

**IVA**

---

***Le penalizzazioni Iva subite dalle società di comodo***

di Luca Caramaschi

A partire dal periodo d'imposta 2012, la disciplina delle società di **comodo** si è divisa in due categorie:

1. le società non operative di cui all'articolo 30 della legge n.724 del 1994;
2. le società cosiddette in **perdita sistematica**, fattispecie introdotta successivamente dai commi 36-decies e 36-undecies dell'articolo 2 del decreto legge n.138/2011, convertito nella legge n.148/2011 (e ulteriormente modificata dal decreto legislativo n.175/2014 con il quale dal periodo d'imposta 2014 viene ampliato da tre a cinque anni il periodo di osservazione previsto per l'applicazione della disciplina).

Sotto il profilo delle limitazioni all'utilizzo del **credito Iva** (così come delle altre limitazioni non oggetto di commento nel presente contributo) è bene precisare che **nessuna differenza** è riscontrabile tra le due ipotesi sopra esaminate le quali, pertanto, su questo versante debbono ritenersi pienamente allineate.

Il comma 4 dell'articolo 30 della legge n.724/1994 prevede precise conseguenze ai fini IVA per le società considerate **non operative**, che interessano l'eccedenza a credito che emerge dalla dichiarazione annuale.

In particolare, sussiste:

- **divieto** al rimborso (articolo 38-bisP.R. 633/1972);
- divieto di compensazione orizzontale (articolo 17 D.Lgs. 241/1997);
- divieto di cessione (articolo 5 comma 4-terL. 70/1988).

A queste limitazioni se ne deve aggiungere un'altra ben più "devastante":

- la **cancellazione** del **credito IVA** per i soggetti che risultano essere di comodo per **tre anni consecutivi** e che negli stessi periodi effettuano operazioni rilevanti ai fini IVA per un ammontare inferiore ai ricavi medi figurativi determinati nei tre anni. È bene in proposito ricordare che tale ultima disposizione non è stata coordinata con l'ampliamento a cinque periodi d'imposta sancito dal decreto legislativo n. 175/2014, ed è quindi rimasto ai fini della cancellazione del **credito IVA** l'originario limite triennale.

### Divieto al rimborso

Con specifico riferimento alla possibilità di ottenere il rimborso IVA, si deve segnalare che già la Legge n. 662/1996, al comma 45 dell'articolo 3, aveva previsto per le società considerate di **comodo** l'impossibilità di ottenere il **rimborso IVA** per il periodo di imposta in cui le stesse risultano non operative.

In sede di applicazione della precedente normativa era stato sciolto un dubbio interpretativo circa il *quantum* oggetto del rimborso; inizialmente non era chiaro infatti se l'importo, pari all'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione, dovesse consistere nella sola **eccedenza** di IVA del periodo di imposta, oppure se si dovesse prendere a riferimento tutto il credito IVA riportato in dichiarazione, comprensivo di eventuali eccedenze pregresse. La **Corte di Cassazione con sentenza n. 13079/2005** ha ritenuto corretta la seconda tesi, stabilendo quindi che l'IVA non rimborsabile comprendesse l'intero ammontare riportato in dichiarazione.

A riguardo è bene precisare che stando alla lettera della norma, che si riferisce all'*"eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno che comprende l'esercizio"*, il rimborso non è consentito per il **credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale; a questo punto sembra tuttavia percorribile la strada del rimborso IVA **infra annuale** (tramite **modello TR**); tale tesi pone le sue basi sulla circostanza che lo **status** di non operatività può essere verificato solamente a fine anno; specularmente però, la società che durante l'anno ha chiesto e ottenuto il rimborso IVA e che a fine anno in sede di dichiarazione risulta di **comodo**, dovrà restituire l'intero rimborso, aumentato degli interessi (senza applicare sanzioni, così come spiegato anche nella **circolare n. 25/E/2007**).

### Divieto alla compensazione orizzontale e alla cessione

Viene previsto che l'eccedenza di credito IVA non possa essere utilizzata per effettuare compensazioni con altri tributi (cosiddetta **compensazione "orizzontale"**), né che possa formare oggetto di cessione; rimane invece possibile la sola compensazione cosiddetta **"verticale"**, cioè IVA con IVA.

Anche in tema di compensazione e cessione si ritiene valido quanto già visto in tema di rimborso infra annuale: vale a dire che il credito ceduto o compensato orizzontalmente durante l'anno, deve essere comunque subordinato alla **verifica** dello *status* di operatività a fine anno.

### Perdita definitiva del credito IVA

In tema di **perdita** definitiva del **credito IVA**, il comma 4 prevede che siano due le **condizioni**

idonee a far scattare la non compensazione dell'IVA a credito:

1. la società deve essere risultata **non operativa** nei tre periodi di imposta precedenti;
2. in ciascuno dei tre periodi di imposta precedenti, la società non deve aver effettuato **operazioni rilevanti** ai fini IVA per un importo superiore ai ricavi medi figurativi di ciascun periodo.

Va precisato che le due condizioni devono verificarsi **contemporaneamente** e che la verifica delle due condizioni **ostative** alla compensazione del credito eccedente IVA va effettuata alla fine di ogni periodo di imposta, prendendo in considerazione lo stesso ed il biennio precedente; l'eventuale limitazione avrà effetto quindi nel periodo immediatamente **successivo**.

-

#### Società in perdita sistemica: decorrenza delle limitazioni al **credito IVA**

Con riferimento alla fattispecie delle società in perdita sistemica ai sensi del D.L. 138/2011, applicabile come detto dal periodo d'imposta 2012 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), era sorto il dubbio su quale fosse il "primo" credito IVA oggetto di limitazioni.

Con considerazioni estendibili anche per le annualità **a regime**, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 1/E/2013, par.7.2, ha chiarito, riprendendo quanto già affermato con la circolare n. 25/E/2007 e la risoluzione n. 225/E/2007, che le limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza annuale IVA a credito di cui all'articolo 30 comma 4 primo periodo della legge n.724/1994, si riferiscono al **credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale il soggetto è considerato "**di comodo**".

Pertanto:

- mentre per le società **non operative** tradizionali si tratta del periodo d'imposta nel quale non viene superato il c.d. **test** di operatività di cui al comma 1 del citato articolo 30 (e quindi, con riferimento al **credito IVA** emergente dalla dichiarazione annuale IVA 2016 relativa all'anno 2015, in caso di mancato superamento del test di operatività in tale periodo d'imposta, le **limitazioni** sono scattate a partire dal 1° gennaio 2016 e cioè da quando tale credito è concretamente utilizzabile);
- per le società in **perdita sistemica** ciò avviene a decorrere dal **sesto periodo di imposta che segue il quinquennio in perdita fiscale** (o con uno dei cinque anni con reddito inferiore a quello minimo); conseguentemente, le limitazioni riguardanti il **credito IVA** emergente dalla **dichiarazione annuale IVA 2016** relativa al periodo d'imposta 2015, sono scattate per quelle società che nel quinquennio 2010-2014 hanno avuto una situazione di perdita fiscale (o con uno solo di questi cinque anni con un reddito inferiore a quello minimo).

