

Circolare del 25/09/2014 n. 28 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Visto di conformità per l'utilizzo dei crediti superiori a 15.000 euro - Art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013 n. 147

Testo:

INDICE

PREMESSA

- 1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ**
- 2. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI PROFESSIONISTI**
- 3. ABILITAZIONE ALLA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI**
- 4. POLIZZA ASSICURATIVA**
- 5. CONTROLLI**
- 6. MODALITÀ E AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'OBBLIGO DI APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ'**
- 7. SANZIONI**

ALLEGATO A - CHECK LIST

ALLEGATO B- MODULI

PREMESSA

L'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013 n. 147, ha esteso l'obbligo di apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 alle compensazioni dei crediti concernenti le imposte sui redditi, le relative addizionali, le ritenute alla fonte di cui all'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le imposte sostitutive delle imposte sul reddito e l'imposta regionale sulle attività produttive, qualora gli importi siano superiori ad euro 15.000 annui.

Analogamente a quanto 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'articolo 2409-bis del codice civile al fine di attestare l'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in ordine agli adempimenti che i professionisti devono porre in essere al fine di comunicare all'Agenzia delle entrate che intendono apporre il visto di conformità.

Si rammenta, al riguardo, che la predetta comunicazione consente all'intermediario di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni, ed in particolare:

- il visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) e comma 2, lettera a, del decreto legislativo n. 241 del 1997;
- il visto di conformità di cui all'art. 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, previsto per i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000 annui;
- il visto di conformità di cui all'art. 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013, sopra citato.

Pertanto, qualora il professionista abbia già comunicato all'Agenzia delle entrate di voler apporre il visto di conformità e intenda apporre il visto di conformità anche ai sensi delle disposizioni introdotte dal predetto art. 1, comma 574, non è necessaria la presentazione di una nuova comunicazione ai sensi dell'art. 21 del decreto n. 164 del 1999, a condizione 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.

1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

I soggetti che possono apporre il visto di conformità di cui all'**art. 35, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 241 del 1997** ai fini della compensazione prevista dall'**art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013** sono:

- i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-imprese, così come previsto dall'**art. 35, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 241 del 1997**. In considerazione del richiamo operato dal **comma 574 del citato articolo 1 della legge n. 147 del 2013 all'articolo 17, del decreto legislativo n. 241 del 1997**, che disciplina la compensazione per tutte le tipologie di contribuenti, si ritiene di poter ricomprendere tra i soggetti che possono apporre il visto di conformità anche i d. RAF dei CAF-dipendenti, tenuto conto delle attività già poste in essere da questi in relazione al visto di conformità. È di tutta evidenza che i predetti RAF dei CAF-dipendenti potranno apporre il visto di conformità limitatamente sulle dichiarazioni dei soggetti nei confronti dei quali, secondo il **decreto legislativo n. 241 del 1997**, già svolgono l'attività di assistenza fiscale;
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro, indicati nell'**art. 3, comma 3, lett. a), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322**, così come previsto dall'**art. 35, comma 3, del decreto legislativo n. 241 del 1997** ;
- 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, indicati nell'**art. 3, comma 3, lett. b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322**, così come previsto dall'**art. 35, comma 3, del decreto legislativo n. 241 del 1997**.

In alternativa al visto di conformità, 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, 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 (cfr. **circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009, punto 1**).

Il citato **articolo 1, comma 5, del DPR n. 322 del 1998**, dispone testualmente che *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.*

Con riferimento agli enti locali, con **risoluzione n. 90/E del 2010** - che recepisce il contenuto della risposta a un interpello presentato da un comune - è stato chiarito che la sottoscrizione della dichiarazione da parte del Collegio dei revisori di cui all'**articolo 234 del TUEL** sottende la stessa tipologia di controlli e, conseguentemente, ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità previsto dall'**articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 241 del 1997**.

Analoghe considerazioni si ritiene debbano essere applicate con riferimento alla sottoscrizione della dichiarazione da parte dei componenti del Collegio dei revisori dei conti di cui all'**articolo 14, comma 1, lettera e), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138**, convertito, con modificazioni, dalla **legge 14 settembre 2011, n. 148**, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della regione.

Al di fuori dei casi di controllo contabile previsti dal citato **articolo 2409-bis del codice civile** per effetto dell'**art. 1, comma 5, del DPR n. 322**, richiamato dal **comma 574 dell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013**, anche qualora vi siano leggi speciali che prescrivono la sottoscrizione da parte dei soggetti che effettuano il controllo stesso, il visto di conformità è espresso mediante la sottoscrizione dei relativi organi di controllo.

1. 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 ed i dati anagrafici dei soci e dei componenti il consiglio di amministrazione, ovvero 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.

Come chiarito con la [circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009](#), 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](#), nella domanda devono essere altresì indicati la denominazione, il codice fiscale e la sede dello studio associato mediante il quale il professionista opera.

Il professionista deve, infine, sottoscrivere l'impegno a comunicare eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti indicati, entro 30 giorni dalla data in cui si verificano.

La comunicazione (compresa quella di variazione dei dati) può essere consegnata a mano, inviata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno o tramite PEC.

Alla comunicazione devono essere allegati:

- la copia della polizza assicurativa di cui all'[articolo 22 del decreto n. 164 del 1999](#), recante gli elementi meglio specificati nel paragrafo 4 della presente circolare;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine professionale di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza dei seguenti requisiti (elencati nell'[articolo 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999](#), così come richiamato dall'[art. 21 dello stesso decreto](#)):
 - a. non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'[articolo 444 del codice di procedura penale](#) per reati finanziari ([art. 8, comma 1, lett. a\)](#));
 - b. non avere procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari ([art. 8, comma 1, lett. b\)](#));
 - c. non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria (art. 8, comma 1, lett. c);
 - d. non trovarsi in una delle condizioni 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 \(art. 8, comma 1, lett. d\)](#));
 - e. non aver fatto parte di società per le quali è stato emesso un provvedimento di revoca ai sensi dell'[articolo 39, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#), nei cinque anni precedenti ([art. 8, comma 1, lett. d-bis](#)).

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 di identità del sottoscrittore.

Ai fini della predisposizione della comunicazione e della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, sono messi a disposizione sul sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it) i relativi modelli editabili.

Si rammenta che, in base a quanto chiarito nella [risoluzione n. 73/E del 13 luglio 2010](#), la locuzione *reati finanziari* di cui all'[art. 8 del decreto n. 164 del 1999](#) deve intendersi nell'accezione più ampia, che contiene in sé anche i reati c.d. tributari, costituendo, questi ultimi, una *species* del *genus* reati finanziari. Inoltre, atteso che in base al citato [articolo 8, comma 1, lett. c\)](#), il rilascio del visto di conformità è subordinato alla circostanza *di non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria*, come chiarito sempre nella [risoluzione n. 73/E del 2010](#), potranno rilevare anche altre fattispecie di reato, quali ad esempio la bancarotta fraudolenta in concorso e la falsità ideologica commessa da un privato in atto pubblico, per le conseguenze di carattere fiscale-tributario che queste producono.

Il professionista che rilascia il visto di conformità deve garantire all'Erario, nonché al contribuente che a lui si è affidato, l'onorabilità e la moralità di alto profilo dell'attività posta in essere.

In caso di violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria la Direzione regionale competente dispone la sospensione cautelare dell'attività di assistenza fiscale ai sensi dell'[articolo 25, comma 3, del decreto 31 maggio 1999, n.164](#).

A decorrere dalla data di presentazione della comunicazione, il professionista può prestare l'assistenza fiscale. La Direzione regionale competente provvede a verificare la sussistenza di tutti i requisiti previsti dalla norma e a richiedere eventuali richieste di integrazioni e chiarimenti.

Si rammenta che, anche qualora il professionista eserciti la propria attività nell'ambito di uno studio associato, è il singolo professionista abilitato al rilascio del visto di conformità. Pertanto, ogni altro professionista appartenente

all'associazione o alla società che non abbia a sua volta presentato la comunicazione 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/E del 1999](#), possono rivolgersi ad un professionista per il rilascio del visto 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](#).

Il professionista che intende utilizzare in compensazione orizzontale i crediti relativi alle imposte sui redditi ed alle addizionali, all'Irap ed alle ritenute alla fonte, emergenti dalla propria dichiarazione, come chiarito nella [risoluzione n. 82/E del 2 settembre 2014](#), può autonomamente apporre il visto di conformità sulla stessa, senza essere obbligato a rivolgersi a terzi. Di tale facoltà il professionista può avvalersi anche per le compensazioni orizzontali dei crediti IVA.

1. ABILITAZIONE ALLA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI

Il professionista che intende apporre il visto di conformità deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, di cui all'[articolo 3, comma 3, del DPR n. 322 del 1998](#), rilasciata dall'Agenzia delle entrate. Si evidenzia che l'avvenuta presentazione dell'istanza all'Ufficio territoriale, ai fini dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, non esime dall'obbligo della comunicazione di cui all'[articolo 21 del citato decreto n. 164 del 1999](#), costituendo l'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni soltanto uno dei requisiti per poter effettuare la comunicazione preventiva per l'apposizione del visto di conformità.

Il professionista che esercita l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di un'associazione professionale in cui almeno la metà degli associati sia costituita da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lettere a) e b), del [DPR n. 322 del 1998](#), può validamente presentare la comunicazione qualora i requisiti del possesso della partita IVA e dell'abilitazione alla trasmissione telematica sussistano in capo all'associazione professionale.

Ove il professionista in possesso di partita IVA si avvalga di una società di servizi di cui detenga la maggioranza assoluta del capitale sociale, può validamente presentare la comunicazione preventiva se il requisito del possesso dell'abilitazione telematica sussiste in capo alla società.

A tale riguardo si rammenta che [l'art. 23, comma 1, del decreto n. 164 del 29 maggio 1999](#) stabilisce che i professionisti possono rilasciare il visto di conformità se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso professionista che appone il visto.

Il [comma 2 del medesimo articolo](#) prevede che 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.

Come chiarito [con la circolare n. 12/E del 12 marzo 2010](#) al paragrafo 1.1., il predetto [comma 2](#) tiene conto delle diverse modalità organizzative con le quali i professionisti possono svolgere la loro attività, stabilendo, però, a garanzia del controllo, che il professionista che appone il visto di conformità possieda la maggioranza assoluta del capitale sociale della società di servizi.

In caso di più di due soci, tenuto conto che nessuno di essi potrebbe possedere la maggioranza assoluta, la norma prevede la possibilità che la società sia posseduta da più professionisti 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 di imposta e fino all'apposizione del visto in dichiarazione.

Il professionista, che svolge l'attività nell'ambito di un'associazione professionale e non possiede un'autonoma partita IVA, può comunque avvalersi della società di servizi abilitata alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, sempreché il capitale sociale della stessa sia posseduto a maggioranza assoluta da uno o più professionisti abilitati.

Coerentemente con quanto chiarito dalla [circolare n. 57/E del 2009](#), 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 può comunque rivolgersi a 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.

1. POLIZZA ASSICURATIVA

Al fine di garantire il completo risarcimento ai contribuenti dell'eventuale danno arrecato, anche di entità minima, la polizza assicurativa prevista dall'[articolo 22 del decreto n. 164 del 1999](#), sulla base di quanto chiarito dalla [circolare n. 57/E del 23 dicembre 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 decreto legislativo n. 241 del 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 rilasciate, e comunque, non deve essere inferiore ad 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 a garanzia dell'attività prestata dai singoli professionisti e rispetti le condizioni sopra richiamate.

Anche in questo caso, il massimale della polizza assicurativa dovrà essere non inferiore ad 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 rilasciate dai professionisti associati che hanno inviato la comunicazione alla Direzione regionale.

Il professionista che si avvale di una società di servizi può utilizzare la polizza assicurativa stipulata dalla società, a condizione che nella polizza assicurativa vengano indicate le generalità dei singoli professionisti che intendano avvalersene, ferme restando le valutazioni circa l'inerenza del costo ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa della società.

Alla scadenza la polizza assicurativa deve essere rinnovata, garantendone la continuità. Il professionista deve pertanto verificare che la data di validità del rinnovo o la stipula del nuovo contratto assicurativo coincidano con il giorno di scadenza del contratto precedente.

Il professionista, inoltre, deve provvedere a trasmettere la nuova polizza o (se la polizza è sempre la stessa) copia della quietanza di pagamento, alla Direzione Regionale competente, tramite PEC o raccomandata A/R. Il professionista deve inoltre attestare, ai sensi degli [artt. 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445](#), la permanenza dei requisiti comunicati in precedenza.

Qualora il professionista ometta di trasmettere il rinnovo della polizza o copia delle quietanze di pagamento, la Direzione regionale provvede a richiederne l'invio al fine di aggiornare la sua posizione avvertendolo che, in mancanza di regolarizzazione entro il termine indicato nella richiesta, non è legittimato ad apporre il visto dalla data di scadenza della polizza. La suddetta inibizione non ha carattere sanzionatorio e, quindi, non genera le altre conseguenze connesse a gravi violazioni, come la comunicazione all'ordine di appartenenza o la revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica. Successivamente all'inibizione, il soggetto può decidere di produrre una nuova e completa comunicazione, ai sensi dell'[art. 21 del decreto n. 164 del 1999](#).

1. CONTROLLI

I controlli che devono essere effettuati per rilasciare il visto di conformità corrispondono in buona parte a quelli previsti dagli [articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#) 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 scomputo delle ritenute d'acconto, i versamenti.

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 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 delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché in ordine all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, ferma restando la verifica della liquidazione della dichiarazione, nonché il riscontro della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, il controllo può comunque essere limitato agli elementi da cui scaturisce direttamente il credito che, a titolo esemplificativo, possono riguardare:

- duplicazioni di versamento;
- errato versamento di ritenute;
- crediti d'imposta;
- imposte sostitutive;
- eccedenze dell'anno precedente relativamente alla verifica dell'esposizione del credito nella relativa dichiarazione.

In analogia ai chiarimenti forniti con la [circolare n. 57/E del 2009](#) e limitatamente alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, il controllo della documentazione contabile può riguardare i documenti di importo superiore al 10 per cento 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, nell'allegato A (check list) alla presente circolare sono delineati, in generale, i riscontri da porre in essere per l'apposizione del visto. In ogni caso i controlli indicati nel documento allegato vanno considerati esemplificativi e non esaustivi e, quindi, ove necessario, vanno integrati dal soggetto che appone il visto in base allo specifico caso.

Per attestare lo svolgimento dei controlli previsti, il soggetto che appone il visto deve conservare copia della documentazione controllata.

Con riferimento ai controlli da effettuare per il rilascio del visto in ordine alla dichiarazione relativa all'IVA, si richiamano integralmente i chiarimenti forniti con la [circolare n. 57/E del 2009](#).

1. MODALITÀ E AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'OBBLIGO DI APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Ai sensi dell'[art. 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013](#), il visto di conformità deve essere apposto *relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito*.

Con [circolare n. 10/E del 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 attua mediante la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei medesimi soggetti e l'indicazione del codice fiscale.

Sempre con la medesima 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 prevede 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.

Con riferimento alla 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.

Come precisato dalla richiamata [circolare n. 10/E del 2014](#), il limite dei 15.000 euro, superato il quale scatta l'obbligo

di apporre il visto di conformità, è riferibile esclusivamente alla compensazione orizzontale dei crediti a seguito del richiamo all'[art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997](#) e, quindi non alla compensazione verticale, ancorché questa venga effettuata mediante la delega di versamento (in tal senso la [risoluzione 218/E del 2003](#) e la [circolare n. 29/E del 2010](#), quesito 1.1).

Con la medesima [circolare n. 10/E](#) è stato, altresì, chiarito 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 altri termini, se dalla dichiarazione dei redditi emergono due diversi crediti dimposta rispettivamente di ammontare inferiore a 15.000 euro, ma complessivamente di importo superiore alla soglia, questultimi potranno essere utilizzati in compensazione senza apporre il visto di conformità.

Si ipotizzi che dalla dichiarazione dei redditi emergano due crediti dimposta: 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 e 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.

Viceversa, 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.

Si è dell'avviso che, in considerazione dell'ampia previsione normativa che genericamente richiama i crediti relativi alle imposte sui redditi - e alla sua *ratio* ispiratrice, l'obbligo di apposizione del visto di conformità riguardi tutti i crediti dimposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali.

Si ritiene che debbano, invece, essere esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte quali, ad esempio, i crediti aventi natura strettamente agevolativa [credito dimposta a favore degli autotrasportatori per il consumo di gasolio (Caro petrolio), credito dimposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui alla [legge n. 296 del 2006](#), credito dimposta per l'acquisto e la rottamazione di autoveicoli, istituito dall'[articolo 17-decies del decreto-legge 26 giugno 2012, n. 83](#), etc.].

Diversamente, è necessario l'obbligo di apposizione del visto di conformità per il credito dimposta derivante dalla trasformazione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio, di cui all'[articolo 2, commi da 55 a 58, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225](#), come modificato dal [decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201](#).

Si precisa che non rileva, ai fini dell'esclusione dall'obbligo di apposizione del visto di conformità, la circostanza che il credito dimposta sia utilizzabile in compensazione ai sensi dell'[articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997](#) senza limiti di importo.

La norma sul visto di conformità, infatti, ha carattere procedurale ed è finalizzata ad assicurare il controllo del credito per utilizzi in compensazione superiori a 15.000 euro ed ha, quindi, una *ratio* diversa dalle disposizioni relative ai limiti di utilizzazione in compensazione dei crediti, che continuano ad applicarsi secondo le regole proprie di ciascun credito al fine di garantire gli equilibri di finanza pubblica.

Sempre con riferimento all'ambito di applicazione della disposizione sul visto di conformità, si fa presente che la norma richiama espressamente i crediti relativi *alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive*. Al riguardo si osserva che il richiamo normativo deve intendersi riferito anche ai crediti relativi all'imposta disciplinata dall'[art. 1, commi 2 e 2-bis, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209](#) (c.d. riserve matematiche dei rami vita), che si generano qualora l'ammontare complessivo delle predette imposte sostitutive e ritenute da versare in ciascun anno sia inferiore all'imposta versata per il quinto anno precedente e che, per espressa previsione, possono essere utilizzati in compensazione orizzontale delle imposte e dei contributi. Diversamente, non rileva ai fini dell'apposizione del visto lo scomuto dell'imposta sostitutiva versata dalle ritenute previste dall'[articolo 6 della legge 26 settembre 1985, n. 482](#), e dall'imposta sostitutiva prevista dall'[articolo 26-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), in quanto assimilabile ad una compensazione interna.

Da ultimo si osserva che può verificarsi l'ipotesi in cui il soggetto che utilizza in compensazione il credito dimposta sia un soggetto diverso da quello che lo ha generato.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di cessione delle eccedenze Ires nell'ambito del gruppo disciplinata dall'[articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#), in base al quale *Le eccedenze*

dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

In considerazione della finalità perseguita dalla norma in commento, anche per evitare l'elusione dell'obbligo in esame, si chiarisce che il visto va apposto anche sulla dichiarazione del soggetto cedente dalla quale risulta la cessione del credito di importo superiore ai 15.000 euro, posto che, attraverso la cessione, si produce l'effetto di un utilizzo anticipato del credito, analogamente a quanto avviene con l'istituto della compensazione. Del resto, il controllo operato in sede di apposizione del visto di conformità sul credito può essere propriamente effettuato solo in relazione alla dichiarazione nella quale il credito stesso si è generato (si veda, al riguardo il paragrafo precedente sui controlli).

Rimane fermo l'obbligo per il cessionario che utilizzi in compensazione il credito ricevuto per un ammontare superiore alla soglia fissata dal legislatore di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla propria dichiarazione, dalla quale emerge il credito. Va da sé che, in tale caso, il controllo da effettuarsi in sede di apposizione del visto avrà ad oggetto il mero riscontro dell'ammontare del credito ceduto, indicato in dichiarazione, con il suo utilizzo in compensazione.

I richiamati principi trovano applicazione anche nell'ambito del regime di tassazione del consolidato nazionale, nelle ipotesi di cessione, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto 9 giugno 2004, dei crediti utilizzabili in compensazione nonché delle eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973. All'apposizione del visto di conformità è tenuta, altresì, la società consolidante per la cessione delle eccedenze Ires generate dal gruppo di importo superiore a 15.000 euro. In tale caso, le società consolidate non sono tenute all'obbligo di apposizione del visto di conformità in relazione alla determinazione unitaria dell'Ires di gruppo posto che le stesse, per effetto della partecipazione alla fiscal unit, trasferiscono alla società consolidante esclusivamente le proprie basi imponibili, senza liquidare la relativa imposta.

Un'ipotesi particolare di cessione del credito è quella disciplinata dall'articolo 22 del TUIR, secondo cui le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti. Con la circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009, è stato chiarito che la società che subisce in proprio le ritenute, dovendo poi trasferire le stesse ai soci in proporzione alla quota di partecipazione, possa avocare a sé le ritenute che residuano dopo il loro scomputo dall'Irpef dovuta dai soci medesimi. In tal caso, le ritenute si trasformano al momento della dichiarazione in un credito d'imposta compensabile dalla società ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Per le considerazioni sopra esposte in relazione alla cessione dei crediti, si è dell'avviso che i soci/associati/partecipanti non siano tenuti all'apposizione del visto di conformità in sede di riattribuzione delle ritenute per importi superiori a 15.000 euro.

Il visto dovrà, invece, essere apposto sulla dichiarazione della società o associazione, laddove la stessa utilizzi tale credito per un importo superiore a 15.000 euro. Parimenti, il socio o associato che utilizza in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 il credito derivante dalla propria dichiarazione per importo superiore a euro 15.000 è tenuto all'apposizione del visto di conformità.

1. SANZIONI

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a), primo periodo, del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti, nonché l'invocazione della facoltà di rilasciare il visto di conformità. La richiamata disposizione considera violazione particolarmente grave, tra le altre, il mancato pagamento della predetta sanzione amministrativa.

Si rammenta infine che, come chiarito nella circolare n. 1/E del 2010, l'utilizzo in compensazione di crediti in misura superiore ad euro 15.000 senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità comporta, nei confronti del contribuente, l'applicazione della sanzione prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione), di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

ALLEGATO A - CHECK LIST

CHECK LIST VISTO DI CONFORMITÀ CREDITI FISCALI DICHIARAZIONE UNICO PF, SP

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili
4. 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)
5. Corrispondenza dei valori indicati nel quadro RG del modello UNICO alla relativa documentazione (se in contabilità semplificata)
6. Corrispondenza dei valori indicati nel quadro RE del modello UNICO alla relativa documentazione
7. Controllo documentale degli oneri deducibili
8. Controllo documentale degli oneri detraibili
9. Controllo documentale dei crediti dimposta
10. Riscontro dellecedenza dimposta emergente dallUNICO dellanno precedente
11. Controllo delle compensazioni effettuate nellanno
12. Controllo delle ritenute daconto
13. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo
14. Controllo delle perdite pregresse

DICHIARAZIONE UNICO SC

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili
4. 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)
5. Controllo documentale delle detrazioni
6. Controllo documentale dei crediti dimposta
7. Riscontro dellecedenza dimposta emergente dallUNICO dellanno precedente
8. Controllo delle compensazioni effettuate nellanno
9. Controllo delle ritenute daconto
10. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo
11. Controllo delle perdite pregresse

DICHIARAZIONE IRAP

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Corrispondenza dei dati utili a determinare il valore della produzione con le scritture contabili e la documentazione
4. Riscontro delle deduzioni Irap con la relativa documentazione
5. Riscontro dellecedenza dimposta emergente dalla dichiarazione Irap dellanno precedente
6. Controllo delle compensazioni effettuate nellanno
7. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo

DICHIARAZIONE 770

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Riscontro dei dati del CUD e delle certificazioni
4. Controllo dei totali delle ritenute
5. Controllo delle compensazioni effettuate nell'anno
6. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo
7. Riscontro delle scadenze di imposta emergente dal mod. 770 dell'anno precedente

ALLEGATO B- MODULI

Fac-simile modulo per la comunicazione di cui all'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164

All'Agenzia delle entrate

Direzione Regionale _____

OGGETTO: Comunicazione di cui all'art. 21 D.M. 31/05/1999 n. 164 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a _____ nato a _____ il _____

residente in _____ Via _____ Codice fiscale _____

Partita IVA _____ iscritto all'Ordine dei _____
di _____ n. _____ abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni

Recapito telefonico _____, numero di fax _____

Indirizzo di posta elettronica _____

COMUNICA

che intende esercitare, ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997

ALLEGA

1. copia della polizza assicurativa di cui all'art. 22 del decreto n. 164 del 1999;
2. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'ordine professionale di appartenenza;
3. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli atti di cui sopra, entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data _____

(Firma del professionista)

Fac-simile modulo per la comunicazione di cui allart. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164 da utilizzare da parte di professionisti operanti in studi associati

All'Agenzia delle entrate

Direzione Regionale _____

OGGETTO: Comunicazione di cui allart. 21 D.M. 31/05/1999 n. 164 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a _____ nato a _____ il _____

residente in _____ Via _____ Codice fiscale _____

Partita IVA _____ iscritto all'Ordine dei _____
di _____ n. _____ abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni

Associato nello Studio

Professionale _____,

Codice Fiscale _____, Partita IVA _____,

con sede in _____, unitamente ai seguenti professionisti:

1. _____

(professionista di cui allart. 3 comma 3 lett. a) e b) del DPR 322/1998 e dell'art. 35 del decreto legislativo n.241/1997 o ì altro professionista);

1. _____

(professionista di cui allart. 3 comma 3 lett. a) e b) del DPR 322/1998 e dell'art. 35 del decreto legislativo n.241/1997o ì altro professionista);

1. _____

(professionista di cui allart. 3 comma 3 lett. a) e b) del DPR 322/1998 e dell'art. 35 del decreto legislativo n.241/1997 o ì altro professionista);

Recapito telefonico _____, numero di fax _____

Indirizzo di posta elettronica _____

COMUNICA

che intende esercitare, ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997

ALLEGA

1. copia della polizza assicurativa di cui all'art. 22 del decreto n. 164 del 1999
2. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'ordine professionale di appartenenza;
3. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli atti di cui sopra, entro 30 giorni dalla data in

cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data _____

(Firma del professionista)

Fac-simile modulo per la comunicazione di cui allart. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164 per ipotesi in cui il professionista si avvalga di una società di servizi

All'Agenzia delle entrate

Direzione Regionale _____

OGGETTO: Comunicazione di cui allart. 21 D.M. 31/05/1999 n. 164 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a _____ nato a _____ il _____

residente in _____ Via _____ Codice fiscale _____

Partita IVA _____ iscritto all'Ordine dei _____
di _____ n. _____ abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni

Recapito telefonico _____, numero di fax _____

Indirizzo di posta elettronica _____

COMUNICA

- che intende esercitare, ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31.5.1999 n. 164, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997;
- che si avvale della società di servizi di seguito specificata il cui capitale sociale è posseduto, in maggioranza assoluta, da professionisti che hanno comunicato che intendono apporre visto di conformità come si evince dai dati che seguono:

Denominazione o Ragione Sociale	
Sede legale	
Codice fiscale	
Partita IVA	
	- Socio A) nato a il .. e residente in .. via C.F. .. iscritto all'Albo di al numero con una quota pari al ..% del capitale sociale;- Socio B) nato a il .. e residente in .. via C.F. .. iscritto all'Albo di al numero con una quota pari al ..% del capitale sociale;
Dati anagrafici organo amministrativo	. nato a il .. e residente in .. via C.F. .. iscritto all'Albo al numero
Dati anagrafici collegio sindacale	- Sindaco A) nato a il .. e residente in .. via C.F. .. iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero - Sindaco B) nato a il .. e residente in .. via C.F. .. iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero - Sindaco C) nato a il .. e residente in .. via C.F. .. iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero

Attività affidate	
-------------------	--

ALLEGA

1. copia della polizza assicurativa di cui all'art. 22 decreto n. 164 del 1999;
2. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'ordine professionale di appartenenza;
3. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1, decreto n. 164 del 1999

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli atti di cui sopra, entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data _____

(Firma del professionista)

Fac-simile autocertificazione

SU CARTA INTESTATA DEL PROFESSIONISTA
 Ai sensi dell'art.46 del DPR n.445 del 28 dicembre 2000

Il/La sottoscritt... nat... il a, codice fiscale
 residente in via, n. ...

consapevole delle implicazioni penali previste dall'art.76 del DPR. n.445/00 e delle conseguenze di cui all'art.21 della legge 7 n.241/90 in caso di dichiarazioni mendaci o false attestazioni, ai sensi dell'art.3 del DPR n.300/92 e degli artt.46 e 47 del citato DPR n.445/00

DICHIARA SOTTO LA PROPRIA RESPONSABILITÀ

- di non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art.444 del codice di procedura penale per reati finanziari;
- di non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
- di non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria;
- di non trovarsi in una delle condizioni previste dall'art.15, co.1, della legge 19 marzo 1990, n.55, come sostituito dall'art.1 della legge 18 gennaio 1992, n.16;
- non aver fatto parte di società per le quali e' stato emesso un provvedimento di revoca ai sensi dell'articolo 39, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nei cinque anni precedenti.
- che non sussistono provvedimenti di sospensione e/o cancellazione dall'Ordine dei ...;
- di effettuare la trasmissione telematica, mediante una delle seguenti modalità:
- in proprio mediante apposita abilitazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate;
- tramite una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale (come specificato nell'apposita comunicazione ai sensi dell' art.21 del DM 164/1999);
- tramite l'associazione cui lo stesso appartiene (i cui dati sono specificati nell'apposita comunicazione ai sensi dell' art.21 del DM 164/1999) ai sensi di quanto previsto al punto 3.1.1 della Circolare 21/E del 4 maggio 2009.

In allegato

- copia documento di identità n. rilasciata da valida fino a ..

.., li

In fede
Il Professionista

CIRCOLARE N. 28/E



Direzione Centrale Servizi ai contribuenti

Roma, 25 settembre 2014

OGGETTO: Visto di conformità per l'utilizzo dei crediti superiori a 15.000 euro - Art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013 n. 147

INDICE

PREMESSA

1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITA'	4
2. ADEMPIMENTI PRELIMINARI A CARICO DEI PROFESSIONISTI.....	6
3. ABILITAZIONE ALLA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI.....	10
4. POLIZZA ASSICURATIVA	12
5. CONTROLLI	14
6. MODALITA' E AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'OBBLIGO DI APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITA'	16
7. SANZIONI.....	21
ALLEGATO A - CHECK LIST	23
ALLEGATO B- MODULI.....	24

PREMESSA

L'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013 n. 147, ha esteso l'obbligo di apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 alle compensazioni dei crediti concernenti le imposte sui redditi, le relative addizionali, le ritenute alla fonte di cui all'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le imposte sostitutive delle imposte sul reddito e l'imposta regionale sulle attività produttive, qualora gli importi siano superiori ad euro 15.000 annui.

Analogamente a quanto 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'articolo 2409-bis del codice civile al fine di attestare l'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in ordine agli adempimenti che i professionisti devono porre in essere al fine di comunicare all'Agenzia delle entrate che intendono apporre il visto di conformità.

Si rammenta, al riguardo, che la predetta comunicazione consente all'intermediario di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni, ed in particolare:

- il visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) e comma 2, lettera a, del decreto legislativo n. 241 del 1997;
- il visto di conformità di cui all'art. 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, previsto per i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000 annui;
- il visto di conformità di cui all'art. 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013, sopra citato.

Pertanto, qualora il professionista abbia già comunicato all'Agenzia delle entrate di voler apporre il visto di conformità e intenda apporre il visto di conformità anche ai sensi delle disposizioni introdotte dal predetto art. 1, comma 574, non è necessaria la presentazione di una nuova comunicazione ai sensi dell'art. 21 del decreto n. 164 del 1999, a condizione 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.

1. SOGGETTI LEGITTIMATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITA'

I soggetti che possono apporre il visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 241 del 1997 ai fini della compensazione prevista dall'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013 sono:

- i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-imprese, così come previsto dall'art. 35, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 241 del 1997. In considerazione del richiamo operato dal comma 574 del citato articolo 1 della legge n. 147 del 2013 all'articolo 17, del decreto legislativo n. 241 del 1997, che disciplina la compensazione per tutte le tipologie di contribuenti, si ritiene di poter ricomprendere tra i soggetti che possono apporre il visto di conformità anche i d. RAF dei CAF-dipendenti, tenuto conto delle attività già poste in essere da questi in relazione al visto di conformità. È di tutta evidenza che i predetti RAF dei CAF-dipendenti potranno apporre il visto di conformità limitatamente sulle dichiarazioni dei soggetti nei confronti dei quali, secondo il decreto legislativo n. 241 del 1997, già svolgono l'attività di assistenza fiscale;

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro, indicati nell'art. 3, comma 3, lett. a), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, così come previsto dall'art. 35, comma 3, del decreto legislativo n. 241 del 1997 ;
- 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, indicati nell'art. 3, comma 3, lett. b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, così come previsto dall'art. 35, comma 3, del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In alternativa al visto di conformità, 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, 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 (cfr. circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009, punto 1).

Il citato articolo 1, comma 5, del DPR n. 322 del 1998, dispone testualmente che *“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”*.

Con riferimento agli enti locali, con risoluzione n. 90/E del 2010 - che recepisce il contenuto della risposta a un interpello presentato da un comune - è stato chiarito che la sottoscrizione della dichiarazione da parte del Collegio dei revisori di cui all'articolo 234 del TUEL sottende la stessa tipologia di controlli e, conseguentemente, ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità

previsto dall'articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Analoghe considerazioni si ritiene debbano essere applicate con riferimento alla sottoscrizione della dichiarazione da parte dei componenti del Collegio dei revisori dei conti di cui all'articolo 14, comma 1, lettera e), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della regione.

Al di fuori dei casi di controllo contabile previsti dal citato articolo 2409-bis del codice civile per effetto dell'art. 1, comma 5, del DPR n. 322, richiamato dal comma 574 dell'articolo 1 della legge n.147 del 2013, anche qualora vi siano leggi speciali che prescrivono la sottoscrizione da parte dei soggetti che effettuano il controllo stesso, il visto di conformità è espresso mediante la sottoscrizione dei relativi organi di controllo.

2. 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 ed i dati anagrafici dei soci e dei componenti il consiglio di amministrazione, ovvero 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.

Come chiarito con la circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009, 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, nella domanda devono essere altresì indicati la denominazione, il codice fiscale e la sede dello studio associato mediante il quale il professionista opera.

Il professionista deve, infine, sottoscrivere l'impegno a comunicare eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti indicati, entro 30 giorni dalla data in cui si verificano.

La comunicazione (compresa quella di variazione dei dati) può essere consegnata a mano, inviata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno o tramite PEC.

Alla comunicazione devono essere allegati:

- la copia della polizza assicurativa di cui all'articolo 22 del decreto n. 164 del 1999, recante gli elementi meglio specificati nel paragrafo 4 della presente circolare;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine professionale di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza dei seguenti requisiti (elencati nell'articolo 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999, così come richiamato dall'art. 21 dello stesso decreto):
 - a. non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale per reati finanziari (art. 8, comma 1, lett. a);
 - b. non avere procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari (art. 8, comma 1, lett. b);

- c. non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria (art. 8, comma 1, lett. c);
- d. non trovarsi in una delle condizioni 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 (art. 8, comma 1, lett. d);
- e. non aver fatto parte di società per le quali è stato emesso un provvedimento di revoca ai sensi dell'articolo 39, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nei cinque anni precedenti (art. 8, comma 1, lett. d-bis).

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.

Ai fini della predisposizione della comunicazione e della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, sono messi a disposizione sul sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it) i relativi modelli editabili.

Si rammenta che, in base a quanto chiarito nella risoluzione n. 73/E del 13 luglio 2010, la locuzione *“reati finanziari”* di cui all'art. 8 del decreto n. 164 del 1999 deve intendersi nell'accezione più ampia, che contiene in sé anche i reati c.d. tributari, costituendo, questi ultimi, una *“species”* del *“genus”* reati finanziari. Inoltre, atteso che in base al citato articolo 8, comma 1, lett. c), il rilascio del visto di conformità è subordinato alla circostanza *di non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria*, come chiarito sempre nella risoluzione n. 73/E del 2010, potranno rilevare anche altre fattispecie di reato, quali ad esempio la bancarotta fraudolenta in concorso e la falsità ideologica commessa da un privato in atto pubblico, per le conseguenze di carattere fiscale-tributario che queste producono.

Il professionista che rilascia il visto di conformità deve garantire all'Erario, nonché al contribuente che a lui si è affidato, l'onorabilità e la moralità di alto profilo dell'attività posta in essere.

In caso di violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria la Direzione regionale competente dispone la sospensione cautelare dell'attività di assistenza fiscale ai sensi dell'articolo 25, comma 3, del decreto 31 maggio 1999, n.164.

A decorrere dalla data di presentazione della comunicazione, il professionista può prestare l'assistenza fiscale. La Direzione regionale competente provvede a verificare la sussistenza di tutti i requisiti previsti dalla norma e a richiedere eventuali richieste di integrazioni e chiarimenti.

Si rammenta che, anche qualora il professionista eserciti la propria attività nell'ambito di uno studio associato, è il singolo professionista abilitato al rilascio del visto di conformità. Pertanto, ogni altro professionista appartenente all'associazione o alla società che non abbia a sua volta presentato la comunicazione non è autorizzato ad apporre il visto di conformità.

Diversamente da quanto previsto per i CAF-imprese, 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/E del 1999, possono rivolgersi ad un professionista per il rilascio del visto 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.

Il professionista che intende utilizzare in compensazione orizzontale i crediti relativi alle imposte sui redditi ed alle addizionali, all'Irap ed alle ritenute alla fonte, emergenti dalla propria dichiarazione, come chiarito nella risoluzione n. 82/E del 2 settembre 2014, può autonomamente apporre il visto di conformità sulla stessa, senza essere obbligato a rivolgersi a terzi. Di tale facoltà il professionista può avvalersi anche per le compensazioni orizzontali dei crediti IVA.

3. ABILITAZIONE ALLA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI

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

Il professionista che esercita l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di un'associazione professionale in cui almeno la metà degli associati sia costituita da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lettere a) e b), del DPR n. 322 del 1998, può validamente presentare la comunicazione qualora i requisiti del possesso della partita IVA e dell'abilitazione alla trasmissione telematica sussistano in capo all'associazione professionale.

Ove il professionista in possesso di partita IVA si avvalga di una società di servizi di cui detenga la maggioranza assoluta del capitale sociale, può validamente presentare la comunicazione preventiva se il requisito del possesso dell'abilitazione telematica sussiste in capo alla società.

A tale riguardo si rammenta che l'art. 23, comma 1, del decreto n. 164 del 29 maggio 1999 stabilisce che i professionisti possono rilasciare il visto di conformità se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso professionista che appone il visto.

Il comma 2 del medesimo articolo prevede che 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.

Come chiarito con la circolare n. 12/E del 12 marzo 2010 al paragrafo 1.1., il predetto comma 2 tiene conto delle diverse modalità organizzative con le quali i professionisti possono svolgere la loro attività, stabilendo, però, a garanzia del controllo, che il professionista che appone il visto di conformità posseda la maggioranza assoluta del capitale sociale della società di servizi.

In caso di più di due soci, tenuto conto che nessuno di essi potrebbe possedere la maggioranza assoluta, la norma prevede la possibilità che la società sia posseduta da più professionisti 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 all'apposizione del visto in dichiarazione.

Il professionista, che svolge l'attività nell'ambito di un'associazione professionale e non possiede un'autonoma partita IVA, può comunque avvalersi della società di servizi abilitata alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, sempreché il capitale sociale della stessa sia posseduto a maggioranza assoluta da uno o più professionisti abilitati.

Coerentemente con quanto chiarito dalla circolare n. 57/E del 2009, 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 può comunque rivolgersi a 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.

4. POLIZZA ASSICURATIVA

Al fine di garantire il completo risarcimento ai contribuenti dell'eventuale danno arrecato, anche di entità minima, la polizza assicurativa prevista dall'articolo 22 del decreto n. 164 del 1999, sulla base di quanto chiarito dalla circolare n. 57/E del 23 dicembre 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 decreto legislativo n. 241 del 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 rilasciate, e comunque, non deve essere inferiore ad 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 a garanzia dell'attività prestata dai singoli professionisti e rispetti le condizioni sopra richiamate.

Anche in questo caso, il massimale della polizza assicurativa dovrà essere non inferiore ad 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 rilasciate dai professionisti associati che hanno inviato la comunicazione alla Direzione regionale.

Il professionista che si avvale di una società di servizi può utilizzare la polizza assicurativa stipulata dalla società, a condizione che nella polizza assicurativa vengano indicate le generalità dei singoli professionisti che intendano avvalersene, ferme restando le valutazioni circa l'inerenza del costo ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa della società.

Alla scadenza la polizza assicurativa deve essere rinnovata, garantendone la continuità. Il professionista deve pertanto verificare che la data di validità del rinnovo o la stipula del nuovo contratto assicurativo coincidano con il giorno di scadenza del contratto precedente.

Il professionista, inoltre, deve provvedere a trasmettere la nuova polizza o (se la polizza è sempre la stessa) copia della quietanza di pagamento, alla Direzione Regionale competente, tramite PEC o raccomandata A/R. Il professionista deve inoltre attestare, ai sensi degli artt. 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, la permanenza dei requisiti comunicati in precedenza.

Qualora il professionista ometta di trasmettere il rinnovo della polizza o copia delle quietanze di pagamento, la Direzione regionale provvede a

richiederne l'invio al fine di aggiornare la sua posizione avvertendolo che, in mancanza di regolarizzazione entro il termine indicato nella richiesta, non è legittimato ad apporre il visto dalla data di scadenza della polizza. La suddetta inibizione non ha carattere sanzionatorio e, quindi, non genera le altre conseguenze connesse a gravi violazioni, come la comunicazione all'ordine di appartenenza o la revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica. Successivamente all'inibizione, il soggetto può decidere di produrre una nuova e completa comunicazione, ai sensi dell'art. 21 del decreto n. 164 del 1999.

5. CONTROLLI

I controlli che devono essere effettuati per rilasciare il visto di conformità corrispondono in buona parte a quelli previsti dagli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 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 scomputo delle ritenute d'acconto, i versamenti.

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 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 delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché in ordine all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, ferma restando la verifica della liquidazione della dichiarazione, nonché il riscontro della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, il controllo può comunque essere limitato agli elementi da cui scaturisce direttamente il credito che, a titolo esemplificativo, possono riguardare:

- duplicazioni di versamento;
- errato versamento di ritenute;
- crediti d'imposta;
- imposte sostitutive;
- eccedenze dell'anno precedente relativamente alla verifica dell'esposizione del credito nella relativa dichiarazione.

In analogia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 57/E del 2009 e limitatamente alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, il controllo della documentazione contabile può riguardare i documenti di importo superiore al 10 per cento 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, nell'allegato A (check list) alla presente circolare sono delineati, in generale, i riscontri da porre in essere per l'apposizione del visto. In ogni caso i controlli indicati nel

documento allegato vanno considerati esemplificativi e non esaustivi e, quindi, ove necessario, vanno integrati dal soggetto che appone il visto in base allo specifico caso.

Per attestare lo svolgimento dei controlli previsti, il soggetto che appone il visto deve conservare copia della documentazione controllata.

Con riferimento ai controlli da effettuare per il rilascio del visto in ordine alla dichiarazione relativa all'IVA, si richiamano integralmente i chiarimenti forniti con la circolare n. 57/E del 2009.

6. MODALITA' E AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'OBBLIGO DI APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITA'

Ai sensi dell'art. 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013, il visto di conformità deve essere apposto *“relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito”*.

Con circolare n. 10/E del 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 attua mediante la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei medesimi soggetti e l'indicazione del codice fiscale.

Sempre con la medesima 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 prevede 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.

Con riferimento alla 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.

Come precisato dalla richiamata circolare n. 10/E del 2014, il limite dei 15.000 euro, superato il quale scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità, è riferibile esclusivamente alla compensazione orizzontale dei crediti a seguito del richiamo all'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 e, quindi non alla compensazione verticale, ancorché questa venga effettuata mediante la delega di versamento (in tal senso la risoluzione 218/E del 2003 e la circolare n. 29/E del 2010, quesito 1.1).

Con la medesima circolare n. 10/E è stato, altresì, chiarito 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 altri termini, 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.

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 e 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.

Viceversa, 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.

Si è dell'avviso che, in considerazione dell'ampia previsione normativa – che genericamente richiama i crediti “relativi alle imposte sui redditi” - e alla sua *ratio* ispiratrice, l'obbligo di apposizione del visto di conformità riguardi tutti i crediti d'imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali.

Si ritiene che debbano, invece, essere esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte quali, ad esempio, i crediti aventi natura strettamente agevolativa [credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per il consumo di gasolio (Caro petrolio), credito d'imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui alla legge n. 296 del 2006, credito d'imposta per l'acquisto e la rottamazione di autoveicoli, istituito dall'articolo 17-*decies* del decreto-legge 26 giugno 2012, n. 83, etc.].

Diversamente, è necessario l'obbligo di apposizione del visto di conformità per il credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio, di cui all'articolo 2, commi da 55 a 58, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, come modificato dal decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201.

Si precisa che non rileva, ai fini dell'esclusione dall'obbligo di apposizione del visto di conformità, la circostanza che il credito d'imposta sia utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 senza limiti di importo.

La norma sul visto di conformità, infatti, ha carattere procedurale ed è finalizzata ad assicurare il controllo del credito per utilizzi in compensazione superiori a 15.000 euro ed ha, quindi, una *ratio* diversa dalle disposizioni relative ai limiti di utilizzazione in compensazione dei crediti, che continuano ad

applicarsi secondo le regole proprie di ciascun credito al fine di garantire gli equilibri di finanza pubblica.

Sempre con riferimento all'ambito di applicazione della disposizione sul visto di conformità, si fa presente che la norma richiama espressamente i crediti relativi "*alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive*". Al riguardo si osserva che il richiamo normativo deve intendersi riferito anche ai crediti relativi all'imposta disciplinata dall'art. 1, commi 2 e 2-bis, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209 (c.d. riserve matematiche dei rami vita), che si generano qualora l'ammontare complessivo delle predette imposte sostitutive e ritenute da versare in ciascun anno sia inferiore all'imposta versata per il quinto anno precedente e che, per espressa previsione, possono essere utilizzati in compensazione orizzontale delle imposte e dei contributi. Diversamente, non rileva ai fini dell'apposizione del visto lo scomputo dell'imposta sostitutiva versata dalle ritenute previste dall'articolo 6 della legge 26 settembre 1985, n. 482, e dall'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 26-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in quanto assimilabile ad una compensazione interna.

Da ultimo si osserva che può verificarsi l'ipotesi in cui il soggetto che utilizza in compensazione il credito d'imposta sia un soggetto diverso da quello che lo ha generato.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di cessione delle eccedenze Ires nell'ambito del gruppo disciplinata dall'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in base al quale "*Le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440*".

In considerazione della finalità perseguita dalla norma in commento, anche per evitare l'elusione dell'obbligo in esame, si chiarisce che il visto va

apposto anche sulla dichiarazione del soggetto cedente dalla quale risulta la cessione del credito di importo superiore ai 15.000 euro, posto che, attraverso la cessione, si produce l'effetto di un "utilizzo anticipato" del credito, analogamente a quanto avviene con l'istituto della compensazione. Del resto, il controllo operato in sede di apposizione del visto di conformità sul credito può essere propriamente effettuato solo in relazione alla dichiarazione nella quale il credito stesso si è generato (si veda, al riguardo il paragrafo precedente sui controlli).

Rimane fermo l'obbligo per il cessionario che utilizzi in compensazione il credito ricevuto per un ammontare superiore alla soglia fissata dal legislatore di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla propria dichiarazione, dalla quale emerge il credito. Va da sé che, in tale caso, il controllo da effettuarsi in sede di apposizione del visto avrà ad oggetto il mero riscontro dell'ammontare del credito ceduto, indicato in dichiarazione, con il suo utilizzo in compensazione.

I richiamati principi trovano applicazione anche nell'ambito del regime di tassazione del consolidato nazionale, nelle ipotesi di cessione, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto 9 giugno 2004, dei crediti utilizzabili in compensazione nonché delle eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973. All'apposizione del visto di conformità è tenuta, altresì, la società consolidante per la cessione delle eccedenze Ires generate dal gruppo di importo superiore a 15.000 euro. In tale caso, le società consolidate non sono tenute all'obbligo di apposizione del visto di conformità in relazione alla determinazione unitaria dell'Ires di gruppo posto che le stesse, per effetto della partecipazione alla fiscal unit, trasferiscono alla società consolidante esclusivamente le proprie basi imponibili, senza liquidare la relativa imposta.

Un'ipotesi particolare di "cessione" del credito è quella disciplinata dall'articolo 22 del TUIR, secondo cui "Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti". Con la circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009, è stato chiarito che

la società che subisce in proprio le ritenute, dovendo poi trasferire le stesse ai soci in proporzione alla quote di partecipazione, possa avocare a sé le ritenute che residuano dopo il loro scomputo dall'Irpef dovuta dai soci medesimi. In tal caso, le ritenute si trasformano al momento della dichiarazione in un credito d'imposta compensabile dalla società ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Per le considerazioni sopra esposte in relazione alla cessione dei crediti, si è dell'avviso che i soci/associati/partecipanti non siano tenuti all'apposizione del visto di conformità in sede di riattribuzione delle ritenute per importi superiori a 15.000 euro.

Il visto dovrà, invece, essere apposto sulla dichiarazione della società o associazione, laddove la stessa utilizzi tale credito per un importo superiore a 15.000 euro. Parimenti, il socio o associato che utilizza in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 il credito derivante dalla propria dichiarazione per importo superiore a euro 15.000 è tenuto all'apposizione del visto di conformità.

7. SANZIONI

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a), primo periodo, del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti, nonché l'inibizione della facoltà di rilasciare il visto di conformità. La richiamata disposizione considera violazione particolarmente grave, tra le altre, il mancato pagamento della predetta sanzione amministrativa.

Si rammenta infine che, come chiarito nella circolare n. 1/E del 2010, l'utilizzo in compensazione di crediti in misura superiore ad euro 15.000 senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità

comporta, nei confronti del contribuente, l'applicazione della sanzione prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione), di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

ALLEGATO A - CHECK LIST

**CHECK LIST VISTO DI CONFORMITA' CREDITI FISCALI
DICHIARAZIONE UNICO PF, SP**

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili
4. 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)
5. Corrispondenza dei valori indicati nel quadro RG del modello UNICO alla relativa documentazione (se in contabilità semplificata)
6. Corrispondenza dei valori indicati nel quadro RE del modello UNICO alla relativa documentazione
7. Controllo documentale degli oneri deducibili
8. Controllo documentale degli oneri detraibili
9. Controllo documentale dei crediti d'imposta
10. Riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dall'UNICO dell'anno precedente
11. Controllo delle compensazioni effettuate nell'anno
12. Controllo delle ritenute d'acconto
13. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo
14. Controllo delle perdite pregresse

DICHIARAZIONE UNICO SC

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili
4. 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)
5. Controllo documentale delle detrazioni
6. Controllo documentale dei crediti d'imposta
7. Riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dall'UNICO dell'anno precedente
8. Controllo delle compensazioni effettuate nell'anno
9. Controllo delle ritenute d'acconto
10. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo
11. Controllo delle perdite pregresse

DICHIARAZIONE IRAP

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Corrispondenza dei dati utili a determinare il valore della produzione con le scritture contabili e la documentazione
4. Riscontro delle deduzioni Irap con la relativa documentazione
5. Riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dalla dichiarazione Irap dell'anno precedente
6. Controllo delle compensazioni effettuate nell'anno
7. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo

DICHIARAZIONE 770

1. Esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori
2. Regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori
3. Riscontro dei dati del CUD e delle certificazioni
4. Controllo dei totali delle ritenute
5. Controllo delle compensazioni effettuate nell'anno
6. Controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo
7. Riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dal mod. 770 dell'anno precedente

ALLEGATO B- MODULI

Fac-simile modulo per la comunicazione di cui all'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164

All'Agenzia delle entrate
Direzione Regionale _____

OGGETTO: Comunicazione di cui all'art. 21 D.M. 31/05/1999 n. 164 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a _____ nato a _____

il _____

residente in _____ Via _____ Codice

fiscale _____

Partita IVA _____ iscritto all'Ordine dei

di _____ n. _____ abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni

Recapito telefonico _____, numero di fax

Indirizzo di posta elettronica _____

COMUNICA

che intende esercitare, ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997

ALLEGA

1. copia della polizza assicurativa di cui all'art. 22 del decreto n. 164 del 1999;
2. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'ordine professionale di appartenenza;
3. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli atti di cui sopra, entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data _____

(Firma del professionista)

Fac-simile modulo per la comunicazione di cui all'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164 – da utilizzare da parte di professionisti operanti in studi associati

All'Agenzia delle entrate
Direzione Regionale _____

OGGETTO: Comunicazione di cui all'art. 21 D.M. 31/05/1999 n. 164 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a _____ nato a _____
il _____
residente in _____ Via _____ Codice
fiscale _____
Partita IVA _____ iscritto all'Ordine dei

di _____ n. _____ abilitato alla trasmissione telematica delle
dichiarazioni
Associato nello Studio
Professionale _____
_____,
Codice Fiscale _____, Partita IVA
_____,
con sede in _____, unitamente ai seguenti
professionisti:

- 1) _____
(professionista di cui all'art. 3 comma 3 lett. a) e b) del DPR 322/1998 e dell'art. 35 del decreto legislativo n.241/1997 o altro professionista);
- 2) _____
(professionista di cui all'art. 3 comma 3 lett. a) e b) del DPR 322/1998 e dell'art. 35 del decreto legislativo n.241/1997o altro professionista);
- 3) _____
(professionista di cui all'art. 3 comma 3 lett. a) e b) del DPR 322/1998 e dell'art. 35 del decreto legislativo n.241/1997 o altro professionista);

Recapito telefonico _____, numero di fax

Indirizzo di posta elettronica _____

COMUNICA

che intende esercitare, ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997

ALLEGA

1. copia della polizza assicurativa di cui all'art. 22 del decreto n. 164 del 1999
2. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'ordine professionale di appartenenza;
3. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1, del decreto n. 164 del 1999

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli atti di cui sopra, entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data _____

(Firma del professionista)

Fac-simile modulo per la comunicazione di cui all'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n. 164 per l'ipotesi in cui il professionista si avvalga di una società di servizi

All'Agenzia delle entrate
 Direzione Regionale _____

OGGETTO: Comunicazione di cui all'art. 21 D.M. 31/05/1999 n. 164 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a _____ nato a _____
 il _____
 residente in _____ Via _____ Codice
 fiscale _____
 Partita IVA _____ iscritto all'Ordine dei

 di _____ n. _____ abilitato alla trasmissione telematica delle
 dichiarazioni

Recapito telefonico _____, numero di fax _____

Indirizzo di posta elettronica _____

COMUNICA

- che intende esercitare, ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31.5.1999 n. 164, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997;
- che si avvale della società di servizi di seguito specificata il cui capitale sociale è posseduto, in maggioranza assoluta, da professionisti che hanno comunicato che intendono apporre visto di conformità come si evince dai dati che seguono:

Denominazione o Ragione Sociale	
Sede legale	
Codice fiscale	
Partita IVA	
<u>Dati anagrafici soci e qualifiche</u>	- Socio A) nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo

	<p>.....di al numerocon una quota pari al% del capitale sociale;</p> <p>- Socio B) nato a il e residente in via C.F.</p> <p>..... iscritto all'Albo di al numero con una quota pari al% del capitale sociale;</p>
Dati anagrafici organo amministrativo	<p>..... nato a il e residente in via C.F.</p> <p>iscritto all'Albo al numero</p>
Dati anagrafici collegio sindacale	<p>- Sindaco A) nato a il e residente in via C.F.</p> <p>..... iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero</p> <p>- Sindaco B) nato a il e residente in via C.F.</p> <p>..... iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero</p> <p>- Sindaco C) nato a il e residente in via C.F.</p> <p>..... iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero</p>
Attività affidate	

ALLEGA

1. copia della polizza assicurativa di cui all'art. 22 decreto n. 164 del 1999;
2. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'ordine professionale di appartenenza;
3. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1, decreto n. 164 del 1999

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli atti di cui sopra, entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data _____

(Firma del professionista)

Fac-simile autocertificazione

SU CARTA INTESTATA DEL PROFESSIONISTA

Ai sensi dell'art.46 del DPR n.445 del 28 dicembre 2000

Il/La sottoscritt... nat... il a
....., codice fiscale residente in
..... via, n. ...

consapevole delle implicazioni penali previste dall'art.76 del DPR. n.445/00 e delle conseguenze di cui all'art.21 della legge 7 n.241/90 in caso di dichiarazioni mendaci o false attestazioni, ai sensi dell'art.3 del DPR n.300/92 e degli artt.46 e 47 del citato DPR n.445/00

DICHIARA SOTTO LA PROPRIA RESPONSABILITÀ

- di non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art.444 del codice di procedura penale per reati finanziari;
- di non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
- di non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria;
- di non trovarsi in una delle condizioni previste dall'art.15, co.1, della legge 19 marzo 1990, n.55, come sostituito dall'art.1 della legge 18 gennaio 1992, n.16;
- non aver fatto parte di società per le quali e' stato emesso un provvedimento di revoca ai sensi dell'articolo 39, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nei cinque anni precedenti.
- che non sussistono provvedimenti di sospensione e/o cancellazione dall'Ordine dei,
- di effettuare la trasmissione telematica, mediante una delle seguenti modalità:
 - in proprio mediante l'apposita abilitazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate;
 - tramite una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale (come specificato nell'apposita comunicazione ai sensi dell' art.21 del DM 164/1999);
 - tramite l'associazione cui lo stesso appartiene (i cui dati sono specificati nell'apposita comunicazione ai sensi dell' art.21 del DM 164/1999) ai sensi di quanto previsto al punto 3.1.1 della Circolare 21/E del 4 maggio 2009.

In allegato

- copia documento di identità n. rilasciata da
valida fino a

....., li

In fede

Il Professionista