

Risoluzione del 10/08/2007 n. 225 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza d'interpello - Limitazioni all'utilizzo in compensazione del credito Iva da parte di societa' non operativa - Articolo 30, comma 4, della legge n. 724 del 23 dicembre 1994

Sintesi: Con la presente risoluzione viene chiarito il limite all'utilizzo in compensazione del credito Iva da parte di societa' non operativa. E' specificato il divieto di utilizzare in compensazione l'eccedenza del credito risultante dalle dichiarazioni presentate ai fini dell'Iva opera relativamente alle dichiarazioni presentate a partire dal periodo d'imposta 2006 (Unico 2007), ove per lo stesso periodo la societa' risulti non operativa.

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

Quesito

Con istanza presentata, in data 11 aprile 2007, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la (di seguito "la Societa'") ha chiesto chiarimenti in merito alla limitazione all'utilizzo in compensazione dell'eccedenza Iva a credito prevista - a carico delle societa' che non hanno superato il cd. "test di operativita'" - dal comma 4, dell'articolo 30, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (come modificato dall'articolo 35, comma 15, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248).

La Societa', avente ad oggetto l'acquisto e la gestione di beni immobili di qualsiasi natura, dichiara di rientrare tra quelle considerate non operative ai sensi del predetto articolo 30 nei periodi di imposta 2005 e 2006.

In sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2005 (Unico 2006), la Societa' ha compensato il credito Iva relativo all'anno 2005 con i debiti per le altre imposte liquidate nel medesimo anno. Considerato che le modifiche alla disciplina di contrasto delle societa' non operative introdotte dal citato decreto legge n. 223 del 2006, non consentono l'utilizzo in compensazione cd. "orizzontale" del credito Iva per le societa' che siano risultate non operative, la Societa' chiede di chiarire se tale divieto si applichi anche all'eccedenza Iva a credito risultante dalla dichiarazione presentata per l'anno 2005 (Unico 2006).

Se cosi' fosse, la Societa' chiede di confermare se sia corretto sanare la violazione commessa nella dichiarazione per l'anno 2005 (i.e., l'indebito utilizzo in compensazione del credito Iva dalla stessa scaturente) avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, e, quindi, procedendo al versamento dell'Iva indebitamente compensata come risulta dall'Unico 2006.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La Societa' ritiene che le modifiche introdotte dal decreto legge n. 223 del 2006 alla disciplina sulle cd. societa' di comodo non riguardino il credito Iva risultante dalla dichiarazione presentata per l'anno 2005, in quanto le nuove disposizioni si applicano esclusivamente per i crediti Iva derivanti da operazioni poste in essere a partire dal 1 gennaio 2006, esercizio nel corso del quale sono entrate in vigore le medesime modifiche normative.

Parere dell'Agenzia delle entrate

In via preliminare si osserva che gli effetti della disciplina di contrasto alle societa' non operative, originariamente limitati alle imposte dirette, sono stati successivamente estesi anche ad altri ambiti impositivi, tra cui quello dell'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 3, comma 45, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nell'introdurre effetti deteriori anche sotto il profilo dell'Iva a carico dei soggetti non in grado di superare il "test di operativita'" - stabiliva che per le societa' e gli enti non operativi ai sensi dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, "non e' ammessa al rimborso l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno che comprende l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si verificano le condizioni ivi previste".

La penalizzazione originariamente prevista da tale ultima disposizione e' stata, da ultimo, ampliata dall'articolo 35, comma 15, del

D.L. n. 223 del 2006 che, nel riscrivere il comma 4, del citato articolo 30, ha stabilito, tra l'altro, 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 (...)".

L'eccedenza Iva a credito, più precisamente, come chiarito dalla circolare 4 maggio 2007 n. 25/E (paragrafo 1), - risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è stato superato il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30 - non può essere:

- né chiesta a rimborso;
- né utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- né ceduta 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.

L'ultimo periodo del menzionato comma 4 stabilisce, inoltre, che l'eccedenza di credito Iva non potrà essere ulteriormente riportata a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi (con conseguente perdita anche della facoltà di compensazione cd. "verticale") se il contribuente:

- sia risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi; e al contempo
- non abbia effettuato, in nessuno dei menzionati tre periodi d'imposta consecutivi, operazioni rilevanti ai fini dell'Iva per un importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30 (cfr. circolare n. 25/E del 2007, paragrafo 7).

Con specifico riferimento alla penalizzazione costituita dalla preclusione all'utilizzabilità in compensazione "orizzontale" del credito Iva, si osserva che la stessa opera con riferimento alla "eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto". Al riguardo si rammenta che la Corte di Cassazione (cfr. sentenza 17 giugno 2005, n. 13079), ha chiarito che "l'espressione "eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione" (contenuta nel comma 45, dell'articolo 3, della legge n. 662 del 1996) possiede, sul piano letterale, un indubbio ed univoco significato nel senso del puro e semplice riferimento all'eccedenza detraibile che emerge (indistintamente) dalla dichiarazione considerata - a prescindere dall'anno di maturazione dei crediti che la compongono".

Ai fini della soluzione della problematica in esame, assume rilievo la considerazione del periodo d'imposta di entrata in vigore delle limitazioni introdotte dal citato D.L. n. 223 del 2006, per i soggetti che siano risultati non operativi ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

Le limitazioni in questione, per espressa previsione normativa, trovano applicazione "a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto" (cfr. articolo 35, comma 16, D.L. n. 223 del 2006) ovvero, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, a decorrere dal periodo d'imposta 2006.

Ne consegue, in particolare, che il divieto di utilizzare in compensazione con altri tributi l'eccedenza di credito risultante dalle dichiarazioni presentate ai fini dell'Iva, opera relativamente alle dichiarazioni presentate a partire dal periodo d'imposta 2006 (Unico 2007), a condizione che per la stessa annualità d'imposta la società sia risultata non operativa.

Pertanto, con specifico riferimento alla fattispecie in oggetto, si ritiene corretto il comportamento dichiarato dalla Società, in quanto il credito Iva dalla stessa compensato è relativo ad un periodo di imposta (2005) precedente a quello di entrata in vigore delle limitazioni introdotte dall'articolo 35, comma 15, del D.L. n. 223 del 2006 (tra cui quella alla compensazione "orizzontale" dell'eccedenza Iva a credito).

Stante l'affermata condizione di non operatività della Società, si precisa, inoltre, che se dalla dichiarazione relativa al 2006 (Unico 2007), dovesse emergere un'eccedenza Iva a credito, formata in tutto o in parte da credito maturato nel periodo di imposta 2005 o in anni a quest'ultimo precedenti, il divieto di utilizzazione in compensazione si estenderebbe all'intera eccedenza detraibile così come (indistintamente) risultante dalla medesima dichiarazione. In tale ultima ipotesi, infatti, l'eccedenza Iva a credito, pur risultando in tutto o in parte formata da crediti maturati in pendenza della previgente disciplina di contrasto alle società non operative, risulterebbe dalla dichiarazione annuale relativa al primo periodo d'imposta di applicazione delle nuove (e più penalizzanti) disposizioni.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001,

n. 209.

RISOLUZIONE N. 225/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 10 agosto 2007

Oggetto: ***Istanza d'interpello - Limitazioni all'utilizzo in compensazione del credito Iva da parte di società non operativa - Articolo 30, comma 4, della legge n. 724 del 23 dicembre 1994 - .***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

Quesito

Con istanza presentata, in data 11 aprile 2007, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la (di seguito "la Società") ha chiesto chiarimenti in merito alla limitazione all'utilizzo in compensazione dell'eccedenza Iva a credito prevista - a carico delle società che non hanno superato il cd. "test di operatività" - dal comma 4, dell'articolo 30, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (come modificato dall'articolo 35, comma 15, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248).

La Società, avente ad oggetto l'acquisto e la gestione di beni immobili di qualsiasi natura, dichiara di rientrare tra quelle considerate non operative ai sensi del predetto articolo 30 nei periodi di imposta 2005 e 2006.

In sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2005 (Unico 2006), la Società ha compensato il credito Iva relativo all'anno 2005 con i debiti per le altre imposte liquidate nel medesimo anno. Considerato che le modifiche alla disciplina di contrasto delle società non operative introdotte dal citato decreto legge n. 223 del 2006, non consentono l'utilizzo in compensazione cd. "orizzontale" del credito Iva per le società che siano risultate non operative, la

Società chiede di chiarire se tale divieto si applichi anche all'eccedenza Iva a credito risultante dalla dichiarazione presentata per l'anno 2005 (Unico 2006).

Se così fosse, la Società chiede di confermare se sia corretto sanare la violazione commessa nella dichiarazione per l'anno 2005 (*i.e.*, l'indebito utilizzo in compensazione del credito Iva dalla stessa scaturente) avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, e, quindi, procedendo al versamento dell'Iva indebitamente compensata come risulta dall'Unico 2006.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La Società ritiene che le modifiche introdotte dal decreto legge n. 223 del 2006 alla disciplina sulle cd. società di comodo non riguardino il credito Iva risultante dalla dichiarazione presentata per l'anno 2005, in quanto le nuove disposizioni si applicano esclusivamente per i crediti Iva derivanti da operazioni poste in essere a partire dal 1° gennaio 2006, esercizio nel corso del quale sono entrate in vigore le medesime modifiche normative.

Parere dell'Agenzia delle entrate

In via preliminare si osserva che gli effetti della disciplina di contrasto alle società non operative, originariamente limitati alle imposte dirette, sono stati successivamente estesi anche ad altri ambiti impositivi, tra cui quello dell'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 3, comma 45, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nell'introdurre effetti deteriori anche sotto il profilo dell'Iva a carico dei soggetti non in grado di superare il "test di operatività" - stabiliva che per le società e gli enti non operativi ai sensi dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, "*non è ammessa al rimborso l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno che comprende l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si verificano le condizioni ivi previste*".

La penalizzazione originariamente prevista da tale ultima disposizione è stata, da ultimo, ampliata dall'articolo 35, comma 15, del D.L. n. 223 del 2006 che, nel riscrivere il comma 4, del citato articolo 30, ha stabilito, tra l'altro, 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 (...)”*.

L'eccedenza Iva a credito, più precisamente, come chiarito dalla circolare 4 maggio 2007 n. 25/E (paragrafo 1), - risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è stato superato il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30 - non può essere:

- né chiesta a rimborso;
- né utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- né ceduta 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.

L'ultimo periodo del menzionato comma 4 stabilisce, inoltre, che l'eccedenza di credito Iva non potrà essere ulteriormente riportata a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi (con conseguente perdita anche della facoltà di compensazione cd. “verticale”) se il contribuente:

- sia risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi;
e al contempo
- non abbia effettuato, in nessuno dei menzionati tre periodi d'imposta consecutivi, operazioni rilevanti ai fini dell'Iva per un importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30 (cfr. circolare n. 25/E del 2007, paragrafo 7).

Con specifico riferimento alla penalizzazione costituita dalla preclusione all'utilizzabilità in compensazione “orizzontale” del credito Iva, si osserva che la

stessa opera con riferimento alla *“eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell’imposta sul valore aggiunto”*. Al riguardo si rammenta che la Corte di Cassazione (cfr. sentenza 17 giugno 2005, n. 13079), ha chiarito che *“l’espressione “eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione” (contenuta nel comma 45, dell’articolo 3, della legge n. 662 del 1996) possiede, sul piano letterale, un indubbio ed univoco significato nel senso del puro e semplice riferimento all’eccedenza detraibile che emerge (indistintamente) dalla dichiarazione considerata - a prescindere dall’anno di maturazione dei crediti che la compongono”*.

Ai fini della soluzione della problematica in esame, assume rilievo la considerazione del periodo d’imposta di entrata in vigore delle limitazioni introdotte dal citato D.L. n. 223 del 2006, per i soggetti che siano risultati non operativi ai sensi dell’articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

Le limitazioni in questione, per espressa previsione normativa, trovano applicazione *“a decorrere dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto”* (cfr. articolo 35, comma 16, D.L. n. 223 del 2006) ovvero, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare, a decorrere dal periodo d’imposta 2006.

Ne consegue, in particolare, che il divieto di utilizzare in compensazione con altri tributi l’eccedenza di credito risultante dalle dichiarazioni presentate ai fini dell’Iva, opera relativamente alle dichiarazioni presentate a partire dal periodo d’imposta 2006 (Unico 2007), a condizione che per la stessa annualità d’imposta la società sia risultata non operativa.

Pertanto, con specifico riferimento alla fattispecie in oggetto, si ritiene corretto il comportamento dichiarato dalla Società, in quanto il credito Iva dalla stessa compensato è relativo ad un periodo di imposta (2005) precedente a quello di entrata in vigore delle limitazioni introdotte dall’articolo 35, comma 15, del D.L. n. 223 del 2006 (tra cui quella alla compensazione *“orizzontale”* dell’eccedenza Iva a credito).

Stante l'affermata condizione di non operatività della Società, si precisa, inoltre, che se dalla dichiarazione relativa al 2006 (Unico 2007), dovesse emergere un'eccedenza Iva a credito, formata in tutto o in parte da credito maturato nel periodo di imposta 2005 o in anni a quest'ultimo precedenti, il divieto di utilizzazione in compensazione si estenderebbe all'intera eccedenza detraibile così come (indistintamente) risultante dalla medesima dichiarazione. In tale ultima ipotesi, infatti, l'eccedenza Iva a credito, pur risultando in tutto o in parte formata da crediti maturati in pendenza della previgente disciplina di contrasto alle società non operative, risulterebbe dalla dichiarazione annuale relativa al primo periodo d'imposta di applicazione delle nuove (e più penalizzanti) disposizioni.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.