

Risposta n. 229

OGGETTO: *Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212. Adempimenti dichiarativi e di versamento delle imposte di bollo e sostitutiva sui finanziamenti in caso di fusione per incorporazione. Articolo 15 del d.P.R. n. 642 del 1972 e articoli da 15 a 20 del d.P.R. n. 601 del 1973*

QUESITO

La banca ALFA (l'istante) e la banca BETA hanno approvato l'operazione di fusione per incorporazione di BETA in ALFA.

Premesso che entrambe le banche, incorporante e incorporata, sono state autorizzate all'assolvimento in modo virtuale dell'imposta di bollo ai sensi dell'articolo 15 del d.P.R. n. 642 del 1972 ed erogano finanziamenti soggetti all'imposta sostitutiva di cui agli articoli da 15 a 20 del d.P.R. n. 601 del 1972, l'istante formula i seguenti quesiti:

a) **In relazione all'imposta di bollo:**

- 1) nel caso di operazione di fusione per incorporazione con estinzione del soggetto incorporato, autorizzato ad assolvere all'imposta di bollo in modo virtuale, e prosecuzione dell'attività da parte del soggetto incorporante, anch'esso autorizzato ad assolvere all'imposta di bollo in modo virtuale, se tale ultimo soggetto è tenuto ad effettuare i versamenti delle rate bimestrali e dell'acconto di cui agli articoli 15 e 15-bis del d.P.R. n. 642 del 1972, dovuti dalla incorporata, aventi scadenza successiva alla data dell'operazione straordinaria. A tale proposito, l'istante chiede che venga chiarito anche il termine entro il quale debba essere presentata la rinuncia all'autorizzazione per il pagamento

dell'imposta di bollo in modo virtuale e la relativa dichiarazione finale;

- 2) nel caso di fusione per incorporazione con prosecuzione dell'attività da parte del soggetto incorporante, autorizzato ad assolvere all'imposta di bollo in modo virtuale, se il recupero dell'eventuale credito che potrebbe determinarsi a seguito della rinuncia all'autorizzazione da parte della società incorporata e dalla relativa dichiarazione conclusiva, debba avvenire solo mediante la presentazione dell'istanza di rimborso ovvero se lo stesso può essere utilizzato in compensazione dalla società incorporante con i versamenti propri che dovrà effettuare (saldo/rate bimestrali/acconto).

b) In relazione all'imposta sostitutiva sui finanziamenti:

- 1) chiede di conoscere il termine di presentazione della dichiarazione "di estinzione", considerato che il primo comma dell'articolo 20 del d.P.R. n. 601 del 1973 contempla solamente un termine generico di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio;
- 2) se l'obbligo di versamento della seconda rata di acconto – il cui termine nel caso di specie cadrà dopo la data di efficacia giuridica della fusione – si trasmette in capo all'incorporante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE

A parere della banca ALFA:

- a) per quanto attiene all'**imposta di bollo assolta in modo virtuale**, dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di fusione per incorporazione, si determinano i seguenti effetti:
 - 1) l'incorporante non deve versare le rate bimestrali dovute dall'incorporata aventi scadenza successiva all'operazione

societaria straordinaria; ciò a prescindere dalla presentazione della rinuncia all'autorizzazione e della dichiarazione conclusiva;

- 2) a tale proposito, precisa anche, che l'incorporante deve continuare a versare le rate bimestrali dovute sulla base della propria liquidazione provvisoria, senza dover richiedere la riliquidazione;
- 3) in relazione al termine entro il quale l'incorporante deve presentare la rinuncia all'autorizzazione e la relativa dichiarazione conclusiva per conto dei soggetti incorporati, l'istante fa riferimento al quinto e all'ultimo comma dell'articolo 15 del d.P.R. n. 642 del 1972, e ritiene che tali disposizioni siano applicabili anche alle operazioni straordinarie e che l'incorporante sia tenuto a presentare, per conto dell'incorporata, entro il mese di gennaio, la rinuncia all'autorizzazione e la dichiarazione conclusiva per la frazione di anno in cui ha operato l'incorporata, salvo la possibilità di presentare tale dichiarazione anche in un momento precedente. Di conseguenza, ritiene che l'eventuale credito che potrebbe derivare dalla liquidazione finale dell'incorporata, può essere utilizzato dall'incorporante in compensazione dei propri pagamenti dovuti a titolo di saldo, rate bimestrali e acconto dell'imposta di bollo, in alternativa alla presentazione dell'istanza di rimborso.

- b) Con riferimento all'**imposta sostitutiva sui finanziamenti**, l'istante sulla base dei chiarimenti forniti in risalenti documenti di prassi, rappresenta quanto segue:

- 1) la risoluzione ministeriale 25 novembre 1976, n. 251341, indicava come termine di presentazione della dichiarazione dell'incorporata il terzo mese successivo alla chiusura dell'esercizio della società incorporante: *“si osserva che, sebbene il citato art. 20 del d.P.R. n. 601 del 1973 non disciplini espressamente, per il caso di fusione di società, le modalità e i termini per la dichiarazione e pagamento dell'imposta sostitutiva, tuttavia, in analogia alle direttive già*

emanate con la suindicata risoluzione n. 361892 a proposito dell'I.V.A., deve considerarsi che, anche nel caso di specie, l'obbligo della dichiarazione stessa faccia carico alla società incorporante nel termine di tre mesi dalla chiusura dell'esercizio di quest'ultima.” Alla luce delle modifiche apportate dal decreto-legge 22/10/2016, n. 193 al primo comma dell'articolo 20 del d.P.R. n. 601 del 1973, l'incorporante dovrebbe ora presentare la dichiarazione di estinzione dell'incorporata entro il termine ultimo del quarto mese successivo alla chiusura del proprio esercizio. Fermo restando che l'incorporante potrebbe presentare la dichiarazione di estinzione dell'incorporata anche in un momento precedente, e per ipotesi anche nel corso del periodo d'imposta in cui avviene l'incorporazione;

- 2) per quanto riguarda l'obbligo di versamento dell'acconto, il cui termine scade successivamente la data di efficacia della fusione, stante la risoluzione ministeriale 29 ottobre 1993, n. 304, l'incorporante dovrà procedere comunque al versamento della seconda rata semestrale dell'acconto dovuto per il secondo semestre.

In sintesi, l'istante provvederà:

- i) al versamento della seconda rata dell'acconto dovuto dall'incorporata unitamente alla seconda rata del proprio acconto; detto versamento sarà indicato unicamente nella propria dichiarazione annuale relativa all'esercizio in cui è avvenuta l'operazione di fusione;
- ii) a presentare la dichiarazione di estinzione dell'incorporata entro quattro mesi dalla chiusura del proprio esercizio (dell'incorporante), in cui esporrà i dati delle operazioni di finanziamento poste in essere dall'incorporata nella frazione di anno in cui ha operato e unicamente il versamento della prima rata

di acconto versata dalla incorporata. La liquidazione dell'imposta dovuta sarà determinata tenendo conto della sola prima rata di acconto, dalla quale è stato già scomputato il credito derivante dalla liquidazione dell'anno precedente. In caso di liquidazione a debito, effettuerà il versamento del saldo dovuto e in caso di liquidazione a credito riporterà il credito residuo dell'incorporata nel quadro FC della propria dichiarazione annuale. In ogni caso non provvederà a versare gli acconti che, in automatico, l'attuale modello di dichiarazione annuale propone nel quadro FB, sezione II "Determinazione acconti anno in corso" nella dichiarazione di estinzione dell'incorporata.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Sotto il profilo civilistico, l'articolo 2504-bis (*effetti della fusione*) del codice civile dispone che *"La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione"*.

A parere della scrivente, in assenza di una normativa fiscale specifica che disciplini, in caso di fusione, gli effetti ai fini dell'assolvimento dell'imposta di bollo con modalità virtuali, di cui all'articolo 15 del DPR n. 642 del 1972, e dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, di cui agli articoli 15 e seguenti del DPR n. 601 del 1973, occorre fare riferimento, per quanto compatibili, sia alle disposizioni fiscali che disciplinano i casi di operazioni straordinarie ai fini di altri tributi e sia alle norme del codice civile.

Ciò premesso, con riferimento ai quesiti posti, si osserva quanto segue.

Imposta di bollo assolta in modo virtuale:

In relazione al quesito teso a chiarire se l'istante sia tenuto ad effettuare il versamento delle rate bimestrali intestate a BETA, nel caso in cui abbiano scadenza in data successiva all'operazione societaria straordinaria, si ritiene che

detto obbligo non sussista in capo alla società incorporante, tenuto conto che, prima della presentazione della dichiarazione conclusiva e conseguente liquidazione operata da parte dell'ufficio dell'Agenzia non risulta ancora definito l'importo a credito o a debito riferibile alla società incorporata che dovrà essere assunto dalla società incorporante. A seguito della fusione, dunque, l'incorporante (ALFA) non era tenuta al versamento delle rate bimestrali per conto della banca incorporata, ma solamente delle rate bimestrali e dell'acconto dovuto per l'anno successivo in base alla propria originaria liquidazione provvisoria.

In relazione all'ulteriore quesito in materia di imposta di bollo assolta in modo virtuale e relativo al termine ultimo di presentazione della dichiarazione di rinuncia e di liquidazione consuntiva, si rammenta che l'articolo 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, al quinto comma, stabilisce che, entro il mese di gennaio di ciascun anno, il soggetto autorizzato all'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale presenta una *"dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente, distinti per voce di tariffa, e degli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta, nonché degli assegni bancari estinti nel suddetto periodo"*.

L'ultimo comma del citato articolo 15 disciplina il caso in cui il contribuente intenda rinunciare all'autorizzazione prevedendo che l'interessato *"deve darne comunicazione scritta presentando contemporaneamente la dichiarazione di cui al quinto comma per il periodo compreso dal 1° gennaio al giorno da cui ha effetto la rinuncia. Il pagamento dell'imposta risultante dalla liquidazione definitiva dovrà essere effettuato nei venti giorni successivi alla notificazione della liquidazione"*.

Tale disposizione, a parere della scrivente, trova applicazione anche nel caso in esame in cui la società incorporata, per effetto dell'operazione di fusione, dovrà rinunciare all'autorizzazione in quanto ha cessato di operare sotto la propria veste giuridica.

Più in particolare, l'incorporante per evitare di incorrere nella violazione di omessa dichiarazione di conguaglio punita con la sanzione amministrativa prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 642 del 1972, sarà tenuto a presentare la dichiarazione di rinuncia unitamente alla liquidazione consuntiva per la frazione di anno in cui ha operato l'incorporata, al più tardi entro il termine ordinario di cui al quinto comma dell'articolo 15, ovvero entro il mese di gennaio dell'anno successivo.

Nelle relative istruzioni al modello di dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale che, com'è noto, dal 1° gennaio 2015 deve essere presentata esclusivamente in via telematica, ai sensi del comma 597 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità per il 2014), al paragrafo rubricato "Codice fiscale Operazioni Straordinarie", viene chiarito, infatti, che *"la società incorporante deve presentare sia la comunicazione di rinuncia all'autorizzazione nonché la dichiarazione consuntiva per conto dell'incorporata, utilizzando il presente modello, indicando gli atti e documenti soggetti al bollo virtuale riconducibili alla stessa, fino alla data dell'operazione straordinaria"*.

Si precisa che in sede di presentazione della dichiarazione, l'istante dovrà indicare il codice 2 "dichiarazione a seguito di rinuncia" nella sezione "Dati Generali" del frontespizio.

Infine, con riferimento all'ultimo quesito posto in materia d'imposta di bollo assolta in modo virtuale, consistente nella possibilità di compensare il credito eventualmente risultante dalla liquidazione definitiva operata dall'ufficio territoriale di competenza della società incorporata, si condivide la soluzione prospettata dall'istante. Tale credito potrà, quindi, essere utilizzato in compensazione dall'incorporante per i propri versamenti dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale a titolo di rate bimestrali (eventualmente comprensive anche della differenza a debito dell'imposta dovuta per l'anno precedente) e/o di acconto per l'anno successivo.

A tal fine l'incorporante deve presentare apposita istanza all'ufficio territoriale di competenza, nella quale dovrà indicare il credito finale risultante dalla liquidazione definitiva della società incorporata, nonché la richiesta di imputare tale credito nella propria liquidazione provvisoria o, qualora sia stata già effettuata, in quella di riliquidazione. Altresì, l'istante dovrà comunicare ad entrambi gli uffici territoriali (sia dell'incorporata che dell'incorporante) la rinuncia al rimborso del suddetto credito.

Imposta sostitutiva sui finanziamenti: Il comma 33 dell'articolo 7-*quater* del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, ha modificato le modalità di presentazione della dichiarazione e di pagamento dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui all'articolo 20 del d.P.R. n. 601 del 1973. A seguito di tali modifiche, gli Enti che effettuano le operazioni di cui agli artt. 15 e 16 del d.P.R. n. 601 del 1973 devono presentare entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, la dichiarazione contenente l'indicazione delle operazioni finanziamento effettuate nell'esercizio stesso e liquidare l'imposta dovuta versando l'eventuale saldo a debito. Contestualmente, gli stessi Enti devono determinare a titolo di acconto una somma pari al 95% dell'imposta sostitutiva che risulta dovuta sulle operazioni effettuate nell'esercizio precedente. Tale acconto è versato in due rate, la prima, nella misura del 45%, entro il termine di presentazione della dichiarazione e la seconda, per il restante importo, entro il sesto mese successivo al predetto termine. Al riguardo, nella nota di lettura all'Atto Senato 2595 – "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili" viene precisato quanto segue: «*Quindi il versamento, in caso di chiusura dell'esercizio al 31 dicembre, avviene in acconto entro il mese di aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, e a saldo entro il mese di ottobre*».

Ciò premesso, ai fini dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, in caso di fusione per incorporazione, la società incorporante subentra agli obblighi

dichiarativi della società incorporata ed è tenuta a presentare la dichiarazione prevista dal primo comma del citato articolo 20 del d.P.R. n. 601 del 1973 per conto del soggetto estinto. Tale dichiarazione sarà relativa alle operazioni effettuate dalla società incorporata nella frazione di esercizio compresa tra l'inizio dell'esercizio e la data in cui ha effetto la fusione.

Difatti, dalle istruzioni al modello dichiarativo dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, approvato con Provvedimento del Direttore del 23 novembre 2017, prot. n. 270335/2017, si evince che gli Enti devono indicare il periodo di riferimento cui si riferisce la dichiarazione (data di inizio e di chiusura dell'esercizio) e, nel caso di fusione per incorporazione, nel riquadro "Rappresentante firmatario della dichiarazione", devono essere riportati i dati identificativi della società incorporante, nonché la data a partire dalla quale è stata assunta tale carica, che coincide con la data di efficacia giuridica dell'operazione societaria.

Alla luce di ciò, la Scrivente ritiene che il termine di quattro mesi decorre dalla data di efficacia della fusione, in quanto per effetto di tale operazione si verifica la chiusura dell'esercizio dell'incorporata.

Nel caso di specie, l'incorporante avrebbe dovuto presentare la dichiarazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti dell'incorporata entro il termine ultimo di quattro mesi decorrenti dal xx/xx/2018. Tale soluzione è coerente con l'adempimento dichiarativo previsto ai fini delle imposte dirette dall'art. 5-*bis* del D.P.R. n. 322 del 1998.

Pertanto, in relazione alla scadenza del termine di dichiarazione annuale di cui al primo comma dell'art. 20 del d.P.R. n. 601 del 1973, deve ritenersi superata la risoluzione ministeriale n. 251341 del 26 novembre 1976, citata nell'istanza d'interpello in oggetto.

Con riferimento, infine, al quesito relativo al versamento della seconda rata dell'acconto, si ribadisce che, in linea generale, l'incorporante subentra anche agli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta, dei soggetti che partecipano all'operazione di fusione, ai sensi del citato articolo

2504-*bis* del c.c.. Tale obbligo non sussiste qualora la dichiarazione (conclusiva) delle operazioni effettuate dalla società incorporata nel periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data in cui ha effetto l'operazione di fusione, è presentata prima del termine di scadenza della seconda rata dell'acconto. In tale caso, difatti, l'incorporante è tenuta al pagamento dell'eventuale saldo a debito dell'imposta sostitutiva risultante dalla predetta dichiarazione, determinato tenendo conto della prima rata dell'acconto versata dall'incorporata.

Si precisa che qualora da tale dichiarazione dovesse risultare un saldo a credito, l'incorporante potrà usufruirne nella propria dichiarazione secondo le modalità previste dalle istruzioni al modello dichiarativo in questione.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente