

Circolare del 23/12/2009 n. 57 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Primi chiarimenti in merito alle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 1 luglio 2009, convertito con modificazioni dalla legge n. 102 del 3 agosto 2009. Visto di conformita' per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro

Sintesi: Chiarimenti riguardo alle disposizioni stabilite dall'art. 10 del D.L. n. 78/2009, convertito con modificazioni dalla legge n. 102 del 3 agosto 2009, che prevede l'obbligo del visto di conformita' per l'utilizzo in compensazione dei crediti Iva per importi superiori a 15.000 euro, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito; elenco degli adempimenti preliminari a carico degli intermediari, i controlli da effettuare e gli effetti del visto di conformita'.

Testo:

INDICE

1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITA'
2. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI CAF
3. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI PROFESSIONISTI
4. POLIZZA ASSICURATIVA
5. SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE DA PARTE DEI SOGGETTI CHE ESERCITANO IL CONTROLLO CONTABILE
6. IL VISTO DI CONFORMITA'
- 6.1 Tenuta delle scritture contabili e predisposizione della dichiarazione
7. CONTROLLI
- 7.1 Codice di attivita'
- 7.2 Controllo documentale

PREMESSA

L'articolo 10 del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, dispone che i contribuenti i quali intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformita' di cui all'articolo 35 comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito, al fine di contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti inesistenti.

Alternativamente, e' previsto che la dichiarazione dovra' essere sottoscritta anche da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile per i contribuenti soggetti al controllo ex articolo 2409-bis del codice civile che devono cosi' attestare l'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti riguardo gli adempimenti e gli effetti del visto di conformita'.

1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITA'

L'articolo 10 del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, nel testo originario, attribuiva il potere del rilascio del visto di conformita' di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del citato d.lgs., n. 241 del 1997, esclusivamente ai soggetti contemplati dall'articolo 3, comma 3, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, ossia agli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro.

Con la modifica apportata in sede di conversione del decreto-legge (legge 3 agosto 2009, n. 102), e' stato eliminato il rinvio all'articolo 3, comma 3,

lettera a), del predetto DPR n. 322 del 1998. Pertanto, ai fini dell'individuazione dei soggetti competenti a rilasciare il visto di conformita', assume rilevanza non gia' l'articolo 3, comma 3, del citato DPR, ma l'articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997, cui l'articolo 10, comma 7, della legge di conversione n. 102 del 2009, nel testo attualmente vigente, rinvia.

Dal punto di vista sostanziale, la platea dei soggetti competenti a rilasciare il visto di conformita' e' stata estesa in quanto, ai sensi del citato articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997, rilasciano il visto di conformita', oltre che gli iscritti nell'albo dei commercialisti ed esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro, anche i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, lettera b), del DPR n. 322 del 1998.

Pertanto, legittimati al rilascio del visto di conformita' previsto dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 sono:

- . i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-impresе, ai sensi dello stesso comma 1, lettera a), dell'articolo 35;
- . gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro, ai sensi del comma 3 dell'articolo citato;
- . gli 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 o diploma di ragioneria, anch'essi ai sensi del comma 3 dell'articolo citato.

I contribuenti per i quali e' esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, possono effettuare la compensazione dei crediti IVA, se la dichiarazione e' sottoscritta - oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 322 del 1998 e, cioe', dal rappresentante legale e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale - dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo DPR e, cioe', dai soggetti che esercitano il controllo contabile.

2. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI CAF

La disciplina relativa ai Centri di Assistenza Fiscale (CAF) e' contenuta nel d.lgs. n. 241 del 2007 e nel decreto n. 164 del 1999.

In particolare, per "CAF-impresе" si intendono i Centri di assistenza fiscale costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del d.lgs. n. 241 del 1997, per i quali e' intervenuto il provvedimento di autorizzazione allo svolgimento dell'attivita' di assistenza fiscale (1).

I CAF devono essere costituiti nella forma di societa' di capitali e, per ottenere l'autorizzazione a prestare l'attivita' di assistenza fiscale, devono presentare una documentata istanza alla Direzione regionale competente (articoli 7 e 9 del decreto n. 164 del 1999).

Il responsabile dell'assistenza fiscale (RAF), che deve essere scelto tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, rilascia, su richiesta del contribuente, un visto di conformita' dei dati delle dichiarazioni predisposte dal CAF alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonche' di queste ultime alla relativa documentazione contabile (articolo 35, comma 1, lettera a, del d.lgs. n. 241 del 1997).

Ai fini del rilascio del visto di conformita', il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF non e' tenuto agli adempimenti previsti per coloro che intendono svolgere l'attivita' di assistenza fiscale in via professionale (comunicazione preventiva alle Direzioni regionali, polizza assicurativa).

L'articolo 34, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, esclude dall'assistenza fiscale prestata dai CAF-impresе, le impresе soggette all'imposta sul reddito delle societa' (IRES):

- tenute alla nomina del collegio sindacale;
- alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore.

L'esclusione riguarda solo i soggetti IRES, quindi non anche gli

imprenditori individuali, anche nella forma di imprese familiari, e le società di persone. Pertanto, nei confronti di quest'ultimi soggetti, i CAF imprese possono prestare assistenza anche in presenza di cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore.

3. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI PROFESSIONISTI

Ai sensi dell'articolo 21 del citato decreto n. 164 del 1999, i professionisti di cui alle lettere a) e b), del comma 3, dell'articolo 3, del DPR n. 322 del 1998, che intendono svolgere l'attività di assistenza fiscale, tra cui rientra l'apposizione del visto di conformità, devono presentare un'apposita comunicazione alla Direzione regionale competente in ragione del proprio domicilio fiscale, indicando:

- . i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale e la partita IVA;
- . il domicilio e gli altri luoghi ove viene esercitata la propria attività professionale;
- . la denominazione o ragione sociale e dati anagrafici dei soci e dei componenti il consiglio di amministrazione, ove previsto, del collegio sindacale, delle società di servizi delle quali il professionista intende avvalersi per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, con l'indicazione delle specifiche attività da affidare alle stesse.

La predetta comunicazione può essere consegnata a mano o inviata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno.

A tale comunicazione devono essere allegati:

- . la copia conforme della polizza assicurativa di cui all'articolo 22 del decreto n. 164 del 1999;
- . la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
- . la dichiarazione relativa alla sussistenza dei seguenti requisiti (elencati dall'articolo 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999):
 - a) non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale per reati finanziari;
 - b) non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
 - c) non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
 - d) non trovarsi in una delle condizioni penalmente rilevanti che escludono la possibilità di candidarsi alle elezioni regionali, provinciali, comunali, previste dall'articolo 15, comma 1, della legge 19 marzo 1990, n. 55, come sostituito dall'articolo 1 della legge 18 gennaio 1992, n. 16.

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

Il professionista deve essere inoltre in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, rilasciata dall'Agenzia delle entrate. Si evidenzia che l'avvenuta presentazione dell'istanza all'ufficio locale ai fini dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui all'articolo 3, comma 3, del DPR n. 322 del 1998, non esime dall'obbligo della comunicazione di cui all'articolo 21 del citato decreto n. 164 del 1999 costituendo, infatti, l'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni soltanto uno dei requisiti richiesti per poter effettuare la richiesta di abilitazione all'apposizione del visto di conformità.

A seguito della verifica, da parte della Direzione regionale competente, della sussistenza di tutti i requisiti richiesti, il professionista viene iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità dalla data di presentazione della comunicazione.

A partire dalla predetta data il professionista può prestare assistenza fiscale.

I professionisti che, ai sensi dell'articolo 21 del citato decreto n. 164

del 1999, hanno già effettuato la comunicazione ai fini dell'apposizione del visto di conformità alla dichiarazione unificata o per prestare assistenza fiscale ai fini della presentazione del 730, sono esentati dalla presentazione di una nuova comunicazione.

Nel caso in cui il professionista abilitato eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di una associazione professionale di cui all'articolo 5, comma 3, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR), nella predetta comunicazione dovranno essere indicati, oltre ai dati del singolo professionista, anche quelli dell'associazione di cui il medesimo fa parte.

Al riguardo, si specifica che 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.

Diversamente da quanto previsto per i CAF-impresе, la norma non pone alcuna limitazione di carattere soggettivo alla platea dei contribuenti che possono richiedere ad un professionista il rilascio del visto di conformità.

Pertanto, come precisato dalla circolare n. 134 del 1999, possono rivolgersi ad un professionista per il rilascio del visto di conformità anche i contribuenti che non possono fruire dell'assistenza fiscale da parte dei CAF, compresi in particolare i titolari di redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR.

4. POLIZZA ASSICURATIVA

Al fine di garantire il completo risarcimento dell'eventuale danno arrecato, anche di entità minima, ai contribuenti la polizza assicurativa prevista dall'articolo 22 del decreto n. 164 del 1999, sulla base di quanto chiarito dalla circolare n. 21 del 2009, 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'articolo 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, come stabilito dall'articolo 6 del decreto n. 164 del 1999, deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, e comunque, non deve essere inferiore a euro 1.032.913,80;

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.

Il professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno studio associato può anche utilizzare, quale garanzia di cui al citato articolo 22 del decreto n. 164 del 1999, la polizza assicurativa stipulata dallo studio medesimo per i rischi professionali, purché la stessa preveda un'autonoma copertura assicurativa per l'attività di assistenza fiscale a garanzia dell'attività prestata dai singoli professionisti e rispetti le condizioni richiamate alle lettere a), b), c), d).

In particolare, il massimale della polizza assicurativa deve essere non inferiore a euro 1.032.913,80 e comunque adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati dai professionisti associati che hanno effettuato la comunicazione alla Direzione regionale per svolgere l'attività di assistenza fiscale.

5. SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE DA PARTE DEI SOGGETTI CHE ESERCITANO IL CONTROLLO CONTABILE

Sulla base del comma 7 dell'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, in alternativa al visto di conformita', per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000, la dichiarazione deve essere sottoscritta - oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 322 del 1998 - dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali e' esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile.

Ai sensi del predetto articolo 2409-bis del codice civile, il controllo contabile deve essere esercitato da un revisore contabile o da una societa' di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia.

La dichiarazione, dunque, deve essere sottoscritta oltre che dal rappresentante legale o dal rappresentante negoziale, dai soggetti che esercitano il controllo contabile. Per espressa previsione dell'articolo 10, comma 7, del citato decreto-legge n. 78 del 2009, la sottoscrizione da parte dei predetti soggetti comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999. Trattasi dunque dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformita'.

Si rinvia pertanto al paragrafo Controlli per i contenuti dello stesso.

L'articolo 10, comma 7, del decreto-legge n. 78 del 2009, nel prevedere la modalita' alternativa all'apposizione del visto di conformita' da parte di un soggetto espressamente abilitato, stabilisce, altresì, che l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a) primo periodo del d.lgs. n. 241 del 1997, e che, in caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, e' effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

Dalla formulazione della norma risulta quindi che i rinvii alla disciplina relativa all'assistenza fiscale sono limitati al contenuto dei controlli e alle sanzioni. Nessun rinvio e' operato dalla norma in relazione agli adempimenti preliminari che i soggetti che intendono apporre il visto di conformita'.

Si ritiene, pertanto, che per tali soggetti non rilevino le previsioni dell'articolo 21 del decreto n. 164 del 1999 e, in particolare, la disposizione che prevede la comunicazione preventiva alle Direzioni regionali e la stipulazione della apposita polizza assicurativa.

6. IL VISTO DI CONFORMITA'

L'istituto del visto di conformita' e' stato introdotto dall'articolo 35, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 241 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 490 del 1999.

Il visto costituisce uno dei livelli dell'attivita' di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all'amministrazione finanziaria. Le altre fattispecie di certificazioni ai fini fiscali, disciplinate dagli artt. 35 e 36 del d.lgs. n. 241 del 1997, sono l'asseverazione degli studi di settore e la certificazione tributaria (o "visto pesante"), che puo' essere rilasciato a contribuenti titolari di redditi di impresa in regime di contabilita' ordinaria.

Per quanto riguarda il visto di conformita', con l'apposizione del medesimo, viene attestata l'esecuzione dei controlli indicati dall'articolo 2 del decreto n. 164 del 1999.

In proposito, si chiarisce 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 di conformita'. Ne deriva che, come chiarito dalla circolare n. 52 del 2007, alla luce del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione a carico dei responsabili dell'assistenza

fiscale dei CAF e dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità 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 controllo.

Il visto di conformità, che può essere apposto solo sulle dichiarazioni annuali, si rilascia mediante l'indicazione del codice fiscale e l'apposizione della firma del responsabile del CAF-impresе o del professionista nell'apposito spazio dei modelli di dichiarazione.

L'attestazione dell'effettuazione dei controlli di conformità da parte dei soggetti che effettuano il controllo contabile, anch'essa riferibile solo alle dichiarazioni annuali, si attua mediante la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei medesimi soggetti e l'indicazione del codice fiscale.

6.1 Tenuta delle scritture contabili e predisposizione della dichiarazione

Gli articoli 12 e 23 - in relazione, rispettivamente, ai CAF e ai professionisti - del decreto n. 164 del 1999, stabiliscono che il visto di conformità è rilasciato se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso CAF o dal professionista che rilascia il visto.

Ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del predetto decreto n. 164 del 1999, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal CAF anche quando sono predisposte e tenute direttamente dal contribuente o da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

Allo stesso modo, ai sensi dell'articolo 23, le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano 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.

Tenuto conto della obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, si ritiene 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-impresе 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.

Se il visto di conformità è apposto dal responsabile di un CAF, la trasmissione telematica può essere effettuata anche da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

Se il visto di conformità è apposto da un professionista, la trasmissione telematica può essere effettuata anche 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.

7. CONTROLLI

Relativamente ai controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n.

164 del 1999, si rileva che, in via generale, che tale controllo presuppone, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti,
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

Con la circolare n. 134 del 1999 sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione all'assistenza fiscale in generale e al visto di conformita' - al quale l'attestazione dell'esecuzione dei controlli da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile e' stata equiparata anche sotto il profilo sanzionatorio in caso di infedelta' della sottoscrizione effettuata.

In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorche' unificate, i controlli devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonche' nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Coerentemente con quanto chiarito con il documento di prassi indicato, i controlli implicano la verifica:

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

Con la predetta circolare n. 134, inoltre, e' stato chiarito che tale 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'attivita' di impresa esercitata e rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive, nonche' dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualita' di sostituto d'imposta.

Tutto cio' premesso, tenuto conto che la nuova disciplina in materia di compensazioni IVA ha ampliato l'utilizzo del visto di conformita' e ha attribuito l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, ai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del Codice Civile, avendone subordinato l'opportunita' di utilizzare in compensazione il credito IVA in misura superiore a euro 15.000 annui, si ritiene utile fornire ulteriori chiarimenti.

7.1 Codice di attivita'

Si chiarisce che l'apposizione del visto di conformita' presuppone in ogni caso il controllo che il codice di attivita' economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponde a quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attivita' economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione.

La tabella dei codici attivita' e' consultabile presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate ed e' reperibile sul sito Internet dell'Agenzia dell'entrate www.agenziaentrate.gov.it e del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.finanze.gov.it.

Ai fini del controllo in esame, occorre tenere presente che in caso di esercizio di piu' attivita' tenute con contabilita' unificata, nell'unico modulo di cui si compone la dichiarazione, deve essere indicato il codice relativo all'attivita' prevalente con riferimento al volume d'affari realizzato nell'anno d'imposta.

Nell'ipotesi di esercizio di piu' attivita' tenute con contabilita' separate ai sensi dell'articolo 36, del DPR n. 633 del 1972, invece, deve essere indicato in ogni modulo il codice dell'attivita' ad esso relativo.

7.2 Controllo documentale

Al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attivita' di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, si

delineano le modalita' attestanti la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999.

A tal fine, dovra' essere verificato la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta (check-list):

- . presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote piu' basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- . presenza di operazioni non imponibili;
- . presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
- . presenza di operazioni non soggette all'imposta;
- . operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attivita' economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Si precisa che, ai fini del computo dell'ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell'eventuale credito proveniente dall'eccedenza formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso ne' utilizzata in compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella dichiarazione presentata).

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione e deve essere conservata copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, unitamente alla check-list del controllo svolto (se, ad esempio, l'ammontare complessivo IVA detratta e' euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture con imposta superiore a euro 10.000).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

(1) L'articolo 32 del d.lgs. n. 241 del 1997 stabilisce che:

i CAF - impresa possono essere costituiti esclusivamente da:

- . associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, presenti nel

Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, istituite da almeno dieci anni;

- . associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, istituite da almeno dieci anni, non presenti nel CNEL, se, con decreto del Ministero delle finanze, ne e' riconosciuta la rilevanza nazionale con riferimento al numero degli associati, almeno pari al 5% degli appartenenti alla stessa categoria, iscritti negli appositi registri tenuti dalla camera di commercio, nonch? all'esistenza di strutture organizzate in almeno 30 province;
- . organizzazioni aderenti alle associazioni di cui sopra, previa delega della propria associazione nazionale.

CIRCOLARE N. 57/E



Roma, 23 dicembre 2009

Direzione Centrale Servizi ai contribuenti

Direzione Centrale Accertamento

OGGETTO : Primi chiarimenti in merito alle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 1° luglio 2009, convertito con modificazioni dalla legge n. 102 del 3 agosto 2009. Visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro

INDICE

1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITA'	3
2. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI CAF	5
3. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI PROFESSIONISTI 6	
4. POLIZZA ASSICURATIVA	9
5. SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE DA PARTE DEI SOGGETTI CHE ESERCITANO IL CONTROLLO CONTABILE	10
6. IL VISTO DI CONFORMITA'	11
6.1 Tenuta delle scritture contabili e predisposizione della dichiarazione	12
7. CONTROLLI	14
7.1 Codice di attività	15
7.2 Controllo documentale	16

PREMESSA

L'articolo 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, dispone che i contribuenti i quali intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35 comma 1, lettera *a*) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito, al fine di contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti inesistenti.

Alternativamente, è previsto che la dichiarazione dovrà essere sottoscritta anche da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile per i contribuenti soggetti al controllo ex articolo 2409-*bis* del codice civile che devono così attestare l'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti riguardo gli adempimenti e gli effetti del visto di conformità.

1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITA'

L'articolo 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, nel testo originario, attribuiva il potere del rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera *a*), del citato d.lgs., n. 241 del 1997, esclusivamente ai soggetti contemplati dall'articolo 3, comma 3, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, ossia agli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro.

Con la modifica apportata in sede di conversione del decreto-legge (legge 3 agosto 2009, n. 102), è stato eliminato il rinvio all'articolo 3, comma 3, lettera *a*), del predetto DPR n. 322 del 1998. Pertanto, ai fini dell'individuazione dei soggetti competenti a rilasciare il visto di conformità, assume rilevanza non già

l'articolo 3, comma 3, del citato DPR, ma l'articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997, cui l'articolo 10, comma 7, della legge di conversione n. 102 del 2009, nel testo attualmente vigente, rinvia.

Dal punto di vista sostanziale, la platea dei soggetti competenti a rilasciare il visto di conformità è stata estesa in quanto, ai sensi del citato articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997, rilasciano il visto di conformità, oltre che gli iscritti nell'albo dei commercialisti ed esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro, anche i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, lettera *b*), del DPR n. 322 del 1998.

Pertanto, legittimati al rilascio del visto di conformità previsto dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 sono:

- i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-impresе, ai sensi dello stesso comma 1, lettera *a*), dell'articolo 35;
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro, ai sensi del comma 3 dell'articolo citato;
- gli 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 o diploma di ragioneria, anch'essi ai sensi del comma 3 dell'articolo citato.

I contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile, possono effettuare la compensazione dei crediti IVA, se la dichiarazione è sottoscritta - oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 322 del 1998 e, cioè, dal rappresentante legale e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale - dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo DPR e, cioè, dai soggetti che esercitano il controllo contabile.

2. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI CAF

La disciplina relativa ai Centri di Assistenza Fiscale (CAF) è contenuta nel d.lgs. n. 241 del 2007 e nel decreto n. 164 del 1999.

In particolare, per "CAF-impresе" si intendono i Centri di assistenza fiscale costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del d.lgs. n. 241 del 1997, per i quali è intervenuto il provvedimento di autorizzazione allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale ¹.

I CAF devono essere costituiti nella forma di società di capitali e, per ottenere l'autorizzazione a prestare l'attività di assistenza fiscale, devono presentare una documentata istanza alla Direzione regionale competente (articoli 7 e 9 del decreto n. 164 del 1999).

Il responsabile dell'assistenza fiscale (RAF), che deve essere scelto tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, rilascia, su richiesta del contribuente, un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal CAF alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile (articolo 35, comma 1, lettera a, del d.lgs. n. 241 del 1997).

Ai fini del rilascio del visto di conformità, il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF non è tenuto agli adempimenti previsti per coloro che intendono svolgere l'attività di assistenza fiscale in via professionale (comunicazione preventiva alle Direzioni regionali, polizza assicurativa).

¹ L'articolo 32 del d.lgs. n. 241 del 1997 stabilisce che:

i CAF - impresa possono essere costituiti esclusivamente da:

- associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, presenti nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, istituite da almeno dieci anni;
- associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, istituite da almeno dieci anni, non presenti nel CNEL, se, con decreto del Ministero delle finanze, ne è riconosciuta la rilevanza nazionale con riferimento al numero degli associati, almeno pari al 5% degli appartenenti alla stessa categoria, iscritti negli appositi registri tenuti dalla camera di commercio, nonché all'esistenza di strutture organizzate in almeno 30 province;
- organizzazioni aderenti alle associazioni di cui sopra, previa delega della propria associazione nazionale.

L'articolo 34, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, esclude dall'assistenza fiscale prestata dai CAF-imprese, le imprese soggette all'imposta sul reddito delle società (IRES):

- tenute alla nomina del collegio sindacale;
- alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore.

L'esclusione riguarda solo i soggetti IRES, quindi non anche gli imprenditori individuali, anche nella forma di imprese familiari, e le società di persone. Pertanto, nei confronti di quest'ultimi soggetti, i CAF imprese possono prestare assistenza anche in presenza di cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore.

3. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI PROFESSIONISTI

Ai sensi dell'articolo 21 del citato decreto n. 164 del 1999, i professionisti di cui alle lettere a) e b), del comma 3, dell'articolo 3, del DPR n. 322 del 1998, che intendono svolgere l'attività di assistenza fiscale, tra cui rientra l'apposizione del visto di conformità, devono presentare un'apposita comunicazione alla Direzione regionale competente in ragione del proprio domicilio fiscale, indicando:

- i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale e la partita IVA;
- il domicilio e gli altri luoghi ove viene esercitata la propria attività professionale;
- la denominazione o ragione sociale e dati anagrafici dei soci e dei componenti il consiglio di amministrazione, ove previsto, del collegio sindacale, delle società di servizi delle quali il professionista intende avvalersi per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, con l'indicazione delle specifiche attività da affidare alle stesse.

La predetta comunicazione può essere consegnata a mano o inviata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno.

A tale comunicazione devono essere allegati:

- la copia conforme della polizza assicurativa di cui all'articolo 22 del decreto n. 164 del 1999;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza dei seguenti requisiti (elencati dall'articolo 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999):
 - a) non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale per reati finanziari;
 - b) non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
 - c) non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
 - d) non trovarsi in una delle condizioni penalmente rilevanti che escludono la possibilità di candidarsi alle elezioni regionali, provinciali, comunali, previste dall'articolo 15, comma 1, della legge 19 marzo 1990, n. 55, come sostituito dall'articolo 1 della legge 18 gennaio 1992, n. 16.

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

Il professionista deve essere inoltre in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, rilasciata dall'Agenzia delle entrate. Si evidenzia che l'avvenuta presentazione dell'istanza all'ufficio locale ai fini dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui all'articolo 3, comma 3, del DPR n. 322 del 1998, non esime dall'obbligo della comunicazione di cui all'articolo 21 del citato decreto n. 164 del 1999

costituendo, infatti, l'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni soltanto uno dei requisiti richiesti per poter effettuare la richiesta di abilitazione all'apposizione del visto di conformità.

A seguito della verifica, da parte della Direzione regionale competente, della sussistenza di tutti i requisiti richiesti, il professionista viene iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità dalla data di presentazione della comunicazione.

A partire dalla predetta data il professionista può prestare assistenza fiscale.

I professionisti che, ai sensi dell'articolo 21 del citato decreto n. 164 del 1999, hanno già effettuato la comunicazione ai fini dell'apposizione del visto di conformità alla dichiarazione unificata o per prestare assistenza fiscale ai fini della presentazione del 730, sono esentati dalla presentazione di una nuova comunicazione.

Nel caso in cui il professionista abilitato eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di una associazione professionale di cui all'articolo 5, comma 3, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR), nella predetta comunicazione dovranno essere indicati, oltre ai dati del singolo professionista, anche quelli dell'associazione di cui il medesimo fa parte.

Al riguardo, si specifica che 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.

Diversamente da quanto previsto per i CAF-impresе, la norma non pone alcuna limitazione di carattere soggettivo alla platea dei contribuenti che possono richiedere ad un professionista il rilascio del visto di conformità.

Pertanto, come precisato dalla circolare n. 134 del 1999, possono rivolgersi ad un professionista per il rilascio del visto di conformità anche i contribuenti che non possono fruire dell'assistenza fiscale da parte dei CAF, compresi in

particolare i titolari di redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR.

4. POLIZZA ASSICURATIVA

Al fine di garantire il completo risarcimento dell'eventuale danno arrecato, anche di entità minima, ai contribuenti la polizza assicurativa prevista dall'articolo 22 del decreto n. 164 del 1999, sulla base di quanto chiarito dalla circolare n. 21 del 2009, 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'articolo 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, come stabilito dall'articolo 6 del decreto n. 164 del 1999, deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, e comunque, non deve essere inferiore a euro 1.032.913,80;
- 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.

Il professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno studio associato può anche utilizzare, quale garanzia di cui al citato articolo 22 del decreto n. 164 del 1999, la polizza assicurativa stipulata dallo studio medesimo per i rischi professionali, purché la stessa preveda un'autonoma copertura assicurativa per

l'attività di assistenza fiscale a garanzia dell'attività prestata dai singoli professionisti e rispetti le condizioni richiamate alle lettere a), b), c), d).

In particolare, il massimale della polizza assicurativa deve essere non inferiore a euro 1.032.913,80 e comunque adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati dai professionisti associati che hanno effettuato la comunicazione alla Direzione regionale per svolgere l'attività di assistenza fiscale.

5. SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE DA PARTE DEI SOGGETTI CHE ESERCITANO IL CONTROLLO CONTABILE

Sulla base del comma 7 dell'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, in alternativa al visto di conformità, per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000, la dichiarazione deve essere sottoscritta - oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 322 del 1998 - dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile.

Ai sensi del predetto articolo 2409-*bis* del codice civile, il controllo contabile deve essere esercitato da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia.

La dichiarazione, dunque, deve essere sottoscritta oltre che dal rappresentante legale o dal rappresentante negoziale, dai soggetti che esercitano il controllo contabile. Per espressa previsione dell'articolo 10, comma 7, del citato decreto-legge n. 78 del 2009, la sottoscrizione da parte dei predetti soggetti comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999. Trattasi dunque dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformità.

Si rinvia pertanto al paragrafo Controlli per i contenuti dello stesso.

L'articolo 10, comma 7, del decreto-legge n. 78 del 2009, nel prevedere la modalità alternativa all'apposizione del visto di conformità da parte di un soggetto espressamente abilitato, stabilisce, altresì, che l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a) primo periodo del d.lgs. n. 241 del 1997, e che, in caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

Dalla formulazione della norma risulta quindi che i rinvii alla disciplina relativa all'assistenza fiscale sono limitati al contenuto dei controlli e alle sanzioni. Nessun rinvio è operato dalla norma in relazione agli adempimenti preliminari che i soggetti che intendono apporre il visto di conformità.

Si ritiene, pertanto, che per tali soggetti non rilevino le previsioni dell'articolo 21 del decreto n. 164 del 1999 e, in particolare, la disposizione che prevede la comunicazione preventiva alle Direzioni regionali e la stipulazione della apposita polizza assicurativa.

6. IL VISTO DI CONFORMITÀ'

L'istituto del visto di conformità è stato introdotto dall'articolo 35, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 241 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 490 del 1999.

Il visto costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all'amministrazione finanziaria. Le altre fattispecie di certificazioni ai fini fiscali, disciplinate dagli artt. 35 e 36 del d.lgs. n. 241 del 1997, sono l'asseverazione degli studi di settore e la certificazione tributaria (o "visto pesante"), che può essere rilasciato a contribuenti titolari di redditi di impresa in regime di contabilità ordinaria.

Per quanto riguarda il visto di conformità, con l'apposizione del medesimo, viene attestata l'esecuzione dei controlli indicati dall'articolo 2 del decreto n. 164 del 1999.

In proposito, si chiarisce 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 di conformità. Ne deriva che, come chiarito dalla circolare n. 52 del 2007, alla luce del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità 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 controllo.

Il visto di conformità, che può essere apposto solo sulle dichiarazioni annuali, si rilascia mediante l'indicazione del codice fiscale e l'apposizione della firma del responsabile del CAF-imprese o del professionista nell'apposito spazio dei modelli di dichiarazione.

L'attestazione dell'effettuazione dei controlli di conformità da parte dei soggetti che effettuano il controllo contabile, anch'essa riferibile solo alle dichiarazioni annuali, si attua mediante la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei medesimi soggetti e l'indicazione del codice fiscale.

6.1 Tenuta delle scritture contabili e predisposizione della dichiarazione

Gli articoli 12 e 23 – in relazione, rispettivamente, ai CAF e ai professionisti - del decreto n. 164 del 1999, stabiliscono che il visto di conformità è rilasciato se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso CAF o dal professionista che rilascia il visto.

Ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del predetto decreto n. 164 del 1999, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal CAF anche quando sono predisposte e tenute direttamente dal contribuente o da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e

organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

Allo stesso modo, ai sensi dell'articolo 23, le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano 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.

Tenuto conto della obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, si ritiene 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.

Se il visto di conformità è apposto dal responsabile di un CAF, la trasmissione telematica può essere effettuata anche da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

Se il visto di conformità è apposto da un professionista, la trasmissione telematica può essere effettuata anche 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.

7. CONTROLLI

Relativamente ai controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, si rileva che, in via generale, che tale controllo presuppone, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti,
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

Con la circolare n. 134 del 1999 sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione all'assistenza fiscale in generale e al visto di conformità - al quale l'attestazione dell'esecuzione dei controlli da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile è stata equiparata anche sotto il profilo sanzionatorio in caso di infedeltà della sottoscrizione effettuata.

In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché unificate, i controlli devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Coerentemente con quanto chiarito con il documento di prassi indicato, i controlli implicano la verifica:

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

Con la predetta circolare n. 134, inoltre, è stato chiarito che tale 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.

Tutto ciò premesso, tenuto conto che la nuova disciplina in materia di compensazioni IVA ha ampliato l'utilizzo del visto di conformità e ha attribuito l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, ai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del Codice Civile, avendone subordinato l'opportunità di utilizzare in compensazione il credito IVA in misura superiore a euro 15.000 annui, si ritiene utile fornire ulteriori chiarimenti.

7.1 Codice di attività

Si chiarisce che l'apposizione del visto di conformità presuppone in ogni caso il controllo che il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponde a quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione.

La tabella dei codici attività è consultabile presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate ed è reperibile sul sito Internet dell'Agenzia dell'entrate www.agenziaentrate.gov.it e del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.finanze.gov.it.

Ai fini del controllo in esame, occorre tenere presente che in caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unificata, nell'unico modulo di cui si compone la dichiarazione, deve essere indicato il codice relativo all'attività prevalente con riferimento al volume d'affari realizzato nell'anno d'imposta.

Nell'ipotesi di esercizio di più attività tenute con contabilità separate ai sensi dell'articolo 36, del DPR n. 633 del 1972, invece, deve essere indicato in ogni modulo il codice dell'attività ad esso relativo.

7.2 Controllo documentale

Al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, si delineano le modalità attestanti la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999.

A tal fine, dovrà essere verificato la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta (*check-list*):

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
- presenza di operazioni non soggette all'imposta;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Si precisa che, ai fini del computo dell'ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell'eventuale credito proveniente dall'eccedenza formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella dichiarazione presentata).

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA

detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione e deve essere conservata copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, unitamente alla *check-list* del controllo svolto (se, ad esempio, l'ammontare complessivo IVA detratta è euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture con imposta superiore a euro 10.000).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.