
Società di comodo e società in perdita sistemica: ci sono limitazioni all'utilizzo del credito IVA

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 15 Febbraio 2013

le società considerate di comodo o che ricadono fra quelle definite "in perdita sistemica" subiscono delle penalizzazioni rispetto alla possibilità di utilizzare i crediti IVA eventualmente maturati

Sono considerate non operative o di comodo le società che hanno conseguito un ammontare complessivo di ricavi inferiore ad un importo forfetario, determinato in misura percentuale sul valore di alcune attività patrimoniali risultanti dal bilancio, ovvero, per i soggetti non obbligati alla sua redazione, dalle scritture contabili.

Tale verifica di operatività, che viene effettuata sui valori medi dell'esercizio in corso e dei due precedenti, deve essere operata per ciascun periodo d'imposta, ovvero deve risultare da un apposito prospetto inserito nella dichiarazione dei redditi. Successivamente, l'art. 2 cc. 36-decies - 36-duodecies del DL 138/2011 ha esteso le limitazioni previste per le società non operative alle società in perdita sistemica, ovvero alle società che dichiarano perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi o che, nel medesimo arco temporale triennale, sono in perdita per due periodi d'imposta e in uno dichiarano un reddito inferiore a quello minimo ex. art. 30 L. 724/1994: in entrambi i casi, la società si considera non operativa a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta.

E' bene precisare che, la nuova presunzione di non operatività opera anche in assenza dei presupposti previsti dall'art. 30 c. 1 della L. 724/94, ovvero anche quando i ricavi dichiarati sono superiori a quelli minimi determinati applicando, ad alcuni assets patrimoniali, le previste percentuali forfetarie (c.d. test di operatività).

Tra le penalizzazioni fiscali per le società non operative (ivi incluse le società in perdita sistemica) si annoverano alcune limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza del credito detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Nello specifico, per tutte le società non operative, il credito Iva risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è ammesso a rimborso, non può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs 9 Luglio 1997, n.241 (compensazione con altri tributi e contributi), ovvero non può essere ceduto a terzi.

Il credito Iva indicato nella dichiarazione annuale dalla società di comodo, compresa quella in perdita triennale, può soltanto essere riportato nel successivo periodo d'imposta al fine di poterlo computare in detrazione "interna" dal debito Iva del periodo.

In occasione di TELEFISCO 2013, sono stati forniti importanti chiarimenti in materia di società in perdita sistematica ed, in particolare, con riferimento alle modalità di utilizzo del credito emergente dalla dichiarazione Iva riferita al primo periodo di imposta di applicazione delle disposizioni sulle società non operative. Nello specifico, veniva chiesto all'Agenzia delle Entrate quale fosse l'esercizio a partire dal quale, ad una società in perdita fiscale nel triennio 2009-2011 (e, quindi, di comodo nell'esercizio 2012), risultava preclusa la compensazione orizzontale del credito IVA annuale, maturato nel primo periodo di imposta di non operatività (anno 2012).

Secondo il soggetto interpellante, il divieto in esame sarebbe dovuto scattare a decorrere dal 1 gennaio 2013, con riferimento al credito emergente dalla dichiarazione riferita al 2012, che costituisce, per la società in perdita fiscale nel triennio 2009-2011, il primo periodo di imposta di applicazione della disciplina sulle società non operative. Per effetto della suddetta interpretazione, si sarebbe dovuto escludere, dunque, che la limitazione in esame avrebbe potuto riguardare anche le compensazioni avvenute nel 2012 e riferite al credito annuale 2011. In accoglimento della soluzione prospettata dall'Istanze, l'Agenzia delle Entrate ricorda che per le società che non hanno superato il c.d. Test di operatività, le limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza annuale del credito Iva riguardano l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale del periodo relativamente al quale non è stato superato il c.d. Test di Operatività (In tal senso, la C.M. 4 maggio 2007 n. 25/E e la R.M. del 10 agosto 2007, n. 225/E). Mentre, con riferimento alle società in perdita sistematica, è stato precisato che la disciplina delle società non operative decorre, invece, dal periodo successivo al triennio di osservazione e ciò vale, anche, ai fini delle limitazioni all'utilizzo del credito IVA annuale.

In buona sostanza, viene precisato che le limitazioni all'utilizzo del credito Iva devono riferirsi all'eccedenza relativa al periodo d'imposta in cui trova applicazione la disciplina delle società non operative. Per fare un esempio, si ipotizzi il caso di una società che ha conseguito nel periodo di osservazione (2009-2010-2011) una perdita fiscale con la conseguenza che, per il periodo d'imposta 2012, la stessa è stata considerata non operativa e, dunque, soggetta alle previste limitazioni. Si ipotizzi, altresì, che nel periodo d'imposta 2012 (primo periodo di non operatività) la medesima società ha utilizzato in compensazione (con altri tributi e contributi) il credito Iva emergente dalla dichiarazione 2012 (periodo d'imposta 2011) e che, nel medesimo periodo d'imposta (anno 2012) ha realizzato un'eccedenza di credito IVA, risultante dalla dichiarazione annuale IVA 2013. Seguendo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate ne deriva, dunque, che le compensazioni Iva (con tributi e contributi) avvenute nel 2012 e riferite al credito IVA annuale 2011 sono state correttamente effettuate (la società non ha commesso alcuna violazione), mentre le compensazioni IVA (con tributi e contributi) che avverranno (o sono già avvenute) nel 2013 e riferite al credito Iva annuale 2012 sono illegittime, atteso che le limitazioni alla compensazione orizzontale del credito IVA decorrono dal periodo d'imposta

successivo (anno 2013) a quello in cui la società è stata dichiarata non operativa - periodo d'imposta successivo al triennio di osservazione (2009-2010-2011) -.

La società dichiarata di comodo (nel periodo d'imposta 2012) che abbia comunque utilizzato, a decorrere dal 1 gennaio 2013, in compensazione orizzontale il credito emergente dalla dichiarazione riferita al 2012, potrebbe incorrere nel reato di indebita compensazione, esponendosi alle previste sanzioni di legge. Il regime sanzionatorio in caso di indebita compensazione è disciplinato dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185 che all'art. 36, comma 18, ha introdotto, per l'ipotesi di indebita compensazione di crediti "inesistenti", la sanzione amministrativa compresa fra il 100% e 200% dell'importo dei crediti stessi. Tuttavia, come precisato in diverse occasioni dalla stessa Amministrazione finanziaria, la predetta violazione è da tenere distinta da quella prevista per la compensazione di crediti esistenti, ma non spettanti, per la quale è possibile invocare l'applicazione della sanzione (più lieve) pari al 30% dei crediti indebitamente utilizzati, indipendentemente dal relativo ammontare. Detto questo, non pare si possa dubitare che la società di comodo che utilizza in compensazione il credito IVA (con altri tributi e contributi) rientri in quest'ultima ipotesi sanzionatoria (sanzione amministrativa del 30% dei crediti indebitamente utilizzati) per il fatto che, il credito tributario, sebbene non spendibile, comunque esiste.

15 febbraio 2013

Sandro Cerato