

Le nuove società di comodo e le conseguenze Iva*a cura di Norberto Villa*

L'articolo 2, co.36-*duodocies* del D.L. n.138/11 stabilisce che sono considerati non operativi gli enti e le società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta anche non ricorrendo i presupposti di cui all'art.30, co.1, della L. n.724/94. Come è noto, la disposizione sta creando non pochi timori alle imprese soprattutto considerando il periodo di crisi che quasi tutti i settori della nostra economia stanno attraversando ormai da qualche anno: il rischio che sia davvero considerevole il numero di soggetti interessati dalla nuova previsione è reale. È altrettanto noto che su alcuni aspetti dell'innovazione si attendono i necessari chiarimenti ministeriali senza i quali alcuni passaggi delle previsioni divengono davvero difficili da applicare ai casi concreti. Il punto su cui si vuole focalizzare l'attenzione con questo intervento sono le ricadute Iva delle nuove regole.

Le società di comodo e l'Iva

Necessario punto di partenza è quanto previsto dall'art.30 della L. n.724/94.

La logica della norma in tema di società di comodo è la seguente:

- il comma 1 qualifica come non operativi le società e gli enti non in grado di superare il cosiddetto *test* di operatività;
- il comma 2 chiarisce l'esatta interpretazione da fornire ad alcuni parametri indicati nel comma 1;
- i commi successivi dettano le conseguenze dell'eventuale non operatività.

Tra questi si segnala il comma 4 che detta le conseguenze della non operativa ai fini Iva statuendo:

- 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 di cessione;
- se per tre periodi d'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 dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi.

Come si vede dalla sua struttura, la norma prima individua le ipotesi di non operatività e successivamente elenca le conseguenze di tale *status* tra cui quelle concernenti l'ambito Iva.

La rilevanza del D.L. n.138 in ambito Iva

Considerando quanto sopra, pare privo di dubbi che le ipotesi regolamentate *ex novo* dal D.L. n.138 abbiano conseguenze anche con riguardo all'ambito Iva.

La stretta introdotta dalla Manovra d'estate comporta, infatti, l'individuazione di una nuova fattispecie di società non operativa collegata ai risultati fiscali negativi dichiarati dalla stessa. In sostanza, il D.L. n.138/11 non ha modificato la struttura della normativa delle società di comodo di cui all'art.30 della L. n.724/94. Tuttavia, il Legislatore ha introdotto, quale presunzione, la possibilità che la società sia considerata non operativa - e, quindi, assoggettata all'integrale disciplina delle società di comodo - indipendentemente dal superamento del *test* di operatività di cui all'art.30 della citata Legge.

In particolare, sono considerati di comodo, a prescindere dalla verifica di operatività (art.2, co.36-*decies* e *undicies*) i soggetti di cui all'art.30 della L. n.724/94 che:

- conseguono in un triennio, perdite fiscali;
- conseguono in un triennio, perdite fiscali per due periodi d'imposta e abbiano dichiarato un reddito inferiore a quello minimo di cui al co.3, dell'art.30, L. n.724/94, nell'altro.

Se, pertanto, una società dovesse essere considerata non operativa non in forza delle previsioni originarie dell'art.30, ma in forza della presunzione introdotta dal D.L. n.138, è evidente come per la stessa troverebbero applicazioni tutte le conseguenze sancite dai commi 3 e seguenti dell'art.30 più volte citato, comprese quelle Iva di cui al comma 4.

Applicazione pratica delle novità

Pur in attesa dei necessari chiarimenti, ciò comporta che una società che dovesse considerarsi non operativa nel 2012 (in quanto nel triennio 2009 – 2011 ha presentato modelli unici con indicazione di perdita fiscale o due in perdita ed una con un reddito imponibile inferiore al minimo) si troverebbe subito alle prese con le conseguenze Iva di cui al co.4 dell'art.30 della L. n.724/94.

In particolare, potrebbe trovarsi subito alle prese con le conseguenze dettate dal primo periodo del comma 4 che concede come unica possibilità di utilizzo del credito Iva quella della compensazione verticale precludendo, invece, tutte le altre possibilità di utilizzazione del credito annuale, ossia:

- la richiesta di rimborso all'Erario;
- l'utilizzo in compensazione con altri tributi e contributi, nell'ambito del modello di versamento F24;
- la cessione a terzi.

I riferimenti temporali

Di fronte alla novità commentata, il punto da affrontare è quello dell'esatto ambito temporale di applicazione delle eventuali conseguenze Iva.

Si consideri tale ipotesi.

- Alfa Srl presenta nel 2009, 2010 e 2011 modelli unici con una perdita fiscale;
- Alfa Srl è considerata di comodo nel 2012;
- nel contempo al 31/12/11 Alfa Srl ha maturato un credito Iva.



La domanda è quale dovrà essere il comportamento di Alfa con riguardo al credito Iva a partire dall'1 gennaio 2012 (periodo d'imposta in cui la società è considerata di comodo).

La domanda non è priva di insidie anche perché, pur rimanendo immutate le norme Iva riguardanti le società di comodo, la situazione che ci si può trovare ora a gestire presenta una caratteristica di assoluta novità.

Nel regime "ordinario" la non operatività della società viene a cristallizzarsi alla chiusura dell'esercizio in quanto collegata a situazioni che si riferiscono a quell'esercizio. In sostanza, nelle ipotesi di cui all'art.30, se una società è di comodo nel periodo d'imposta X è perché in tale periodo non ha superato il *test* di operatività. Con riguardo all'Iva ciò significa senza dubbio che il "blocco" del credito Iva interviene a far data dal 1 gennaio dell'anno X + 1.

Oggi la situazione, con riguardo alla presunzione introdotta dal D.L. n.138/11, è invece profondamente differente. La non operatività della società è definita non alla chiusura dell'esercizio ma lo *status* è già evidente all'inizio del periodo d'imposta. Se i tre periodi precedenti mostrano una perdita fiscale, il quarto sarà un periodo d'imposta "di comodo". Con riguardo all'Iva ciò comporta il dubbio se il "blocco" del credito Iva debba intervenire a far data dal primo gennaio dell'anno in cui la società è considerata non operativa (per presunzione) o da quello successivo.

Una possibile soluzione

Il comma 4 dell'art.30 stabilisce 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 o di cessione. Tale disposizione ricollega il blocco del credito allo *status* del contribuente. Da ciò parrebbe di poter sostenere che fin dal primo gennaio dell'anno in cui la società è da considerarsi per presunzione non operativa il blocco fa sentire i suoi effetti.

Esempio

- 2009: unico in perdita;
- 2010: unico in perdita;
- 2011: unico in perdita;
- 2012: la società è di comodo e dal primo gennaio 2012 può utilizzare il credito Iva maturato al 31/12/11 solo in compensazione verticale.

In effetti, però, in tale situazione si assisterebbe ad un'ulteriore penalizzazione delle società di comodo per presunzione (ex D.L. n.138) rispetto alle altre. Anche questa situazione può essere esemplificata:

- 2012: la società è di comodo per mancato rispetto del *test* di operatività. Dal 1° gennaio 2012 la società può continuare ad utilizzare in compensazione orizzontale, o cedere o chiedere a rimborso il credito Iva maturato al 31/12/11. Il blocco scatterà materialmente dal 1 gennaio 2011.

Tale ultima considerazione non pare, però, sufficiente per spostare l'operatività del blocco dei crediti Iva all'annualità successiva.

Il caso dei rimborsi trimestrali

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.25/E/07](#), sempre con riguardo alla tematica in oggetto, ha chiarito che, facendo la disposizione riferimento all'*“eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'Iva”*, l'impossibilità di chiedere il rimborso riguarda esclusivamente l'eccedenza di credito annuale, ben potendo quindi – durante il periodo d'imposta – essere chiesto il rimborso delle eccedenze di credito emergenti dalle liquidazioni infrannuali, a norma del co.2 dell'art.38-*bis* del DPR n.633/72. La stessa Agenzia ha, però, nel contempo precisato che, nel caso 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 art.38-bis, il rimborso ottenuto, maggiorato degli interessi e senza applicazione di sanzioni”*.

La situazione presenta alcune similitudini con quelle che si potranno creare in forza del D.L. n.138. In sostanza, le affermazioni dell'Agenzia si riferiscono a una fattispecie così esemplificabile.

Esempio

- 2012: la società dopo non aver superato il *test* di unico 2013 risulta essere di comodo.
 - 1) Credito Iva 31/12/12: si applica il blocco (in sostanza dal 1 gennaio 2013).
 - 2) Credito dei trimestri 2012: il contribuente può chiedere ei rimborsi triennali ma quanto si verificherà la sua situazione di non operatività per il 2012 dovrà restituire con interessi i rimborsi ottenuti.

Se ci si fermasse a considerare la prima delle affermazioni dell'Agenzia (la società di comodo può chiedere i rimborsi trimestrali) sembrerebbe che la società di comodo per presunzione possa posticipare alla fine del periodo d'imposta il blocco del credito Iva. Ma visto che poi l'Agenzia sottolinea che in tali casi il rimborso dovrebbe essere restituito maggiorato di interessi, la soluzione prima ipotizzata non sembra più percorribile.

In effetti, anche tale presa di posizione porta invece a considerare come plausibile e coerente con la prassi precedente che il blocco del credito Iva per le società di comodo per presunzione scatti nello stesso momento in cui la società appunto sia considerata di comodo.

Esempio

- 2009: unico in perdita;
- 2010: unico in perdita;
- 2011: unico in perdita;
- 2012: la società è di comodo e dal primo gennaio 2012 può utilizzare il credito Iva maturato al 31/12/11 solo in compensazione verticale.

L'istanza di interpello

Il comma 36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 prevede che restino ferme, anche per le società considerate di comodo perché in perdita sistematica, "le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto art.30 della L. n.724/94". Pertanto, tali soggetti hanno la possibilità di ricorrere, per evitare le negative conseguenze della disciplina, alle cause di esclusione automatica o in alternativa alla presentazione di apposita istanza di disapplicazione.

Da qui occorre chiedersi come debba trattarsi il seguente caso.

IL CASO

Alfa Srl ha dichiarato perdite fiscali negli anni dal 2009 al 2011 ed al 31/12/11 ha maturato un credito Iva. Nel 2012 è società non operativa ma è intenzionata a presentare interpello per la disapplicazione della normativa. Chiaramente i tempi dell'interpello e quelli del possibile utilizzo del credito Iva non coincidono.

Alfa convinta dell'accoglimento dell'interpello decide di utilizzare nel 2012 il credito Iva in compensazione orizzontale prima di conoscere l'esito dell'istanza presentata all'Agenzia delle Entrate ad esempio nel mese di marzo 2012.

Si delineano due possibili scenari.

⇒ Interpello positivo

Si ipotizzi che nel mese di giugno l'Agenzia notifichi ad Alfa la risposta positiva all'interpello presentato. In applicazione di ciò, Alfa può correttamente ritenersi esclusa dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo per tutto il 2012. Ciò comporta che il comportamento tenuto in sede di compensazioni orizzontale nel mese di marzo 2012 appare, a posteriori, corretto. Si ritiene che in tale situazione nessuna conseguenza sanzionatoria possa essere imputata ad Alfa. Si noti che la risposta positiva all'interpello ha la forza di riportare la situazione di Alfa nell'operatività con efficacia dal 1 gennaio 2012.

⇒ Interpello negativo

In questo caso, invece, le conseguenze per Alfa si ritiene siano di tipo sanzionatorio. Ovvero la risposta negativa "certifica" o meglio "conferma" la situazione di non operatività a far data dal 1 gennaio 2012. In effetti, nel marzo 2012 la società doveva considerarsi già non operativa pur se in pendenza di interpello. Eventualmente, come illustrato nel caso precedente, in caso di risposta positiva la situazione già esistente sarebbe stata rimossa con effetto *ex tunc*. Ma se ciò non si verifica c'è una continuazione dello *status* di non operatività di Alfa che quindi, a nostro avviso, dovrebbe ritenere inefficace la compensazione effettuata con obbligo di restituzione delle somme (maggiorate di interesse) oltre alla debenza delle sanzioni.

Non vale, in tal caso, riferirsi a quanto sopra indicato in tema di rimborsi trimestrali (ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria ha escluso la debenza delle sanzioni).

Le situazioni appaiono, infatti, differenti:

- nel caso di rimborso trimestrale avanzato in un'annualità in cui la società è non operativa, nel momento in cui si "forza" il blocco Iva non si ha ancora la materiale possibilità di verificare lo *status* del contribuente;
- nel caso di società di comodo per presunzione, invece, al momento dell'utilizzo del credito lo *status* di non operatività è già conosciuto ed esistente anche se lo stesso potrebbe poi venir meno in forza della risposta dell'Agenzia.


Ma, nel secondo caso esemplificato, le notizie negative potrebbero anche essere ulteriori. Se si accetta la tesi per cui nel caso in esame sono dovute le sanzioni, ci si deve anche chiedere in quale misura le stesse sono da calcolare.

Il rischio è che si dia applicazione alla previsione di cui all'art.27, co.18, del D.L. n.185/08, il quale ha previsto che l'uso in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi. Ricordiamo anche che successivamente il D.L. n.5/09, convertito, con modificazioni, dalla L. n.33/09, ha ulteriormente elevato la sanzione in esame nella misura del 200%, qualora l'utilizzo indebito in compensazione di crediti inesistenti risulti essere superiore ad €50.000, per ciascun anno solare.

La tesi che si preferisce è però quella che nel caso in esame la sanzione applicabile sia invece quella del 30%.

I crediti inesistenti sono, infatti, quelli artificiosamente rappresentati dal contribuente come, ad esempio, nel caso del contribuente che utilizza in compensazione un credito non esposto in dichiarazione o lo utilizza due volte. Ma nella nostra ipotesi non si ritiene si possa parlare di credito inesistente quanto, piuttosto, di credito non utilizzabile. La fattispecie può essere simile a quella in cui il contribuente utilizza in compensazione orizzontale un credito Iva oltre il limite previsto, ipotesi la prassi (nella [R.M. n.452/E/08](#) e nella [C.M. n.8/E/09](#), punto 7.1) ha ritenuto sanzionabile con la sanzione del 30% prevista dall'art.13 del D.Lgs. n.471/97.

EUROCONFERENCE
EDITORE



LA DISCIPLINA DELLE
SOCIETÀ DI COMODO
E LE NOVITÀ DELLA
MANOVRA-BIS

E-BOOK LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO E LE NOVITÀ DELLA MANOVRA-BIS

A CURA DI:
R. Galiero e N. Villa





EDIZIONE:
Novembre 2011

PREZZO:
€ 12,50 + IVA 21%

VISUALIZZA L'INDICE

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili
direttamente con **carta di credito**



Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze