

## Informazioni Odcec Napoli

---

**Da:** Valeria Eramo <eramo@fncommercialisti.it>  
**Inviato:** lunedì 2 febbraio 2015 11:21  
**A:** ODCEC MACERATA; ODCEC MANTOVA; ODCEC MARSALA; ODCEC MASSA CARRARA; ODCEC MATERA; ODCEC MELFI; info@odcecMESSINA.it; ODCEC MILANO; ODCEC MILANO PRESIDENZA; ODCEC MODENA; ODCEC MODENA FORMAZIONE; carlo.capegioni@carleastud.it; ODCEC MONZA; info@odcec.napoli.it; ODCEC NAPOLI NORD; ODCEC NICOSIA; segreteria@odcecnocera.it; ODCEC NOLA; ODCEC NOVARA; ODCEC NUORO  
**Oggetto:** Circolare FNC "Reverse Charge" e Documento FNC "Società di comodo"  
**Allegati:** FNC\_Circolare\_300115\_Reverse\_charge.pdf; FNC\_Documento\_300115\_Societa di comodo.pdf

Alla c.a. del Presidente

Spett.le Ordine,  
si inviano in allegato la Circolare FNC "Le novità sul regime IVA di inversione contabile (Reverse charge)" e il Documento FNC "Le società di comodo: attuale disciplina e prospettive di riordino" del 30 gennaio 2015, pubblicati sul nostro sito [www.fondazioneNazionalecommercialisti.it](http://www.fondazioneNazionalecommercialisti.it).  
Un cordiale saluto

Valeria Eramo

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**  
Segreteria

Piazza della Repubblica, 68 - 00185 Roma  
Tel. 06/4782901 Fax 06/4874756  
[info@fncommercialisti.it](mailto:info@fncommercialisti.it)

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili del Tribunale di Napoli

**PROT. 0001125/E/PM/AF**

Del 02/02/2015 Odcec



**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

**LE NOVITÀ SUL  
REGIME IVA DI  
INVERSIONE  
CONTABILE  
(*REVERSE CHARGE*)**

Circolare del 30 Gennaio 2015

F

N

C

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili del Tribunale di Napoli

**PROT.0001125/E/PM/AF**

Del 02/02/2015 Odcec



**ABSTRACT**

*La legge di stabilità 2015 (art. 1, commi 629-633, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha ampliato il novero delle operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o reverse charge), estendendo detto regime alla cessione dei bancali di legno recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (il c.d. pellet), ad ulteriori ambiti del settore edile, del settore energetico e della grande distribuzione. La novella normativa, destinata ad avere un impatto significativo sugli operatori del settore, soprattutto sotto il profilo degli adempimenti cui saranno chiamati a fare fronte, presenta alcuni margini di incertezza in merito all'esatto ambito di applicazione della medesima.*

*Il presente studio, si prefigge, quindi, da un canto di offrire dei primi chiarimenti in ordine ai dubbi interpretativi già in parte segnalati dalla stampa specializzata e, dall'altro, di richiamare brevemente le modalità applicative del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge), nonché il relativo regime sanzionatorio.*

*Si è ritenuto, infine, opportuno dedicare specifica attenzione alla diversa efficacia temporale che hanno le norme da ultimo introdotte nel nostro ordinamento al fine di ampliare l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge). Mentre, infatti, le disposizioni relative al settore edile e alle cessioni di bancali di legno recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (il c.d. pellet) operano a far data dal 1° gennaio 2015 senza alcun limite temporale, quelle relative al settore energetico e alla grande distribuzione hanno efficacia limitata ad un solo quadriennio.*

*Tale differenziazione trova spiegazione, nonché fondamento, nelle diverse forme di comunicazione e/o autorizzazione comunitaria, alle quali il Legislatore nazionale deve ottemperare, in funzione delle diverse tipologie di operazioni per le quali intende adottare il regime IVA di inversione contabile (o reverse charge). In funzione di questo dato, si è quindi ritenuto opportuno prendere le mosse proprio da una breve analisi della disciplina comunitaria di riferimento.*

**ABSTRACT**

**NEWS ON THE REVERSE CHARGE SYSTEM FOR VAT \***

*The so called Stability Law (Legge di stabilità) 2015 (art. 1, paragraphs 629-633, of Law n. 190, 23 December 2014, ) has increased the number of VAT transactions that are subject to reverse charge system, including, for example, pellets sales, and some additional areas in the building sector, energy industry and the large scale retail trade. The new provisions, which are likely to have a significant impact on market participants, especially in view of the compliance requirements to be fulfilled, present some uncertainties as to their exact scope.*

*This research aims, on one hand, at providing some explanations regarding the possible interpretations, partially reported on the specialized press and, on the other hand, at outlining the application procedure of the reverse charge system for VAT, and its related sanctioning regime.*

*We deemed appropriate to dedicate specific attention to the different temporal effects of the regulation lastly introduced in our jurisdiction, in order to extend the scope of the reverse charge system for VAT. As a matter of fact, while the provisions for the building sector and pellets sales are in force as of 1° January 2015, without any time limit, the effectiveness of the provisions concerning the energy industry and the large scale retail trade is limited only to a four-year period.*

*This difference is explicable by, and is based on, the different forms of reporting and/or EU authorization the national legislator is required to comply with, according to the various types of transactions to be carried out under the reverse charge system for VAT.*

*Further to all these considerations, a brief analysis of related EU legislation seemed appropriate.*

\* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. La matrice comunitaria del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*). – 3. L'ambito di applicazione della novella normativa. – 4. Modalità applicative del regime di inversione contabile (o *reverse charge*). – 5. Regime sanzionatorio

### **1. Premessa**

In virtù del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) una serie di obblighi, attinenti alle modalità di assolvimento dell'imposta, che normalmente gravano sul cedente/prestatore vengono viceversa posti a carico del cessionario/committente. Tale regime è dettato in deroga al meccanismo di detrazione e rivalsa dell'IVA, in base al quale il debitore dell'imposta è il soggetto che ha effettuato l'operazione e a lui compete l'obbligo di rivalsa nei confronti del proprio cessionario o committente.

La descritta deroga al regime IVA ordinario trova il proprio fondamento nelle disposizioni recate dagli artt. 199, 199-*bis* e 395 della Direttiva 2006/112/CE le quali, tuttavia, hanno un'efficacia temporale diversificata, essendo soggette a differenti regimi autorizzatori. Pertanto, prima di entrare nel merito della novella normativa e, quindi, andare ad individuarne il relativo ambito di applicazione, si ritiene opportuno svolgere qualche considerazione in ordine alla matrice comunitaria cui la medesima fa riferimento.

### **2. La matrice comunitaria del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*)**

Nell'analizzare la normativa comunitaria che disciplina le possibili deroghe che gli Stati membri possono adottare al regime ordinario di contabilizzazione e fatturazione dell'IVA, si devono prendere le mosse dall'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE. Ai sensi della richiamata disposizione, gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite di carattere temporale, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni, tassativamente elencate dalla disposizione richiamata:

- a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni;
- b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lett. a);
- c) cessioni di beni immobili qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione;
- d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI alla Direttiva 2006/112/CE;

- e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;
- f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;
- g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

Il successivo art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, ad integrazione della precedente disposizione, reca un ulteriore regime derogatorio il quale si caratterizza, tuttavia, per un diverso ambito d'applicazione ed un'efficacia temporale limitata. In base alla norma da ultimo richiamata, infatti, solo fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possano stabilire che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni:

- a) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- b) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva;
- c) cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
- d) cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- e) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2;
- f) cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica;
- g) prestazioni di servizi di telecomunicazione;
- h) cessioni di *console* di gioco, *tablet PC* e *laptop*;
- i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;
- j) cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi.

In entrambe le ipotesi (vale a dire sia per le fattispecie elencate all'art. 199 che per quelle di cui all'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE), qualora gli Stati membri intendano introdurre il regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), i medesimi non devono richiedere alcuna preventiva autorizzazione comunitaria, dovendo unicamente provvedere ad informare il Comitato IVA, secondo le specifiche modalità individuate dalle disposizioni in rassegna.

Al di fuori delle descritte ipotesi, qualora gli Stati membri intendano adottare il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) con riferimento a fattispecie non contemplate fra quelle di cui ai precedenti

artt. 199 e 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, diviene necessario richiedere un'apposita preventiva autorizzazione al Consiglio dell'Unione europea. L'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, infatti, prevede che il Consiglio dell'Unione europea, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga (fra cui anche le misure di deroga al regime ordinario di fatturazione delle operazioni IVA), allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Fermo restando che le misure adottate dallo Stato membro non debbano influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro, riscosso dal c.d. "Stato del consumo".

Questa la matrice comunitaria alla quale il Legislatore nazionale deve fare riferimento qualora, come in occasione della legge di stabilità 2015, intenda ampliare l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*). Alla luce di tale dato, risulta di immediata comprensione, il motivo per il quale le disposizioni da ultimo introdotte hanno un'efficacia temporale differenziata, in base alla tipologia di operazioni alle quali fanno riferimento. Nello specifico, la tempistica relativa alla vigenza delle norme di ampliamento del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) da ultimo adottate, può essere riassunta nel seguente schema:

- la disposizione relativa al comparto edile (di cui alla lett. *a-ter*) aggiunta all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottata ai sensi dell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE, opera a far data dal 1° gennaio 2015 senza alcun limite di tempo;
- la disposizione relativa al c.d. *pellet* (di cui all'art. 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dalla legge di stabilità 2015), adottata ai sensi dell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE, opera a far data dal 1° gennaio 2015 senza alcun limite di tempo;
- le disposizioni relative al settore energetico (di cui alle lett. *d-bis*), *d-ter*) e *d-quater*) aggiunte all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottate ai sensi dell'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, operano a far data dal 1° gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2018;
- la disposizione relativa al settore della grande distribuzione (di cui alla lett. *d-quinquies*) aggiunta al comma 6 dell'art. 17, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottata ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, è applicabile per un periodo transitorio di 4 anni, ma la sua efficacia è subordinata al rilascio della necessaria autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea.

### **3. L'ambito di applicazione della novella normativa**

Come anticipato, i commi 629-633, dell'art. 1 della legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) hanno esteso l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) ad alcune cessioni di beni effettuate nell'ambito del settore energetico, della grande distribuzione e dei

bancali di legno recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (il c.d. *pellet*), nonché ad ulteriori prestazioni di servizi rese nell'ambito del settore edile (anche se non integranti le caratteristiche del subappalto di cui alla lett. a) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972).

Più nel dettaglio, le nuove operazioni che devono essere fatturate mediante applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) possono essere riassunte secondo il seguente schema:

1. trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra e di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori, nonché di certificati relativi all'energia e al gas (di cui alle lett. *d-bis*) e *d-ter*) aggiunte all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972);
2. cessioni di gas ed energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore (di cui alla *d-quater* aggiunta all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972);
3. cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari (di cui alla lett. *d-quinquies*) aggiunta al comma 6 dell'art. 17, del d.P.R. n. 633 del 1972);
4. cessioni di bancali di legno (*pellet*) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (di cui all'art. 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dalla legge di stabilità 2015);
5. prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (di cui alla lett. *a-ter*) aggiunta all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972).

L'esatta individuazione delle operazioni in concreto riconducibili alle definizioni di cui ai precedenti punti, necessita senza dubbio di interventi interpretativi da parte dell'Amministrazione finanziaria che, si auspica, siano sollecitati data l'operatività immediata della maggior parte delle misure richiamate<sup>1</sup>.

Gli unici chiarimenti ad oggi forniti sono stati resi con riferimento alle operazioni di cui al precedente punto 1 e finalizzate a chiarire che nella nozione di "certificati relativi all'energia e al gas" rientrano anche i c.d. "certificati verdi", i titoli di efficienza energetica (o "certificati bianchi") e le garanzie di origine<sup>2</sup>.

In proposito, si ricorda che i "certificati verdi" sono stati introdotti in Italia con il D.lgs. n. 79 del 1999, in attuazione della Direttiva 96/92/CE, al fine di consentire ai produttori di energia elettrica di adempiere all'obbligo di immettere ogni anno in rete una determinata quota di energia elettrica pulita (vale a dire prodotta mediante fonti rinnovabili); i c.d. "certificati bianchi", invece, sono i titoli di efficienza energetica (introdotti con i D.M. 20 luglio 2004, successivamente modificati dal D.M. 21 dicembre 2007 e 28 dicembre 2012) che attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso sistemi di efficientamento della produzione; mentre le garanzie di origine (introdotte dal

<sup>1</sup> Fa eccezione unicamente la misura relativa alla grande distribuzione che, come si è detto, è in attesa delle necessarie autorizzazioni comunitarie.

<sup>2</sup> Cfr. Risposte dell'Agenzia delle Entrate al Videoforum Italia Oggi del 22 gennaio 2015.

D.lgs. n. 28 del 2011) consentono ai fornitori di energia elettrica di fornire prova, ai propri clienti finali, della quantità di energia derivante da fonti rinnovabili, nell'ambito del proprio mix energetico.

Aldilà delle scarse indicazioni esegetiche, ad oggi fornite dall'Amministrazione finanziaria, sembra opportuno svolgere qualche ulteriore considerazione in merito all'individuazione dell'esatto ambito di applicazione della misura riferita alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici" (di cui al precedente punto 5), tenuto conto del fatto che il dato letterale della disposizione di riferimento suscita diversi dubbi interpretativi, destinati a rifrangersi in altrettante difficoltà operative.

La lett. *a-ter*) aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 va ad ampliare l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) relativo al settore edile, in precedenza disciplinato, con esclusivo riferimento al subappalto, dalla lett. a) del medesimo comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972. Come noto, ai sensi di tale ultima disposizione, le prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, devono essere effettuate in regime di inversione contabile (o *reverse charge*)<sup>3</sup>.

Pertanto, ai sensi della richiamata lett. a) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, affinché il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) trovi applicazione, è necessaria, in primo luogo, la presenza di un contratto d'appalto<sup>4</sup> e, inoltre, che un soggetto IVA, qualificabile come subappaltatore, che svolge attività identificate dai codici ATECO (già ATECOFIN) riferiti alla sezione "Costruzioni" (sezione F), effettui prestazioni nei confronti di un altro soggetto passivo IVA, qualificabile come appaltatore (o, a sua volta, subappaltatore), anch'esso svolgente le medesime attività<sup>5</sup>. La disposizione in esame, negli anni è stata oggetto di copiosi interventi di prassi amministrativa, a causa delle difficoltà operative frequentemente riscontrate nell'individuazione delle singole fattispecie di subappalto edile alla medesima riconducibili, sulle quali, per esigenze di sintesi, non è possibile soffermarsi in questa sede<sup>6</sup>. L'intervento legislativo da ultimo operato, sempre nell'ambito del settore edile, si va quindi ad

<sup>3</sup> Come chiarito dalla risoluzione 28 marzo 2008, n. 111/E, fanno eccezione le prestazioni di servizi rese nei confronti del contraente generale (art. 176 comma 7, del D.lgs. n. 163 del 2006), a cui viene affidata dal committente la totalità dei lavori, tali prestazioni, infatti, applicano in ogni caso la disciplina IVA ordinaria.

<sup>4</sup> In proposito, la prassi amministrativa ha chiarito che la presenza di un contratto di appalto andrà individuata tenendo conto, a prescindere dal *nomen iuris* attribuito dalle parti all'accordo negoziale, della natura sostanziale delle prestazioni concordate e della volontà negoziale manifestata dalle parti (in tal senso: risoluzione 28 giugno 2007, n. 148/E, circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E e circolare 16 giugno 2008, n. 246/E).

<sup>5</sup> In tal senso: risoluzione 16 giugno 2008, n. 245/E; circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E e circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E.

<sup>6</sup> Si segnalano, fra gli altri, i seguenti interventi di prassi: risoluzione 16 giugno 2008, n. 245/E; nota dell'Agenzia delle Entrate 8 aprile 2008, n. 954-49553; risoluzione 4 marzo 2008, n. 76/E; risoluzione 5 luglio 2007, n. 154/E; risoluzione 11 luglio 2007, n. 164/E; risoluzione 8 marzo 2007, n. 205/E; risoluzione 26 luglio 2007, n. 187/E; circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E.



inserire in un tessuto normativo già di non facile applicazione, creando ulteriori incertezze negli operatori del settore.

Con riferimento alla disposizione recata dalla lett. a-ter), aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, va in primo luogo sottolineato che la medesima trova applicazione a prescindere sia dalla tipologia contrattuale adottata dalle parti, che dall'attività commerciale svolta dal committente. A differenza quindi, di quanto disposto con riferimento alle prestazioni rese nell'ambito del subappalto edile, le operazioni indicate alla lett. a-ter) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 vanno individuate in base ad un criterio strettamente oggettivo.

In particolare, in presenza di operazioni riconducibili alla nozione di “servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”, il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) va applicato a prescindere da qualsivoglia valutazione in merito all'esistenza o meno di un rapporto di subappalto o alla tipologia di attività svolta dal committente. Così, per esempio, l'installazione di un impianto termico va assoggettata al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), anche se effettuata nei confronti di uno studio professionale.

La correttezza di siffatta interpretazione è suffragata dai lavori preparatori della normativa di riferimento. Si legge, infatti, nella Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015 *“rispetto alla disposizione generale di cui all'articolo 17, comma sesto, lettera a), concernente le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile, la previsione di cui alla lettera a-ter) elimina l'operatività della limitazione soggettiva in relazione alle prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici. Per tali ultime prestazioni di servizi, il sistema dell'inversione contabile si applica in ogni caso, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore o che siano rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.”*.

Ciò posto, per individuare le prestazioni in concreto riconducibili alla nuova lett. a-ter), in attesa dei necessari chiarimenti ministeriali, è a nostro avviso opportuno fare riferimento, oltre che ai lavori preparatori, anche alla disciplina comunitaria di riferimento. Come si è detto, la disposizione in esame è stata adottata in conformità alla lett. a) dell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE, la quale cita testualmente le “prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni”.

Da un primo confronto emerge chiaramente che, mentre l'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE individua prestazioni effettuate in relazione a “beni immobili”, la lettera a-ter) del comma 6 dell'art. 17

del d.P.R. n. 633 del 1972 si riferisce a “servizi relativi ad edifici”. Sembra, quindi, evidente che il Legislatore nazionale ha inteso adottare un regime derogatorio il cui ambito di applicazione risulta oggettivamente più ristretto di quello consentito dalla Direttiva 2006/112/CE. Deve, infatti, ritenersi che siano esclusi dall’ambito d’applicazione della normativa nazionale le prestazioni di servizi effettuate in relazione a beni immobili non qualificabili come “edifici”.

Al fine di individuare la corretta nozione da attribuire al termine “edificio”, in contrapposizione a quella di “bene immobile”, è possibile fare riferimento a quanto indicato dall’art.13-ter del Regolamento 2011/281/UE, sebbene si tratti di una disposizione applicabile a far data dal 1° gennaio 2017. In particolare, ai sensi dell’articolo da ultimo richiamato, si considerano “beni immobili” non solo i fabbricati o gli “edifici”, eretti sul suolo o ad esso incorporati (che non siano facilmente smontabili o rimovibili), ma anche le porzioni di suolo su cui costituire diritti di proprietà e possesso, nonché gli elementi installati sui fabbricati o sugli edifici che ne formino parte integrante.

Ebbene, come anticipato, stando al dato testuale della lett. a-ter) aggiunta al comma 6 dell’art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, vanno assoggettate al regime di inversione contabile (o *reverse charge*) le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative unicamente ad “edifici” e non genericamente a “beni immobili”. Tale dato, evidenzia immediatamente una importante criticità in merito alla possibilità di fare riferimento alla sezione F della tabella ATECO per determinare l’esatto contenuto delle prestazioni menzionate dalla più volte richiamata lett. a-ter). In proposito basti riflettere sul fatto che alcune prestazioni di servizi individuate all’interno della sezione F della tabella ATECO devono ritenersi escluse dall’ambito di applicazione della disposizione di cui alla lett. a-ter) proprio in quanto non riferibili ad “edifici”: così, per esempio, l’installazione di impianti di illuminazione viaria.

Dovendo, quindi, escludere la possibilità che in relazione alle prestazioni di cui alla lett. a-ter) (così come per quelle di cui alla precedente lett. a del medesimo comma 6 dell’art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972) si possa fare incondizionato riferimento ai servizi individuati dalla sezione F della tabella ATECO<sup>7</sup>, si pone l’ulteriore questione di determinare i criteri in base ai quali definire l’esatto contenuto della nozione di “servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”.

---

<sup>7</sup> In senso contrario sembrerebbe militare il fatto che nella Relazione tecnica al disegno di legge di stabilità 2015 si legge che “la stima del maggior gettito derivante dall’entrata in vigore della disposizione fa, prudenzialmente, esclusivo riferimento all’introduzione del *reverse charge* per le prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO 81.2), nonché per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO 43 – edilizia specializzata”. Tuttavia, va in proposito osservato che la Relazione tecnica, a differenza di quella illustrativa, non si pone la finalità di specificare il contenuto della norma in corso di adozione, essendo esclusivamente finalizzata a definire l’impatto di una determinata norma sul bilancio dello Stato.

In particolare, in mancanza di specifiche indicazioni operative, appare particolarmente difficile individuare i servizi che possano essere definiti “di completamento di edifici”. A tal fine, può essere senz’altro utile fare riferimento alla normativa urbanistica (di cui al d.P.R. n. 380 del 2001) che, fra gli altri, individua interventi di manutenzione straordinaria, ristrutturazione, nuova costruzione. Così operando si determina un ambito di applicazione piuttosto ampio della nozione di “interventi di completamento relativi ad edifici”, che finisce per ricondurre a detta nozione tutti gli interventi relativi alla costruzione di edifici, ad eccezione unicamente gli interventi di ristrutturazione e risanamento non assimilabili alla costruzione di “edifici”.

#### **4. Modalità applicative del regime di inversione contabile (o reverse charge)**

Come anticipato, in ipotesi di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), si deroga alle modalità ordinarie di attuazione dell’IVA e l’imposta è applicata direttamente dal cessionario/committente. Sotto il profilo operativo, ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell’art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, il prestatore/cedente deve fatturare l’operazione senza addebitare l’imposta, indicando nella fattura medesima la norma che prevede l’applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*). La fattura, quindi, dovrà essere annotata, a cura del medesimo prestatore/cedente, nel registro delle fatture emesse e riportata nella comunicazione dei dati IVA e nella dichiarazione annuale.

L’operazione così realizzata integra per il prestatore/cedente un’operazione soggetta ad IVA e, di conseguenza, la medesima implica da un lato la piena detraibilità dell’IVA assolta sugli acquisti e, dall’altro, la non applicazione dell’imposta di bollo sulla fattura emessa.<sup>8</sup>

Il prestatore/cedente, inoltre, avrà diritto ad esercitare l’eventuale rimborso IVA secondo le modalità previste dall’art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora l’aliquota media sulle vendite sia minore di quella sugli acquisti.

Dal suo canto, il committente/cessionario deve integrare il documento contabile ricevuto mediante l’applicazione dell’imposta, indicando, quindi, sulla fattura sia l’imposta che l’aliquota applicata. La fattura integrata dovrà quindi essere annotata, a cura del committente/cessionario, nel registro delle fatture emesse, secondo le modalità di cui all’art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972, entro il mese di ricevimento, ovvero, anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese.

La fattura integrata, inoltre, deve essere annotata dal committente/cessionario anche nel registro degli acquisti, di cui all’art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972; in tal modo, infatti, l’imposta indicata in fattura concorrerà, in occasione delle liquidazioni periodiche, sia come IVA a debito che come IVA a credito,

---

<sup>8</sup> Sul punto cfr. la circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E.

compensando le rispettive voci, salvo l'ipotesi in cui il committente/cessionario sia in regime di limitazione della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti.

La fattura integrata dovrà, altresì, essere contabilizzata dal committente/cessionario nella comunicazione dei dati IVA e nella dichiarazione annuale.

#### **5. Regime sanzionatorio**

Alla luce delle rilevate incertezze operative, sembra da ultimo utile richiamare brevemente anche il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni commesse in relazione ad operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*).

A tal proposito, va ricordato in via preliminare che, in linea di principio, è fondato ritenere che inesatte o incomplete applicazioni del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) alle operazioni di cui alla lett. *a-ter*) aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 non si prestino, almeno in una fase iniziale, a censure sanzionabili da parte dell'Amministrazione finanziaria, attesa la indiscutibile sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 472 del 1997 e all'art. 10 dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000).

Ciò posto, si ricorda che il comma 9-*bis* dell'art. 6 del D.lgs. n. 471 del 1997 disciplina come segue il regime sanzionatorio delle operazioni soggette a inversione contabile IVA (o *reverse charge*):

- a) una sanzione dal 100% al 200% dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) applicabile in tutti i casi in cui l'IVA non sia stata assolta (neppure irregolarmente), se non a seguito di verifica o controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- b) la medesima sanzione dal 100% al 200% dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento;
- c) una sanzione più lieve del 3% (sempre con un minimo di 258,00 euro) che trova applicazione in tutti i casi in cui l'IVA sia stata assolta, ancorché irregolarmente.

In questa ultima ipotesi (di cui alla precedente lett. c), per espressa previsione normativa, è fatto salvo il diritto all'esercizio della detrazione IVA, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972. Tuttavia, va sottolineato che in proposito la risoluzione 6 marzo 2009 n. 56/E<sup>9</sup> ha chiarito che, qualora in sede di verifica sia stata constatata una errata applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) che comporti il pagamento dell'IVA da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito IVA deve essere riconosciuto al contribuente il diritto alla detrazione dell'imposta medesima;

---

<sup>9</sup> Risoluzione adottata in recepimento del principio affermato dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza 8 maggio 2008 (cause riunite C-95/07 e C-96/07).

a nulla rilevando l'eventuale decorso del termine biennale per l'esercizio di detta detrazione, di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa (quella tra il 100% e il 200% dell'imposta), il contribuente non sarà tenuto a versare alcuna imposta, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione.

Infine, nel caso di ravvedimento operoso (ex art. 13 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472), il soggetto passivo dovrà versare, sebbene in misura ridotta, la sanzione più grave se l'imposta non è stata assolta in alcun modo e la sanzione più lieve se, invece, l'imposta è stata assolta, ancorché irregolarmente<sup>10</sup>.

Viviana Capozzi – 30 gennaio 2015

---

<sup>10</sup> In tal senso: risoluzione 6 marzo 2009 n. 56/E.

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

**LE SOCIETÀ DI  
COMODO: ATTUALE  
DISCIPLINA E  
PROSPETTIVE DI  
RIORDINO**

Documento del 30 Gennaio 2015

**F**

**N**

**C**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili del Tribunale di Napoli

**PROT. 0001125/E/PM/AF**

Del 02/02/2015 Odcec



**ABSTRACT**

*Importanti novità sono state introdotte dal decreto legislativo 21 novembre 2014 n. 175 (“Decreto Semplificazioni”) in tema di “società in perdita sistematica”.*

*L'intervento attuato dal legislatore sulla disciplina delle società di comodo, si colloca nel solco della legge delega per la riforma del sistema fiscale (legge n. 23 del 2014).*

*Per effetto di tale intervento modificativo, il presupposto applicativo della nuova disciplina è rappresentato dalla constatazione dell'esistenza di perdite fiscali in cinque (anziché tre) periodi d'imposta consecutivi o quattro periodi (anziché due) in perdita e uno con reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto in base all'applicazione della stessa disciplina concernente le società di comodo. Detta disposizione opera indipendentemente dal superamento o meno del “test di operatività”, cioè anche se sono indicati nel conto economico ricavi e altri proventi di ammontare superiore a quello presunto in base alla disciplina delle società non operative.*

*Interessanti considerazioni in ordine al periodo di osservazione per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica sono state, da ultimo, fornite dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014.*

**ABSTRACT**

**SHELL COMPANIES: CURRENT REGULATION AND REFORM PERSPECTIVES\***

*Some significant innovations concerning firms that are systematically making a loss (società in perdita sistematica) have been recently introduced by legislative decree 21 November 2014 n. 175 (Decreto Semplificazioni).*

*The work carried out by the legislator in order to regulate shell companies pursues the path of the delegated legislation enacted to reform the tax system (Law n. 23/2014).*

*Further to this change in legislation, the condition for the application of these new provisions consists in establishing the existence of fiscal losses in five (rather than three) consecutive tax periods, or else in four periods (rather than two), plus one period with a taxable income below the minimum threshold assumed according to the regulations on shell companies.*

*This provision applies irrespective of whether the so called “operating test” has been passed or not. That is to say even if the incomes or other revenues recognized in the income statement exceed the minimum threshold assumed according to the regulations on shell companies.*

*Some interesting considerations have been recently provided by the Italian Revenue Agency in its circular letter n. 31/E of 30 December 2014 as to the period of observation for the application of the discipline on firms that are systematically making a loss.*

\* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Inquadramento normativo. – 3. L'estensione della disciplina delle società di comodo alle “società in perdita sistematica”. – 4. Considerazioni conclusive.

## 1. Premessa

La recenti novità introdotte dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175<sup>1</sup> (“Decreto Semplificazioni”) in ordine alle cosiddette “società in perdita sistematica” forniscono lo spunto per analizzare compiutamente la relativa disciplina fiscale anche in rapporto a quella concernente le **società non operative** (cosiddette “società di comodo”).

All'esame dell'articolato quadro normativo di riferimento sarà affiancata l'analisi delle istruzioni al riguardo dettate dall'Amministrazione finanziaria.

L'approfondimento si completerà con l'analisi della previsione, contenuta nell'art. 12, comma 1, lett. d) della legge 11 marzo 2014, n. 23 (“legge delega per la riforma del sistema fiscale”) che contempla la revisione, la razionalizzazione e il coordinamento della disciplina delle società di comodo, nonché con l'esame del decreto semplificazioni con il quale è stata data parziale attuazione alla predetta delega.

In conclusione, si proporranno alcune considerazioni sul possibile futuro nuovo assetto della disciplina.

### **Inquadramento normativo**

L'analisi della disciplina delle “società di comodo” presuppone la conoscenza della finalità che con essa il legislatore ha inteso realizzare.

Essa risiede, da un lato, nella volontà di **disincentivare l'utilizzo potenzialmente elusivo di strutture societarie** e, dall'altro, nel **garantire un minimo di gettito fiscale** da parte di società con redditività particolarmente bassa in rapporto alla loro patrimonializzazione.

La dottrina si è profondamente divisa sull'individuazione sia delle finalità della disciplina in discorso, sia delle sue giustificazioni in termini di capacità contributiva.

Da un lato è stato, infatti, sostenuto che la finalità anti evasiva sarebbe l'unica convincente giustificazione dell'istituto, in quanto esistono alcuni beni che sono “oggettivamente fruttiferi”, il cui inserimento all'interno delle società rafforza la presunzione di un loro impiego a scopi reddituali a cui non corrisponde un reddito imponibile<sup>2</sup>.

A tale impostazione si oppone chi osserva come “i legislatori delle varie stagioni politiche succedutisi a quell'ormai lontano 1994, hanno utilizzato il potenziale evocativo della formula “società di comodo” o

---

<sup>1</sup> Pubblicato sulla “Gazzetta ufficiale” n. 277 del 28 novembre 2014 e in vigore dal 13 dicembre 2014.

<sup>2</sup> R. Lupi, “Le società di comodo come disciplina antievasiva” in “Dialoghi tributari” n.9/2006, pag. 1097.



*“società di godimento” per mettere a bilancio delle entrate, spacciando questa normativa per uno strumento capace di stanare la ricchezza occultata”<sup>3</sup>.*

Venendo alla disciplina delle società di comodo, il punto di partenza può essere certamente individuato nell’**art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724<sup>4</sup>**, il quale prevede per esse - fatte salve le ipotesi in cui ricorrano cause di esclusione o di disapplicazione - **che il reddito e il valore della produzione ai fini IRAP non possano essere inferiori a quelli derivanti dall’applicazione di criteri forfetari**, con specifiche limitazioni in tema di utilizzabilità dei crediti IVA.

Lo strumento operativo da utilizzare per poter individuare le *“società di comodo”* è costituito dal cosiddetto *“test di operatività”*.

In sostanza, **devono qualificarsi come “di comodo” o “non operative” le società che presentano un rapporto non adeguato fra assets iscritti nell’attivo patrimoniale e ricavi effettivamente prodotti**: un rapporto non adeguato segnalerebbe, infatti, un’intestazione di beni non finalizzata all’esercizio d’impresa, ma solo al godimento di beni da parte dei soci<sup>5</sup>.

La disciplina in parola è stata profondamente rivista nel 2006, per effetto degli interventi modificativi apportati, dapprima dall’art. 35, comma 15, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (cosiddetto *“decreto Visco-Bersani”*)<sup>6</sup> e, a distanza di pochi mesi, dall’art. 1, comma 111, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (*“finanziaria 2007”*).

Le disposizioni recate dall’art. 30 della legge n. 724 del 1994 possono essere sintetizzate nei seguenti termini.

Innanzitutto, perché le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, possano essere considerate **non operative** occorre che **l’ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, sia inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:**

---

<sup>3</sup> Così D. Stevanato, *“Società di comodo e determinazione della ricchezza: antielusione sì, ma di che?”*, in *“Dialoghi tributari”* n. 1/2014, pag. 31.

<sup>4</sup> Disposizione, questa, con la quale il legislatore ha inteso certamente contrastare l’utilizzo di società costituite non allo scopo di esercitare attività commerciali ma esclusivamente per gestire patrimoni e ottenere vantaggi fiscali.

<sup>5</sup> Così P. Meneghetti, *“L’evoluzione della normativa sulle società di comodo”*, in *“Corriere Tributario”* n. 20/2014, pag. 1522, il quale osserva pure che *“questo assunto non sempre è vero ma, dovendo costruire un modello statistico, si trattava di una scelta obbligata. Poi è chiaro che si può discutere nel merito se sia ragionevole ipotizzare che un fabbricato possa generare una redditività lorda del 6% annuo, valore che appare non in linea nemmeno con le previsioni più favorevoli di locazione immobiliare”*.

<sup>6</sup> Convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

<b>PERCENTUALI DI RIFERIMENTO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO SOGLIA PER LA QUALIFICA DI SOCIETÀ NON OPERATIVA (art. 30, comma 1, lett. da a) a c) della legge 23 dicembre 1994, n. 724)</b>
2% dei titoli (immobilizzati e non) e crediti (con esclusione di quelli di natura commerciale e dei depositi bancari);
6% del valore degli immobili anche in locazione finanziaria;
5% del valore degli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
4% del valore degli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti <sup>7</sup> ;
1% per tutti gli immobili situati in comuni con popolazioni inferiori a 1.000 abitanti;
il 15% del valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

La disposizione in commento prevede poi che siano esclusi dalla disciplina i seguenti soggetti:

<b>SOGGETTI ESCLUSI DALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO (Art. 30, comma 1, lett. c), nn. da 1 a 6-sexies della legge 23 dicembre 1994, n. 724)</b>
1) soggetti ai quali - per la particolare attività svolta - è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali <sup>8</sup> ;
2) soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
3) società in amministrazione controllata o straordinaria;
4) società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati e alle società da essi controllate, anche indirettamente;
5) società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6) società con un numero di soci non inferiore a 50;
6-bis) società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità <sup>9</sup> ;
6-ter) società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;
6-quater) società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale.
6-quinquies) società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale.
6-sexies) società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore

<sup>7</sup> Al riguardo è stato osservato che "non appare sensato limitare l'applicazione dell'aliquota ridotta (4%) agli immobili abitativi acquisiti nuovi nell'ultimo triennio, come afferma la circolare n. 25/E del 2007, poiché non si vede quale differenza di valore così sensibile possa esservi al momento dell'acquisto tra immobili nuovi ed immobili non nuovi, differenza tale da legittimare l'utilizzo dell'aliquota ridotta solo agli immobili nuovi". Così P. Meneghetti, "L'evoluzione della normativa sulle società di comodo" in "Corriere tributario" n. 20/2014, pag. 1522.

<sup>8</sup> Fra esse, a mero titolo esemplificativo, le società finanziarie di cui all'art. 106 del D.Lgs. n. 385 del 1993.

<sup>9</sup> I numeri da 6-bis a 6-sexies sono stati aggiunti dall'art. 1, comma 128, lett. c), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria per il 2008).

A mente del comma 2 del medesimo art. 30, ai fini dell'applicazione delle richiamate disposizioni, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Per la determinazione del valore dei beni si applica l'art. 110, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 (cosiddetto T.U.I.R.); per i beni in locazione finanziaria si assume, invece, il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, ha precisato che *“il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte”*.

Conseguentemente, è a tale valore che occorre fare riferimento per l'applicazione delle percentuali individuate dalle disposizioni concernenti le società non operative, indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni.

Parallelamente, il comma 3 del più volte richiamato art. 30 della legge n. 724 del 1994 prevede oggi che - fermo l'ordinario potere di accertamento - ai fini IRES e per gli enti non operativi **si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione**, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, degli esaminati specifici coefficienti.

Il comma 3-bis del menzionato art. 30 prevede inoltre che *“fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi”*.

È stato anche previsto che, per le società e gli enti non operativi, **l'eccedenza di credito** risultante dalla dichiarazione presentata ai fini IVA **non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione** ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 o di cessione ai sensi dell'art. 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70.

Inoltre, qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini IVA non inferiori all'importo che risulta dalla 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 di imposta successivi.

È stata poi introdotta (comma 4-bis) la possibilità di richiedere, attraverso la presentazione di un'istanza di interpello, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la **disapplicazione**

della sopra menzionata disciplina, **dimostrando la sussistenza di obiettive situazioni che hanno reso impossibile “il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito”**.

Occorre, inoltre, segnalare che con i Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate datati 14 febbraio 2008 e 11 giugno 2012<sup>10</sup> è stata compiutamente delineata la casistica delle **oggettive situazioni in presenza delle quali è consentito derogare alla disciplina**, senza dover assolvere l’onere di presentare alcuna istanza.

Si tratta, in particolare, delle seguenti situazioni:

<b>DEROGHE AUTOMATICHE ALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO (Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate datati 14 febbraio 2008 e 11 giugno 2012)</b>	
a)	società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui al comma 129 dell’art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all’unico periodo di imposta di cui all’articolo 182, commi 2 e 3, del TUIR;
b)	società assoggettate ad una delle procedure indicate nell’art. 101, comma 5, del TUIR ovvero a una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d’imposta precedenti all’inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all’inizio delle procedure medesime <sup>11</sup> ;
c)	società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui agli artt. 2-sexies e 2-nonies della legge 31 maggio 1965, n. 575 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell’amministratore giudiziario e ai successivi periodi di imposta nei quali permane l’amministrazione giudiziaria;
d)	società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998, n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili;
e)	società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell’art. 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall’applicazione della disciplina di cui al citato art. 30 anche in conseguenza di accoglimento dell’istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all’estero cui si applica il regime dell’art. 168 del TUIR. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni.

<sup>10</sup> Pubblicato nel sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate l’11 giugno 2012, ai sensi del comma 361 dell’art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244.

<sup>11</sup> Questa lettera è stata così sostituita dal punto 4 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, a decorrere dal periodo d’imposta 2012, ai sensi di quanto disposto dal punto 5 dello stesso Provvedimento.

f) società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione a un precedente periodo d'imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.
g) le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 <sup>12</sup> ;
h) le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo <sup>13</sup> .

A seguito delle rilevanti modifiche introdotte alla normativa originaria dal decreto legge n. 223 del 2006 e dalla legge n. 296 del 2006 ("*Finanziaria 2007*") tutte le imprese interessate dalla disciplina in oggetto hanno dovuto compilare l'apposito prospetto contenuto nella dichiarazione dei redditi nel quale è richiesta l'indicazione dei dati necessari per effettuare la verifica dell'operatività e valutare l'opportunità di presentare istanza di interpello volta alla disapplicazione di tale disciplina.

## **2. L'estensione della disciplina delle società di comodo alle "società in perdita sistematica"**

Importanti modifiche alla disciplina sono state successivamente introdotte a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138<sup>14</sup>, il quale ha, in particolare, previsto:

- lamaggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'IRES dovuta dalle predette società;
- l'applicazione di tale disciplina anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero per due periodi se nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo<sup>15</sup>.

Al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E dell'11 giugno 2012 ha affermato che con queste nuove disposizioni, le cosiddette "*società di comodo*" di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si possono idealmente ripartire in due categorie: le "*società non operative*", ossia le società che non superano il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30, e le "*società in perdita*

<sup>12</sup>lettera aggiunta dal punto 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, ai sensi di quanto disposto dal punto 5 dello stesso Provvedimento.

<sup>13</sup>lettera aggiunta dal punto 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, ai sensi di quanto disposto dal punto 5 dello stesso Provvedimento.

<sup>14</sup> Convertito, con modificazione e integrazioni dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148.

<sup>15</sup> In ordine a tale disciplina, cfr. la circolare CNDCEC n. 25/IR del 31 Ottobre 2011 su "Le novità in materia di società non operative".

*sistematica*” che, come meglio precisato in seguito, presentano tre periodi d’imposta in perdita ai sensi del citato comma 36-*decies* dell’articolo 2 (il c.d. “*periodo di osservazione*”)<sup>16</sup>.

Occorre, inoltre, segnalare che la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 5/E del 2 febbraio 2007 e i Provvedimenti a firma del Direttore dell’Agenzia datati 14 febbraio 2008 e 11 giugno 2012 hanno compiutamente delineato la **casistica delle oggettive situazioni in presenza delle quali è consentito derogare alla disciplina**, senza dover assolvere l’onere di presentare alcuna istanza, alle società che, in almeno uno dei tre periodi d’imposta (oggi cinque) indicati nel comma 36-*decies* del citato art. 2, si trovino in una delle seguenti situazioni:

<b>DEROGHE AUTOMATICHE ALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA</b> <b>(Art. 1 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012)</b>	
a)	società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all’unico periodo di imposta di cui all’art. 182, commi 2 e 3, del TUIR;
b)	società assoggettate ad una delle procedure indicate nell’art. 101, comma 5, del TUIR ovvero a una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d’imposta precedenti all’inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all’inizio delle procedure medesime;
c)	società sottoposte a sequestro penale o a confisca di prevenzione antimafia o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell’amministratore giudiziario e ai successivi periodi di imposta nei quali permane l’amministrazione giudiziaria;
d)	società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell’art. 2, commi 36-<i>decies</i> e seguenti del D.L. n. 138 del 2011;</li> <li>2) società escluse dall’applicazione della disciplina di cui al citato art. 2 anche in conseguenza di accoglimento dell’istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;</li> <li>3) società collegate residenti all’estero cui si applica il regime dell’art. 168 del TUIR. La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni;</li> </ol>
e)	società che hanno ottenuto l’accoglimento dell’istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di

<sup>16</sup> A tale riguardo è stato osservato che “*in dottrina non sempre è stato condiviso tale approccio, ma pare incontestabile che, mentre le conseguenze dello status di comodo sono comuni alle due situazioni di innesco, diverse siano le motivazioni ed anche i presupposti che caratterizzano i due ambiti sopra citati*”. Così P. Meneghetti, “L’evoluzione della normativa sulle società di comodo” in “Corriere tributario” n. 20/2014, pag. 1522.

circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive;
f) società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti;
g) società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell' articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo;
h) società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative;
i) società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99;
l) società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
m) società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

L'ultimo intervento attuato dal legislatore sulla disciplina delle società di comodo, si colloca nel solco della **legge delega per la riforma del sistema fiscale** (legge n. 23 del 2014).

Proprio in ossequio alla disposizione recata dall'art. 12, comma 1, lett. d), della legge delega, che ha previsto la "*revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo*", il legislatore, con il decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (cosiddetto "*decreto semplificazioni*"), è, infatti, intervenuto sul menzionato art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies* del decreto legge n. 138 del 2011, ampliando da 3 a 5 anni il "*periodo di osservazione*" delle perdite.

Più in dettaglio, per effetto di tale intervento modificativo, il presupposto applicativo della nuova disciplina è rappresentato dalla **constatazione dell'esistenza di perdite fiscali in cinque (anziché tre) periodi d'imposta consecutivi o quattro periodi (anziché due) in perdita e uno con reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto in base all'applicazione della stessa disciplina concernente le società di comodo.**

Detta disposizione opera indipendentemente dal superamento o meno del "*test di operatività*" cioè anche se sono indicati nel conto economico ricavi e altri proventi di ammontare superiore a quello presunto in base alla disciplina delle società non operative.

Interessanti considerazioni in ordine al periodo di osservazione per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica sono state, da ultimo, fornite dall'**Agenzia delle Entrate** nella **circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014**.

In particolare, al capitolo 3 "*Semplificazioni per le società*", punto 9 della stessa, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la nuova disciplina trova applicazione **a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del decreto legislativo che la introduce**, in deroga a quanto stabilito dall'art. 3, comma 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212 ("*Statuto dei diritti del contribuente*").

Ne consegue che "*per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina delle società in perdita sistematica troverà applicazione per il periodo d'imposta 2014, solo qualora il medesimo soggetto abbia conseguito perdite fiscali per i precedenti cinque periodi d'imposta (ossia per i periodi 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) ovvero sia, indifferentemente, in perdita fiscale per quattro periodi (ad esempio i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al cosiddetto reddito minimo*".

Si può inoltre affermare che, per i soggetti costituiti da meno di sei anni, la disciplina non trova applicazione, per mancanza del relativo presupposto.

L'aggravio fiscale derivante dal riscontro dello status di "*società di comodo*"<sup>17</sup> si produrrà, quindi, a partire dal sesto periodo d'imposta (periodo d'imposta successivo al suddetto quinquennio).

In estrema sintesi, pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidenti con l'anno solare potranno risultare "*di comodo*" nel 2014 (UNICO 2015) qualora:

- i periodi d'imposta 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 risultino in perdita fiscale;
- quattro tra i suddetti periodi risultino in perdita fiscale e il rimanente presenti un reddito imponibile inferiore al reddito minimo.

Per effetto dell'estensione temporale del periodo di osservazione, nel 2014 escono dal regime delle società di comodo le società che - pur avendo dichiarato perdite fiscali nel vecchio periodo di riferimento (triennio 2011-2013) - hanno dichiarato un reddito superiore al minimo nel 2009 e/o nel 2010 ovvero, in tale biennio, abbiano presentato cause di disapplicazione, dovendo queste ultime essere verificate nel più lungo periodo di osservazione quinquennale e non più triennale.

---

<sup>17</sup> Essi consistono, come visto, nell'imputazione del reddito e della base imponibile IRAP minima, nella maggiorazione IRES del 10,5% e nella limitazione alla compensazione o al rimborso del credito IVA.



L'estensione del limite temporale determina effetti anche sulle società di recente costituzione tenuto conto che, come visto, la disciplina in esame non si applica alle *“società che si trovano nel primo periodo d'imposta”*<sup>18</sup>.

Considerato, quindi, che oggi si rende necessario monitorare il *“quinquennio”* precedente, la disciplina delle società in perdita sistematica non può che operare dal sesto periodo d'imposta successivo a quello d'inizio attività; conseguentemente, con riferimento al periodo d'imposta 2014 (da dichiarare in UNICO 2015) non saranno soggette alla disciplina in esame le società costituite a decorrere dal 2009<sup>19</sup>.

È bene segnalare che, prima dell'emanazione dell'esaminata circolare, è stato sostenuto da alcuni commentatori che, essendo la norma in commento annoverabile tra quelle di carattere procedimentale, la stessa avrebbe potuto, *rectius* dovuto, trovare applicazione anche retroattivamente.

Tale posizione è stata efficacemente sintetizzata da chi<sup>20</sup> ha osservato che *“l'estensione da tre a cinque anni dei periodi d'imposta in perdita fiscale perché una società possa essere considerata “di comodo” deve avere effetto retroattivo e, quindi, riguardare anche le società che sono state ritenute non operative per aver dichiarato perdite in un triennio”*.

Lo stesso commentatore ha anche rilevato che la normativa precedente (quella della rilevanza del triennio in perdita) è partita dal 2012 e considerava come primo triennio, quello 2009-2011. L'interrogativo che sorge è, quindi, se una società che nei precedenti trienni è stata ritenuta *“di comodo”*, perché ha dichiarato perdite, possa avvalersi della nuova previsione normativa in base alla quale si è *“non operativi”* soltanto dopo aver dichiarato perdite per cinque periodi d'imposta consecutivi (o se si dichiarano perdite in quattro periodi e nell'altro viene dichiarato un reddito inferiore a quello minimo).

Al riguardo, è stato osservato che la norma in commento è, senza dubbio, di carattere procedimentale in quanto relativa all'attività di accertamento, con la conseguenza che chi in passato è diventato *“di comodo”*

---

<sup>18</sup> Il Provvedimento, a firma del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, datato 11 giugno 2012, prevede, infatti, che *“ai sensi del combinato disposto del comma 36-decies dell'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148, e del comma 4-ter dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni, possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica di cui al citato articolo 2, commi 36-decies e seguenti, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello le società che in almeno uno dei tre periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2 ... m) si trovano nel primo periodo d'imposta”*.

<sup>19</sup> Al riguardo cfr. G. Ferranti, *“Le società di comodo in perdita sistematica sono di comodo se costituite prima del 2009”* in *“IPSOA Quotidiano”* osserva che *“La disciplina delle società di comodo è applicabile a quelle in perdita «sistematica» costituite da almeno sette anni. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nel corso di un recente incontro con la stampa specializzata. Poiché la circolare n. 31/E del 2014 ha affermato che l'ampliamento da tre a cinque periodi d'imposta del periodo «di osservazione» delle perdite trova per la prima volta applicazione per il 2014, ne consegue che tale disciplina non si applica, nella dichiarazione dei redditi 2015, alle società costituite a partire dal 2009”*.

<sup>20</sup> D. Deotto, *“Non operative qualificate dai risultati di cinque anni”* in *“Il Sole 24ore”* del 4 novembre 2014, pag. 44.

per aver dichiarato perdite per tre periodi, potrà sostenere, in sede di difesa, che solo dopo cinque periodi poteva essere considerato tale.

In sostanza, nonostante l'espressa menzione della deroga allo Statuto del contribuente, **la norma non dovrebbe poter essere considerata "sostanziale" bensì "procedimentale" in quanto, nei fatti, regola una presunzione di evasione e come tale, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale – condiviso, peraltro, anche dalla stessa Agenzia delle Entrate - dovrebbe trovare applicazione anche per il passato e non solo dal 2014.**

Sebbene tale interpretazione restituisca coerenza e sistematicità all'intera disciplina, occorre, purtuttavia, considerare, da un lato, la specifica decorrenza che il legislatore ha inteso attribuire alla norma e, dall'altro, la circostanza che tale provvedimento costituisce solo una prima tappa del processo di attuazione della revisione della materia prevista dalla legge delega per la riforma fiscale<sup>21</sup>.

### **3. Considerazioni conclusive**

Con le recenti modifiche alla disciplina sulle società in perdita sistematica il legislatore ha inteso quindi tener conto della perdurante fase di crisi economica e dell'effettiva difficoltà da parte delle imprese di conseguire il quantum di proventi minimi per evitare lo status di società di comodo e, pertanto, va sicuramente accolta con favore.

Le novità non risolvono tuttavia l'ambiguità di fondo e la scarsa coerenza sistematica della normativa sulle società in perdita sistematica.

Come peraltro già osservato dall'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nella circolare n. 25/IR del 31 ottobre 2011, la disciplina in materia "necessiterebbe di una revisione complessiva, finalizzata a semplificarla e renderla coerente con il vigente sistema impositivo".

L'occasione giusta potrebbe essere rappresentata dall'attuazione del già richiamato art. 12, comma 1, lett. d), della legge delega n. 23/2014 di riforma del sistema fiscale, che ha previsto la "revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo".

Antonio Gigliotti – 30 gennaio 2015

---

<sup>21</sup> In ordine agli effetti sulla finanza pubblica derivanti dall'approvazione dell'esaminata disposizione, nella relazione tecnica di accompagnamento al decreto legislativo sulle semplificazioni, si legge che "l'aumento da tre a cinque anni del «periodo di osservazione» comporta una contenuta perdita di gettito". Più in dettaglio, le società interessate sarebbero 1.300, con una perdita di gettito per l'Erario di 23,2 milioni di euro su base annua.