

CASI CONTROVERSI

Società di comodo, credito Iva e periodi non solari

di Giovanni Valcarenghi

E' ben noto che, ai sensi dell'articolo 30 della legge 724/1994, le **società di comodo** (siano esse non operative che in perdita sistematica) possono avere **ripercussioni negative** sulla gestione dell'eventuale **credito IVA**. Infatti, il comma 4 della citata norma prevede che, per detti soggetti, "... *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 ... o di cessione ... 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 ..., l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scompto dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi*".

Trascurando, per economia di trattazione, gli aspetti di legittimità della parte della disposizioni che prevede addirittura uno "scippo" del credito IVA dopo tre periodi di imposta di continua incompatibilità tra volume d'affari e ricavi teorici, ci soffermiamo sulla **conseguenza più immediata che attiene al credito IVA** dell'anno durante il quale la società non soddisfa i target minimi previsti dalla norma (per carenza di ricavi o per carenza di reddito).

Non sorge **alcun problema** ove il periodo di imposta sia **coincidente con l'anno solare**, in quanto, in tale ipotesi, si riscontra una perfetta sovrapposizione tra il periodo di imposta ai fini delle imposte dirette con quello relativo all'IVA (che, come noto, coincide sempre con l'anno solare).

Ma che accade ove il periodo di imposta ai fini delle imposte dirette sia **disallineato rispetto all'anno solare**? Si consideri, ad esempio, l'ipotesi di una società che chiude l'esercizio il 30 giugno 2013. Ove nella dichiarazione dei redditi si riscontrasse il ricorrere della condizione negativa prevista dalla norma, **quale è il credito IVA oggetto delle limitazioni** di cui sopra?

Sono proponibili due differenti soluzioni:

1. **il credito oggetto di limitazione è quello relativo all'anno solare 2012**, in quanto è l'unico già quantificato al momento in cui si chiude il periodo di imposta nel quale ricorrono le condizioni previste dalla legge 724/1994;
2. **il credito oggetto di limitazione è quello relativo all'anno solare 2013**, nonostante il medesimo, alla data di chiusura del periodo di imposta (30.06.2013), non sia ancora quantificato e determinato.

La prima soluzione consentirebbe di **rendere immediatamente applicabile la limitazione**, rendendo identica la situazione rispetto a quella che si verifica in capo ai soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

La seconda soluzione, invece, determinerebbe l'**applicazione di una limitazione ad un credito IVA che non si è ancora materializzato** al momento di chiusura del periodo di imposta, con la conseguenza che vi sarebbe un "ritardo" rispetto alla situazione di allineamento dei periodi.

Nella pratica professionale si riscontrano i comportamenti più disparati, forse anche dettati dalla convenienza specifica, vale a dire dalla dimensione del credito e dalle esigenze di compensazione / rimborso.

A noi pare che la soluzione preferibile sia la seconda proposta, non perché vi siano elementi dirimenti desumibili dalla lettura della norma, ma per il semplice fatto che, ragionando a contrario, si legittimerebbe il riscontro postumo di eventuali utilizzi in compensazione non corretti. Infatti, si pensi al caso in cui la società vanti un credito IVA 2012 pari a 100 e, previo espletamento di tutte le condizioni di legge, inizi a compensare lo stesso credito a decorrere dal 1° gennaio 2013. A tale momento, la **condizione di comodo della società non è ancora individuabile**, per il semplice motivo che non si è ancora chiuso il periodo di imposta. Ove si intendesse aderire alla prima soluzione, non si può potrebbe sapere, in quell'istante, se le compensazioni siano o meno legittime. Diversamente, se la condizione di comodo verificatasi al 30.06.2013 dovesse incidere (come da seconda soluzione) sul credito IVA prodotto nel 2013, dal 1° gennaio 2014 si potrà tecnicamente **valutare la legittimità**, o meno degli utilizzi.

In conclusione, dunque, ci pare logico concludere che **il credito IVA interessato dalle limitazioni del regime delle comode è quello relativo al primo anno solare che si chiude** in un momento coincidente o successivo alla chiusura del periodo di imposta ai fini delle imposte dirette.