

Società di comodo: i limiti alla compensazione del credito IVA

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 19 Marzo 2008

Approfondiamo la normativa secondo cui alle società di comodo sono vietati: l'uso in compensazione dell'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione; la cessione di tale eccedenza nonché il riporto a nuovo dell'eccedenza a credito determinatasi negli esercizi d'imposta in cui, per 3 anni consecutivi, si sia verificata la situazione di non operatività.

La posizione del Fisco nei confronti delle società di comodo - Aspetti generali

La costituzione e il mantenimento in vita di strutture societarie non finalizzate all'esercizio di un'attività economico-imprenditoriale, ma – presuntivamente – all'ottenimento di un trattamento tributario comparativamente più vantaggioso rispetto a quello ordinario, è stata contrastata dal legislatore attraverso specifiche disposizioni di «sfavore». I vantaggi ricercati dai contribuenti (e avversati dal Fisco) si riscontrerebbero, in particolare, nella possibilità di far valere fiscalmente i costi nell'ambito del regime d'impresa, oltre che nella possibilità di detrarre l'IVA addebitata a monte. A ciò si aggiunga il ruolo che tali «schermi» societari potrebbero rivestire nell'ambito di comportamenti fraudolenti, e in particolare quali «missing trader» nelle [frotte «carosello»](#).



La disciplina delle società di comodo

La **disciplina delle società non operative** (c.d. «**di comodo**») è stata dunque innovata dapprima dall'art. 35, commi 15 e 16, D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4.8.2006, n. 248, e quindi dalla L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007). I cennati interventi si sono tradotti in una profonda revisione dell'originario impianto delle norme di riferimento (art. 30, L. 23.12.1994, n. 724). Inoltre, un ulteriore intervento del legislatore si è avuto con la L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008), che ha

circoscritto l'ambito soggettivo di riferimento della norma speciale e ha revisionato la procedura di scioglimento e trasformazione agevolata. Il provvedimento direttoriale del 14.2.2008, protocollo n. 2008/23681, ha quindi precisato alcune specifiche **ipotesi di esclusione in via automatica** dalla disciplina ex art. 30 della L. n. 724 del 1994, senza necessità di presentare l'istanza di disapplicazione al direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate giustificando alcune condizioni oggettive «esimenti», come richiesto in via generale dalla norma che rende applicabile la procedura dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973. Le novità emergenti sono state esplicitate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E, emanata anch'essa il 14 febbraio 2008. Nella sostanza, pur non intaccando il diritto dei contribuenti a dar vita a società di qualsivoglia tipo, purché rispettose del dettato del codice civile e delle eventuali norme speciali, il legislatore ha introdotto un preciso vincolo, che, in presenza di determinati cespiti nell'attivo patrimoniale della società (beni immobili, partecipazioni, natanti, automezzi, altre immobilizzazioni, etc.), richiede obbligatoriamente un determinato reddito minimo («reddito minimo presunto»). Più precisamente:

- dal valore contabile dei beni, moltiplicato per determinati coefficienti e con riferimento a un triennio, è ricavato il livello minimo di ricavi, proventi e incrementi delle rimanenze che «dovrebbe» rilevarsi in capo all'impresa (c.d. «**test di operatività**»);
- se detto livello minimo non è rispettato, la società è considerata «non operativa», e sorge per essa l'obbligo di adeguarsi al «**reddito minimo presunto**», determinato in base ad ulteriori coefficienti (inferiori ai primi);
- per le società che, essendo non operative, sono automaticamente escluse dall'applicazione del menzionato art. 30, nonché per quelle che ottengono risposta positiva all'istanza di disapplicazione presentata nei termini, non vi è obbligo di adeguamento relativamente all'anno d'imposta (1).



La normativa brevemente richiamata è stata oggetto di critica da parte dell'Associazione Dottori

Commercialisti di Milano, che ne ha fatto oggetto di una circostanziata «denuncia» sottoposta alle autorità comunitarie, con specifico riferimento alle preclusioni riguardanti l'utilizzo dei crediti IVA.

La normativa nazionale confliggente

Nell'ambito delle modificazioni apportate dal **D.L. 223 del 2006**, alla società non operativa, fatta salva l'eventuale disapplicazione concessa dal direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate:

- è vietato **l'utilizzo in compensazione** – ex art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 - **dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione Iva;**
- è vietata la **cessione dell'eccedenza di credito;**
- è vietato il **riporto a nuovo**, a scomputo dell'imposta dovuta, relativamente a periodi d'imposta successivi, **dell'eccedenza a credito determinatasi negli esercizi d'imposta in cui, per tre anni consecutivi, si sia verificata la situazione di non operatività.**

In particolare, le **percentuali** che i ricavi, gli altri proventi e gli incrementi delle rimanenze devono rispettare ai fini del test di operatività sono le seguenti:

- il 2% del valore dei beni indicati nell'art. 85, co. 1, lett. c), del TUIR, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti (2);
- il 6% per cento del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972, anche in leasing (3);
- il 15% del valore delle altre immobilizzazioni, anche in leasing.

Le cause di esclusione

Con riferimento al testo dell'art. 30 vigente per tutto il 2007, le disposizioni in esame non si applicavano:

- ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
- alle società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani;
- alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- alle società con un numero di soci non inferiore a 100.

Dopo l'intervento della Finanziaria 2008, **le cause di esclusione automatica normativamente previste sono state modificate o integrate con le seguenti ipotesi:**

- società con un numero di soci non inferiore a 50;
- società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;

- società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;
- società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
- società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Per approfondire:

[I casi di esclusione dalle società di comodo – le sentenze di Cassazione](#)

Il menzionato provvedimento direttoriale ha altresì individuato le seguenti **cause di disapplicazione «automatica»**:

- **società [in stato di liquidazione](#)**, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal [registro delle imprese](#) entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- **[società in stato di fallimento](#)**, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; **società in [concordato preventivo](#) e in amministrazione straordinaria**;
- **società sottoposte a sequestro penale o a confisca**, nonché altri casi in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un **amministratore giudiziario**;
- **società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato** (la disapplicazione è parziale);
- **società che detengono partecipazioni in:**
 - società considerate non di comodo ai sensi dell'art. 30 della L. n. 724 del 1994;
 - società escluse dall'applicazione della disciplina speciale, anche in conseguenza dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
 - società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 del TUIR (la disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni);
- **società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta** sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi (la disapplicazione opera limitatamente a tali circostanze oggettive).

Per approfondire:

[I presupposti per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo \(2023\)](#)

[Società di comodo: situazioni oggettive di disapplicazione \(2021\)](#)

L'interpello speciale

La lett. a) del comma 109 dell'art. 1, L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007), ha eliminato dall'originario primo comma dell'art. 30 ogni riferimento alla possibilità di fornire una prova contraria (4) rispetto alla presunzione di «non operatività». Lo scopo dell'innovazione è riconducibile, secondo le schede di lettura, all'«instradamento» del contribuente verso la procedura di disapplicare la disciplina società «di comodo», tramite un'istanza motivata al direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio. L'interpello «disapplicativo», ex art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973, è stato quindi inquadrato quasi come una sorta di «accertamento preventivo», nel corso del quale l'Amministrazione deve compiere un'istruttoria in punto di fatto per stabilire se il soggetto considerato può essere o meno considerato come una struttura societaria finalizzata non a una vera e propria attività economica, bensì all'attuazione di schemi evasivi/elusivi/fraudolenti. Nei fatti, tale impostazione ha subito un'«attenuazione» che ha reso la relativa procedura più simile all'interpello speciale sulle società controllate e collegate estere (CFC), ossia a un'istruzione soprattutto «cartolare» nella quale però – sotto la supervisione delle direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate – gli uffici fiscali operativi sono pienamente coinvolti, anche ai fini del riscontro dell'effettività delle condizioni invocate come «esimenti».

Leggi anche: [Società di comodo: preventività degli interpelli \(2020\)](#)

Le critiche dell'ADC

Secondo quanto è stato evidenziato dall'Associazione Dottori Commercialisti di Milano nella sua «denuncia», la mancata previsione di disapplicazione attraverso la produzione di una prova contraria in sede di accertamento e l'obbligo di procedere mediante interpello «risulta contraria al principio della certezza che fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario»: a tale riguardo, è citata la sentenza della CGCE del 14.9.2006, nei procedimenti riuniti C-181/04 e 183/04, «Elmek», punto 31, oltre alle altre pronunce ivi richiamate.

La norma comunitaria prevalente

L'ADC osserva che la limitazione all'utilizzo dei crediti IVA contrasta con l'art. 18, paragrafo 4, della sesta direttiva, ove è prescritto che

«qualora per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere al rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo le modalità da essi stabilite».

Nella nuova direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE, che ha sostituito la sesta direttiva, l'art. 183, primo comma, non differisce sostanzialmente sul punto, quanto alla necessità, nel sistema dell'IVA, di riconoscere il rimborso o il riporto dell'IVA detraibile. A tale riguardo, è richiamato il principio comunitario di proporzionalità, che impone ai legislatori degli Stati membri l'adozione di «contromisure» sempre rispettose degli obiettivi e dei principi della normativa europea. In tale prospettiva, è affermato che

« ... il mancato riconoscimento del diritto di riporto o di rimborso delle eccedenze a credito impedisce al soggetto passivo Iva la detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva che, secondo una giurisprudenza costante, costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni».

Tale diritto, pertanto, come confermato dalla pronuncia della CGCE del 6.7.1995, in esito alla causa C-62/93,

« ... va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte». Con l'enunciato principio si dimostra coerente anche la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 13079 del 17.6.2005.

Il principio di detrazione, del quale sono espressioni il diritto di riporto a nuovo del credito e di rimborso, « ... non è, linea di principio, influenzato dalla inoperatività del soggetto agente»: a tale riguardo, l'ADC cita ancora la Corte di Giustizia (sentenze 29.2.1996, causa C-110/94; 15.1.1998, causa C-37/95; 29.2.1996, causa C-110/94), la quale ha puntualizzato che

« ... salvo nei casi di situazioni fraudolente o abusive, la qualità di soggetto passivo IVA non può essere revocata con effetto retroattivo a tale società, qualora, in considerazione dei risultati di tale studio, si sia deciso di non passare alla fase operativa e di metterla in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili».

Inapplicabilità di eventuali deroghe comunitarie

Secondo l'art. 29 della sesta direttiva, e l'art. 398 della direttiva 2006/112/CE, la possibilità di deroghe al diritto alla detrazione per beni d'investimento e altri beni, esclusivamente per motivi congiunturali, è ammessa ma subordinata alla previa consultazione del comitato consultivo IVA. L'ADC rileva che il Governo italiano non ha richiesto ed ottenuto l'autorizzazione ad introdurre misure derogatorie, ammesse comunque solamente in situazioni di necessità tese a semplificare la riscossione o ad evitare frodi o evasioni fiscali. Inoltre, il rispetto del principio di proporzionalità imporrebbe la ricerca del minor pregiudizio possibile agli obiettivi ed ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria (in combinazione con gli ulteriori principi di neutralità fiscale e di non discriminazione).

Diretta applicabilità della norma comunitaria

Le disposizioni della sesta direttiva, e in generale delle norme comunitarie, sono direttamente efficaci nell'ordinamento interno se e in quanto siano incondizionate e sufficientemente precise: esse devono

pertanto essere non discrezionalmente applicabili nei vari Stati membri e circoscrivere con precisione il proprio contenuto, quanto alla fattispecie astratta e al precetto. Secondo l'indirizzo giurisprudenziale espresso dalla sentenza della CGCE del 15.7.1964, in esito alla causa C-6/64 (Costa-Enel), il primato del diritto comunitario impone ai giudici e alle autorità amministrative nazionali di disapplicare le disposizioni dell'ordinamento interno in contrasto con le norme comunitarie.

La giurisprudenza UE

Per rafforzare le tesi esposte, la «denuncia» dell'ADC richiama le seguenti pronunce giurisprudenziali comunitarie:

- sentenza CGCE 6.7.1995, C-62/93, «**BP Soupergaz**»: il diritto alla detrazione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva è parte integrante del meccanismo dell' IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto, conformemente alla costante giurisprudenza della Corte, dev'essere esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Le deroghe sono tollerate deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva;
- sentenza CGCE 21.3.2000, procedimenti riuniti da C-110/98 a C-147/98, «**Gabalfrisa**»: in parte conforme alla precedente. È inoltre affermato che l'art. 17 della sesta direttiva osta ad una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrarre l'IVA pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a determinate condizioni, come la presentazione di una specifica domanda prima che l'imposta sia divenuta esigibile e l'osservanza di un termine di un anno tra tale presentazione e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili;
- sentenza CGCE 18.12.1997, procedimenti riuniti C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, «**Garage Molenheide**»: il principio di proporzionalità si applica a provvedimenti nazionali adottati da uno Stato membro nell'esercizio della propria competenza in materia di IVA, nei limiti in cui, qualora eccedessero quanto necessario per raggiungere il loro obiettivo, arrecherebbero pregiudizio ai principi del sistema comune dell'IVA, e in particolare al regime delle deduzioni che ne costituisce un elemento essenziale. Il giudice nazionale deve valutare il carattere proporzionato o no dei provvedimenti controversi e dell'applicazione che ne viene fatta dall'Amministrazione competente, disattendendo le disposizioni nazionali confliggenti.

Leggi anche:

[Interpello probatorio ovvero autovalutazione per la richiesta di rimborso IVA presentata dalla società di comodo\(2020\)](#)

[Rettifica IVA in caso di frode carousel \(2010\)](#)

[Per le società di comodo vale il diniego del rimborso IVA \(2020\)](#)

[Società di comodo: l'oggettiva impossibilità a svolgere l'attività \(2021\)](#)

A cura di Fabio Carriolo Marzo 2008