



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 13

Roma, 24 marzo 2010

Oggetto: Limitazioni alla compensazione dei crediti Iva – obbligo di apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni Iva – valutazioni di opportunità e soluzione di alcuni dubbi interpretativi

Sommario

1. PREMESSA	2
2. NATURA DEL VISTO DI CONFORMITÀ E CONTROLLI DA EFFETTUARE INDICATI NELLA CIRC 23 DICEMBRE 2009, N. 57/E.....	2
3. APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ NELL'AMBITO DEI CAF IMPRESE.....	3
4. POSSIBILITÀ PER I CAF-IMPRESA CNA DI ASSISTERE SOLAMENTE GLI ASSOCIATI CNA.....	5
5. SCELTA DELLA MIGLIORE STRUTTURA ORGANIZZATIVA PER IL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ.....	5
6. PROBLEMI SPECIFICI AFFRONTATI.....	6
6.1 VISTO DI CONFORMITÀ PRESTATO AD ENTI NON COMMERCIALI CHE SVOLGONO ATTIVITÀ COMMERCIALE	6
6.2 VISTO DI CONFORMITÀ E TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI.....	6
6.3 CONTROLLO DOCUMENTALE PROPEDEUTICO ALL' APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ	7
6.4 ASSISTENZA FISCALE DA PARTE DEI CAF PER LE IMPRESE SOGGETTE AD IRES FUORI DAGLI STUDI DI SETTORE.....	7
6.5 MODALITÀ PER CONSIDERARE PERFEZIONATO UN RAVVEDIMENTO OPEROSO EFFETTUATO MEDIANTE COMPENSAZIONE "ESTERNA" DI UN CREDITO IVA CON UN DEBITO IVA.....	8

1. Premessa

Le nuove limitazioni alla compensazione dei crediti Iva, inserite dall'articolo 10 del DL n. 78/2009, sotto il profilo di prima informazione e di posizione politica, sono state già affrontate con le precedenti Com. trib. 05.08.2009, n. 65, Com. trib. 23.12.2009, n. 81 e da ultimo con la Com. trib. 20.01.2010, n. 1. In particolare, con questa ultima comunicazione tributaria è stata sottolineata l'inopportunità dell'introduzione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità, proprio per evitare «*costi a carico delle imprese ed anche dei ritardi nella possibilità di compensare crediti Iva legittimamente maturati, e, per di più, in un momento storico nel quale per le imprese ottenere un credito può anche significare la sopravvivenza.*» (cfr. Com. trib. 20.01.2010, n. 1). Proprio per tali motivi, si sono presentati emendamenti alla legge di conversione al c.d. «*decreto milleproroghe*» volti, quantomeno, a posticipare l'entrata in vigore dell'obbligo dell'apposizione del visto di conformità e, comunque, ad innalzare il limite per cui è obbligatoria l'apposizione del visto di conformità ad almeno 50 mila euro. Emendamenti che, con tutta evidenza, non sono stati inseriti nella legge di conversione.

Pertanto, si ritiene essenziale fornire delle indicazioni sistematiche che possono aiutare nella decisione di costituire o meno un Caf imprese, considerando tutti i chiarimenti effettuati nella Circ. 23 dicembre 2009, n. 57/E, Circ. 15 gennaio 2010, n. 1/E e Circ. 12 marzo 2010, n. 12/E. E' evidente, che la decisione dovrà essere legata non solo alla numerosità dei casi nei quali si viene a creare l'esigenza per le imprese per cui si tengono i servizi fiscali di apposizione di visto di conformità, ma anche alla sinergia con altre tipologie di servizi erogati od erogabili alle imprese associate in un determinato contesto territoriale. Questa valutazione dovrà essere effettuata considerando le possibilità offerte dalle interpretazioni ministeriali sopra effettuate alla luce delle attuali limitazioni e vincoli contenuti nella legge primaria e nel regolamento di attuazione (D.M. 164/1999). E' altresì importante che le province inoltrino all'ufficio politiche fiscali (E-mail polfis@cna.it) la numerosità dei soggetti che hanno evidenziato per l'anno 2009 un credito Iva superiore a 13 mila euro⁽¹⁾. L'invio di questi dati consentirà a noi di valutare le reali entità del fenomeno.

2. Natura del visto di conformità e controlli da effettuare indicati nella Circ 23 dicembre 2009, n. 57/E.

Le disposizioni introdotte dall'articolo 10 del D.L. n. 78/2009 non hanno introdotto un visto di conformità diverso rispetto a quello previsto dall'articolo 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 241/97). Tali disposizioni, Infatti, hanno solo disposto la obbligatorietà della sua apposizione, al fine di fruire della compensazione Iva quando il credito vantato supera la soglia di 15 mila euro. In questo contesto la sottoscrizione operata dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, infatti, non è una estensione del visto di conformità bensì, come detto dalla stessa norma e riconfermato dalla CM 57 /2009, è «*una alternativa*» al stesso visto di conformità riservato ai soggetti rientranti nelle previsioni del citato articolo 2409-bis cc. Ne consegue che una dichiarazione Iva a cui sia stato apposto il visto di conformità, anche al solo fine di utilizzare la compensazione, risulta comunque essere una dichiarazione oggetto di assistenza fiscale.

La differenza sta nel fatto che, mentre in passato la richiesta del visto costituiva solamente una opportunità per il contribuente che, in tal modo, otteneva dall'Amministrazione finanziaria l'inserimento in una diversa distinta lista selettiva ai fini dell'accertamento, è ora divenuta anche un onere per fruire della compensazione di crediti Iva di importo superiore a 15 mila euro.

Il rilascio del visto, pertanto, non ha perso la sua specificità di attestare la «*conformità dei dati delle dichiarazioni predisposto dal centro alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile*» (cfr articolo 2, comma 2 del DM 31 maggio 1999 n. 164). E' l'attestazione di tale conformità che viene utilizzata dalla legge in esame, al fine di permettere la compensazione del credito Iva senza attendere il rimborso del credito vantato.

Proprio considerando la lacunosità della disposizione, per evitare la contestazione di visto di conformità infedele, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno indicare un vademecum di controlli che i soggetti devono effettuare⁽²⁾ (cfr Circ. 23.12.2009, n. 57/E, par. 7.1 e 7..2).

Dalla check-list emerge che i soggetti che mettono il visto di conformità, oltre ad effettuare il

¹ Si è scelto un importo inferiore non per errore, ma al fine di individuare tutti coloro che si trovano in un'area che potenzialmente può nei vari anni anche superare il limite di 15 mila euro.

² Tra i soggetti sono inclusi tutti i soggetti abilitati all'apposizione del visto di conformità, come pure il soggetto tenuto ad effettuare il controllo contabile nelle società di capitali (art. 2409-bis c.c.).



controllo che i documenti sono stati correttamente registrati e che i saldi dei registri corrispondono a quanto indicato in dichiarazione (elementi richiesti dalla norma), chiedono anche l'evidenza della «sussistenza di una delle fattispecie, che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta, ecc.»⁽³⁾.

La necessità di rendere evidenti i motivi che hanno potuto generare il credito Iva appaiono comprensibili ai fini del controllo e della salvaguardia degli interessi dell'erario, a nostro avviso, tuttavia non risultano essere compiutamente supportate dalle disposizioni normative recate dall'articolo 10 del DL n. 78/2009 ovvero da disposizioni normative anche secondarie come un decreto ministeriale⁽⁴⁾.

A seguito di tali disposizioni amministrative, quindi, ci si trova in presenza di un visto di conformità più impegnativo, rispetto a quello previsto dalla disposizione istitutiva del visto stesso e dalla richiamata Circ. 17.06.1999 n. 134/E, illustrativa delle modalità per l'erogazione dell'assistenza fiscale. Siamo cioè in presenza di una assistenza fiscale di maggiore rilevanza, ma che ovviamente non annulla quanto già disciplinato dall'articolo 35 del D.Lgs n. 241/1997 e dal DM n. 164/99.

3. Apposizione del visto di conformità nell'ambito dei Caf imprese.

Considerata la trasformazione del visto di conformità in onere, ci giunge notizia che molte sedi territoriali CNA si sono già attivate per la costituzione di un Caf, altre si stanno interrogando se costituirlo o meno. La decisione della costituzione o meno di un Caf, oltre, ovviamente, a riguardare il numero delle imprese che potranno avere questa esigenza, dovrà prendere in considerazione i limiti e le opportunità offerte dalle disposizioni attuali, sfruttando al massimo i Caf imprese già presenti sul territorio (vedi mappa con i Caf imprese presenti).

Come ampiamente illustrato dalla Circ. 05.03.1999 n. 57/E, il visto di conformità nell'ambito dell'attività dei Caf imprese, può essere apposto dal responsabile dell'assistenza fiscale alle condizioni poste dall'art. 12, commi 1 e 2 del D.M. 164/99, di seguito riportate:

- che la dichiarazione e le scritture siano state predisposte e tenute dal Caf;
- che la dichiarazione e le scritture contabili siano state predisposte e tenute dallo stesso contribuente;
- che la dichiarazione e le scritture contabili siano state predisposte e tenute da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto dalle associazioni che hanno costituito il Caf ovvero sia posseduto dagli associati delle associazioni costituenti Caf.

Negli ultimi due casi è vincolante che ciò avvenga sotto il diretto controllo del Caf stesso. Il collegamento tra società di servizi ed il Caf per la tenuta della contabilità, oltre che dall'articolo 12 del D.M. n. 164/1999 risulta disciplinato anche dagli articoli 7 ed 11 dello stesso decreto ministeriale. Dalla lettura combinata dei due articoli emerge che il Caf per esercitare la sua attività può usufruire di società di servizi su base convenzionale. Queste società, tuttavia, per poter stipulare la convenzione con il Caf, devono essere partecipate a maggioranza assoluta dalla stessa associazione che ha costituito il Caf ovvero partecipate al 100% dagli stessi associati della associazione provinciale che ha costituito il Caf.

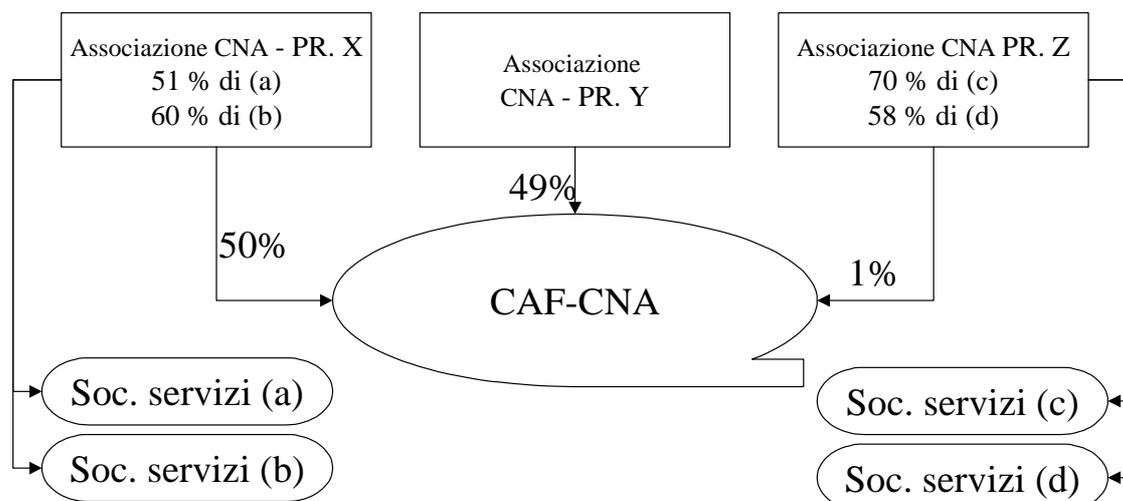
Al fine di comprendere meglio l'assetto più idoneo per consentire di stipulare la convenzione vale la seguente esemplificazione grafica.

³ La circolare, per semplicità espositiva, fa riferimento agli stessi motivi che consentono ai contribuenti di richiedere il rimborso dei crediti Iva indicato nell'articolo 30 del DPR n. 633/1972, lasciando comunque sempre ferma la possibilità per i contribuenti di fare riferimento anche ad altre ragioni che hanno contribuito a generare il credito Iva. Aspetto, questo, poi ribadito nella successiva Circolare n. 12/2010.

⁴ Di fatto, in caso di apposizione di visto di conformità di una dichiarazione IVA secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, devono essere aggiunti i controlli contabili ulteriori rispetto a quelli disposti sia dall'articolo 35 del D.Lgs n. 241/97 che dall'articolo 2, comma 2, del DM n. 164/99. Quest'ultima disposizione, infatti, prevede «la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e queste ultime alla relativa documentazione.», la verifica della «sussistenza di una delle fattispecie, che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta, ecc.» costituisce un elemento in più e distinto.



Figura n. 1 – Struttura societaria idonea per il convenzionamento delle società di servizi



Dalla figura è evidente che, per consentire alle società di servizi di agire sulla base di una convenzione con il Caf-impresе, è sufficiente che la CNA provinciale abbia una partecipazione nel Caf-impresе CNA, anche minima, e che abbia una partecipazione a maggioranza assoluta nella società di servizi che si intende convenzionare con il Caf ovvero che gli associati Cna ne detengano il 100% delle quote.

Come si diceva la società di servizi, oltre ad avere i requisiti disposti dall'articolo 11, comma 1 del Decreto 31/05/1999 n. 164, deve essere una società con il quale il Caf ha stipulato una "convenzione". Tale ulteriore aspetto si evince indirettamente dalla lettura dell'articolo 7 del medesimo DM 164/99. Infatti, è previsto che l'indicazione di tale società deve essere comunicata all'Amministrazione Finanziaria a cura del CAF in sede di richiesta di autorizzazione allo svolgimento dell'assistenza fiscale specificando, oltre alla sua denominazione, i componenti del consiglio di amministrazione, di quello sindacale se previsto, ed in particolare le specifiche attività che verranno affidate alla stessa società". Inoltre, ogni variazione riguardante la società, analogamente alle variazioni riguardanti il CAF, dovrà essere comunicata all'Agenzia delle Entrate a cura dello stesso Caf.

Si ricorda che, coerentemente a tale disposizione, la delibera della Direzionale Nazionale CNA del 1999 (vedi allegato) impone, in sede di richiesta di delega per la costituzione di un CAF impresе Cna, di specificare tale affidamento, gli estremi della società affidataria e le attività affidate.

Proprio alla luce del fatto che il visto di conformità sulla dichiarazione Iva è divenuto onere per il contribuente, **l'Agenzia delle Entrate, con uno sforzo interpretativo⁽⁵⁾, ha indicato che qualora il contribuente abbia la contabilità presso un soggetto che non ha i requisiti per l'apposizione del visto di conformità, lo stesso contribuente⁽⁶⁾ può recarsi presso qualsiasi altro soggetto abilitato al suo rilascio** (cfr. Circ. 23 dicembre 2009, n. 57, § 6.1). In questi, casi, tuttavia, resta il fatto che il soggetto che appone il visto della dichiarazione Iva, deve anche procedere alla sua predisposizione ed alla successiva trasmissione telematica della stessa dichiarazione.

In proposito occorre precisare che il Caf impresе in cui il contribuente tiene la contabilità nella CNA servizi X, dovrà essere un Caf istituito dalla associazione di categoria a cui risulta iscritto il

⁵ L'Agenzia delle Entrate, nei fatti, assimila questi casi alle eventualità nelle quali è lo stesso contribuente a tenere la contabilità.

⁶ Il visto è un possibilità a disposizione del contribuente che desiderava, sino alla emanazione del DL 78/2009, una considerazione distinta in sede di predisposizione delle liste selettive da parte della Amministrazione Finanziaria e che ora può aggiungere il valore aggiunto della compensazione del credito Iva. Ciò premesso è chiaro che la richiesta del visto è una facoltà riservata al contribuente non solo quando gestisce in proprio la contabilità, ma anche quando la contabilità è gestita dal CAF impresе istituito dalla associazione di categoria a cui risulta associato il contribuente ovvero quando la sua contabilità è gestita da una società convenzionata con il Caf. In entrambi casi citati è sempre l'associato che fa la richiesta e non certo, ad esempio la società di servizi che gestisce la contabilità per conto dell'associato.

contribuente interessato al visto di conformità necessario per fruire della compensazione (cfr. articolo 11, comma 3, del DM 164/1999). L'affermazione amministrativa sopra riportata non può essere intesa come derogatoria alla appena richiamata disposizione. Pertanto, il contribuente dovrà essere un associato e dovrà inoltre essere un soggetto con le caratteristiche previste dalle richiamate norme per poter fruire dell'assistenza fiscale (vedi quanto si dirà al paragrafo 4).

4. Possibilità per i Caf-imprese CNA di assistere solamente gli associati CNA.

Ci preme però in questo paragrafo chiarire il problema di un associato Cna operante in una provincia, in un territorio in cui l'Associazione territoriale non ha provveduto ad attivare un apposito Caf imprese al servizio degli associati nel territorio medesimo. Prima di tutto va sottolineato che lo Statuto della Cna (cfr articolo 3, commi 3 e 4) dispone che:

- «Ogni associato è titolare del rapporto associativo con l'intero sistema CNA ed ha diritto a valersi dell'insieme delle attività realizzate da ogni componente del sistema stesso, conformemente alle modalità stabilite».
- «L'adesione al sistema CNA avviene mediante tesseramento unico ed unitario e dà luogo automaticamente all'inquadramento nelle CNA Provinciali di riferimento nonché nelle altre articolazioni del sistema riconosciute dalla CNA»

Conseguentemente si può affermare che ogni associato Cna, essendo titolare di un rapporto associativo con l'intero sistema Cna, anche se viene inquadrato sotto il profilo del tesseramento nella Cna provinciale di riferimento territoriale, ha il diritto e la legittimità statutaria di avvalersi delle attività realizzate da ogni componente del sistema Cna e pertanto di avvalersi di un Caf imprese CNA istituito da una componente territoriale diversa dalla associazione provinciale in cui si trova inquadrato ai fini del tesseramento.

Si tenga presente che un Caf imprese, anche se giuridicamente è una società di capitali e quindi dotata di una propria individualità, resta comunque una attività non terza rispetto al sistema Cna essendo istituita da una o più componenti del sistema Cna ed in quanto, per legge, le sue quote od azioni non possono essere che possedute al 100% da componenti del sistema Cna.

A tutto ciò va aggiunto che un Caf imprese Cna è sì istituito da una o più istanze territoriali del sistema Cna, tuttavia, per espressa volontà della legge (cfr art. 32, comma 1, lettera c), D.Lgs. n. 241/97) l'istituzione Caf trova il suo fondamento giuridico nella delega rilasciata dalla Confederazione Nazionale.

Una delega, lo ricordiamo, che di fatto non è irrevocabile, tenuto conto che «il trasferimento di quote o di azioni è subordinato al preventivo assenso della organizzazione nazionale delegante» e che in base alla richiamata delibera della Direzione nazionale Cna del 1999, oltre a tale obbligo le istanze territoriali devono comunicare preventivamente la denominazione della /delle società di servizi di cui si avvarranno e per quali compiti devono impegnarsi ad adottare il marchio Cna, oltre ad altre vincolanti obbligazioni ecc⁽⁷⁾. L'Amministrazione finanziaria, sentita per le vie brevi, condivide tale interpretazione riguardante la CNA ed i suoi associati.

5. Scelta della migliore struttura organizzativa per il rilascio del visto di conformità.

Sulla base di quanto indicato al paragrafo precedente un socio Cna ha il diritto di rivolgersi autonomamente, ad un qualunque Caf-imprese Cna, al fine di richiedere «assistenza fiscale» anche parziale (solo per la Dichiarazione Iva, p.e.) con conseguente rilascio del visto di conformità alle condizioni poste dalle norme vigenti.

E' anche, evidente, tuttavia, che in questi casi è lo stesso contribuente che formalmente si reca presso il Caf-imprese, ad esempio istituito dalla Associazione CNA di Verona, pur avendo la contabilità presso la società di servizi srl, partecipata a maggioranza assoluta dalla Associazione provinciale di Bolzano.

Questo determina, come conseguenza, che il contribuente si trova ad avere due fatture:

- quella per la prestazione e tenuta della contabilità, emessa dalla società di servizi partecipata dalla Associazione di Bolzano;
- quella relativa al controllo della documentazione e della contabilità, al rilascio del visto di

⁷ Occorre sottolineare che la scelta statutaria della CNA è stata determinante per consentire quanto sopra illustrato. Infatti, si fa notare che in assenza di clausole statutarie simili a quelle della Cna, un Caf-imprese pur istituito da una istanza provinciale di una organizzazione di categoria "Alfa", non avrebbe consentito agli associati nelle altre istanze territoriali della medesima associazione di categoria "Alfa", di usufruire dell'assistenza fiscale del Caf-imprese.



conformità, della predisposizione della dichiarazione Iva e conseguente trasmissione telematica, emessa dalla Caf-impresе cui il contribuente si rivolge.

Le prestazioni relative alla predisposizione degli altri adempimenti fiscali quali la dichiarazione IIDD, la dichiarazione dell'Irap, ovvero anche il modello 770 dei sostituti d'imposta ovviamente possono rimanere gestiti e conseguentemente fatturati dalla società di servizi.

Questi aspetti, nelle realtà nelle quali la necessità dell'apposizione del visto di conformità diventa un aspetto tutt'altro che residuale, potrebbero condurre a scegliere altre soluzioni organizzative. Considerando le effettive esigenze di servizi richiesti a livello della singola realtà provinciale, si potrebbe, infatti, valutare l'opportunità:

- dell'istituzione da parte della associazione provinciale di un Caf imprese, seguendo quanto indicato nella delibera della direzione nazionale del 1999 (vedi allegato);
- più agile di far diventare la CNA-servizi X una società convenzionata con un Caf-CNA già esistente, secondo quanto indicato al paragrafo 3⁽⁸⁾.

Questa ultima soluzione permette un rapporto più fluido per l'erogazione del servizio di assistenza fiscale senza costringere l'associato ad attivare un rapporto diretto con un Caf-Cna esistente, ma collocato in una diversa realtà territoriale. In questo, caso, infatti, è la stessa società di servizi convenzionata che può, in modo trasparente, fare da tramite per l'associato CNA nei confronti del Caf-impresе, come può trasmettere telematicamente per il Caf-impresе le dichiarazioni predisposte e vistate da quest'ultimo.

6. Problemi specifici affrontati

In questo lasso temporale allo scrivente ufficio sono pervenuti dei quesiti riguardanti alcuni aspetti particolari di applicazione della norma. Nei paragrafi che seguono si intendono affrontarli, distinguendoli per materia trattata.

6.1 Visto di conformità prestato ad enti non commerciali che svolgono attività commerciale

E' possibile apporre il visto di conformità sulla dichiarazione Iva presentata dagli enti non commerciali ?

Tali enti, in caso di svolgimento di una attività commerciale, quindi di impresa, anche se non prevalente⁹, sono obbligati alla tenuta della contabilità separata e rientrano limitatamente, ma pienamente, per tali attività di impresa nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore.

Il fatto di essere un ente non commerciale non rientra tra le cause di esclusione o di non applicabilità degli studi. Ovviamente restano fermi i criteri di applicazione degli studi come per ogni altra attività di impresa a partire dal limite del volume di ricavi.

Ne consegue che un ente non commerciale, per l'attività d'impresa svolta, può essere assistito da un Caf imprese alle condizioni poste dall'articolo 35 del D.Lgs. n. 241/97 e alle limitazioni poste dall'articolo 11 del DM 164/99 e cioè che l'ente risulti associato alla associazione o ad una delle associazioni che hanno istituito il Caf imprese.

6.2 Visto di conformità e trasmissione telematica delle dichiarazioni.

La CM 57 del 23/12/2009 prevede al par. 6.1 che se il visto di conformità è apposto dal responsabile di un CAF, "la trasmissione telematica può essere effettuata anche da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle perdette associazioni e organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF". Si chiede conferma che la trasmissione della dichiarazione da parte della società di servizi (avente i requisiti descritti nella predetta Circolare) possa essere fatta anche nel caso in cui le scritture contabili sia tenute da un soggetto terzo (diverso dal CAF imprese e dalla medesima società di servizi).

In via generale la trasmissione telematica della dichiarazione (art. 3 del D.P.R. n. 322/98) può

⁸ E' bene ricordare che per arrivare a tale obiettivo occorre che l'associazione provinciale partecipi al capitale sociale di un Caf imprese Cna già esistente, attivando (in sede di richiesta congiunta di delega alla sede Nazionale) la convenzione del Caf stesso con la società di servizi, se esistente, di tale associazione provinciale.

⁹ In tal caso, infatti, si avvierebbe il controllo se sono intervenute le condizioni per la perdita della qualifica di ente non commerciale ai sensi dell'articolo 149 del TUIR)



essere operata (art. 2, comma 1, lettera a) del DM 18 febbraio 1999) da una società di servizi posseduta a maggioranza assoluta da una associazione sindacale tra imprenditori avente i requisiti per l'istituzione di un caf imprese ovvero da una società cooperativa i cui soci, per più della metà siano aderenti alla predetta associazione. Conseguentemente, per quanto affermato in precedenza al punto 4.1 un associato Cna può rivolgersi per tale incarico ad una qualunque società del sistema Cna avente le caratteristiche appena descritte.

In presenza però del visto di conformità la trasmissione telematica della dichiarazione vistata diviene parte dell'assistenza fiscale, con la conseguenza che una società di servizi per operare la trasmissione telematica oltre a far parte del sistema Cna e avere caratteristiche più stringenti (100 per cento dei soci aderenti alla Cna in caso di società cooperativa) deve anche essere una società controllata da una delle associazioni che hanno costituito il Caf imprese Cna (vedi par. 5). Sentita per le vie brevi, l'Agenzia delle entrate concorda con questa impostazione interpretativa.

6.3 Controllo documentale propedeutico all'apposizione del visto di conformità

La CM 57/2009, nei casi di contribuenti che intendono utilizzare in compensazione un credito Iva inferiore al volume di affari, richiede una verifica sulla "documentazione rilevante ai fini Iva con imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'Iva detratta relativa al periodo di imposta a cui si riferisce la dichiarazione".

In occasione delle risposte fornite durante Telefisco 2010 è stato affermato che il controllo riguarda solo le fatture di acquisto che rientrano nei requisiti prima descritti.

Si chiede se quindi l'espressione "documentazione rilevante ai fini Iva" riportata nella CM 57/2009, punto 7.2, possa intendersi riferita esclusivamente alle fatture di acquisto.

Premesso che la circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E ha ipotizzato il caso "in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari," e a tal fine richiede che debba "essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili". La stessa CM n. 57 ha poi precisato che invece per i soggetti che non rientrano in detta ipotesi la verifica "deve riguardare" – come evidenziato nel quesito - la sola "documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 dell'ammontare complessivo dell'Iva detratta relativa al periodo di imposta a cui si riferisce la dichiarazione".

La successiva Circ. 12 marzo 2010, n. 12/E ha precisato, al paragrafo 1.4, quanto segue: "Riprendendo l'esempio della citata circolare n. 57, in caso di ammontare complessivo IVA detratta di euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture d'acquisto con imposta superiore a euro 10.000."

Ne consegue quindi che in caso di compensazione di un credito IVA inferiore al volume di affari realizzato nell'anno a cui si riferisce la dichiarazione andranno controllate le sole fatture di acquisto che espongono una imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'Iva detraibile, conservandone copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli.

6.4 Assistenza fiscale da parte dei CAF per le imprese soggette ad IRES fuori dagli studi di settore.

Si chiede conferma che il CAF imprese possa prestare assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti IRES soggetti alla disciplina dei Parametri. L'articolo 34 del D.Lgs 241/97 prevede che sono escluse dall'assistenza fiscale le imprese soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenute alla nomina del collegio sindacale, nonché quelle alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore".

La RM n. 104 del 20/3/2008 prevede che "le cause di esclusione dagli studi di settore che determinano il divieto di assistenza fiscale, rilevano anche nei confronti dei soggetti sottoposti a Parametri".

Tale affermazione fa supporre che i contribuenti IRES a cui si applica la disciplina dei Parametri possono avvalersi dell'assistenza fiscale da parte del CAF-imprese.

Se, infatti, tali contribuenti, in quanto "soggetti a cui non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore", fossero stati esclusi dall'assistenza per quanto disposto dall'art. 34 del D.Lgs. 241/1997, non sarebbe stata necessaria la precisazione contenuta nella citata Risoluzione.

Già questo Ufficio con Com.Trib n. 29/2008 ha commentato la citata Ris. 20/3/2008, n. 104/E,



criticando alcune affermazioni della stessa. Va subito precisato che la CM57/2009 ha chiarito la piena legittimità dell'assistenza fiscale nei riguardi degli imprenditori individuali, anche nella forma di imprese familiari, e delle società di persone confermando nel contempo l'esclusione per soggetti Ires tenuti alla nomina del collegio sindacale e per quelli ai "quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore".

A tal riguardo questo ufficio mantiene le perplessità al riguardo ritenendo che la esclusione dovrebbe essere limitata ai soggetti Ires tenuti alla nomina del collegio sindacale e a quella che superano il volume di ricavi in base al quale non sono applicabili gli studi di settore. Una interpretazione restrittiva della norma recata dall'articolo 35 /241 significa nei fatti che una piccola srl, anche artigiana, può essere oggetto di assistenza fiscale solo dal secondo anno di attività in quanto per il primo risulta esclusa (in quanto anno di non normale attività!) dall'applicazione degli studi di settore: una assurdità!

E' intenzione di questo ufficio, anche sulla base dei lavori parlamentari che hanno portato alla stesura della norma di richiedere ufficialmente un ripensamento all'Agenzia delle Entrate. Nel frattempo si ritiene sia opportuno seguire l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, di non procedere all'assistenza fiscale per detti soggetti

6.5 Modalità per considerare perfezionato un ravvedimento operoso effettuato mediante compensazione "esterna" di un credito IVA con un debito IVA.

La questione riguarda l'ipotesi in cui un contribuente abbia utilizzato un credito Iva (6099/2009) per effettuare il ravvedimento operoso di un debito Iva periodico non versato relativo al 2009 per importi superiori a 10.000. L'Ufficio Gestione Dichiarazioni della stessa Agenzia delle Entrate, in occasione della Videoconferenza organizzata il 9/3/2010, ha precisato che tale compensazione non può essere considerata "interna" e deve quindi soggiacere alle nuove regole introdotte con DL 78/2009 a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Se erroneamente il contribuente ha considerato tale compensazione come "interna", di conseguenza:

- *ha trasmesso la delega F24 contenente la compensazione senza utilizzare il servizio Entratel o Internet;*
- *alla data di presentazione della delega F24 non ha ancora presentato la Dichiarazione Iva 2010.*

Quali sono le conseguenze e come si può rimediare ?

Fermo che la questione sarà posta da quest'ufficio all'Agenzia delle Entrate con un quesito ufficiale, in questo caso riteniamo che l'utilizzo del credito Iva, comunque esistente al momento della presentazione del modello F24, determina solamente il mancato perfezionamento del ravvedimento operoso.

Considerato che la compensazione effettuata nel momento nel quale si è proceduto alla presentazione della delega di versamento non è stata efficace, per farla diventare efficace occorrerà procedere alla presentazione della dichiarazione Iva, eventualmente contenente il visto di conformità.

Pertanto, attendendo il parere dell'Amministrazione finanziaria, riteniamo che, limitatamente alle ipotesi di utilizzo dei crediti ai fini del ravvedimento operoso, la tempestiva presentazione della dichiarazione Iva dalla quale emerge il credito (eventualmente con l'apposizione del visto di conformità nel caso in cui la compensazione superi i 15.000 euro), possa considerarsi sufficiente per il perfezionamento del ravvedimento operoso.

Ovviamente, dal momento che il perfezionamento del ravvedimento si avrebbe solamente in epoca successiva a quella della presentazione della prima delega di versamento F24, occorrerà, se del caso, integrare il versamento della sanzione dovuta e degli interessi legali.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(FF/CC/ff/cc/cred_Iva)

