

SOCIETA' DI COMODO

LIMITAZIONE NELL'UTILIZZO DEL CREDITO IVA

di Mario Agostinelli

Le società di comodo, siano esse società non operative che società in perdita sistemica, con riferimento all'utilizzo del credito generato nella dichiarazione IVA del periodo di imposta a cui fa riferimento il perfezionamento del presupposto di non operatività, subiscono una serie di limitazioni significative.

Il comma 4 dell'articolo 30 della L. 724/1994 prevede che: *“Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4 ter, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scampo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi”*.

Le limitazioni nell'utilizzo del credito IVA si distinguono in due categorie con atteggiamento temporale marcatamente distinto che possiamo indicare come segue:

- limitazione nell'utilizzo del credito IVA per non operatività;
- perdita definitiva del credito IVA per non operatività persistente.

Limitazione nell'utilizzo del credito IVA per non operatività

Il credito IVA generato nella dichiarazione IVA relativa al periodo di imposta in cui è verificata la presunzione di non operatività:

- non può essere utilizzato in compensazione orizzontale ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997;

- non può essere richiesto a rimborso;
- non può essere ceduto a terzi (anche perché non può essere richiesto a rimborso).

Ne deriva che, il credito IVA generato nella dichiarazione del periodo in cui la società è considerata non operativa, può essere unicamente utilizzato nel periodo di imposta successivo in diminuzione dei versamenti IVA periodici¹.

Intanto appare opportuno precisare che il credito IVA che è oggetto di limitazioni nell'utilizzo è quello generato nella dichiarazione IVA relativa al periodo di non operatività.

Per esempio, se la società è non operativa nell'anno 2012, il credito IVA con limitato utilizzo è quello indicato nella dichiarazione IVA 2013. Ne deriva che il credito IVA relativo all'anno 2011 (modello IVA 2012) finché non è presentata la dichiarazione IVA 2013, è liberamente utilizzabile.

La giurisprudenza (cass. n. 13079/2005) e l'agenzia delle entrate (Ris. 225/2007) hanno precisato che è assolutamente irrilevante che il credito IVA, indicato nella dichiarazione IVA del periodo di non operatività, trovi causa di formazione, in tutto o in parte, in eccedenze di annualità precedenti per applicazione delle procedure di riporto in avanti.

Pertanto, riprendendo l'ipotesi di cui sopra, se il credito IVA dell'anno 2011, per esempio pari ad € 50.000,00, non è utilizzato in compensazione (verticale o orizzontale) e non è chiesto a rimborso, confluirà nella dichiarazione IVA 2013 (relativa all'anno solare 2012), rigenerandosi nel credito relativo al periodo 2012. Tale credito, così rigenerato, sarà assoggettato alle limitazioni nell'utilizzo previste dalla legge, poiché la società è non operativa, per l'ipotesi rappresentata, nell'anno 2012.

Tale precisazione è di assoluta importanza per comprendere l'ambito oggettivo di operatività delle limitazioni dell'utilizzo del credito IVA, per le ipotesi di società di comodo da ricondurre al presupposto di cui alle società in perdita sistemica.

¹ In altri termini può essere solo portato in avanti in diminuzione dell'IVA dovuta nel periodo di imposta successivo.

ATTENZIONE – CREDITO IVA AD UTILIZZO LIMITATO PER LE PERDITE SISTEMICHE:

LA SOCIETA' in perdita sistemica, si considera non operativa nel periodo di imposta successivo ai tre periodi di imposta per i quali la società risulta sempre in perdita. Il credito IVA assoggettato al limitato utilizzo è quindi quello in cui la società è considerata non operativa, vale a dire il quarto periodo di imposta successivo e non il terzo con riferimento al quale, semmai, si perfeziona il presupposto di non operatività.

Si veda lo schema esemplificativo di cui di seguito, per il quale si ipotizza che per tutti i periodi di imposta presi in esame la società risulti aver superato il test di operatività.

<u>Anno</u>	<u>Risultato d'esercizio</u>	<u>Stato di operatività</u>	<u>Limitazione credito IVA</u>
Anno 2011	Perdita fiscale	Operativa	Credito IVA Libero
anno 2012	Perdita fiscale	Operativa	Credito IVA Libero
Anno 2013	Perdita fiscale	Operativa	Credito IVA Libero
Anno 2014	Reddito fiscale	Non operativa	Credito IVA Limitato

Se in un periodo di imposta per il quale opera la limitazione nell'utilizzo del credito IVA per non operatività della società, questa abbia chiesto o utilizzato in compensazione il credito IVA infrannuale (ricorrendone i presupposti), la società dovrà restituire l'importo ottenuto in rimborso o utilizzato in compensazione maggiorato di interessi ma senza l'applicazione di sanzioni (ris. 26/E/2008 - cir. 25/E/2007).

Più precisamente l'agenzia delle entrate ha precisato che:

“la previsione contenuta nel comma 4 dell'articolo 30 riguarda esclusivamente l'impossibilità di chiedere a rimborso l'eccedenza IVA risultante dalla dichiarazione annuale. Il contribuente, quindi, potrà ottenere, fermo restando il possesso dei requisiti previsti nell'articolo 38 bis del DPR n. 633 del 1972, il rimborso dell'eccedenza IVA previsto dal medesimo articolo per periodi inferiori all'anno. Tuttavia, nell'ipotesi in cui il contribuente risulti a fine esercizio non operativo ed abbia chiesto ed ottenuto nel medesimo esercizio un rimborso c.d. infrannuale lo stesso dovrà restituire, ai sensi del sesto comma del citato articolo 38 bis, il rimborso ottenuto, maggiorato di interessi e senza applicazione di sanzioni.”

In sostanza, se il contribuente durante il periodo di imposta ha profittato del rimborso o della compensazione del credito IVA infrannuale, laddove la società risulti per il medesimo periodo di imposta non operativa, dovrà provvedere alla restituzione di quanto ottenuto a rimborso o utilizzato in compensazione ai sensi e nei termini di cui all'articolo 38-bis comma 6 del DPR 633/72.

Tale ultima disposizioni prevede che, *“Se successivamente al rimborso o alla compensazione viene notificato avviso di rettifica o accertamento il contribuente, entro sessanta giorni, deve versare all'ufficio le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate o compensate, insieme con gli interessi del 5 per cento annuo dalla data del rimborso o della compensazione, a meno che non presti la garanzia prevista nel secondo comma fino a quando l'accertamento sia divenuto definitivo”*.

L'AE non ha chiarito, tuttavia, da quando debba correre il termine di 60 giorni per effettuare l'adempimento. Si ritiene che, la società entro il termine di 60 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio in cui risulta non operativa dovrà provvedere al versamento dell'iva rimborsata o utilizzata in compensazione. In caso di omesso versamento o tardivo versamento nei termini indicati, potrebbe trovare applicazione anche la sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997.

Le conclusioni interpretative espresse non hanno riscontro di prassi, ma appaiono come l'unica soluzione operativa appagante.

Perdita definitiva del credito IVA per non operatività persistente.

L'articolo 30 della L. 724/1994, inoltre, prevede che, la persistente situazione di non operatività, protratta per tre esercizi consecutivi, contestuale all'assenza di operazioni rilevanti ai fini IVA sia causa di perdita definitiva del credito IVA non potendo, questo, essere utilizzato neanche nella compensazione verticale IVA da IVA.

Due le condizioni richieste dalla norma e chiaramente individuate dall'amministrazione finanziaria con circolare 25/E/2007:

- il presupposto di non operatività per tre periodo di imposta consecutivi;
- la non effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA nei tre periodi di imposta.

Con riferimento alla prima condizione, tenuto conto dei richiami espressi dalle norme in materia di perdita sistemica, sembra sia corretto ritenere che essa debba essere verificata sia con riferimento al presupposto riconducibile al mancato superamento del test di operatività di cui al co. 1 dell'articolo 30 della L. 724/1994 sia al presupposto riconducibile alla situazione di perdita sistemica di cui al Dl 138/2011.

Si veda l'esempio di cui allo schema che segue:

<u>Anno</u>	<u>Risultato d'esercizio</u>	<u>SOC. DI COMODO</u>	<u>SOCIETA' DI</u>	<u>Limitazione credito IVA</u>	<u>PERDITA DEFINITIVA DEL CREDITO IVA</u>
		<u>PER PERDITA SISTEMICA</u>	<u>COMODO PER TEST OPERATIVITA'</u>		
Anno 2011	Perdita fiscale	Operativa	Operativa	Credito IVA Libero	
anno 2012	Perdita fiscale	Operativa	No operativa	Credito IVA Limitato	
Anno 2013	Perdita fiscale	Operativa	No operativa	Credito IVA Limitato	
Anno 2014	Reddito fiscale	Non operativa	Operativa		Credito perso

Con riferimento alla seconda condizione (operazioni rilevanti ai fini IVA di ammontare non inferiore ai ricavi figurativi da test di operatività), l'Agenzia delle entrate ha precisato, con cir. 25/E/2007, che per operazioni rilevanti ai fini IVA si intendono le operazioni che concorrono a formare il volume di affari di cui all'articolo 20 del DPR 633/72.

Pertanto, è sufficiente che in uno dei tre periodi di non operatività la società realizzi un volume di affari almeno pari al valore dei ricavi figurativi, il cui calcolo dovrà essere fatto per ciascuno dei periodi oggetto di osservazione, per non perdere definitivamente il credito IVA.

Esempio di perdita del credito IVA:

<u>Anno</u>	<u>SOC. DI COMODO</u>	<u>VOLUME AFFATI >= RICAVI FIGURATIVI</u>	<u>PERDITA CRED. IVA</u>
Anno 2011	SI	NO	
anno 2012	SI	NO	
Anno 2013	SI	NO	PERDITA DEL CREDITO IVA

Esempio – società di comodo che effettua operazioni rilevanti ai fini IVA >= al valore dei ricavi figurativi

<u>Anno</u>	<u>SOC. DI COMODO</u>	<u>VOLUME AFFATI >= RICAVI FIGURATIVI</u>	<u>PERDITA CRED. IVA</u>
Anno 2011	SI	NO	
anno 2012	SI	SI	
Anno 2013	SI	NO	CONSERVA IL CREDITO IVA CON COMP.NE VERTICALE

Merita la segnalazione il punto 3.1 della circolare 10/E/2014 nella quale l'agenzia delle entrate pare aver fornito una nuova interpretazione alla norma in argomento affermando che *“a prescindere dal fatto che il soggetto interessato sia non operativo ovvero sia in perdita sistemica, la perdita dell'eccedenza a credito avviene qualora, per tre periodi di imposta consecutivi, il soggetto interessato non effettui operazioni rilevanti ai fini IVA per un ammontare non inferiore ai c.d. ricavi presunti, determinati ai sensi dell'articolo 20 della L. 724/1994”*.

Secondo parte della dottrina, sembra che l'interpretazione fornita conduca a ritenere che secondo l'agenzia delle entrate la perdita definitiva del credito IVA sia subordinata “unicamente” al presupposto di non effettuazione di operazioni IVA per un ammontare non inferiore al valore dei ricavi figurativi in un periodo di tre anni, e ciò a prescindere che la società sia o meno operativa.

Tale conclusione non pare condivisibile e sembra porsi in contrasto con la ratio della norma che intende imporre un limite nell'utilizzo del credito ai soggetti non persistentemente non operativi, situazione che esprime, per presunzione legale relativa, una situazione incompatibile con la vitalità tipica di un'organizzazione imprenditoriale.

Invero l'agenzia delle entrate sembra più correttamente aver voluto affermare che, la società di comodo, a prescindere che sia non operativa o in perdita sistemica, che perfezioni l'ulteriore presupposto di non effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA per un importo almeno pari al valore dei ricavi figurativi, perde definitivamente il credito.

Si ritiene che debbano essere totalmente valide le interpretazioni fornite con la circolare 25/E/2007.

A conferma dell'interpretazione fornita con il presente paragrafo si riportano di seguito le istruzioni di UNICO 2014.

<u>Le istruzioni di unico 2014.</u>	
1.	Nella casella deve essere indicato il codice corrispondente alle seguenti situazioni:
o	– “1” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione;
o	– “2” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente;
o	– “3” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti;
•	“4” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti e che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell’Iva non inferiori all’importo che risulta dall’applicazione delle percentuali di cui all’articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994.

Le istruzioni precisano inoltre che:

Si ricorda che per le società e gli enti considerati di comodo, il credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 (ipotesi evidenziate con i codici 1, 2 e 3). Per quanto riguarda l’ipotesi evidenziata con il codice 4, come precisato con la circolare n. 25 del 4 maggio 2007, trova applicazione la disposizione contenuta nell’ultimo periodo del comma 4, dell’articolo 30, della legge n. 724 del 1994, che prevede la perdita definitiva del credito Iva annuale.

Tuttavia, l’indicazione del codice 4 da parte dei soggetti che evidenziano un credito d’imposta annuale comporta, in ogni caso, la compilazione del rigo VX2 o del corrispondente rigo della sezione III del quadro RX di Unico 2014.

Per quanto sopra sembra sereno quindi affermare che la perdita definitiva dell’IVA a credito si perfezioni nella situazione in cui la società è di comodo per tre periodi di imposta e nel medesimo arco temporale non ponga in essere operazioni rilevanti ai fini del Volume d’Affari almeno pari alla valorizzazione, da verificare in ciascun periodo, dei ricavi figurativi da test di operatività.

Le due condizioni devono quindi essere verificate nella loro contestualità, e il non verificarsi dell’una esclude la perdita definitiva del credito IVA.

In conclusione appare opportuno segnalare che la normativa, che di fatto non consente neanche nei periodi successivi a quelli in cui i presupposti sono verificati il recupero dell'IVA in nessuna ipotesi e situazione, appare in aperto contrasto con le normative europee.

Assonime ha infatti osservato che la disposizione in trattativa suscita perplessità perché in realtà comporta una sorta di indetraibilità dell'IVA assoluta sugli acquisti di beni e servizi nei periodi d'imposta di riferimento, né è disciplinata la vendita successiva al triennio che, se fosse soggetta ad IVA, darebbe luogo ad una duplicazione d'imposta (circolare n. 43 del 2007).

6 giugno 2014
Mario Agostinelli