



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
(A.D.C.)
Milano**

**DENUNCIA – FISCALITA' INDIRETTA
ILLEGITTIMITA'**

**DELLE LIMITAZIONI AL DIRITTO DI CREDITO ED AL
RIMBORSO DELL'IVA PER LE SOCIETÀ CD. "DI COMODO".**
come previste dall'art. 30, comma 4, Legge 23 dicembre 1994 n. 724, modificato dall'art. 35,
comma 15, lett. c), del D.L. 223 del 4 luglio 2006 e dall'art. 1, comma 109, della Legge 27
dicembre 2006 n. 296 (*legge finanziaria 2007*)”

- **Febbraio 2007** -

**A CURA DEL COMITATO PER LO STUDIO DELLA COMPATIBILITA'
COMUNITARIA DELLA NORMATIVA TRIBUTARIA ITALIANA**

Composto da:

- ***Prof. Paolo Centore (relatore)***
- ***Dott. Joseph Holzmilller***
- ***Prof. Marco Piazza***

1. NORMA NAZIONALE CONFLIGGENTE

L'art. 35, comma 15, lett. c), del D.L. 223 del 4 luglio 2006 - **ALLEG. 1** -, convertito con
modificazioni dalla L. 4 agosto 2006 n. 248, modificativo dell'art. 30, comma 4, della Legge 23
dicembre 1994 n. 724- **ALLEG. 2** -, stabilisce per le società e gli enti qualificati come “non
operativi”:



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

- il divieto di utilizzare l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione Iva in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241;
- il divieto di cessione dell'eccedenza di credito, con conseguente deroga al disposto di cui all'articolo 5, comma 4 ter, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, conv., con modificazioni, nella Legge 13 maggio 1988, n. 154;
- il divieto di riporto a nuovo, a scomputo dell'imposta dovuta, relativamente a periodi di imposta successivi, dell'eccedenza a credito determinatasi negli esercizi d'imposta in cui, per tre anni consecutivi, il soggetto sia risultato "non operativo".

Rientrano nel perimetro applicativo della disposizione, sotto il profilo soggettivo, indipendentemente dal regime contabile adottato, i seguenti soggetti:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società ad esse equiparate *ex art. 5 del d.P.R. 917/86* (società di armamento società di fatto);
- società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Per espressa previsione normativa (art. 30, comma 1, ultimo periodo, della Legge 23 dicembre 1994 n. 724- **ALLEG. 3** -, modificato dall'art. 35, comma 15, lett. a) del D.L. 223/2006 - **ALLEG. 4** -e, successivamente, dall'art. 1, comma 109, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (*legge finanziaria 2007*)) - **ALLEG. 5** -, sono esclusi dalla qualificazione di ente "non operativo:

- i soggetti ai quali è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- le società e gli enti i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani, ivi comprese le società da esse controllate;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto
- le società con un numero di soci non inferiore a 100.



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

La qualificazione di soggetto “non operativo” è determinata dall’art. 30, comma 1, prima parte, della Legge 23 dicembre 1994 n. 724, modificato dall’art. 35, comma 15, lett. a) del D.L. 223/2006 e, successivamente, dall’art. 1, comma 109, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (*legge finanziaria 2007*”), in relazione ai seguenti parametri:

- per le società non operative in caso di possesso di immobili, per verificarne l’operatività, i ricavi minimi devono raggiungere il 4% e non più il 6 per cento;
- il reddito minimo della società, una volta dichiarata non operativa, scende dal 4,75% al 3% sul valore degli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati negli ultimi tre esercizi.

Va segnalato che la qualifica di ente “non operativo”, rispetto ai parametri *retro* indicati, era prevista dalla norma (cfr. art. 35, comma 15, lett. a), del D.L. 223/2006) “salvo prova contraria”.

Successivamente, l’art. 1, comma 109, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (*legge finanziaria 2007*”) ha soppresso tale espressione, ponendo, di conseguenza, a carico del soggetto passivo l’onere di chiedere la non applicabilità della qualifica, in base alla propria situazione giuridica, unicamente nelle forme previste dall’art. 30, comma 4 bis, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, cioè, mediante ricorso alla procedura di disapplicazione delle norme antielusive prevista e disciplinata dall’art. 37 bis, comma 8, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600- **ALLEG. 6** -.

La mancata previsione di disapplicazione attraverso l’offerta di prova contraria e l’obbligo di procedere mediante interpello risulta contraria al principio della certezza che fa parte dell’ordinamento giuridico comunitario (si cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 14 settembre 2006, procedimenti riuniti C-181/04 e 183/04, *Elmeka*, punto 31- - ed ivi i riferimenti alle sentenze 3 dicembre 1998, causa C-381/97, *Belgocodex*, punto 26-, e 26 aprile 2005, causa C-376/02, *Goed Wonen*, punto 32).



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

2) NORMA COMUNITARIA PREVALENTE

La limitazione *retro* analizzata *sub* 1 si pone in aperto contrasto con l'articolo 18, par. 4, della direttiva 77/388/CEE (qui di seguito anche "sesta direttiva"), nella parte in cui testualmente prescrive:

“Qualora per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere al rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo le modalità da essi stabilite”

Ancora più chiaramente, lo spirito della norma appare nel testo rifuso della sesta direttiva (Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE), dove, all'art. 183 co. 1, si prevede:

Qualora, per un periodo di dichiarazione, l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

Anticipando qui taluni riferimenti alla giurisprudenza comunitaria prevalente (fra gli altri, Corte di Giustizia CE, sentenza 18 dicembre 1997, procedimenti riuniti C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 *Garage Molenheide*, punto 46) si può osservare che:

“... in conformità al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa.”

Il mancato riconoscimento del diritto di riporto o di rimborso delle eccedenza a credito impedisce al soggetto passivo Iva la detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva che, secondo una giurisprudenza costante, costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e,



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto, pertanto, va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (in tal senso Corte di Giustizia CE, sentenza 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*).

Anche la giurisprudenza nazionale di vertice (Corte di Cassazione, sentenza 17 giugno 2005 n. 13079 - **ALLEG. 7** -) ha stabilito che “*l’espressione eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione*” possiede, sul piano letterale, un univoco significato nel senso del semplice riferimento all’eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione considerata, tale da non consentire l’introduzione di eccezioni o limitazioni all’ambito applicativo della norma desumibile dal suo tenore testuale, in forza dell’art. 12 delle Preleggi.

In ultimo, non viene escluso “... *che il credito risultante dalla dichiarazione riferita all’anno che comprende l’esercizio in cui la società risulti non operativa sia portato in detrazione nell’anno successivo, ove ricorrano i presupposti, né sia chiesto a rimborso in caso di cessazione dell’attività, configurando così, di regola, una sospensione e non una preclusione definitiva del diritto al rimborso*” (Corte di Cassazione, sentenza 17 giugno 2005 n. 13079).

Il principio di detrazione, che si riverbera nel diritto di riporto a nuovo del credito e di rimborso, non è, linea di principio, influenzato dalla inoperatività del soggetto agente, come insegna la Corte di Giustizia CE nella sentenza 29 febbraio 1996 C-110/94 *Inzo*, ove è stabilito che

“salvo nei casi di situazioni fraudolente o abusive, la qualità di soggetto passivo IVA non può essere revocata con effetto retroattivo a tale società, qualora, in considerazione dei risultati di tale studio, si sia deciso di non passare alla fase operativa e di metterla in liquidazione, di modo che l’attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili”.

La prospettività del ribaltamento a valle, quale elemento giustificativo della detrazione, può, a certe condizioni, anche non verificarsi, come insegna la Corte di Giustizia CE nella sentenza 15 gennaio 1998 C-37/95 *Ghent Coal Terminal*:



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

“Il diritto a detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili.”

Il medesimo principio è ripreso dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza 29 febbraio 1996 C-110/94 *Inzo*, ove si precisa che:

“Tenuto conto dei principi della certezza del diritto e della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa, e salvo casi di frode o abuso, la qualità di soggetto passivo IVA non può essere revocata con effetto retroattivo alla società di cui trattasi, qualora, in considerazione dei risultati di tale studio, si sia deciso di non passare alla fase operativa e di metterla in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili.”

3) MOTIVI DI INAPPLICABILITA' DI EVENTUALI DEROGHE COMUNITARIE

La direttiva n. 77/388/CE prevede la possibilità di deroghe al regime di deduzione per beni di investimento e altri beni esclusivamente per motivi congiunturali (cfr. art. 17 paragrafo 7, ora art. 177 della direttiva 2006/112/CE) e previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (art. 29, ora art. 398 della direttiva 2006/112/CE).

Tali deroghe, previste e ben delimitate dalla normativa comunitaria, non risultano comunque applicabile al caso in esame, considerando che le motivazioni addotte dal Governo italiano per la negazione del riporto a nuovo e del rimborso dell'Iva, nei casi *retro* evidenziati, non sono giustificati da motivi congiunturali né, per essi, risulta sia stato preventivamente consultato il Comitato consultivo, di cui all'art. 29 della dir. 77/388 (ora art. 398 della direttiva 2006/112/CE).



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

Né risulta che il Governo italiano abbia richiesto ed ottenuto l'autorizzazione ad introdurre misure particolari (derogatorie) in ottemperanza alle previsioni dell'art. 27 della sesta direttiva che, comunque, sono ammesse in situazioni di necessità tese a semplificare la riscossione ovvero ad evitare frodi o evasioni fiscali.

Secondo il principio di proporzionalità *retro* evidenziato *sub 2*, le misure legislative introdotte devono raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portando il minor pregiudizio possibile agli obiettivi ed ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria oggetto d'esame.

Al riguardo, la giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia CE, sentenza 9 marzo 1978 Causa C-106/77 *Simmenthal*), in relazione al principio suddetto, stabilisce che

“fa parte dei principi giuridici generali sui quali è basato l'ordinamento giuridico comunitario” ed esige che “limitazioni non eccedano quanto è adeguato e necessario per raggiungere lo scopo perseguito”.

Il rispetto di tale principio si pone quale elemento inscindibile con quelli di neutralità fiscale e di non discriminazione.

4) VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DEI REQUISITI DI DIRETTA APPLICABILITA' DELLA NORMA COMUNITARIA

Le disposizioni *retro* analizzate della sesta Direttiva esplicano diretta efficacia in quanto esse appaiono dal punto di vista sostanziale:

- (i) incondizionate « sì da non lasciare margine di discrezionalità agli Stati membri nella loro attuazione »;
- (ii) sufficientemente precise « nel senso che la fattispecie astratta ivi prevista ed il contenuto del precetto ad esse applicabile devono, essere determinati con completezza in tutti i loro elementi »



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

Il primato del diritto comunitario e, di conseguenza, la sussistenza dei requisiti di diretta applicabilità dell'articolo 18, co. 4, della direttiva 77/388/CEE, viene confermato (Corte di Giustizia CE, sentenza 15 luglio 1964, C-6/64, *Costa-Enel*) mediante l'espressa previsione dell'obbligo per i giudici e le autorità amministrative nazionali di disapplicare le disposizioni dell'ordinamento interno in contrasto con le norme comunitarie.

Pertanto, di fronte a disposizioni di diritto interno emanate dallo Stato membro in deroga a dette disposizioni ma non autorizzate dalle Istituzioni CEE, ovvero, in presenza di disposizioni nazionali non collegate in modo specifico alla sesta Direttiva, sussiste l'obbligo per i giudici nazionali di *applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna* nonché l'obbligo di interpretare il diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo delle direttive (Corte di Giustizia CE, sentenza 13 novembre 1990, C-106/89, *Marleasing SA*).

5) PRECEDENTI GIURISPRUDENZIALI

A) *Giurisprudenza comunitaria*

I) Corte di Giustizia sentenza 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*:

Punto 18: “ *il diritto alla detrazione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell' IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Secondo costante giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenze 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, Racc. pag. 4797, punti 15-17, e 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 27), il detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell' imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva*”.



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

II) Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 2000, procedimenti riuniti da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa*:

Punto 43: *Occorre anzitutto ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte.*

Punto 55: *“l'art. 17 della sesta direttiva osta ad una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrarre l'IVA pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a talune condizioni, quali la presentazione di una domanda espressa in tal senso prima che l'imposta sia divenuta esigibile e l'osservanza di un termine di un anno tra tale presentazione e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili, e che sanziona il mancato rispetto di tali condizioni con la perdita del diritto alla detrazione o con il differimento dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili.”*

III) Corte di Giustizia CE, sentenza 18 dicembre 1997, procedimenti riuniti C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 *Garage Molenheide* (dispositivo):

1) L'art. 18, n. 4, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non osta, in linea di principio, a provvedimenti come quelli controversi nelle cause principali.



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

2) Tuttavia, il principio di proporzionalità si applica a provvedimenti nazionali che, come quelli controversi nelle cause principali, vengono adottati da uno Stato membro nell'esercizio della sua competenza in materia di IVA, nei limiti in cui, qualora eccedessero quanto necessario per raggiungere il loro obiettivo, essi arrecherebbero pregiudizio ai principi del sistema comune dell'IVA, e in particolare al regime delle deduzioni che ne costituisce un elemento essenziale.

Spetta al giudice nazionale valutare il carattere proporzionato o no dei provvedimenti controversi e dell'applicazione che ne viene fatta dalla competente amministrazione. Nell'ambito di una tale valutazione occorre disattendere le disposizioni nazionali o un'interpretazione di queste che ostino a un controllo giurisdizionale effettivo, e in particolare al controllo dell'urgenza e della necessità della trattenuta del saldo di IVA da restituire, nonché alla possibilità per il soggetto passivo di chiedere, sotto il controllo di un giudice, la sostituzione della trattenuta con un'altra garanzia sufficiente per tutelare gli interessi dell'erario ma meno coercitiva per il soggetto passivo, o che impediscano che possa disporsi, in tutte le fasi del procedimento, una revoca, totale o parziale, della trattenuta. Inoltre, in caso di revoca della trattenuta, un calcolo degli interessi dovuti dall'erario, che non prenda come decorrenza il giorno in cui il saldo di IVA controverso avrebbe normalmente dovuto essere restituito, sarebbe contrario al principio di proporzionalità.

Occorre, comunque, sottolineare che anche le deroghe devono rispettare il principio di proporzionalità (v. sentenza richiamata infra *Garage Molenheide*).

B) Giurisprudenza nazionale

Si richiama al riguardo la sentenza della Corte di Cassazione del 17 giugno 2005, n. 13079 secondo la quale:

Va anche rilevato, sul piano sistematico, che, nel regime dell'IVA, il fatto che, in presenza di un'eccedenza dell'ammontare detraibile rispetto all'imposta relativa alle operazioni imponibili, il contribuente computi tale importo in detrazione nell'anno successivo costituisce, ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633 del 1972, l'evento normale,



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

"fisiologico", mentre il diritto di chiederne il rimborso è riconosciuto solo in casi determinati.

Ne deriva, in definitiva, che, qualora il legislatore avesse inteso attribuire alla formula indicata una portata più ristretta di quella fatta palese dal significato proprio delle parole utilizzate, avrebbe dovuto farlo espressamente, specificando che dall'ammontare dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione debba essere scorporato l'importo corrispondente ai crediti riportati dagli anni precedenti, al fine di sottrarlo al divieto di rimborso, in assenza di una esplicita indicazione in tal senso, non si ravvisano elementi che, in applicazione dei criteri in tema di ermeneutica legislativa, consentano di pervenire ad analoga conclusione per via interpretativa: in particolare, non assume rilievo, per tutto quanto si è detto, la circostanza che il credito, nella fattispecie, sia maturato in anni anteriori all'entrata in vigore della normativa sulle società di comodo, una volta che esso è confluito nell'eccedenza risultante dalla dichiarazione relativa ad un anno comprendente l'esercizio in cui si sono verificate le condizioni di non operatività".

6) CONSIDERAZIONI DEL COMITATO DI VIGILANZA

Dal principio ispiratore della sesta Direttiva, secondo cui occorre «*garantire la neutralità del sistema comune onde realizzare un mercato comune*», consegue che gli Stati membri devono uniformarsi nell'individuare il soggetto passivo, le operazioni imponibili, le aliquote, le esenzioni e le ipotesi di indetraibilità.

Nello specifico:

- (i) è soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica indipendente dallo scopo e dai risultati (art. 4 della dir. 77/388, ora art. 9 della direttiva 2006/112/CE);



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

- (ii) il diritto a detrazione è connesso con l'utilizzo di beni e servizi a fine di operazioni soggette (art. 17 della dir. 77/388, ora artt. 167, 168, 173, 176 e 177 della direttiva 2006/112/CE).

L'evoluzione storica della normativa italiana in tema di società di comodo, categoria alla quale è agevole ricondurre i soggetti "non operativi", di cui alla disposizione richiamata *retro sub* 1, impone di ricordare che il D.lgs. n. 313 del 2 settembre 1997, in sede di recepimento delle deleghe contenute nella legge n. 662 del 1996, ha individuato alcune tipologie di attività che sono dirette al mero godimento di beni e servizi.

Con effetto dal 1° gennaio 1998, la norma relativa alla soggettività d'imposta, prevista dall'articolo 4 del d.P.R. n. 633/1972, è stata arricchita di un'ulteriore ipotesi di non soggezione, derivante dalle operazioni rese dalle società cosiddette "di comodo", nei confronti dei propri soci e associati.

Sinteticamente, la disposizione riguarda due situazioni giuridiche (rispettivamente indicate alle lettere a) e b) dell'art. 4, co. 5, ultimo periodo del d.P.R. 633/1972, aggiunto dal d.lgs. n. 313/1997, accomunate da un intento elusivo, e precisamente:

- (i) il godimento personale di un bene, di un impianto o di un immobile posseduto e gestito dalla società ma utilizzato dal socio o da suoi familiari;
- (ii) l'uso del bene, dell'impianto o dell'immobile gratuitamente o ad un valore inferiore a quello normale.

Secondo la norma *retro* richiamata, le società e gli enti di "comodo" che effettuano tali cessioni o prestazioni si collocano al di fuori del perimetro applicativo dell'imposta per carenza del requisito soggettivo, essendo per essi negata la qualifica di "soggetto passivo", nell'accezione prevista dall'art. 4 della dir. 77/388.

In conseguenza di tale dequalificazione, i soggetti "di comodo" non possono portare in detrazione l'imposta assolta sui beni e servizi acquistati, essendo, per disposizioni normativa, collocati *ab*



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

origine, cioè, sin dal momento di effettuazione dell'acquisto, nella sfera "non passiva", ai fini del tributo, dell'ente (in tal senso, Cass. Civ., sez I, 5 ottobre 1992 n. 10919).

Correlativamente, nei limiti indicati dalla norma appena richiamata, le operazioni eseguite da tali soggetti sono irrilevanti ai fini Iva, per carenza, appunto del presupposto soggettivo.

In sintesi:

- (i) i corrispettivi pagati dai soci, per servizi resi dagli stessi o a familiari, devono essere assoggettati ad Iva con aliquota ordinaria e con diritto a detrazione per le società se sono resi ad un valore uguale o superiore a quello nominalmente praticato ai non soci;
- (ii) sono, al contrario, esclusi da Iva senza diritto alla detrazione per le società, i corrispettivi corrisposti dai soci, se il loro ammontare è inferiore a quello nominalmente pagato dai non soci. Sul punto, la Circolare n. 108/E del 24 maggio 2000 stabilisce che sono soggetti ad imposta con diritto alla detrazione dei costi da parte delle società, i corrispettivi sia pure inferiori al valore normale, se il socio è un imprenditore e fornisce gli elementi per dimostrare l'utilizzo del servizio nell'esercizio d'impresa.

L'esclusione dalla sfera IVA delle società dette "di comodo" non può trovare giustificazione, se non nell'ipotesi in cui sia del tutto assente il requisito soggettivo previsto dall'art. 4 della direttiva 77/388/CE (ora art. 9 della direttiva 2006/112/CE), in riferimento, cioè, alla carenza *originaria* (cioè, in riferimento alla tipologia di attività svolta, rivolta, in linea di principio, ai soci ed associati), del requisito soggettivo in capo a tali soggetti (mancando, cioè, la genetica possibilità di produzione stabile di valore aggiunto).

A medesima conclusione deve giungersi in relazione alla ulteriore estensione del principio di "non operatività", per effetto della norma richiamata *sub* 1 (art. 30, comma 4, della Legge 23 dicembre 1994 n. 724, come modificato dall'art. 35, comma 16 del D.L. 223/2006).

Similmente alla disposizione già in vigore (art. 4, 5 comma, lett. a) e b) del d.P.R. 633/1972) che, come si è visto, pone il soggetto al di fuori della sfera IVA, con le dipendenti conseguenze in tema di divieto di detrazione, la norma introdotta dall'art. 35, commi 15 e 16 del D.L. 223/2006, non



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

agisce sulla soggettività dell'operatore ma introduce dei parametri *quantitativi* di esclusione del diritto di riporto e rimborso delle eccedenze a credito, fermo restando l'opzione del soggetto passivo di fuoriuscire dalla sfera di soggezione dell'imposta (art. 1, comma 111, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (*legge finanziaria 2007*)).

Ancora più grave appare, poi, la previsione secondo cui, successivamente al triennio di inoperatività, il credito eventualmente maturato non può essere scomputato dall'IVA dovuta sulle operazioni attive successivamente eseguite, né rimborsato.

Le due previsioni (congelamento del credito e divieto di successivo scomputo) si pongono entrambe, per diversi profili, in aperto contrasto con l'insegnamento della Corte di Giustizia che, nella sentenza 15 gennaio 1998 C-37/95 *Ghent Coal Terminal*), (punto 24) ha precisato:

“l'art. 17 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che consente ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale di detrarre l'IVA di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili. Il diritto a detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà”.

Parimenti (cfr. Corte di Giustizia 29 febbraio 1996 C-110/94 *Inzo*, punto 25) viene precisato:

“° quando l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, ordinare uno studio sulla redditività dell'attività programmata può essere considerato come un'attività economica ai sensi di tale articolo, anche se questo studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività programmata sia redditizia, e che ° salvo nei casi di situazioni fraudolente o abusive, la qualità di soggetto passivo IVA non può essere revocata con effetto retroattivo a tale società, qualora, in considerazione dei risultati di tale studio, si sia deciso di non passare alla fase operativa e di metterla in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili”.



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

Va ancora richiamato l'intervento della Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 2000 cause riunite C 110/98 a C 147/98, *Gabalfrisa*), che trae spunto da una particolare forma di « garanzia » fiscale prevista nel sistema normativo spagnolo, simile a quella introdotta nell'ordinamento nazionale.

In estrema sintesi, il caso sottoposto ai giudici comunitari e risolto con la sentenza appena richiamata riguarda la legittimità della norma tributaria spagnola che impedisce il riconoscimento del diritto di detrazione in assenza dell'esecuzione di operazioni imponibili da parte del soggetto passivo. Più in dettaglio, la norma fiscale spagnola (art. 37 della legge 37/1992, istitutiva del sistema IVA) subordina l'esercizio del diritto di detrazione al soddisfacimento di determinate condizioni e, in particolare, alla presentazione di una apposita domanda e all'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili entro un termine (di un anno) dalla data di tale domanda.

La norma spagnola non è dissimile da quella prevista in Francia, ove, per effetto di un decreto interpretativo del CGI (codice generale delle imposte) i soggetti passivi che iniziano un'attività hanno diritto di detrarre l'imposta sulle operazioni passive, prospetticamente indirizzate alla produzioni di operazioni imponibili, sotto la condizione che il ribaltamento si verifichi entro due anni.

Con istruzioni del 28 settembre 1999, n. 3 D-4-99, il Ministero francese è intervenuto sulla scia della sentenza della Corte di Giustizia CE nel caso *Inzo* e ha stabilito che *Si une entreprise ne concrétisait pas son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction dans un délai normal, fixé à titre de règle pratique à deux ans, elle était tenue de reverser l'intégralité de la taxe dont elle avait initialement obtenu le remboursement (D. adm. 3 D-1321, n. 19 : TVA-IX-22130). L'entreprise concernée perdait ainsi la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction qui lui avait été reconnue sous la condition résolutoire que de telles opérations soient réalisées dans un délai de deux ans.»*

Similmente alla disposizione spagnola dichiarata incompatibile e a differenza della norma francese, peraltro anche essa incompatibile con l'art. 4 della direttiva 77/388/CE (ora art. 9 della direttiva 2006/112/CE), che pone il contribuente al di fuori della sfera IVA per inesistenza della operatività, la disposizione nazionale in commento (art. 30, comma 4, della Legge 23 dicembre 1994 n. 724,



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

come modificato dall'art. 35, comma 16 del D.L. 223/2006) non agisce sulla qualifica soggettiva dell'operatore che resta qualificato come "soggetto passivo", salva l'opzione per la fuoriuscita dalla sfera Iva, ex art. 1, comma 110, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (*legge finanziaria 2007*) ma sulla limitazione del diritto di detrazione ad esso riconoscibile in relazione al suo *status* giuridico di soggetto passivo, attraverso la introduzione di una presunzione di non operatività collegata a parametri quantitativi, valutati sulla base di elementi temporali predefiniti.

Oltre tutto, il divieto di porre in compensazione di eventuali futuri debiti il credito sorto nel periodo di cd. "in operatività" si pone in contrasto logico non solo con il principio di detrazione (art. 17 della dir. 77/388/CEE, ora artt. 167, 168, 173, 176 e 177 della direttiva 2006/112/CE) ma, ancora prima, con la norma che definisce il soggetto passivo (art. 4 della dir. 77/388/CEE, ora art. 9 della direttiva 2006/112/CE), non tenendo conto, all'evidenza, della possibile produzione di operazioni imponibili, eseguite utilizzando i beni e servizi per i quali il credito IVA è sorto.

La disposizione si pone, quindi, in aperto contrasto con l'articolo 18, n. 4, della direttiva 77/388/CEE (ora art. 183, co. 1, della direttiva 2006/112/CE) che testualmente recita

"Qualora, per un periodo di dichiarazione, l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite"

Qualsiasi norma di diritto interno che regoli diversamente la fattispecie esaminata, senza specifica autorizzazione derogatoria, risulta in contrasto con le disposizioni comunitarie e pertanto deve essere disapplicata dalla stessa Amministrazione Finanziaria (v sentenze Corte Costituzionale n. 389/1989 e n. 168/1991- **ALLEG. 8** -).

A.D.C.-

Associazione Italiana Dottori Commercialisti

Il Presidente

(Dott. Andrea Zonca)



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

Allegati:

- 1) Art. 35, comma 15, lett. c), del D.L. 223 del 4 luglio 2006
- 2) Art. 30, comma 4, della Legge 23 dicembre 1994 n. 724
- 3) Art. 30, comma 1, ultimo periodo, della Legge 23 dicembre 1994 n. 724
- 4) Art. 35, comma 15, lett. a) del D.L. 223/2006
- 5) Art. 1, comma 109, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296
- 6) Art. 37 bis, comma 8, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600
- 7) Corte di Cassazione, sentenza 17 giugno 2005 n. 13079
- 8) Corte Costituzionale, sentenze n. 389/1989 e n. 168/1991