

Risposta n. 543/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 -
Articolo 24 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 - Acconto IRAP 2020

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è parte dell'omonimo gruppo composto da altre società oltre alla controllante.

Nell'anno d'imposta 2020, a seguito di una riorganizzazione aziendale, l'istante:

- con atto del [...] 2020, ha incorporato le altre società del gruppo;
- con atto del [...] 2020, tramite fusione inversa, ha ulteriormente incorporato la controllante.

L'istante precisa che:

a) *«le suddette operazioni hanno acquisito efficacia contabile e fiscale dal 1° gennaio 2020»;*

b) *«nel mese di giugno 2020, considerando le operazioni di riorganizzazione che sarebbero state poste in essere di lì a poco, la Società ha effettuato un versamento*

come primo acconto 2020 ai fini dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (di seguito "IRAP") senza tener conto delle disposizioni introdotte in occasione dell'emergenza Covid-19 con Decreto-legge n. 34 del 19 maggio 2020 (c.d. "Decreto Rilancio"), convertito con Legge n. 77 del 17 luglio 2020»;

c) ai fini del rispetto dei requisiti individuati dall'articolo 24 del d.l. n. 34 del 2020:

- *«non rientra nel novero delle cd. "holding di partecipazione" ai sensi dell'art. 162-bis TUIR e pertanto il requisito soggettivo risulta soddisfatto»;*

- *«sia la società incorporante che le società incorporate - singolarmente considerate - risulterebbero rispettare il limite di Euro 250 milioni di ricavi, previsto dall'articolo 24 del Decreto Rilancio per l'anno 2019».*

Alla luce di quanto sopra, l'istante *«intende avere chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 24 del decreto-legge n. 34/2020 e, nello specifico, in applicazione della citata norma, chiede se la Società possa beneficiare dell'esonero dal versamento del primo acconto IRAP relativo al periodo d'imposta 2020, avendo soddisfatto il limite oggettivo dei ricavi 2019 e conseguentemente, vantare un credito d'imposta - quale eccedenza di versamento - per l'importo corrisposto a tale titolo».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, *«l'Istante ritiene che il limite dei ricavi 2019 prescritto dall'art. 24 del D.L. 34/2020 per la spettanza dell'esonero dal versamento del primo acconto IRAP 2020 debba essere computato prendendo a riferimento l'assetto organizzativo che risultava prima del perfezionamento dell'operazione di riorganizzazione aziendale illustrata [...]. Dunque, dal momento che l'operazione di riorganizzazione predetta ha avuto luogo e si è perfezionata dopo la chiusura del periodo d'imposta 2019, la sussistenza del presupposto oggettivo concernente i ricavi deve essere verificato*

esclusivamente in capo a [ALFA]».

In conseguenza, «l'Istante ritiene che la somma versata a titolo di primo acconto IRAP 2020 possa essere indicata quale credito d'imposta da esporre nel Modello Irap 2021 al rigo IR28 "Eccedenza di versamento a saldo"».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 24 del d.l. n. 34 del 2020 ha previsto che «Non è dovuto il versamento del saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta. Non è altresì dovuto il versamento della prima rata dell'acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, nella misura prevista dall'articolo 17, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, ovvero dall'articolo 58 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157; l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta» (così il comma 1).

Come chiarito in molteplici documenti di prassi (si vedano, ad esempio, la risoluzione n. 28/E del 29 maggio 2020, le circolari nn. 25/E del 20 agosto e 27/E del 19 ottobre 2020, nonché le risposte pubblicate nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli), la disposizione, tra l'altro:

a) ha applicazione generalizzata, con esclusione dei soli soggetti espressamente individuati nel suo comma 2, tra i quali rientrano coloro che nel periodo d'imposta 2019 avevano ricavi o compensi superiori a 250 milioni di euro, nonché quelli «*di cui all'articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*» [ossia, «a) intermediari

finanziari [...] b) società di partecipazione finanziaria [...] c) società di partecipazione non finanziaria e assimilati [...]]»;

b) comporta che i beneficiari della stessa non sono tenuti al versamento:

- del saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2019, per il quale resta invece fermo il versamento dell'acconto;

- della prima rata, pari al 40 per cento (ovvero al 50 per cento per i soggetti di cui all'articolo 58 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 e all'articolo 12-*quinquies*, commi 3 e 4, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), dell'acconto dell'IRAP dovuto per il periodo d'imposta 2020. L'importo corrispondente alla prima rata dell'acconto è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per il 2020. In particolare, come chiarito con la circolare n. 27/E del 19 ottobre 2020, l'ammontare del primo acconto "figurativo" da escludere dal calcolo del saldo *«non può mai eccedere il 40 per cento (ovvero il 50 per cento) dell'importo complessivamente dovuto a titolo di IRAP per il periodo d'imposta 2020, calcolato, in linea generale, secondo il metodo storico, sempreché quest'ultimo non sia superiore a quanto effettivamente da corrispondere. E ciò perché la norma prevede un meccanismo volto ad evitare scelte arbitrarie circa il metodo di calcolo utilizzato per determinare l'acconto (storico o previsionale)»*.

Con specifico riferimento alle ipotesi di riorganizzazione aziendale è stato peraltro già precisato che qualora *«l'operazione si perfezioni dopo la chiusura del periodo d'imposta 2019, determinando l'estinzione delle società danti causa solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo, la sussistenza del presupposto di natura oggettiva (volume di ricavi) per l'applicazione dell'articolo 24 del decreto-legge n. 34 del 2020 deve essere verificato distintamente in capo alla società incorporante ed alle società incorporate. Nel periodo temporale di riferimento, infatti, tutte le società risultano essere esistenti e la società incorporante è chiamata esclusivamente ad adempiere, in nome e per conto delle società incorporate, gli adempimenti di natura*

procedurale (dichiarativi e di versamento) che vengono a scadere successivamente alla data di perfezionamento dell'atto di fusione. Si procede, invece, alla verifica del parametro dei ricavi in modo unitario, in capo alla società risultante dalla fusione (ovvero avendo riguardo al dato aggregato quale somma dei singoli dati contabili rilevabili alla chiusura dell'ultimo periodo d'imposta antecedente gli effetti della fusione), solo nei casi in cui l'operazione di aggregazione si perfezioni nel corso della frazione temporale individuata dall'articolo 24 in commento» (così la risposta n. 502, richiamata anche dall'istante, pubblicata il 27 ottobre 2020 sul sito della scrivente).

Alla luce di quanto sopra e degli elementi riportati nell'interpello presentato - qui assunti acriticamente e con ogni più ampia riserva di accertamento nelle sedi competenti - dai quali emerge come sia l'istante, sia tutte le società incorporate con efficacia dal 1° gennaio 2020, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 rispettavano i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dall'articolo 24 del d.l. n. 34 del 2020, non può negarsi il diritto a godere di tale disposizione.

Nel rispetto della stessa l'istante potrà, dunque, compilare la connessa dichiarazione IRAP 2021 (anno d'imposta 2020), indicando al rigo IR25 «[...] *in colonna 2, l'ammontare del primo acconto "figurativo", non versato in applicazione dell'art. 24 del D.L. n. 34 del 2020, che non può mai eccedere il 40 per cento ovvero al 50 per cento (se il contribuente applica gli ISA) dell'importo complessivamente dovuto a titolo di IRAP per il periodo d'imposta 2020 (cfr. circolare n. 27/E del 19 ottobre 2020); in colonna 3, la somma degli acconti versati [tra cui, come ovvio, quello realmente corrisposto a giugno 2020, ndr.] o compensati in F24, ivi compresi gli importi di colonna 1 e 2» (si vedano le relative istruzioni).*

Non è dunque condivisibile la soluzione di indicare l'acconto versato nel rigo IR28 "Eccedenza di versamento a saldo", destinato ad accogliere «*l'ammontare dell'eccedenza di versamento a saldo, ossia l'importo eventualmente versato in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo per la presente dichiarazione» (così sempre le istruzioni alla compilazione della dichiarazione IRAP 2021, cui si rimanda*

per tutti i dettagli del caso).

Sarà comunque cura dell'istante, in ragione del numero delle società coinvolte nella fusione e dei diversi versamenti, figurati e non, effettuati dai soggetti partecipanti all'operazione, ora unificatisi, mantenere i necessari riferimenti contabili e documentali al fine di ricostruire i vari passaggi ed avere precisa contezza, in sede di eventuale controllo, di tutto quanto si rendesse necessario.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)