

Studio Fabrizio Mariani  
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova  
Tel. e. fax. 010.59.58.294  
[f.mariani@studio-mariani.it](mailto:f.mariani@studio-mariani.it)

Circolare n. 23  
Del 16 ottobre 2014

## VISTO di CONFORMITÀ e COMPENSAZIONE dei CREDITI SUPERIORI a 15MILA EURO

In questa Circolare

1. Comunicazione
2. Chi può apporre il visto
3. Adempimenti a carico dei Caf
4. Adempimenti a carico dei professionisti
5. Abilitazione professionale
6. Polizza assicurativa
7. Controlli
8. Controlli sulle dichiarazioni del 2013
9. Obbligo del visto di conformità
10. Sanzioni
11. Orientamento di Assonime

L'Agenzia delle Entrate ha diramato, a ridosso del termine ultimo del **30.9.2014** per inviare i Modelli Unico e Irap e **dopo la scadenza** dell'invio dei Modelli 770/2014, la **C.M. 25.9.2014, n. 28/E** con la quale dopo che è stata ripercorsa l'intera disciplina sul **visto di conformità**, a partire dai **requisiti soggettivi** e dagli **adempimenti preliminari al rilascio del visto**, sono forniti alcuni chiarimenti.

La Legge di stabilità 2014 (**L. 27.12.2013, n. 147**) ha esteso l'obbligo di apposizione del visto di conformità, di cui all'art. 35, D.Lgs. 241/1997, alle **compensazioni dei crediti** concernenti le imposte sui redditi, le relative addizionali, le ritenute alla fonte di cui all'art. 3, D.P.R. 602/1973, le imposte sostitutive delle imposte sul reddito e l'imposta regionale sulle attività produttive, qualora gli importi siano **superiori ad euro 15.000 annui**.

Come già previsto in materia di compensazione dei crediti Iva, la norma prevede altresì che, **in alternativa**, la **dichiarazione** può essere **sottoscritta da parte** dei soggetti che esercitano il **controllo contabile** per i contribuenti di cui all'art. 2409-bis c.c., al fine di attestare l'esecuzione dei **controlli previsti** dall'art. 2, co. 2, D.M. 31.5.1999, n. 164.

## 1. COMUNICAZIONE

Nella parte iniziale del documento di prassi in commento, è chiarito il caso del **professionista** che abbia già **comunicato all'Agenzia delle Entrate** di voler apporre il visto di **conformità ai fini Iva** e intenda apporre il visto di conformità **anche per le altre imposte**: per i tecnici delle Entrate **non** è necessaria la **presentazione di una nuova comunicazione**, fermo restando che la **polizza assicurativa** già presentata all'Agenzia delle Entrate **non sia limitata** a determinate dichiarazioni (ad esempio, visto di conformità ai fini Iva). In quest'ultimo caso la documentazione deve essere integrata con una polizza assicurativa che garantisca **anche l'ulteriore attività di visto**.

## 2. CHI PUÒ APPORRE il VISTO

La circolare ricorda che sono legittimati al rilascio del visto: i **responsabili dell'assistenza fiscale** dei Caf-imprese e dei Caf-dipendenti, gli iscritti negli **albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** e in quelli dei **consulenti del lavoro**, gli iscritti al 30.9.1993 nei ruoli di **periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio**, industria artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi.

Con la **R.M. 2.9.2014, n. 82/E** l'Agenzia delle Entrate rispondendo ad uno specifico interpello, ha chiarito che il **professionista** autorizzato ad apporre il **visto di conformità**, che intende utilizzare in **compensazione orizzontale** crediti **tributari superiori a 15.000 euro** e che derivano dalla **propria dichiarazione**, può effettuare l'operazione in autonomia, **senza rivolgersi ad altri**.

Pertanto secondo l'Agenzia delle Entrate, il **professionista abilitato** a legittimare i crediti può prendersi la responsabilità di apporre il **visto di conformità sulla propria dichiarazione**, senza ricorrere ad altro professionista.

In alternativa al visto di conformità, le **società tenute al controllo contabile** (art. 2409-bis c.c.) possono utilizzare in compensazione i crediti afferenti alle **imposte dirette superiori a 15.000 euro**, se la dichiarazione è **sottoscritta dallo stesso organo** che si occupa del **controllo contabile** (Collegio sindacale o revisore legale). In questo caso, infatti, la circolare in commento ritiene allo stesso modo eseguita l'**attività di controllo prevista** ai fini del rilascio del visto di conformità.

## 3. ADEMPIMENTI a CARICO dei CAF

La disciplina relativa ai **Centri di assistenza fiscale (Caf)** è contenuta nel D.Lgs. 241/2007 e nel D.M. 164/1999. In particolare, per «Caf-imprese» si intendono i **Centri di assistenza fiscale** costituiti dai soggetti di cui all'art. 32, co. 1, lett. a), b) e c), D.Lgs. 241/1997, per i quali è intervenuto il **provvedimento di autorizzazione** allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale.

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**.

Il **responsabile dell'assistenza fiscale**, 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.

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).

L'art. 34, co. 1, D.Lgs. 241/1997 **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.

#### 4. ADEMPIMENTI a CARICO dei PROFESSIONISTI

In merito agli adempimenti a carico dei professionisti la circolare in commento richiama quanto già affermato in un precedente intervento di prassi ministeriale (**C.M. 23.12.2009, n. 57/E**). I tecnici delle Entrate ricordano che i professionisti di cui alle lett. a) e b), co. 3, art. 3, D.P.R. 322/1998, 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 i **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'art. 22, D.M. 164/1999; la **dichiarazione** relativa all'**insussistenza di provvedimenti di sospensione** dell'ordine di appartenenza; la **dichiarazione** relativa alla **sussistenza** dei seguenti requisiti:
  - a) **non aver riportato condanne**, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art. 444 c.p.p. 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'art. 15, co. 1, L. 55/1990, come sostituito dall'art. 1, L. 16/1992.

Le predette dichiarazioni dovranno essere rese ai sensi degli artt. 46 e 47, D.P.R. 28.12.2000, n. 445, allegando la **fotocopia di un documento d'identità del sottoscrittore**.

#### 5. ABILITAZIONE PROFESSIONALE

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'art. 3, co. 3, D.P.R. 322/1998, **non esime dall'obbligo della comunicazione** di cui all'art. 21, D.M. 164/1999 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.

Nel caso in cui il professionista abilitato eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di un'**associazione professionale** di cui all'art. 5, co. 3, lett. c), D.P.R. 917/1986, nella **predetta**

**comunicazione** dovranno essere indicati, oltre ai **dati** del singolo professionista, anche quelli dell'**associazione** di cui il medesimo fa parte.

## 6. POLIZZA ASSICURATIVA

I tecnici delle Entrate evidenziano che al fine di garantire il **completo risarcimento ai contribuenti** dell'eventuale danno arrecato, anche di entità minima, la **polizza assicurativa** prevista dall'art. 22, D.M. 164/1999 deve rispettare le seguenti condizioni:

- la **copertura assicurativa** deve riferirsi alla **prestazione dell'assistenza fiscale** mediante apposizione del **visto di conformità** sulle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 35, D.Lgs. 241/1997, senza **alcuna limitazione della garanzia** ad un solo specifico modello di dichiarazione;
- il **massimale della polizza**, come stabilito dall'art. 6, D.M. 164/1999, deve essere adeguato al numero dei **contribuenti** assistiti, nonché al numero dei **visti** di conformità, delle **asseverazioni** e delle **certificazioni tributarie** rilasciate, e comunque, **non deve essere inferiore ad euro 1.032.913,80**;
- 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;
- 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.

Va rilevato che le polizze non devono sottoscrivere la copertura del rischio a un solo modello di dichiarazione, in quanto, come prevede il D.Lgs. 241/1997 e il D.M. 164/1999, i professionisti sono autorizzati ad apporre il visto su **tutti i modelli di dichiarazione** e non solo su quello Iva.

Inoltre, i requisiti già previsti ai fini della **compensazione dei crediti Iva** valgono **anche** ai fini delle **altre imposte**: la polizza assicurativa, in particolare, già stipulata per l'apposizione del visto di conformità Iva, vale anche per la nuova validazione.

## 7. CONTROLLI

Con riferimento ai **controlli** che devono essere effettuati, l'Agenzia delle Entrate afferma che questi corrispondono in buona parte a quelli previsti dagli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e sono finalizzati ad **evitare errori materiali e di calcolo** nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute, nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni. Ne consegue che il **rilascio del visto di conformità** implica il **riscontro** della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle **risultanze** della relativa **documentazione** e alle disposizioni che disciplinano gli **oneri** deducibili e detraibili, le **detrazioni** e i **crediti d'imposta**, lo **sconto delle ritenute d'acconto** e i **versamenti**.

La circolare evidenzia che, in aggiunta ai menzionati riscontri e con riferimento ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, relativamente alle **dichiarazioni dei redditi**, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, i **controlli** implicano: la verifica della **regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili** obbligatorie; la verifica della **corrispondenza dei dati esposti** nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

I riscontri **non** comportano però **valutazioni di merito**, ma il solo controllo formale in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'**attività di impresa** e/o di **lavoro autonomo esercitata**, rilevanti ai **fini Irpef/Ires e Irap**, nonché in ordine all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposte in qualità di sostituto d'imposta.

## 8. CONTROLLI sulle DICHIARAZIONI del 2013

I tecnici delle Entrate, con riferimento alle dichiarazioni **relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2013**, ferma restando la verifica della liquidazione della dichiarazione, nonché il riscontro della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, osservano che il controllo può comunque essere **limitato agli elementi da cui scaturisce direttamente il credito** che, a titolo esemplificativo, possono riguardare: le duplicazioni di versamento; l'errato versamento di ritenute; i crediti d'imposta; le imposte sostitutive; le eccedenze dell'anno precedente relativamente alla verifica dell'esposizione del credito nella relativa dichiarazione.

Secondo quanto fornito dal documento di prassi in commento, già contenuto nella **C.M. 57/E/2009**, e limitatamente alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2013, il **controllo della**

**documentazione contabile** può riguardare i documenti di **importo superiore** al **10%** dell'ammontare complessivo dei **componenti negativi**.

Al fine di illustrare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, per ciascuna tipologia di dichiarazione interessata, l'Agenzia delle Entrate fornisce una **check-list indicativa** con i riscontri da porre in essere per l'apposizione del visto.

La circolare sottolinea che i **controlli** da effettuare sono da considerare **esemplificativi e non esaustivi** e, quindi, laddove necessario, devono essere **integrati dal soggetto** che appone il visto in base allo specifico caso.

<b>CHECK LIST</b>	
<b>Modelli Unico Persone fisiche e Società di persone</b>	<p><b>Scritture contabili:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori;</li> <li>• regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori;</li> <li>• riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili;</li> <li>• corrispondenza delle rettifiche fiscali utili a determinare il risultato fiscale alle variazioni in aumento indicate nel Quadro RF del Modello Unico ed alla relativa documentazione (se in contabilità ordinaria)</li> </ul> <p><b>Corrispondenze e detrazioni e deduzioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• corrispondenza dei valori indicati nel Quadro RG del Modello Unico alla relativa documentazione (se in contabilità semplificata);</li> <li>• corrispondenza dei valori indicati nel Quadro RE del Modello Unico alla relativa documentazione;</li> <li>• controllo documentale degli oneri deducibili;</li> <li>• controllo documentale degli oneri detraibili;</li> <li>• controllo documentale dei crediti di imposta</li> </ul> <p><b>Eccedenza e compensazioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• riscontro dell'eccedenza di imposta emergente dal Modello Unico dell'anno precedente;</li> <li>• controllo delle compensazioni effettuate nell'anno;</li> <li>• controllo delle ritenute d'acconto;</li> <li>• controllo dei pagamenti effettuati con i Modelli F24 per i versamenti in acconto e a saldo;</li> <li>• controllo delle perdite pregresse</li> </ul>
<b>Modello Unico Società di capitali</b>	<p><b>Scritture contabili:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• esistenza dei libri contabili fiscali obbligatori;</li> <li>• regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori;</li> <li>• riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili</li> </ul> <p><b>Corrispondenza e detrazioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• corrispondenza delle rettifiche fiscali utili a determinare il risultato fiscale alle variazioni in aumento/diminuzione indicate nel Quadro RF del Modello Unico ed alla relativa documentazione (se in contabilità ordinaria);</li> <li>• controllo documentale delle detrazioni</li> </ul> <p><b>Crediti e compensazioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• controllo documentale dei crediti di imposta;</li> <li>• riscontro dell'eccedenza di imposta emergente dal Modello Unico dell'anno precedente;</li> <li>• controllo delle compensazioni effettuate nell'anno;</li> <li>• controllo delle ritenute d'acconto;</li> <li>• controllo dei pagamenti effettuati con il Modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo;</li> <li>• controllo delle perdite pregresse</li> </ul>
<b>Modello 770</b>	<p><b>Scritture contabili:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• esistenza dei libri contabili fiscali obbligatori;</li> <li>• regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori</li> </ul>

	<p><b>Cud e ritenute:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• riscontro dei dati del Cud e delle certificazioni;</li> <li>• controllo dei totali delle ritenute</li> </ul> <p><b>Crediti e compensazioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• controllo delle compensazioni effettuate nell'anno;</li> <li>• controlli dei pagamenti effettuati con il Modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo;</li> <li>• riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dal Modello 770 dell'anno precedente o delle perdite pregresse</li> </ul>
<b>Dichiarazione Irap</b>	<p><b>Scritture contabili:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• esistenza dei libri contabili fiscali obbligatori;</li> <li>• regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori</li> </ul> <p><b>Corrispondenza e detrazioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• corrispondenza dei dati utili a determinare il valore della produzione con le scritture contabili e la documentazione;</li> <li>• riscontro delle deduzioni Irap con la relativa documentazione</li> </ul> <p><b>Crediti e compensazioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dalla dichiarazione Irap dell'anno precedente;</li> <li>• controllo delle compensazioni effettuate nell'anno;</li> <li>• controllo dei pagamenti effettuati con il Modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo</li> </ul>

## 9. OBBLIGO del VISTO di CONFORMITÀ

I tecnici delle Entrate sottolineano che, con la C.M. 10/E/2014, è stato chiarito che l'**attestazione dei controlli di conformità** da parte dei soggetti che effettuano il controllo contabile, anch'essa riferibile **solo** alle **dichiarazioni annuali**, si concretizza tramite la **sottoscrizione della dichiarazione** da parte dei medesimi soggetti e l'indicazione del **codice fiscale**.

Nella stessa circolare è stato chiarito che la norma in esame **non** prevede espressamente l'**obbligo di preventiva presentazione** della dichiarazione ai fini dell'utilizzo dei crediti in compensazione, a differenza di quanto previsto per i **crediti Iva di importo superiore ai 5.000 euro**, per i quali la disposizione stabilisce che la **compensazione** possa essere effettuata, a partire **dal giorno sedici del mese successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione o dell'istanza** da cui il credito emerge.

Per quanto riguarda la **dichiarazione Iva** è, altresì, previsto che i contribuenti dalla cui dichiarazione annuale scaturisce un credito possono **non comprendere** la **dichiarazione annuale Iva** all'interno del **Modello Unico**.

Il **limite dei 15.000 euro**, superato il quale scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità, è riferibile esclusivamente alla **compensazione orizzontale** e, quindi, non alla compensazione verticale, ancorché questa venga effettuata mediante la **delega di versamento**; i tecnici delle Entrate chiariscono, inoltre, richiamando la C.M. 10/E/2014 che il **limite** di importo di 15.000 euro si riferisce alle **singole tipologie di credito emergenti dalla dichiarazione**, non rinvenendosi ostacoli in tal senso né nella lettera della norma, né nella sua ragione giustificatrice.

In sostanza, se dalla dichiarazione dei redditi emergono due diversi crediti d'imposta rispettivamente di ammontare inferiore a 15.000 euro, ma complessivamente di importo superiore alla soglia, quest'ultimi potranno essere utilizzati in compensazione senza apporre il visto di conformità.

### ESEMPIO n. 1 – VISTO di CONFORMITÀ NON OBBLIGATORIO

Si ipotizzi che dalla dichiarazione dei redditi emergano due crediti d'imposta: uno a titolo di Irpef di ammontare pari a 20.000 euro, e uno a titolo di cedolare secca per un ammontare pari a 4.000 euro. Nel caso in cui il contribuente, ad esempio, utilizzi in compensazione:

- il credito Irpef per un ammontare pari a 13.000 euro;

- il credito a titolo di cedolare secca per un ammontare pari a 3.000 euro non è obbligatoria l'apposizione del visto di conformità, posto che ciascun credito è utilizzato per un importo inferiore a 15.000 euro anche se, in totale, i crediti utilizzati ammontano a 16.000 euro.

## ESEMPIO n. 2 – VISTO di CONFORMITÀ OBBLIGATORIO

L'utilizzo in compensazione di un credito per un importo superiore a 15.000 euro comporta l'obbligo di apposizione del visto su tutta la dichiarazione, anche in presenza di altri crediti, utilizzati o meno, di ammontare inferiore alla soglia. Si pensi, sempre con riferimento all'esempio precedente, all'ipotesi in cui il contribuente utilizzi il credito Irpef per un ammontare pari a 16.000 euro. In tale caso, anche laddove venga utilizzato in compensazione soltanto il credito Irpef, sarà obbligatoria l'apposizione del visto sull'intera dichiarazione dalla quale emergono i crediti.

## 10. SANZIONI

Con riferimento all'aspetto sanzionatorio legato al visto di conformità, occorre distinguere **due casistiche diverse**: la prima, attinente al **rilascio del visto infedele**; la seconda, riguardante all'utilizzo di un **credito indebito o inesistente**. Nel primo caso, la norma in commento prevede espressamente come l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli propedeutici al rilascio del visto di conformità comporti l'**applicazione della sanzione** di cui all'art. 39, co. 1, lett. a), primo periodo, D.Lgs. 241/1997 (sanzione amministrativa **da 258 a 2.582 euro**). In caso di **ripetute violazioni**, ovvero di violazioni **particolarmente gravi**, è effettuata apposita **segnalazione agli organi competenti**, per l'adozione di ulteriori provvedimenti, quali:

- la **sospensione** dalla **facoltà di rilasciare il visto di conformità** e l'asseverazione per un periodo da uno a tre anni;
- se le **violazioni** sono commesse **dopo il periodo di sospensione**, l'**inibizione** dalla **facoltà di rilasciare il visto di conformità** e l'asseverazione.

Con riferimento al caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, il Legislatore è intervenuto più volte nel corso degli ultimi anni con i seguenti interventi normativi:

- sono stati **allungati i termini per la riscossione** dei crediti al fine di consentire che l'atto di recupero di cui all'art. 1, co. 421, L. 30.12.2004, n. 311, possa essere notificato **entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo** a quello dell'indebito utilizzo;
- è stata introdotta la **sanzione dal 100% al 200%** del loro importo;
- la predetta **sanzione** è stata **inasprita al 200% dell'importo del credito inesistente** compensato in caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro;
- è stata **esclusa la definizione agevolata** di cui agli artt. 16, co. 3, e 17, co. 2, D.Lgs. 472/1997, consistente nel pagamento di **un terzo della sanzione** irrogata.

Nel caso di utilizzo in **compensazione di crediti esistenti**, ma **indebitamente utilizzati**, la sanzione applicabile è quella del **30%**, prevista dall'art. 13, D.Lgs. 471/1997.

## 11. ORIENTAMENTO di ASSONIME

La **Circolare Assonime 30.9.2014, n. 29** si è espressa sulla C.M. 28/E/2014 in commento.

Assonime, in particolare, analizza l'impostazione **contenuta** nella circolare dell'Agenzia delle Entrate per la quale, in caso di **cessione delle eccedenze Ires** ai sensi dell'art. 43-ter, D.P.R. 602/1973, il **visto di conformità** (o la sottoscrizione della dichiarazione dei redditi da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile) deve essere apposto sulla **dichiarazione dei redditi del cedente**.

Al riguardo, Assonime, tenendo conto del fatto che le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria sono sostanzialmente arrivate in **prossimità della scadenza** dei termini per la presentazione del **Modello Unico**, ritiene che i contribuenti possano **uniformarsi alle indicazioni date** dall'Agenzia delle Entrate nel più ampio termine previsto per la **presentazione della dichiarazione cd. tardiva** (ex art. 2, co. 7, D.P.R. 322/1998) **senza applicazione di sanzioni** (né in capo al cedente, né in capo al cessionario dell'eccedenza Ires).

Sempre secondo l'orientamento di Assonime espresso nella suindicata circolare, pare **legittima** la considerazione secondo cui, quanto meno in **sede di prima applicazione** dell'innovazione riportata nella C.M. 28/E/2014, con riguardo alla parte di **eccedenza Ires formatasi in esercizi precedenti**, il soggetto cedente dovrebbe potersi **limitare a certificare la correttezza** dell'avvenuto **riporto di tale parte di**

**eccedenza** nelle dichiarazioni precedenti, prescindendo da un'analisi circa la **conformità** di tale eccedenza pregressa alla relativa documentazione contabile e alle risultanze delle scritture contabili.

Anche per quanto concerne la **circolazione dei crediti d'imposta** nell'ambito del **consolidato fiscale**, la circolare Assonime giunge a **conclusioni sostanzialmente simili** a quelle suindicate. In particolare, da un lato, le società consolidate (cedenti) dovranno «**certificare**» i **crediti d'imposta** che, ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. b), D.M. 9.6.2004, possono essere **trasferiti** al consolidato per il pagamento dell'**Ires di gruppo**, nonché le **eccedenze di imposta ricevute** ai sensi dell'art. 43-ter, D.P.R. 602/1973 (che, come noto, nell'ambito del consolidato, possono essere anch'esse cedute per il pagamento dell'**Ires di gruppo**); dall'altro lato, «*all'apposizione del visto di conformità è tenuta, altresì, la società consolidante per la cessione (a terzi) delle **eccedenze Ires** generate dal gruppo di **importo superiore a 15.000 euro***».

Studio Mariani