

Risposta n. 622

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - trasformazione regressiva - versamenti IRAP

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di aver posto in essere, con atto del [...], iscritto al Registro delle imprese l'[/...], una trasformazione regressiva da società a responsabilità limitata a società in accomandita semplice.

Tale trasformazione ha comportato, dal punto di vista fiscale, la chiusura di due distinti periodi d'imposta:

- il periodo *ante* trasformazione (1/1/2019-10/12/2019), con presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP predisposta secondo il modello 2019/redditi 2018 relativo alle società di capitali;

- il periodo *post* trasformazione (11/12/2019-31/12/2019), con presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP, predisposta secondo il modello 2020/redditi 2019 relativo alle società di persone.

Il periodo d'imposta *ante* trasformazione - comprendendo la maggior parte

dell'anno (344 giorni dal 1/1/2019-10/12/2019) - ha contribuito in misura maggiore alla formazione del valore della produzione rilevante ai fini IRAP, determinando un saldo IRAP a debito pari a [...] euro ed un primo acconto pari a [...] euro, mentre nel periodo d'imposta *post* trasformazione il valore della produzione rilevante ai fini IRAP risulta pari a zero, per effetto delle deduzioni.

Tanto premesso, l'istante chiede come applicare al caso di specie le disposizioni di cui all'articolo 24 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (cosiddetto decreto Rilancio), che esentano, al verificarsi di determinate condizioni, dal versamento del saldo IRAP «*relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019*», e dal versamento del primo acconto IRAP «*relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante osserva che, applicando pedissequamente quanto disposto dall'articolo 24 del decreto Rilancio, dovrebbe versare sia il saldo che l'acconto IRAP emergenti dalla dichiarazione relativa al periodo *ante* trasformazione (1/1-10/12/2020), non essendo un «*periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019*», mentre potrebbe beneficiare dell'agevolazione con riferimento alla sola dichiarazione IRAP per il periodo *post* trasformazione, dalla quale, tuttavia, non emerge né un saldo né un acconto IRAP.

Stante la distorsione del sistema sopra descritto, ritiene che «*...tale norma, avente lo scopo di concedere un contributo a fondo perduto alle imprese nel delicato periodo di estrema crisi provocato dall'espandersi della pandemia da COVID-19, diventa non applicabile al caso in esame.*

Non si ritiene corretto che tale impresa, e tutte le altre che si trovano in tale situazione, non possa godere di tale beneficio per il solo fatto di aver posto in essere

una operazione straordinaria di trasformazione in corso d'anno».

Pertanto, prospetta *«una soluzione per evitare tale trattamento discriminatorio nei confronti delle imprese che si trovano nella condizione descritta»,* ossia *«la compilazione della dichiarazione Irap unica, presentata, in riferimento all'intero anno 2019, dalla società di persone risultante dalla trasformazione, in modo da far emergere il saldo complessivo Irap 2019 ed il primo acconto 2020 nella dichiarazione predisposta con il modello 2020-redditi 2019, relativa quindi ad un esercizio "in corso" al 31/12/2019».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si evidenzia che esula dal presente parere ogni considerazione in merito alla legittimità dell'operazione di trasformazione regressiva rappresentata.

In merito alla questione prospettata, l'articolo 24, comma 1, del decreto Rilancio, dispone 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».*

Il successivo comma 2, prevede che l'esonero dal versamento del saldo IRAP 2019 e della prima rata di acconto 2020 non si applica ai soggetti:

- *«che determinano il valore della produzione netta secondo gli articoli 7 e 10-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446»;*

- «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» (di seguito TUIR);

- con volume di ricavi o compensi superiori «a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge», ovvero nel 2019.

Ciò posto, nel caso di una operazione di trasformazione (sia essa progressiva o regressiva) l'articolo 170, comma 2, TUIR prevede che «In caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al Titolo II in società non soggetta a tale imposta, o viceversa, il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di apposito conto economico».

L'articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dispone al comma 1 che «In caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data, in via telematica».

In merito agli obblighi di versamento IRAP nel caso di operazioni di trasformazione societaria, con la circolare n. 263/E del 12 novembre 1998, è stato precisato che *"in caso di trasformazione di una società di capitali in società di persone, con effetto dal 1° ottobre 1998, la società trasformata è tenuta a presentare la dichiarazione per il periodo autonomo 1° gennaio - 30 settembre 1998 e al versamento del saldo dell'imposta dovuta per tale periodo. Inoltre, la stessa società, stante la continuità agli effetti della soggettività passiva, è tenuta, entro il termine di*

presentazione della suddetta dichiarazione, a effettuare il versamento della prima rata di acconto IRAP per il primo periodo post trasformazione assumendo, quale dato su cui commisurare l'importo di detto acconto, l'imposta risultante dalla dichiarazione del periodo 1° gennaio - 30 settembre 1998".

Detti chiarimenti risultano validi anche con riferimento ad una operazione di trasformazione societaria regressiva.

Con la circolare n. 144 del 9 giugno 1998, paragrafo 4.7, è stato, tuttavia, chiarito che non sono dovuti gli acconti di imposta quando il termine per il versamento dell'imposta dovuta a saldo per il periodo antecedente la trasformazione è anteriore a quello entro il quale si sarebbe dovuto versare l'acconto.

Nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, risulta che entro il 30 giugno 2020 (ovvero entro il 30 luglio con la maggiorazione dello 0,40 a titolo di interesse corrispettivo) andava versato:

- il saldo IRAP del periodo d'imposta 1° gennaio - 10 dicembre 2019 (*«Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive è effettuato entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta»* cfr. articolo 17, comma 1, del DPR n. 435 del 2001);

- l'acconto IRAP per il periodo d'imposta successivo, 11 dicembre - 31 dicembre 2019 (*«I versamenti di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche [...] nonché quelli relativi all'imposta regionale sulle attività produttive, sono effettuati in due rate [...]. Il versamento dell'acconto è effettuato, rispettivamente: a) per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente; [...].»* cfr. articolo 17, comma 3 del DPR n. 435 del 2001);

- il saldo IRAP per il periodo 11 dicembre - 31 dicembre 2019 (*«Il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta*

regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche, e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, compresa quella unificata, è effettuato entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa» cfr. articolo 17, comma 1, del DPR n. 435 del 2001);

- il I° acconto IRAP per il periodo 1° gennaio 2020 - 31 dicembre 2020.

Ne consegue che:

- il saldo IRAP per il periodo *ante* trasformazione andava versato, non potendosi applicare a detto periodo l'esonero di cui al richiamato articolo 24, non trattandosi di "periodo in corso al 31 dicembre 2019";

- stante la coincidenza del versamento dell'acconto e del saldo IRAP per il periodo 11 dicembre - 31 dicembre 2019, l'acconto non andava versato;

- in applicazione dell'articolo 24 del decreto Rilancio, non erano dovuti, altresì, il saldo IRAP per il periodo d'imposta 11 dicembre - 31 dicembre 2019, ed il I° acconto IRAP per il periodo d'imposta 1° gennaio - 31 dicembre 2020.

In conclusione, diversamente da quanto prospettato, resta dovuta l'IRAP a saldo per il periodo 1° gennaio - 10 dicembre 2019.

[...]

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)