



**IL VISTO DI
CONFORMITÀ DEL
PROFESSIONISTA PER
IL RIMBORSO
DELL'IVA E
RELATIVE SANZIONI**

Documento del 15 luglio 2015

Sommario: 1. Premessa. – 2. Il visto di conformità per la richiesta dei rimborsi IVA e relative sanzioni. – 3. Conclusioni.

1. Premessa

Come noto, il cd. ‘Decreto semplificazioni’ (D. Lgs. n. 175/2014), all’art. 13, reca una novella importante al D. P. R. n. 633/1972 (di seguito: D. IVA). Con tale modifica, concernente l’art. 38-bis del D. IVA, è stato riscritto completamente il regime delle ‘garanzie’ che il ‘soggetto IVA’ deve prestare per poter richiedere a rimborso l’imposta sul valore aggiunto versata in eccedenza all’erario, in modo che il principio basilare che sorregge l’applicazione dell’imposta in esame, il principio di neutralità, sia integralmente rispettato.

Tale novella modificativa del regime precedente, giudicato troppo oneroso per il contribuente, riguarda, per quanto qui interessa, soprattutto i seguenti aspetti. In primo luogo è stato elevato da 5.164,57 € a 15.000 € il limite al di sotto del quale non è necessario prestare alcuna garanzia¹ per la richiesta di rimborso del ‘credito IVA’ (sempreché ricorrano tutte le altre condizioni soggettive o oggettive)²; ma soprattutto è stato previsto che in luogo della garanzia³, da doversi prestare per importi annuali superiori, complessivamente tra crediti infrannuali e crediti annuali⁴, a 15.000 €, il

¹ L’art. 38-bis e l’art. 74-bis del D. IVA prevedono alcune ipotesi per le quali la garanzia, anche per crediti superiori a 15.000 € non deve essere prestata. Si tratta del caso in cui il credito sia vantato da alcuni soggetti particolari, quali: Amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici; Società di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare; Società in fallimento o in liquidazione coatta amministrativa. Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 32/E/2014*.

² Per quanto concerne il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale i requisiti sono i seguenti (è sufficiente che se ne realizzi uno solo): cessazione dell’attività; effettuazione prevalente di operazioni attive con un’aliquota media inferiore a quella sugli acquisti; effettuazione di operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% delle operazioni effettuate; acquisto o importazione di beni ammortizzabili ovvero di beni e servizi per studi e ricerche; effettuazione prevalente di operazioni non soggette all’imposta; soggetto estero con rappresentanza fiscale o identificazione diretta nel territorio dello Stato; esportazioni ed altre operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli; situazione creditoria per tre anni consecutivi; presenza sia di situazione creditoria per tre anni consecutivi sia di acquisto di beni ammortizzabili; presenza di situazione creditoria per tre anni consecutivi nel caso di soggetto partecipante ad una procedura di gruppo. Per quanto concerne il credito risultante dalla dichiarazione infrannuale: effettuazione prevalente di operazioni attive con un’aliquota media inferiore a quella sugli acquisti; effettuazione di operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% delle operazioni effettuate; soggetto estero con rappresentanza fiscale o identificazione diretta nel territorio dello Stato; presenza di acquisti di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 degli acquisti imponibili del trimestre; presenza di operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 50% delle operazioni effettuate (lavorazione di beni mobili materiali, trasporto di beni e relative intermediazioni, prestazioni accessorie ai trasporti, prestazioni ex art. 19, comma 3, lett. *a-bis*) [alcune prestazioni esenti ex art. 10 destinate all’esportazione extra UE].

³ A norma dell’art. 38-bis del D. IVA la garanzia deve avere una durata pari a tre anni dell’esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, fino al termine di decadenza dell’accertamento. Cinque sono le modalità possibili per la prestazione della garanzia: cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, polizza fideiussoria o fideiussione, fideiussione rilasciata da impresa commerciale, garanzia rilasciata da Confidi, assunzione di obbligazione di pagamento.

⁴ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 32/E/2014* e *Risoluzione 165/E/2000*.

contribuente ha facoltà, salvo eccezioni⁵, di avvalersi di un professionista per l'apposizione di un visto di conformità⁶ contestuale al rilascio di una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà⁷.

A seguito di tale modifica legislativa i provvedimenti di prassi intervenuti sono stati numerosi.

In primo luogo la *Circolare 32/E/2014* dell'Agenzia delle entrate, emanata specificamente in ordine alle modifiche apportate dal Decreto semplificazioni in materia di rimborsi.

In seguito la medesima Agenzia ha emanato la *Circolare 6/E/2015*, in merito, per quanto interessa in questa sede, alle rettifiche di richieste di rimborso e in merito ai soggetti che non possono avvalersi del visto di conformità ma che devono necessariamente presentare le garanzie bancarie.

In terzo luogo, in dipendenza del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27 aprile 2015 che prevede una nuova categoria di soggetti - coloro che esercitano attività di proiezione cinematografica - ammessi all'erogazione prioritaria dei rimborsi⁸, l'Agenzia delle entrate ha emanato la *Risoluzione 61/E/2015* in ordine all'aggiornamento del modello IVA TR (il modello che deve essere presentato per la

⁵ In alcune ipotesi, in caso di credito superiore a 15.000 €, non è possibile avvalersi di un professionista per il rilascio di un visto di conformità, ma è necessario prestare comunque garanzia. Si tratta di (art. 38-bis, comma 4, D. IVA): soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversa dalle imprese start-up innovative; soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta del rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore alle seguenti percentuali: a) 10% degli importi dichiarati, se questi superano 150.000 €; b) 5% degli importi dichiarati, se questi superano 150.000 €, ma non superano 1.500.000 €; c) 1% degli importi dichiarati o comunque a 150.000 €, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 €; soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dall'atto della cessazione dell'attività.

⁶ In alcuni casi particolari è possibile ricorrere alla cosiddetta 'sottoscrizione alternativa' di cui all'art. 10, comma 7, primo e secondo periodo del D. L. n. 78/2009. Si tratta della sottoscrizione effettuata dal Collegio dei revisori dei conti di cui all'art. 14, comma 1, lett. e), del D. L. n. 138/2011, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, per i soggetti dotati di tale organo. Tale forma alternativa è prevista a causa del rinvio che l'art. 38-bis, comma 3, del D. IVA, attua all'art. 10 del D. L. n. 78/2009.

⁷ Il contenuto di tale autocertificazione, da rilasciare a norma dell'art. 47 del D. P. R. n. 445/2000, è il seguente: il patrimonio netto non deve essere diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%; la consistenza immobiliare non deve essersi ridotta di oltre il 40%, a seguito di cessioni non relative alla normale gestione dell'attività esercitata, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta; l'attività esercitata non deve essere cessata, né ridotta, per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili; non devono risultare cedute nell'anno precedente alla richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale (se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati); occorre avere eseguito regolarmente i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

⁸ Oltre la categoria segnalata, hanno diritto all'erogazione prioritaria dei rimborsi: subappaltatori edili (D. M. 22 marzo 2007); soggetti che recuperano cascami e rottami metallici (D. M. 25 maggio 2007); produttori di zinco, piombo e stagno (D. M. 18 luglio 2007); produttori di alluminio (D. M. 21 dicembre 2007); operatori soggetti allo split payment (D. M. 23 gennaio 2015)

richiesta del rimborso del ‘credito IVA’ infrannuale) in modo che esso contenga il codice che individua questa nuova categoria⁹.

In quarto luogo il Direttore dell’Agenzia delle entrate ha emanato il *Provvedimento 87349/2015* approvante sia il modello di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria sia il modello per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato per la garanzia del rimborso in esame. Tali modifiche si sono rese necessarie perché il periodo presuntivo sul quale calcolare gli interessi da garantire per il ritardo nell’esecuzione dei rimborsi è stato ridotto, in occasione della riforma della normativa sui rimborsi, da 120 a 60 giorni, in caso di procedura ordinaria; mentre nel caso di procedura semplificata, i medesimi interessi sono stati eliminati dallo stesso ammontare da garantire.

In ultimo occorre richiamare ulteriori due recenti interventi: in prima istanza il Ministero dell’Economia e delle Finanze con il Decreto del 23 gennaio 2015, all’art. 8, ha previsto che i soggetti che hanno effettuato, a norma dell’art. 17-ter del D. IVA, operazioni nei confronti della P. A., le quali sono soggette alla scissione dei pagamenti, sono ammessi al suddetto rimborso in via prioritaria; secondariamente l’Agenzia delle dogane, nella nota del 4 giugno 2015 (protocollo n. 65057) ha cambiato indirizzo rispetto alla nota 109666/2011, informando i contribuenti che i rimborsi connessi a operazioni doganali saranno effettuati direttamente dagli uffici delle Dogane a seguito di un’intesa con l’Agenzia delle entrate.

Senza addentrarsi specificamente nelle nuove normative,¹⁰ ciò che si vuole in questa sede evidenziare è l’opportunità per gli intermediari di poter ampliare la propria attività attraverso il rilascio del visto di conformità, che, come detto, è, attualmente, formalità alternativa, per alcune tipologie di contribuenti, alla prestazione della garanzia per ottenere dall’Amministrazione il rimborso di ‘crediti IVA’ superiori all’importo di 15.000 €.

Nel prosieguo si ricostruisce la normativa sul visto di conformità per i ‘rimborsi IVA’ prestando attenzione: all’ambito soggettivo, con particolare riguardo all’intermediario professionista; alle garanzie che tale soggetto deve prestare per poter esercitare tale tipo di attività; alle formalità a cui egli deve adempiere e ai requisiti che deve presentare; all’attività di controllo prodromica al rilascio del visto e, in ultimo, in particolare, alle sanzioni cui il professionista può essere assoggettato in caso si possano ravvisare gli estremi di un visto infedele.

⁹ Si tratta del codice “7” da inserire nella casella 1 del rigo TD8.

¹⁰ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 32/E/2014* e *Circolare 6/E/2015*. Cfr., inoltre, C. D’Ardua, *Le novità per i crediti IVA infrannuali*, in *L’IVA* n. 2/2015; idem, *La richiesta di rimborso annuale dell’IVA*, in *L’IVA* n. 3/2015; idem, *Credito infrannuale e modello IVA TR*, in *L’IVA* n. 6/2015; idem, *I presupposti del rimborso IVA annuale*, in *L’IVA* n. 7/2014; M. Bargagli, “Decreto semplificazioni”: le novità IVA, in *Guida alla fatturazione* n. 3/2015; G. M. Camisasca, *Il rimborso del credito annuale IVA*, in *Guida alla fatturazione* n. 4/2015; idem, *Rimborsi infrannuali e compensazioni crediti IVA annuali e infrannuali*, in *Guida alla fatturazione* n. 5/2015; F. Gavioli, “Split payment”: “rimborsi sprint” per le aziende, in *Guida alla fatturazione* n. 6/2015; M. Peirola, F. Riva, *L’OIC 16 rivoluziona i rimborsi Iva dei fabbricati strumentali*, in *il fisco* n. 21/2015.

Occorre evidenziare che sono questi ultimi due gli aspetti più spinosi da affrontare; il primo per via della poca chiarezza in merito all'ampiezza dei controlli da effettuare (e, per conseguenza, in merito alla loro natura), il secondo per via del generico rinvio che la normativa sul visto attua al D. Lgs. n. 472/1997 in sull'applicazione delle sanzioni.

2. Il visto di conformità per la richiesta dei rimborsi iva e relative sanzioni

Il **visto di conformità** è racchiudibile nella categoria delle certificazioni ai fini fiscali, all'interno della quale è possibile individuare anche l'asseverazione degli studi di settore e la certificazione tributaria (anche chiamata 'visto pesante'). "Si tratta di uno dei livelli di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all'Amministrazione finanziaria"¹¹.

Tali certificazioni fiscali sono disciplinate nel D. Lgs. n. 241/1997 agli artt. 35 e 36. Il visto di conformità, in particolare, è quello introdotto dall'art. 35, comma 1, lettera a) del Decreto appena citato. Il Decreto semplificazioni non richiama tale norma, ma richiama l'art. 10, comma 7, del D. L. n. 78/2009, sul visto di conformità richiesto per le compensazioni del 'credito IVA' superiori a 15.000 €¹², il quale a sua volta richiama il suddetto art. 35.

Con tale visto l'intermediario attesta l'esecuzione dei controlli indicati nell'art. 2 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 164/1999, di cui più oltre. Si evidenzia sin da subito che la normativa non pone alcuna limitazione di carattere soggettivo alla platea dei contribuenti che possono rivolgersi all'intermediario professionista per il rilascio del visto di conformità.¹³

Per quanto attiene ai **soggetti legittimati** a rilasciare il visto occorre fare riferimento, in generale, all'art. 35 del D. Lgs. n. 241/1997 e al D. P. R. n. 322/1998, art. 3, comma 3, lett. b). Essi sono:

- gli iscritti nell'albo dei commercialisti e degli esperti contabili;
- gli iscritti nell'albo dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di

¹¹ Agenzia delle entrate, *Circolare 7/E/2015*, § 4.

¹² Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 32/E/2014*; nella quale l'Amministrazione pare equiparare completamente il visto di conformità sui 'crediti IVA in ordine alla compensazione e in ordine al rimborso: "L'apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa sulla dichiarazione è unica e ha effetto sia per le compensazioni che per i rimborsi". In questo senso è perfettamente comprensibile che l'Amministrazione, con la *Risoluzione 99/E/2014*, abbia riconosciuto la rettifica della richiesta di compensazione in rimborso e viceversa: "si ritiene che il contribuente possa variare la scelta operata anche oltre i termini di presentazione del mod. TR, chiedendo l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso, previa verifica con l'ufficio territorialmente competente che non sia già stata conclusa la fase istruttoria e non sia stata validata la disposizione di pagamento. Nel caso di avvenuta validazione della disposizione di pagamento la rettifica non è consentita. La modifica della scelta di compensazione a rimborso può essere eseguita a condizione che il credito non sia stato utilizzato in compensazione".

¹³ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 57/E/2009*, *Circolare 28/E/2014*, *Circolare 7/E/2015*.

diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;

- i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. 'Raf') dei Caf-impresе.

Per quanto interessa in questa sede, nel seguito si farà riferimento alla prima delle categorie appena indicate.¹⁴

Per quanto concerne le **garanzie assicurative** di cui devono dotarsi i professionisti intermediari, la norma a cui fare riferimento è l'art. 22 del Decreto Ministeriale n. 164/1999. L'Amministrazione, sulla base della norma richiamata, ha precisato che¹⁵:

- la copertura assicurativa deve riferirsi all'intera attività di assistenza fiscale (e dunque non limitata a un certo tipo di dichiarazioni o al loro numero);
- tale copertura non deve contenere franchigie o scoperti (salvo il caso in cui la società assicuratrice si impegni a risarcire il terzo danneggiato, riservandosi il diritto di rivalersi sull'assicurato in un momento successivo);
- il massimale della polizza deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, al numero dei visti di conformità e comunque non inferiore a 3 milioni di euro;
- la polizza deve prevedere il totale risarcimento del danno denunciato (subito sia dal contribuente sia dall'ente impositore sia dallo Stato) nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto per gli errori commessi nel periodo di validità della polizza stessa.

Di seguito due casi particolari.

Se il professionista esercita la propria attività di assistenza fiscale nell'ambito di un'associazione professionale (D. P. R. n. 917/1986, art. 5, comma 3, lett. c)), la polizza può essere stipulata sia dal professionista che dall'associazione. In quest'ultimo caso la polizza deve garantire ogni singolo professionista abilitato e deve essere commisurata al numero dei visti rilasciati.

Se il professionista si avvale di una società di servizi di cui possiede la maggioranza del capitale sociale, è possibile che la società stipuli il contratto di assicurazione come un contratto a favore di terzo (vale a dire il professionista stesso).

Per quanto concerne gli **adempimenti formali nei confronti dell'Amministrazione e dei sottostanti requisiti soggettivi**, elemento centrale è quello della comunicazione all'Amministrazione di voler svolgere attività di rilascio del visto di conformità. Tale attività presuppone che il professionista abbia ottenuto l'abilitazione, da parte

¹⁴ Si richiama, a proposito dei soggetti legittimati all'assistenza fiscale ex art. 3 del D. P. R. n. 322/1988, la sentenza del Consiglio di Stato n. 6028/2012. In tale pronunciamento si conferma l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate, *Circolare 57/E/2009*, in merito all'esclusione dei cosiddetti 'Tributaristi' dal novero dei soggetti legittimati al rilascio del visto di conformità (sulle compensazioni del 'credito IVA'), benché legittimati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni ex D. M. 19 aprile 2001, emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ai sensi dell'art. 3 del D. P. R. n. 322/1988.

¹⁵ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 21/E/2009*, *Circolare 57/E/2009*, *Circolare 28/E/2014*, *Circolare 7/E/2015*.

dell'Amministrazione, all'attività di assistenza fiscale e all'invio telematico delle dichiarazioni. Norma di riferimento è l'art. 21 del D. M. n. 164/1999.

Tale norma prevede che i dati in essa stessa elencati debbano essere comunicati all'Agenzia delle entrate. L'Amministrazione ha poi specificato che la comunicazione deve essere inoltrata via posta per raccomandata con ricevuta di ritorno o via Pec ovvero presentata a mano alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate. Nella *Circolare 28/E/2014* dell'Agenzia delle entrate è possibile reperire dei prestampati per la comunicazione a seconda che il professionista operi per proprio conto, in uno studio associato o per una società di servizi.

Nella comunicazione devono essere indicati¹⁶:

- i dati anagrafici, i requisiti professionali (tra cui il possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali precedentemente ottenuta dall'Amministrazione a norma del D. P. R. n. 322/1998, art. 3, comma 3)¹⁷, il codice fiscale e la partita IVA;
- il domicilio e gli altri luoghi in cui viene esercitata la propria attività professionale;
- la denominazione o ragione sociale e dati anagrafici dei soci e dei componenti del consiglio di amministrazione delle società di servizi di cui il professionista voglia avvalersi.

A tale comunicazione devono essere allegati i seguenti documenti:

- copia conforme della polizza assicurativa di cui sopra;
- dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
- dichiarazione relativa alla sussistenza dei seguenti requisiti (D. M. n. 164/1999, art. 8):
 - non aver riportato condanne per reati finanziari (tra i reati finanziari rientrano, a detta dell'Amministrazione, anche i reati cosiddetti tributari, "costituendo, questi ultimi, una '*species*' del '*genus*' reati finanziari¹⁸);
 - non aver pendenti procedimenti penali per i reati appena su richiamati;
 - non aver commesso violazioni gravi e ripetute alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;

¹⁶ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 21/E/2009*, *Circolare 57/E/2009*, *Circolare 28/E/2014*, *Circolare 7/E/2015*.

¹⁷ Se il professionista esercita la sua propria attività nell'ambito di uno studio associato o si avvale di una società di servizi, il possesso dell'abilitazione può risultare in capo allo studio o alla società.

¹⁸ Cfr. Agenzia delle entrate, *Risoluzione 73/E/2010* e *Circolare 28/E/2014*. Nella *Circolare 7/E/2015* l'Agenzia specifica, inoltre, che tra i reati che rilevano per la previsione è possibile annoverare: la bancarotta fraudolenta, la falsità ideologica commessa da un privato in atto pubblico, la condanna all'interdizione perpetua dai pubblici uffici di cui all'art. 28 del Codice Penale.

- non trovarsi in una delle condizioni penalmente rilevanti escludenti la possibilità di candidarsi alle elezioni regionali, provinciali e comunali (L. n. 55/1990, art. 15, comma 1);
- non aver fatto parte di società per le quali è stato emesso un provvedimento di revoca ai sensi dell'art. 39, comma 4, del D. Lgs. n. 241/1997, nei cinque anni precedenti.

Tali ultime dichiarazioni devono essere rese ai sensi degli artt. 46 e 47 del D. P. R. n. 445/2000.

Dalla data di presentazione della documentazione il professionista deve essere inserito nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità. Tale elenco è consultabile sul sito dell'Agenzia delle entrate ed è tenuto dalle Direzioni regionali. Prima dell'iscrizione la Direzione regionale deve verificare la veridicità dei dati inseriti nella comunicazione. Nel caso in cui riscontrasse delle carenze o delle irregolarità deve informare il professionista al fine di integrare o regolarizzare la comunicazione stessa.

Ottenuta l'abilitazione il professionista può apporre i visti di conformità. Affinché egli sia sollevato da qualsiasi responsabilità (e dunque possa non incorrere nell'irrogazione di sanzioni) è necessario che preventivamente egli esegua, come preannunciato, alcuni **controlli** previsti nell'art. 2 del D. M. n. 164/1999.

Tali controlli implicano la verifica de:

- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- la corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione (in particolare nel caso in cui il credito d'imposta sia superiore al volume d'affari – in tutti gli altri casi è possibile limitare il controllo alla documentazione relativa all'imposta sul valore aggiunto superiore al 10 % dell'ammontare complessivo dell'imposta detratta).

Più nello specifico, l'Amministrazione ha chiarito che i controlli devono vertere in particolare su¹⁹:

- il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA;
- la presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti su acquisti e importazioni;

¹⁹ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 21/E/2009*, *Circolare 57/E/2009*, *Circolare 28/E/2014*, *Circolare 7/E/2015*. In particolare alla *Circolare 28/E/2014* è stato predisposto dall'Agenzia delle entrate un documento su una check list operativa, ma non esaustiva, dei differenti controlli che il professionista deve attuare. Cfr. inoltre Agenzia delle entrate, *Circolare 1/E/2010*.

- la presenza di operazioni non imponibili;
- la presenza di operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli;
- la sussistenza dei presupposti per i rimborsi.

Occorre evidenziare che, secondo l'Amministrazione²⁰, "La verifica non comporta valutazioni di merito, ma il riscontro formale della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione e nella richiesta di rimborso IVA infrannuale alla relativa documentazione nonché all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività d'impresa esercitata e rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta".

Al riguardo è stato affermato²¹, sotto forma di domanda, che "il visto di conformità – nonostante tutti i riferimenti volti a negare un controllo di merito sull'interpretazione giuridica degli accadimenti sottostanti... - si rivela in realtà come una sorta di accertamento anticipato, oppure no? La circolare [28/E/2014], sul punto, ci pare ambigua e non in grado di fornire risposte utili ai professionisti chiamati ad apporre il visto di conformità richiesto dai propri clienti. Si ricorda, per meglio comprendere l'ampiezza dei dubbi sopra esposti, che ai fini del visto di conformità per il mondo IVA non è certamente richiesta la verifica della corretta applicazione delle regole di detrazione imposte dal D. P. R. n. 633/1972 e dalla prassi".

La questione non è di poco conto perché se il professionista rilascia un visto di conformità su una dichiarazione o un modello che non corrisponde alla realtà sottostante, egli si potrebbe esporre alle sanzioni, che più oltre saranno analizzate con attenzione, per un visto che potrebbe essere considerato infedele.

In merito, in particolare, alle corrette detrazioni, occorre evidenziare che l'Amministrazione ha negato che i controlli indicati nei documenti di prassi siano esaustivi e dunque sembrerebbe che l'intermediario debba effettivamente controllare nella sostanza l'operato dei clienti (soprattutto nel caso in cui non sia lo stesso intermediario a curare la fiscalità del cliente che a lui si rivolga per ottenere la sola certificazione tributaria).

Più in generale, come già evidenziato più su, occorre precisare che gli atti dell'Amministrazione non sono affatto ambigui (salvo effettivamente quella²² commentata nella dottrina citata, che in merito, effettivamente, non si esprime), in quanto è affermato letteralmente che "Il visto costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito

²⁰ Agenzia delle entrate, *Circolare 7/E/2015*, § 4.1.

²¹ Cfr. G. Gavelli, G. Valcarengi, *visto di conformità in pericoloso equilibrio tra controlli formali e sostanziali*, in *Corriere tributario* n. 41/2014, p. 3157.

²² Agenzia delle entrate, *Circolare 28/E/2014*.

a soggetti terzi rispetto all'amministrazione finanziaria"²³. Tale impostazione sostanziale sembra cozzare, però, con quanto espresso dalla stessa Amministrazione a proposito delle sanzioni²⁴, in quanto esse sono applicabili solo per una eventuale infedeltà rispetto alle previsioni sui controlli previsti dal Decreto del 1999 e più sopra enumerati; non rientrando, a contrario, quelli previsti nella check list né quelli in astratto ipotizzabili in generale, al di là delle previsioni formaliste della normativa.

Insomma, secondo il primo indirizzo interpretativo, tali controlli sarebbero di tipo sostanziale, in quanto dovrebbero vertere sulla "corretta applicazione delle norme tributarie", mentre secondo un diverso indirizzo (questo probabilmente più aderente al dettato normativo) essi sarebbero di tipo formale.

Più oltre, trattando del regime sanzionatorio, si tornerà su tali questioni perché la loro risoluzione può implicare una diversa applicazione delle sanzioni a seconda che le violazioni siano considerate, appunto, formali o sostanziali.

Una volta compiuti i controlli, l'intermediario deve attuare il **rilascio del visto di conformità**. Ai sensi dell'art. 23 del D. M. n. 164/1999 il visto di conformità è rilasciato se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso professionista; nello stesso tempo tali documenti si intendono predisposti e tenuti dal medesimo soggetto anche nel caso in cui il cliente si sia rivolto all'intermediario esclusivamente per il visto di conformità ed abbia adempiuto personalmente agli obblighi fiscali.

Il rilascio del visto si effettua mediante la sottoscrizione delle dichiarazioni o dei modelli da parte del professionista, il quale deve indicare, inoltre, il proprio codice fiscale.²⁵ Per tali adempimenti sono previsti appositi spazi nella modulistica.

A seguito dei controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria²⁶, il visto di conformità potrebbe risultare infedele. In questo frangente il professionista è soggetto a **sanzioni**. Per quanto in questa sede interessa, norma centrale di riferimento è l'art. 39 del D. Lgs. n. 241/1997.²⁷

Al comma 1 dell'articolo appena citato, è previsto che, ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni tributarie (dunque prevedendo una responsabilità

²³ Agenzia delle entrate, *Circolare 57/E/2009*, § 6; nello stesso modo: *Circolare 7/E/2017*, § 4, più su citata.

²⁴ *Circolare 52/E/2007*.

²⁵ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 10/E/2014*.

²⁶ I controlli dell'Amministrazione trovano regolamentazione nell'art. 26 del D. M. n. 164/1999. Tale articolo prevede che a seguito dei controlli formali effettuati a norma dell'art. 36-ter, l'Amministrazione debba informare telematicamente, motivando l'avviso, dell'esito del controllo il professionista che abbia rilasciato il visto di conformità. A seguito di richiesta di documenti o di chiarimenti, il professionista ha a disposizione sessanta giorni per adempiere alla richiesta o per effettuare il pagamento delle somme richieste mediante modello F24. Le somme dovute sono pari all'imposta, agli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese in cui è stata elaborata la comunicazione e alla sanzione di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997 ridotta a due terzi. Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 7/E/2015*.

²⁷ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 52/E/2007*, *Circolare 28/E/2014*, *Circolare 7/E/2015*; A. Cissello, *Sanzioni in tema di infedele rilascio del visto di conformità e della certificazione tributaria*, in *il fisco* n. 33/2013.

separata per il contribuente e per l'intermediario; vale a dire che le sanzioni del D. Lgs. n. 471/1997 sono indipendenti da quelle di cui si sta trattando²⁸) e salvo che il fatto costituisca reato, l'intermediario, ai sensi della lett. a) del comma citato, è punito con una sanzione amministrativa da 258 a 2.582 € in caso di rilascio di visto infedele.

Tale violazione è punibile a condizione che sia stata attivata la procedura di liquidazione automatica ex art. 36-bis del D. P. R. n. 600/1973 o il controllo di cui agli artt. 36-ter e seguenti del medesimo Decreto ovvero il controllo ex artt. 54 e seguenti del D. P. R. n. 633/1972 e che non trovi applicazione l'art. 12-bis del D. P. R. n. 602/1973, per il quale si interdice l'iscrizione a ruolo per somme inferiori a 10,33 €.²⁹

Inoltre, la medesima norma stabilisce che in caso di violazioni ripetute o particolarmente gravi³⁰, è disposta, dall'Amministrazione³¹, la sospensione della facoltà di rilasciare il visto per un periodo da uno a tre anni.

Se a seguito di tale sospensione l'intermediario rilascia nuovamente visti infedeli, l'Amministrazione può inibire definitivamente la facoltà di rilascio del visto di conformità.

L'art. 25 del D. M. n. 164/1999 prevede inoltre che qualora il professionista non svolga correttamente l'attività di assistenza fiscale, l'Amministrazione può sospendere in via cautelare l'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali; sospensione che inibirebbe, per conseguenza, anche la facoltà di rilasciare il visto di conformità, dal momento che l'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, come detto, ne è un presupposto.

Questione particolarmente spinosa, relativa all'applicazione delle sanzioni, deriva dalla previsione contenuta nel comma 1-bis dell'art. 39 del D. Lgs. n. 241/1997: "nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 [quest'ultimo concernente i sostituti

²⁸ Cfr., in linea, Agenzia delle entrate, *Circolare 6/E/2002*.

²⁹ Occorre inoltre considerare che, a norma dell'art. 1 del D. P. R. n. 129/1999, qualora dalle attività di accertamento sulle dichiarazioni emerga un debito a carico del dichiarante inferiore a 16,53 € le eventuali sanzioni non possono essere applicate. Tale decreto è stato emanato in base all'art. 16, comma 2, L. n. 146/1998, richiamato dal medesimo art. 12-bis citato nel testo.

³⁰ La norma in esame chiarisce che una violazione particolarmente grave è il mancato pagamento della sanzione dalla medesima norma prevista. L'Agenzia delle entrate, *Circolare 7/E/2015*, ritiene che altri fatti che possono essere assimilati a violazione grave siano i seguenti: apposizione del visto di conformità su una dichiarazione che contiene dati palesemente ed eccessivamente difformi dalla relativa documentazione; che un centro di raccolta (delle dichiarazioni e delle relative documentazioni) e di consegna ai contribuenti delle dichiarazioni elaborate e dei prospetti di liquidazione (Caf-dipendenti ex art. 16 del D. M. n. 164/1999) travalichi le proprie competenze svolgendo attività di assistenza fiscale; l'assenza della copertura assicurativa per la specifica attività di rilascio del visto di conformità; l'assenza dei cosiddetti 'requisiti di onorabilità' ovvero dei requisiti ex art. 8 del D. M. n. 164/1999, di cui sopra (nota 17); l'assenza della preventiva comunicazione ex art. 21 del D. M. n. 164/1999.

³¹ Per quanto concerne il procedimento di irrogazione della sanzione, norma di riferimento è l'art. 39, comma 2, del D. Lgs. n. 241/1997. Tale norma prevede che: competente all'irrogazione della sanzione è la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate in ragione del domicilio fiscale del trasgressore, secondo le prescrizioni del D. Lgs. n. 472/1997; che l'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare di riferimento; che tali atti sono trasmessi agli ordini di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti. Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 52/E/2007*, punto 6.

d'imposta] del presente articolo ... si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”.

Riguardo a tale generico rinvio, occorre evidenziare che il comma 4-bis dell'art. 39 del D. Lgs. n. 241/1997 precisa che “La definizione agevolata delle sanzioni ai sensi dell'art. 16, comma 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non impedisce l'applicazione della sospensione, dell'inibizione e delle revoca”; inoltre, più in generale, tale previsione attesta che le sanzioni previste a carico dell'intermediario sono delle sanzioni a carattere amministrativo tributario e non amministrativo generale.

Ciò che rimane non chiarito dalla norma, però, concerne in particolare l'applicazione dell'art. 12 del suddetto D. Lgs. n. 472 sul concorso (sia formale sia materiale)³² di più violazioni, il quale prevede, appunto in caso di concorso, l'applicazione della sola sanzione più grave aumentata da un quarto al doppio; in concorrenza applicativa con l'art. 8 della L. n. 689/1981, concernente le sanzioni amministrative in generale, il quale prevede l'applicazione della sanzione più grave aumentata sino al triplo, in caso di concorso formale.

Dal momento che l'ipotesi che si affaccia in caso di visto di conformità sembrerebbe essere quella del concorso materiale (violazione formali con più azioni della medesima disposizione), si dovrebbe escludere, per principio, di conseguenza, l'applicazione del summenzionato art. 8. Inoltre la non applicabilità di quest'ultimo articolo sembrerebbe derivare, a detta dell'Amministrazione³³, anche dalla natura strettamente tributaria delle sanzioni in esame, per le quali non dovrebbero trovare applicazione le normative più generali sulle sanzioni amministrative ove le fattispecie siano regolate, appunto, dalla normativa speciale.

Rimane da verificare l'applicazione dell'art. 12 summenzionato.

Al proposito l'Amministrazione ha sostenuto³⁴, contrariamente alle interpretazioni di dottrina e di giurisprudenza, che le fattispecie dell'art. 39 del D. Lgs. n. 241/1997 (a differenza di quelle previste dall'art. 7-bis del medesimo Decreto³⁵, le quali ultime non possono essere considerate né sostanziali né formali, e per le quali dunque non è prevedibile l'applicazione dell'art. 12 ma, eventualmente, dell'art. 8, L. n. 689/1981), dal momento che possono essere sanzionate solo se dalle attività di liquidazione e controllo formale o sostanziale risultino dovute somme a carico del contribuente, possono essere considerate fattispecie sostanziali e non formali. La ratio di tale interpretazione risiederebbe nel collegamento fra le due previsioni in ragione, evidentemente, di un presupposto danno erariale.

³² Il concorso formale deve essere distinto in omogeneo, per cui con un'azione si viola più volte la medesima disposizione, e in eterogeneo, per cui con un'azione si violano più disposizioni. Il concorso materiale si ha, invece, quando con più azioni si viola sempre la stessa disposizione.

³³ Agenzia delle entrate, *Circolare 52/E/2007*.

³⁴ Agenzia delle entrate, *Circolare 52/E/2007*.

³⁵ La norma reca la previsione delle sanzioni applicabili per le violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Da ciò discenderebbe, a parere della stessa Amministrazione, che a tali fattispecie, poiché il concorso materiale può essere applicabile esclusivamente a violazioni di carattere formale, l'art. 12, comma 1, non può essere applicabile e che dunque ogni violazione sostanziale dà luogo a l'irrogazione della sanzione sua propria.

Orbene, è stato sostenuto³⁶, al contrario, che le fattispecie ex art. 39 non concernono violazioni sostanziali, ma violazioni formali e che dunque sarebbe viceversa applicabile l'art. 12, comma 1. Tali violazioni assumerebbero codesto carattere "in quanto potenzialmente idonee a incidere sul controllo degli uffici".

Inoltre, si aggiunge, la posizione dell'Amministrazione non pare condivisibile perché, sebbene nella legge è prevista la condizione indicata dall'Amministrazione stessa (che vengano irrogate sanzioni al contribuente a seguito di controllo formale), quest'ultima afferma, come detto, l'indipendenza dei due regimi sanzionatori.

A ben considerare, però, tutta la questione pare ruotare attorno alla mancanza della definizione di "visto infedele". Da tutto ciò che si è espresso finora il visto di conformità sembrerebbe poter essere infedele in tre casi: quando non rispetti i controlli previsti dall'art. 2 del D. M. n. 164/1999; quando non rispetti i controlli elencati nelle check list predisposte dall'Amministrazione o quando sia apposto su dei modelli che potrebbero essere considerati non verosimili in generale, ossia dai quali possa evincersi la non corretta applicazione delle norme tributarie.

Chiaramente, scegliere una soluzione o un'altra, tra le tre indicate, implica, questa una prima conseguenza, anche decidere in relazione all'approfondimento dei controlli che deve operare l'intermediario, soprattutto nel caso in cui egli non sia il medesimo soggetto che abbia predisposto le scritture contabili, i registri e le relative documentazioni.

Altra conseguenza, derivante dalla scelta in merito all'ambito dei controlli, è quella di individuare la natura formale o sostanziale dei controlli stessi da effettuarsi a carico del professionista.

Sembrerebbe possibile affermare che la formalità tende a sfumare nella sostanzialità, quando, dalla prima ipotesi indicata (quella per la quale i controlli da effettuarsi sono esclusivamente quelli indicati nel D. M. del 1999), si passi alla terza (quella per cui i controlli debbono concernere l'intera situazione del contribuente).

Come detto più su, l'Amministrazione non è chiara al proposito, indicando un'interpretazione intermedia: benché essa in sostanza affermi in generale che i controlli prodromici all'apposizione del visto siano una sorta di accertamento anticipato, tuttavia, nello stesso tempo, afferma che i controlli non devono attenere al merito e che essi devono (come minimo) concernere le indicazioni dell'art. 2 summenzionato. Da ciò coerentemente la predisposizione delle check list

³⁶ Cfr. A. Cissello, *Sanzioni in tema di infedele rilascio del visto di conformità e della certificazione tributaria*, in *il fisco* n. 33/2013.

Orbene, considerando che la normativa sul rilascio del visto di conformità fa riferimento ai controlli formali effettuati dall'Amministrazione Finanziaria, in quanto una delle condizioni per l'irrogazione delle sanzioni al professionista, sembrerebbe corretto concludere che anche i controlli effettuati dal professionista stesso siano formali e che, dunque, anche eventuali violazioni lo siano.

Pertanto risulta, sulla scorta di tali considerazioni, pienamente applicabile l'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 472/1997 sulla modalità applicativa delle sanzioni in caso di concorso materiale di più violazioni.

Tali conclusioni paiono confermate dalla più recente giurisprudenza. La Corte di Cassazione, infatti, con la sentenza n. 12682/2015, seppur trattando dell'invio telematico delle dichiarazioni e delle relative sanzioni, previste dall'art. 7-bis del D. Lgs. n. 241/1997 in materia, soggetto, in caso di violazione, alle medesime sanzioni previste in caso di rilascio di visto infedele, ha condiviso l'interpretazione della fattispecie fornita dal relatore, secondo il quale: "ben si possono distinguere anche nell'ambito delle infrazioni commesse dall'intermediario le violazioni formali da quelle non formali (ed anche individuare le «meramente formali» di cui all'ultimo comma dell'art. 6 del D. leg. 472, ipotesi per altro esclusa nel caso di specie) in quanto sono ipotizzabili fattispecie in cui la condotta dell'intermediario agevola l'evasione o comunque determina un minor incasso erariale (infrazioni non formali) ed ipotesi in cui tale condotta arreca solo qualche ritardo o difficoltà alle operazioni di accertamento o riscossione (infrazioni formali)", concludendo, invero in maniera piuttosto apodittica, che la fattispecie potesse essere classificata come una violazione formale e che, dunque, potesse essere applicato il principio del concorso materiale ex art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997.

3. Conclusioni

In breve, dall'analisi appena condotta, appare che i due punti focali sui quali l'interprete deve interrogarsi concernono la natura (e l'ampiezza) dei controlli che il professionista deve effettuare per il rilascio del visto di conformità del 'credito Iva', in vista dell'istanza di rimborso all'Amministrazione, e la natura delle conseguenti violazioni in caso di visto di conformità ritenuto infedele.

Allo stato attuale, nonostante le contraddittorie indicazioni fornite agli operatori da parte dell'Amministrazione Finanziaria, sembra potersi affermare che i controlli che il professionista deve effettuare per il rilascio del visto di conformità, per la richiesta di rimborso di 'crediti IVA' di ammontare superiore a 15.000€, si limitano, per le ragioni indicate precedentemente, a quelli elencati nell'art. 2 del D. M. n. 164/1999 e che dunque essi siano a natura formale.

Essendo dei controlli formali, anche le relative violazioni devono essere considerate tali e, pertanto, nell'irrogazione delle sanzioni per visti infedeli deve essere applicato - a norma del rinvio attuato dall'art. 39, comma 1-bis del D. Lgs. n. 241/1997 -, nel caso in

cui ne ricorrano gli estremi, l'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997 sul concorso materiale di più violazioni, per cui: chi commette con più azioni od omissioni diverse violazioni formali della medesima disposizione è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Simone Carunchio - 15 luglio 2015