

RISOLUZIONE N. 26/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 30 gennaio 2008

Oggetto: Disciplina delle società non operative e liquidazione Iva infragruppo

La Direzione Regionale ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in ordine alla trasferibilità di un credito Iva alla controllante, ai sensi dell'art 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 da parte di una società che, alla fine del periodo d'imposta potrebbe risultare non operativa.

Il comma 4 dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 prevede che *“Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1998 n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 13 maggio 1988 n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta 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”*.

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo - disciplinata dal D.M. 13 dicembre 1979, n. 11065 e successive modificazioni - prevede, tra l'altro, la facoltà per le società controllate di trasferire alla società controllante debiti e

crediti d'imposta risultanti dalle liquidazioni periodiche per l'effettuazione, da parte della controllante, dei versamenti a debito o per utilizzare in detrazione la differenza a credito, salva la possibilità di chiedere il rimborso ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

La Direzione Regionale delle Entrate, quindi, ha evidenziato che in caso di scelta di liquidazione dell'IVA di gruppo e di partecipazione al gruppo medesimo di una società non operativa non sembrano operare i limiti posti dal citato comma 4 dell'art 30 della legge 724 del 1994 in quanto:

- l'eccedenza, se spettante, non viene chiesta a rimborso dalla società non operativa;
- la controllata non pone in essere alcuna operazione di compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.lvo n. 241 del 1997;
- la controllata non cede il credito a norma dell'art. 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1998 n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Inoltre, la medesima Direzione Regionale ha precisato che *“Anche la previsione di perdita del riporto del credito, qualora si verificano tre periodi di imposta consecutivi di non operatività, viene posta nel nulla atteso che l'eventuale credito della società non operativa viene immediatamente utilizzato dalla società controllante nell'ambito della liquidazione di gruppo.”*

Pertanto, al fine di evitare che un diverso trattamento fiscale dei crediti di imposta in questione discenda dall'appartenere o meno della società non operativa ad un gruppo di controllo, la medesima Direzione ha chiesto alla scrivente di esprimere un parere in merito alla descritta fattispecie.

Parere della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

La disciplina delle società non operative è contenuta nei commi 1, 2, 3, 3-bis 4 e 4-bis dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n. 724.

Tale disciplina è stata recentemente modificata dapprima dall'articolo 35, commi 15 e 16, del decreto-legge 4 luglio 2006 n. 223 e, successivamente,

dall'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 e dall'articolo 1, comma 128, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

In particolare, il comma 4 dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 pone dei vincoli alla società non operativa in ordine all'utilizzo dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. L'importo di tale eccedenza, infatti:

- non potrà essere chiesto a rimborso;
- non potrà costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241;
- non potrà costituire oggetto di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter della legge 13 maggio 1988, n. 154;
- non potrà essere riportato a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi se per tre periodi di imposta consecutivi, la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per un ammontare almeno equivalente all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1 del citato articolo 30.

I predetti limiti operano con riferimento all'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale della società non operativa.

Tanto premesso, si pone la questione se i predetti limiti e vincoli all'utilizzo dell'eccedenza di credito IVA da parte delle società non operative possano trovare applicazione anche nella particolare ipotesi in cui la società non operativa, nella qualità di controllata, si avvalga della procedura di cui all'ultimo comma dell'art. 73 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cd. liquidazione IVA di gruppo), in tal modo utilizzando in compensazione il proprio credito IVA.

Al riguardo, la citata disciplina dell'IVA di gruppo prevede, tra l'altro, una particolare procedura di compensazione in base alla quale i versamenti periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, debbano essere effettuati dalla società controllante, che determina l'imposta da versare o il

credito del gruppo, calcolando la somma algebrica dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferite al gruppo. Si tratta, quindi, di un sistema volto ad agevolare - almeno da un punto di vista finanziario - i gruppi societari che riescono, in tal modo, a compensare le situazioni creditorie in capo ad alcune società con quelle debitorie di altre società ottenendo, in sostanza, una sorta di “rimborso IVA” in tempi più ristretti rispetto ai contribuenti ordinari.

La circostanza che tale particolare procedura di liquidazione dell’IVA nell’ambito dei gruppi societari sia equivalente, sotto l’aspetto sostanziale, all’ipotesi di “rimborso IVA” è altresì desumibile dall’art. 6, comma 3, del decreto 13 dicembre 1979 n. 11065 che dispone *“Per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell’ente e società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall’ente o società controllante, si applicano le disposizioni del secondo comma dell’art. 38-bis del D.P.R. 633/72. Le garanzie devono essere prestate dalla società il cui credito sia stato estinto, per l’ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata presentazione delle garanzie l’importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all’ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.”*

In altri termini, la società appartenente al gruppo che trasferisce la propria eccedenza di credito IVA al fine di consentire la compensazione di tale credito con il debito IVA del gruppo è obbligata alla presentazione dell’apposita garanzia prevista dall’art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, come se avesse richiesto il rimborso dell’IVA ai sensi dell’art. 30 del medesimo decreto IVA.

Inoltre, nell’ipotesi in cui la società controllante, in sede di dichiarazione annuale, decida di chiedere a rimborso l’eventuale eccedenza di credito non compensata nell’ambito del meccanismo dell’IVA di gruppo, quest’ultima società dovrà indicare la sussistenza dei requisiti per la richiesta di rimborso di cui all’art. 30 del citato decreto IVA riferibili a ciascuna società controllata e per

la quota parte della medesima eccedenza di credito ad esse specificatamente riferibile.

Il descritto meccanismo di liquidazione dell'IVA nell'ambito dei gruppi societari, quindi, pur agevolando da un lato le procedure di rimborso del credito IVA, dall'altro consente di mantenere comunque un "collegamento" tra il credito IVA maturato dalle singole società del gruppo e la sua destinazione finale in sede di dichiarazione annuale. Al riguardo, infatti, ciascuna società del gruppo è in grado di conoscere - con cadenza annuale - quanta parte del proprio credito IVA è stato compensato con altrettanti debiti IVA di altre società del gruppo ovvero quanta parte del proprio credito IVA sarà oggetto di richiesta di rimborso da parte della società controllante. Come detto, infatti, anche se la richiesta di rimborso dell'eccedenza del credito IVA trasferito dalle società del gruppo, viene determinata dalla società controllante, ciò non implica che lo stesso credito "appartiene" alla società controllante ovvero al gruppo soggettivamente inteso.

Il meccanismo procedurale dell'IVA di gruppo, quindi, si caratterizza per un effetto di sostanziale conservazione dell'autonomia giuridica e fiscale delle singole società che partecipano alla compensazione. La circostanza che le stesse trasferiscano la propria eccedenza di credito IVA al gruppo non determina alcuna "interruzione" del medesimo credito IVA con la società che lo ha effettivamente originato.

Tali considerazioni inducono ad ipotizzare una sostanziale equivalenza tra l'ipotesi di richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA ed il suo trasferimento alle altre società del gruppo.

Come riferito, il meccanismo della liquidazione dell'IVA di gruppo consente una ricognizione del credito IVA generato da ciascuna società del gruppo anche successivamente al suo trasferimento nell'ambito del gruppo medesimo.

Pertanto, la necessità di armonizzare la disciplina dell'IVA di gruppo con quella delle società non operative fa ritenere che il comma 4 dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 trova applicazione anche con riferimento all'eccedenza di

credito IVA generato dalla società non operativa e trasferito alle altre società del gruppo.

La predetta eccedenza, quindi, non può essere utilizzata in compensazione dell'imposta dovuta dalle altre società del gruppo né essere chiesto a rimborso da parte della società controllante. Tale conclusione, ovviamente, trova applicazione anche nella circostanza in cui la società che ha optato per la liquidazione dell'IVA di gruppo (successivamente risultata "non operativa" ai sensi della disciplina di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994) abbia provveduto a trasferire al gruppo stesso crediti IVA periodici (mensili o trimestrali) e che questi siano stati - medio tempore - utilizzati in compensazione.

In tal caso la società controllante nella liquidazione IVA annuale non potrà tenere conto delle eccedenze detraibili trasferite e nel caso le stesse siano state anche parzialmente utilizzate dovrà corrispondere gli interessi sugli importi utilizzati. Tale conclusione è in linea con la Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E, che, con riferimento alla società non operativa che ha ottenuto il rimborso per periodi inferiori all'anno, ha chiarito che la stessa dovrà restituire il corrispondente importo maggiorato degli interessi e senza applicazione di sanzioni.

Ciò, si ripete, in virtù della considerazione che il trasferimento del credito IVA e la sua successiva compensazione con l'imposta dovuta dalle altre società del gruppo rappresenta una fattispecie sostanzialmente assimilabile ad una richiesta di rimborso o all'utilizzo in compensazione, esplicitamente vietati dal comma 4 dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994. Le conclusioni ivi indicate, in definitiva, consentono di evitare una ingiustificata disparità di trattamento fiscale in ordine alla gestione del credito IVA in funzione dell'appartenenza o meno della società non operativa ad un gruppo di imprese inteso ai sensi dell'art. 73 del D.P.R. n. 633 del 1973.