta dal Collegio sindacale, sarà necessaria una verifica, debitamente verbalizzata, anche fuori dal ciclo trimestrale previsto dal Codice Civile, con data antecedente il rilascio del visto.

Revisori e sindaci sottoscrivendo la **dichiarazione annuale IVA**, **non appongono il visto di conformità** di cui al D.Lgs. 241/1997, ma certificano comunque di aver eseguito i controlli previsti per il rilascio dello stesso dal D.M. 164/1999 e l'infedele attestazione è sanzionata nella stessa misura (*vedi il paragrafo finale sulle sanzioni*), ma in caso di ripetute violazioni o di violazioni particolarmente gravi, anziché vedersi inibire la facoltà di rilasciare il visto di conformità, verrà effettuata apposita segnalazione agli organi competenti (*ora Ministero della Giustizia e prossimamente Ministero dell'Economia*).

Il fatto di non apporre il visto di conformità previsto dall'art. 35 del D.Lgs. 241/1997, ma di limitarsi a sottoscrivere la dichiarazione annuale IVA, permette agli organi di controllo di non dover inviare la comunicazione preventiva alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per dimostrare il possesso dei requisiti richiesti e di non dover sottoscrivere l'apposita polizza assicurativa.

La locuzione “**...contribuente per il quale è esercitato il controllo contabile di cui all’art. 2409-bis del Codice Civile...**” ha fatto ritenere ad alcuni interpreti che il legislatore volesse indicare tutti i contribuenti che, per scelta propria o per obbligo di legge, si sottopongono al controllo contabile ad opera dei soggetti menzionati nell’articolo 2409-bis del Codice Civile, con ciò includendo anche le ditte individuali e le società personali che conferiscano incarico ad un revisore contabile (legale) per effettuare l’attività di controllo contabile.

Non mi sento di condividere questa interpretazione anche se sostenuta, fra gli altri, dal prof. Giovanni Puoti⁹, in quanto, premesso che la norma senz’altro si applica anche a quelle società di capitali che il controllo contabile se lo impongono per statuto ancorché non ne siano obbligate, la locuzione “**controllo contabile di cui all’art. 2409-bis del codice civile**” a me sembra indissolubilmente legata al “**controllo contabile sulla società**” (di capitali) perché è di quello che si occupa l’articolo del codice che così recita: “*il controllo contabile sulla società è esercitato da.....*”. Questa interpretazione, oltre ad essere a mio avviso più aderente alla volontà del legislatore, sembra essere confermata dalla circolare n. 1/E-2010 del 15 gennaio 2010, laddove l’Agenzia delle Entrate, in luogo di usare le parole del legislatore “*.....contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all’art. 2409-bis.....*” come ha fatto nella circolare 57/E-2009 del 23/12/2009, ha utilizzato le parole “*.....contribuenti soggetti al controllo contabile ex art. 2409-bis.....*” e pertanto ad essi obbligati per legge o per statuto.

Resta da capire come mai il legislatore abbia utilizzato una tale complessa e farraginoso formula legislativa quando avrebbe semplicemente potuto rinviare al primo periodo dell’art. 1, c. 5, del DPR 322/1998 che già prevede la firma dell’organo di controllo sul modello Unico-SC che così recita: “*La dichiarazione delle società e degli enti soggetti all’imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.*”

Una spiegazione la si può, forse, trovare nel fatto che la firma dell’organo di controllo sul modello Unico è prevista anche per le società regolate da leggi speciali, che non applicano le norme del capo V del Codice Civile a cui appartiene anche l’art. 2409-bis.¹⁰

Se ciò è vero, allora il legislatore ha voluto che le società quotate per poter compensare crediti IVA superiori a 15.000 euro, devono farsi apporre sulla denuncia annuale IVA il visto di conformità, non risultando applicabile l’alternativa della firma apposta dall’organo di controllo contabile (legale).

In quest’ottica assumerebbe un particolare significato anche la frase utilizzata dal legislatore “*.....contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all’art. 2409-bis.....” , non rientrando fra questi contribuenti le società quotate per le quali il controllo contabile è esercitato secondo le “speciali” regole CONSOB e non secondo quelle del Codice Civile.*

⁹ Ordinario di Diritto tributario all’Università degli Studi “La Sapienza” di Roma; esperto di diritto nazionale e internazionale.

¹⁰ L’art. 2325-bis del c.c. prevede un principio di “specialità” per le **società con azioni quotate**, disponendo che le disposizioni del titolo V del codice civile si applichino limitatamente ai casi in cui “non sia diversamente disposto da altre norme di questo codice o di leggi speciali”. Nelle società con azioni quotate le società di revisione (iscritte nell’apposito albo CONSOB) dovranno seguire la normativa speciale dettata dagli articoli 155 e 164 del T.U.F. nonché quella secondaria emanata dalla CONSOB nella sua attività di vigilanza e, quindi non applicano l’art. 2409-bis del c.c.

Adempimenti preliminari all'apposizione del visto di conformità





I professionisti abilitati all'apposizione del visto di conformità (*non ne sono soggetti i CAF*) devono presentare alla competente Direzione Regionale delle Entrate (*al protocollo o con raccomandata A/R*) una comunicazione contenente:

- richiesta di essere inserito nell'**Elenco centralizzato informatizzato**, dell'Agenzia delle Entrate, dei soggetti legittimati al rilascio del visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali;
- i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale e la partita IVA;
- il domicilio e gli altri luoghi di esercizio della professione;
- la denominazione e i dati anagrafici dei soci dell'eventuale associazione professionale nell'ambito della quale il professionista esercita l'attività di assistenza fiscale;
- la denominazione o ragione sociale, le generalità dei soci e dei componenti del consiglio di amministrazione e, ove previsto, del collegio sindacale, delle società di servizi utilizzate dal professionista per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, indicando le attività attribuite alle stesse.

Nel caso di associazione professionale è il singolo professionista ad essere iscritto nell'elenco informatizzato e conseguentemente abilitato al rilascio del visto di conformità; pertanto, ogni altro professionista appartenente all'associazione che non sia personalmente iscritto nell'elenco degli abilitati tenuto dalle Direzioni Regionali non è autorizzato ad apporre il visto di conformità.

Il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che deve essere obbligatoriamente allegata alla comunicazione.

All'istanza per la Direzione Regionale delle Entrate devono inoltre essere allegati:

-  copia conforme della polizza assicurativa¹¹;
-  copia documento d'identità;
-  dichiarazione di insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'Ordine di appartenenza;
-  dichiarazione della sussistenza dei seguenti requisiti:
 - ✓ non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze per reati finanziari;
 - ✓ non aver procedimenti penali pendenti nella fase di giudizio per reati finanziari;
 - ✓ non aver commesso violazioni gravi e ripetute in materia di imposte sui redditi e IVA;
 - ✓ non trovarsi in una delle condizioni penalmente rilevanti che escludono la possibilità di candidarsi alle elezioni regionali, provinciali, comunali. (*Antimafia*)

Tali dichiarazioni sono rese nella forma di “autocertificazione”, ai sensi degli art. 46 e 47 D.P.R. n. 445/2000. A tal fine il professionista deve allegare fotocopia del proprio documento d'identità.

I requisiti di cui alla lettera c. devono essere autocertificati anche dai componenti del Consiglio di amministrazione e, ove previsto, dell'organo di controllo, nonché dalla società di servizi di cui intende avvalersi il professionista.

La Direzione Regionale delle Entrate procederà alla **verifica della sussistenza di tutti i requisiti** richiesti e ad iscrivere il professionista nell'elenco informatizzato dalla data di presentazione della comunicazione. Solo a partire dalla predetta data il professionista può prestare assistenza.

Per mantenere la propria iscrizione nell'elenco informatizzato, il professionista abilitato deve:

- a) provvedere, entro trenta giorni dalla data in cui si verificano, a comunicare alla Direzione Regionale competente *ogni variazione* dei dati comunicati – b) far pervenire, periodicamente, il *rinnovo* della prevista polizza assicurativa o l'*attestato di quietanza* di pagamento qualora il premio relativo alla polizza sia stato suddiviso in rate.

¹¹ Caratteristiche della polizza a garanzia: **1)** la copertura assicurativa deve essere specifica per l'assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità, senza alcuna limitazione della garanzia ad un modello dichiarativo specifico, in quanto i soggetti inseriti nell'elenco informatizzato possono apporre il visto di conformità, ove previsto e se richiesto, su tutte le dichiarazioni fiscali; quindi, qualsiasi riferimento ad uno specifico modello deve essere eliminato; - **2)** il massimale della polizza assicurativa deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti e comunque non inferiore a euro 1.032.913,80 (*indipendentemente dal numero dei professionisti associati in caso di associazione professionale – Telefisco2010*) - **3)** la polizza deve garantire la totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente senza franchigia con copertura per i 5 anni successivi alla conclusione dell'incarico - **4)** se il professionista è nell'ambito di una associazione professionale, la polizza potrà essere stipulata dall'Associazione professionale, purché preveda una copertura assicurativa autonoma per l'assistenza fiscale a garanzia dell'attività svolta dai singoli professionisti abilitati (*che devono essere indicati in polizza – Telefisco2010*) e rispetti le condizioni di cui ai precedenti numeri da 1) a 3).

Inoltre (*personalmente ritengo che*) il professionista già in possesso di polizza per i rischi professionali (*R.C. diversi*) con massimale almeno di importo pari a 1.032.913,80, può utilizzare tale polizza, mediante una autonoma copertura assicurativa, anche per garantire il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività di assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità, così come già era stato previsto dall'Agenzia delle Entrate (*Circolare 13/E del 06/04/2006*) per i professionisti (*iscritti all'albo unico o all'albo dei consulenti del lavoro*) relativamente all'assistenza prestata a tutti i contribuenti per la presentazione del Mod. 730.

Non devono replicare la comunicazione coloro che l'hanno già presentata in anni precedenti e risultano tuttora iscritti.

Cosa si attesta e quali controlli effettuare

Con l'apposizione del visto di conformità da parte di CAF e professionisti abilitati e con la sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA da parte di chi esercita il controllo contabile della società, viene **attestata l'esecuzione dei controlli** indicati dall'articolo 2, c.2, del decreto n. 164 del 1999 e precisamente:

- a) la verifica della **regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili** obbligatorie ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**imposta sul valore aggiunto**;
- b) la verifica della corrispondenza dei **dati esposti nella dichiarazione** alle risultanze delle scritture contabili;
- c) la verifica della corrispondenza dei **dati esposti nelle scritture contabili** alla relativa documentazione.

La Circolare 57/E del 23/12/2009 ribadisce quanto già era stato affermato dieci anni prima, nel 1999, con la Circolare n. 134 e cioè che: **la verifica non comporta valutazioni di merito**, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza, in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa esercitata e rilevanti **ai fini** delle imposte sui redditi, **dell'imposta sul valore aggiunto** e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Quindi, per le dichiarazioni IVA, ancorché unificate, i controlli devono essere finalizzati:

- ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile;
- al corretto riporto delle eccedenze di credito;
- a verificare la regolare tenuta/conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini IVA.

L'Agenzia delle Entrate, però, nella considerazione del fatto che l'utilizzo del visto di conformità risulta ora ampliato alla certificazione del credito IVA compensabile, qualora superiore a 15.000 euro, ha fornito ulteriori chiarimenti specificando alcuni **controlli da ritenersi obbligatori ai fini della attestazione delle compensazioni IVA**. Si tratta di:

- controllo che il **codice attività principale** (*ATECO 2007*) indicato nella dichiarazione IVA corrisponda a quello risultante dalla documentazione contabile; nel caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separata obbligatoria o facoltativa (*ex art. 36, DPR 633/72*) deve essere controllata la correttezza di tutti i codici attività risultanti dai singoli moduli di cui si compone la dichiarazione annuale IVA;
- verifica della **causa che ha generato l'insorgenza del credito** che la circolare (*riprendendo l'art. 30, c. 2, del DPR 633/72*) individua potenzialmente nelle seguenti:
 - presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
 - presenza di operazioni non imponibili;
 - presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
 - presenza di operazioni non soggette all'imposta;
 - operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

ATTENZIONE: “L’indicazione della fattispecie che ha generato il credito è sempre dovuta, anche se non indicata tra le fattispecie esemplificate nella circolare.” (Telefisco 27.01.2010)

- Verifica dell’**eventuale credito** proveniente dall’eccedenza formatasi in **anni precedenti** e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione (*il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell’esposizione del credito nella dichiarazione presentata*);
- **controllo documentale** per verificare la corrispondenza tra la documentazione e la contabilità:
 - α. verifica di tutti i documenti d’acquisto rilevanti ai fini IVA con **imposta superiore al 10%** dell’ammontare complessivo dell’IVA detratta nel periodo d’imposta (*quadro VF*) cui si riferisce la dichiarazione annuale da cui emerge il credito (*si consiglia di estendere la verifica anche ad un campione significativo di fatture emesse e di fatture con imposta inferiore al 10%*);
 - β. se il **credito IVA** (*potenzialmente*) destinato all’utilizzo in compensazione è **pari o superiore al volume d’affari** (*quadro VE*) la verifica deve estendersi alla corrispondenza di **tutta la documentazione** con i dati esposti nelle scritture contabili, trattandosi di una fattispecie in cui il formarsi del credito IVA non appare direttamente giustificato dall’attività economica esercitata.

ATTENZIONE: del controllo effettuato deve esserne compilata e conservata una relazione (*verbale, check-list, o simili*) unitamente, nel caso sub **a.**, alla copia della documentazione controllata.

Secondo l’autorevole parere di **Raffaele Rizzardi**, espresso durante Telefisco2010, l’attività del professionista ha la stessa natura della revisione contabile, per cui alla stregua della Direttiva 2006/43/CE (*da poco recepita con D.Lgs. approvato il 22/12/2009 in via definitiva dal Governo e non ancora pubblicato in G.U.*) potrà essere sottoposto a controlli da parte dell’Agenzia delle Entrate, con tutte le conseguenze che ne deriveranno nel caso in cui la verifica fiscale accerti in seguito le anomalie che avrebbero dovuto impedire la certificazione del credito IVA. Quindi, chi appone il visto di conformità, deve conservare copia della documentazione controllata, così come i revisori contabili (*legali*) conservano i fogli di lavoro delle loro verifiche (*con tutti i problemi di archiviazione che ne deriveranno*).

Sanzioni per visti di conformità irregolari

Salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie, l'**infedele attestazione di aver eseguito i controlli** è punita con la sanzione amministrativa **da 258 a 2.582 euro**, ma solo se la dichiarazione forma oggetto di riliquidazione (art. 36-bis DPR 600/73 e art. 54 e segg. DPR 633/72) o controllo formale (art. 36-ter DPR 600/73), da cui emerge una differenza a carico del contribuente non inferiore al minimo per l'iscrizione a ruolo (€ 10,33).

Violazioni ripetute e particolarmente gravi¹² comportano la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto da uno a tre anni e la segnalazione all'ordine professionale, perché adottati i provvedimenti disciplinari.

4 febbraio 2010
Giuseppe Zambon

¹² E' considerata violazione particolarmente grave, anche il mancato pagamento della sanzione amministrativa di cui al periodo precedente.