



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017 N.RF203 INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	OPERAZIONI STRAORDINARIE - VERSAMENTO 2° ACCONTO IMPOSTE
RIFERIMENTI	ART. 17 DPR 435/2001; ART. 5 E 5-BIS DPR 322/98 - CM 263/98; CM 144/98 – RF 194/2017
CIRCOLARE DEL	22/11/2016

Sintesi: in occasione della scadenza della 2° rata dell'acconto delle imposte, si riepilogano le principali problematiche relative le operazioni straordinarie (trasformazione, conferimento, liquidazione, ecc..) Regole particolari valgono anche in caso di chiusura anticipata dell'esercizio sociale (società).

La determinazione ed il versamento degli acconti (v. RF 194/2017), in presenza di operazioni aziendali straordinarie presentano alcune peculiarità, dovute:

- ⇒ in caso di costituzione di un nuovo soggetto (avente causa): occorre valutare l'eventuale **subentro nella posizione soggettiva del dante causa**
- ⇒ in caso contrario: al profilarsi di **2 periodi d'imposta**, ante e post operazione straordinaria, con il possibile sorvapporsi dei termini di versamento.

TERMINI DI VERSAMENTO DELL'ACCONTO (Ires ed Irap) (art.17 DPR 435/2001):

1° rata	nel termine di versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione del periodo precedente
2° rata	- <u>soggetti Irpef</u> : va versata al 30/11 - <u>soggetti Ires</u> : va versata entro l'ultimo giorno dell'11° mese dello stesso periodo d'imposta

Il termine di presentazione della dichiarazione, quindi, è rilevante ai fini del versamento del primo acconto del periodo d'imposta che inizia dalla data in cui ha effetto l'operazione straordinaria.



Nota: il DLgs. 175/2014, ha "ancorato" il versamento del saldo/1° acconto al termine di presentazione della dichiarazione anche per le società di persone interessate da un'operazione straordinaria.

Società	Dichiarazione	Versamento saldo/1° acconto (*)	Versamento 2° acconto
di persone	9° mese successivo alla data di effetto dell'operazione	16 del 10° mese successivo alla data dell'operazione	30/11
di capitali		16 del 6° mese successivo alla data dell'operazione	11° mese del periodo d'imposta

(*) E' applicabile il differimento al 30° giorno successivo con l'applicazione della maggiorazione dello 0,40%.

TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ


STESSO REGIME DI IMPOSTA

In caso di **trasformazione tra società di persone** (da snc a sas o viceversa) o **società di capitali** (da srl a spa o viceversa)

- non si verifica alcuna interruzione del periodo d'imposta
- **l'acconto va calcolato nei modi "ordinari"**.

TRASFORMAZIONE PROGRESSIVA


In caso di **trasformazione da società di persone a società di capitali**, valgono le seguenti regole.

 **Spartiacque tra i 2 periodi:** coincide con la data di iscrizione al Registro imprese dell'atto notarile di trasformazione.

ACCONTO IRES


La società di capitale risultante dalla trasformazione:

- **non ha l'obbligo di versare l'acconto IRES** (in quanto nel periodo ante trasformazione "*il soggetto non esisteva quale autonoma entità di imposizione*" – CM 96/1977)
- il periodo post-trasformazione è il primo periodo in cui la società è soggetta ad IRES.

 **Soci della società di persone:** i soci della trasformata determinano l'acconto con modalità "ordinarie" (se adottano il criterio previsionale, considerano l'imputazione del reddito del periodo ante trasformazione).

IRAP

Ai fini Irap, per entrambi i periodi d'imposta "*infrannuali*" (ante/post trasformazione), vi è **continuità della soggettività passiva** della società (CM 144/98 e CM 263/98).

 **Problematiche:** in generale l'acconto (es.: 2017) viene versato nel corso del periodo per il quale è versato (a giugno e novembre del 2017). Nel caso di specie, al contrario, spesso viene versato quando è già in corso il periodo successivo; si può, dunque, verificare che:

- 2° acconto della Snc/Sas: se cade quando esiste già la Srl/Spa si ritiene non vadano versati
- 2° acconto della Srl/Spa: se cadono dopo il versamento del saldo, non sono dovuti.

Inoltre, dal tenore dei chiarimenti dell'Agenzia, si ritiene che il 1° acconto della Srl/Spa sia dovuto nel medesimo termine del saldo della Snc/Sas (e non al 16 del 6° mese dalla chiusura del periodo d'imposta, anche perché, in caso contrario, coinciderebbe col saldo del medesimo periodo).

In ogni caso, va valutata l'opportunità del **criterio previsionale**, posta la durata infrannuale per periodi.

1 – PERIODO ANTE TRASFORMAZIONE

Sono dovute sia la 1° che la 2°/unica rata dell'acconto IRAP a condizione che:

- al momento della loro scadenza
- l'esercizio ante trasformazione sia ancora "in corso".

Esempio1

TRASFORMAZIONE DA SNC AD SRL CON EFFETTO DAL 10/09/2017

Snc: periodo ante trasformazione (1/01/2017 - 9/09/2017): la società (che calcola l'acconto sulla base dell'Irap dell'intero 2016, se col criterio storico) calcola l'acconto Irap come segue:

- **1° rata: è già stata versata** al 20/07/2017 (o 20/08 + 0,4%)
- **2° rata: si ritiene non dovuta**, posto che al termine per il suo pagamento (30/11) la società di persone di fatto non esiste più
- **saldo: va versato al 16/07/2018** (16 del 10° mese successivo), quale differenza tra imposta complessiva al netto del solo 1° acconto.

La dichiarazione (redditi ed Irap) va presentata al 30/06/2018 (fine del 9° mese successivo).

2° acconto: tenuto conto che la Snc ha già versato la 1° rata dell'acconto, si consiglia, in via prudenziale, di versare anche la 2° rata ordinariamente entro il 30/11/2017.

Tali acconti saranno scomputati dall'Irap dovuta a saldo dalla Snc per il periodo ante trasformazione, evidenziandoli nella relativa dichiarazione.

2 - PERIODO POST TRASFORMAZIONE

La società di capitali è tenuta agli acconti IRAP del primo periodo post trasformazione (calcolati in base all'imposta dovuta sul periodo della Snc/sas, se col criterio storico) come segue:

TRASFORMAZIONE	ACCONTO IRAP DELLA SRL/SPA	NOTE
DATA COMPRESA TRA 01/01 - 31/01	è dovuta sia la 1° rata (entro il termine per il versamento del saldo del periodo <i>ante</i> trasformazione, in scadenza il 16/11), che la 2° rata relativo al primo periodo <i>post</i> trasformazione	Pur in assenza dell'11° mese dell'esercizio, per motivi di cautela si ritiene opportuno corrispondere la 2° rata di acconto entro il 30/11
DATA COMPRESA TRA 01/02 - 30/11	l'acconto è dovuto in un'unica soluzione entro il termine di versamento della 2° rata, posto che il termine di versamento della 1° rata (coincidente con il versamento del saldo del periodo ante trasformazione) sarebbe comunque successivo	
MESE DI DICEMBRE (es: il 1° dicembre)	sarà dovuto solo il saldo relativo al primo periodo <i>post</i> trasformazione entro il 16 del 6° mese successivo a quello di chiusura del medesimo (1° dicembre - 31 dicembre)	



Trasformazioni in prossimità del 30/11/2017: per provvedere a calcolare il 2° acconto IRAP del primo periodo post trasformazione entro il 30/11/2017 (col criterio storico) occorre aver già determinato l'Irap dovuta dalla Snc/Sas, sulla quale commisurare l'acconto dovuto.

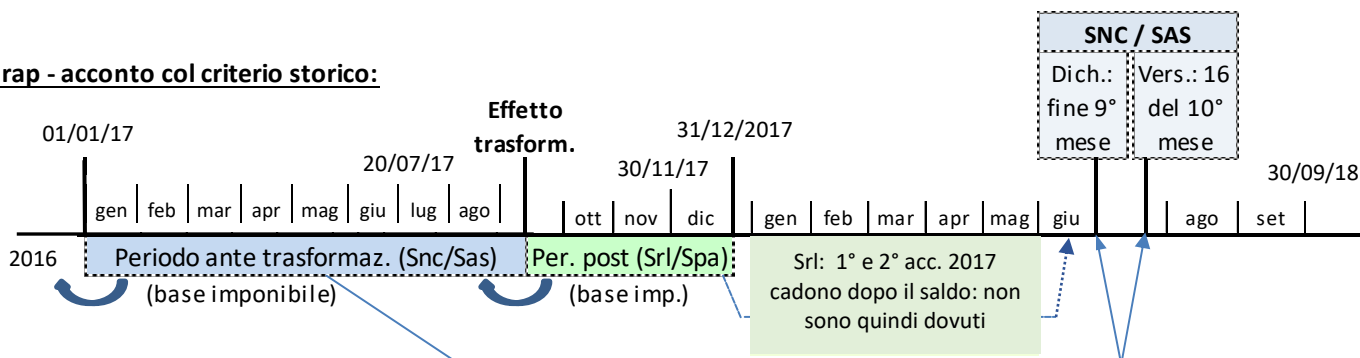
Esempio1

Proseguendo nell'esempio precedente, si avrà quanto segue:

Srl: periodo post trasformazione 10/09/2017 – 31/12/2017:

- Redditi SC/Dich. Irap di periodo: vanno ordinariamente presentate entro il 30/09/2018
- **acconto Ires 2017:** non va effettuato (criterio storico con base di calcolo a zero)
- **saldo Irap 2017:** va ordinariamente versato **entro il 16/06/2018** (16 del 6° mese da chiusura)
- 1° acconto Irap 2017: la 1° rata dovrebbe essere versata **entro il 16/07/2018** (termine di versamento del saldo della Snc); si ritiene, dunque, vada versato tutto "a saldo" (senza distinguere tra codice tributo dell'acconto 2017 e del saldo 2017)
- 2° acconto Irap 2017: la seconda rata cade dopo il saldo 2017 e, dunque, non va versata.

Irap - acconto col criterio storico:



Variante: la trasformazione abbia avuto effetto dal 10/03/2017; in tal caso:

- **la Snc:** è certamente tenuta al versamento del 2° acconto al 30/11/2017; il saldo al 16/01/2018 (16 del 10° mese successivo) tiene conto dello scomputo di 1° e 2° rata dell'acconto versato
- **la Srl:** il termine per versare:
 - 1° acconto 2017: è al 16/01/2018 (coincide col termine del saldo 2017 della Snc) e, dunque, va versato
 - Saldo 2017: va versato al 16/06/2018 (o al 16/07/2018 + 0,4%)
 - 2° acconto 2017: cade al 30/11/2018, dopo il saldo del periodo 2017 della Srl (dunque, non va versato).

PERIODO POST TRASFORMAZIONE

Sempre in base ai chiarimenti delle CM 144/98 e CM 263/98, si ritiene che **la società di persone sia tenuta agli acconti IRAP** relativi al primo periodo *post* trasformazione come segue:

TRASFORMAZIONE	ACCONTO IRAP
DATA COMPRESA TRA 01/01 - 31/05 (es: 10 maggio)	è dovuta 1° e 2° rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo <i>post</i> trasformazione (10 maggio - 31 dicembre); infatti, il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo <i>ante</i> trasformazione, entro il quale va effettuato il versamento dell'acconto del primo periodo <i>post</i> trasformazione, scade il 16 del 6° mese successivo a quello di chiusura dell'ultimo periodo d'imposta <i>ante</i> trasformazione, comunque anteriore alla scadenza del versamento della seconda rata di acconto (30/11).
DATA COMPRESA TRA 01/06 - 30/11 (es: 1 agosto)	si ritiene dovuta solo la 2° rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo <i>post</i> trasformazione (01/08 - 31/12); infatti, il termine per il versamento del saldo del periodo <i>ante</i> trasformazione (entro cui va effettuato il versamento del 1° acconto del primo periodo <i>post</i> trasformazione) scade il 16 del 6° mese successivo alla chiusura dell'ultimo periodo d'imposta <i>ante</i> trasformazione, comunque posteriore alla scadenza del versamento della 2° rata di acconto (30/11).
MESE DI DICEMBRE (es: 10 dicembre)	sarà dovuto solo il saldo relativo al primo periodo <i>post</i> trasformazione entro il 16 del 6° mese successivo a quello di chiusura (10/12- 31/12).

Nel caso in cui l'acconto sia dovuto e venga calcolato con il cd "metodo storico", quale base di calcolo va assunta l'IRAP risultante dalla dichiarazione dell'ultimo periodo *ante* trasformazione.

TRASFORMAZIONE DA SRL A SNC CON EFFETTO DAL 10/09/2017
Esempio3 Srl - Periodo <i>ante</i> trasformazione 01/01 - 9/09/2017: <ul style="list-style-type: none"> - il mod. Redditi SC del periodo va presentato entro il 30/06/2018 (9° mese successivo) - Ires/Irap a saldo di tale periodo va versata entro il 16/03/2018 (16 del 6° mese successivo) - 1° rata acc. Ires/Irap 2017: è stata già versata e sarà scomputata dall'imposta dovuta - 2° rata acc. Ires/Irap 2017: si consiglia il versamento entro il 30/11/2017 (applicando il metodo previsionale, posto che il periodo d'imposta si è concluso a settembre) Snc - Periodo <i>post</i> trasformazione 10/09 - 31/12/2017: <ul style="list-style-type: none"> - il mod. Redditi SP va presentato entro il 30/09/2018 (9° mese successivo) - saldo Irap 2017: va versato entro il 16/06/2018 - acconto Irap 2017: si consiglia il versamento della sola 2° rata al 30/11/2017 (sulla scorta del debito Irap della Srl, se si adotta il criterio storico).

LIQUIDAZIONE DI SOCIETÀ

In caso di messa in liquidazione, si configura l'interruzione del periodo d'imposta e quindi la determinazione di **2 periodi d'imposta** nel corso dello stesso anno.



Spartiacque tra i 2 periodi: è individuato nella data di iscrizione al Registro imprese di, alternativamente:

- rogito notarile, se la liquidazione è deliberata dai soci (scioglimento anticipato)
- verbale degli amministratori che appura una causa di scioglimento di legge/Statuto (artt. 2484/2485 CC).

Non rileva il momento (successivo) di iscrizione nel Registro della nomina del liquidatore (a differenza di quanto avviene nel fallimento e procedure analoghe).

ACCONTO IRES

Per la liquidazione di una società di capitali è **consigliabile** calcolare **gli acconti**:

- ⇒ **sia ante liquidazione**: per il periodo 01/01 - data di messa in liquidazione
- ⇒ **che post liquidazione**: per il primo periodo di liquidazione: data liquidazione - 31/12.

Secondo la CM 96/1977, il liquidatore non è tenuto al versamento nel solo anno di messa in liquidazione (salvo il caso di “esercizio provvisorio”).

Come sostenuto da autorevole della dottrina, infatti, l'obbligo di versamento dell'acconto non sussiste per il primo periodo di liquidazione, per la difficoltà di imputazione del versamento in acconto alle 2 frazioni in cui è suddivisa l'annualità; diversamente, gli acconti si rendono dovuti in relazione ai successivi periodi di imposta secondo le regole usuali.

Ragioni di cautela, tuttavia, possono consigliare di determinare l'acconto anche per tale periodo.

ACCONTO IRAP

Per l'acconto IRAP **valgono concetti del tutto analoghi a quanto indicato per la trasformazione** (chiarimenti forniti nella CM 263/98).

N.B.: in ciascun periodo di liquidazione il versamento dell'IRAP è considerato a titolo “definitivo”; pertanto, (a differenza dell'Ires) **non è dovuto alcun conguaglio finale** al termine della liquidazione.

SRL POSTA IN LIQUIDAZIONE IN DATA 15/07/2017

Esempio4

1) Periodo ante trasformazione 1/01/2017 – 14/07/2017:

- il mod. Redditi SC del periodo va presentato entro il 30/04/2018 (9° mese)
- Irap/Ires a saldo: va versata entro il 16/01/2018 (16 del 6° mese successivo);
- Acconto Ires/Irap: la società ha già versato la 1° rata dell'acconto che sarà scomputata dall'imposta dovuta. Si ritiene che la società debba versare anche la 2° rata dell'acconto entro il 30/11/2017 (potrebbe essere opportuna usare il metodo previsionale)

2) Periodo post trasformazione 15/07 – 31/12/2017:

- il mod. Redditi SC del periodo va presentato entro il 30/09/2018 (9° mese successivo)
- Irap/Ires a saldo: va versata entro il 16/06/2018
- acconto Ires/Irap: è dovuta solo la 2° rata del primo periodo post trasformazione.

CONFERIMENTO D'AZIENDA

Nelle operazioni di conferimento d'azienda:

- **“non opera alcuna trasposizione soggettiva”**, dal momento che sia la conferente che la conferitaria permangono soggetti autonomi e distinti riferimento tributario (CM 9/1980)
- ai fini del versamento degli acconti, sia il **conferente che il conferitario**, determinano e versano gli acconti **secondo le regole e i termini “ordinari”**.

CALCOLO CONVENIENZA: per il conferente, a seguito dello scorporo dell'azienda (o del ramo aziendale):

- tenuto conto che l'operazione è in “neutralità fiscale” (non si evidenzia alcuna plusvalenza imponibile)
- è probabile che **si verifichi un ridimensionamento dell'attività, con il conseguimento di un minor reddito rispetto al periodo precedente**; pertanto, per tale soggetto, **potrebbe risultare conveniente determinare gli acconti con il metodo “previsionale”, anziché con quello “storico”**.

CHIUSURA ANTICIPATA DELL'ESERCIZIO SOCIALE

Alcune difficoltà operative possono porsi nell'ipotesi della **chiusura anticipata dell'esercizio sociale**, al fine di divenire soggetto "solare" o "non solare".

PASSAGGIO DA ESERCIZIO "SOLARE" A "NON SOLARE"

Si consideri il caso di una società di capitali che delibera la chiusura anticipata al 30/09 dell'esercizio sociale per diventare soggetto non "solare".

In tal caso, si crea in via transitoria un periodo d'imposta di durata < 12 mesi (01/01 - 30/09).

Ai fini del **versamento della 2° rata degli acconti IRES/IRAP** (periodo 01/01- 30/09/2017):

a)	Acconto <u>non</u> dovuto	non essendoci un " <i>undicesimo mese dell'esercizio</i> ", si potrebbe sostenere che il 2° acconto non sia dovuto, per effetto della minor durata del periodo d'imposta ; eventuali congruaggi rispetto al 1° acconto avverrebbero quindi in sede di versamento del saldo del periodo d'imposta.
b)	Acconto versato in via prudenziale	se, in via prudenziale, si vuole comunque procedere al versamento , si pone il problema dell'individuazione del relativo termine di versamento. Secondo parte della dottrina, questo andrebbe identificato nell'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio se non fosse intervenuta la chiusura anticipata (cioè al 30/11/2017). Secondo diversa interpretazione, considerando la nozione di " <i>undicesimo mese</i> " dell'esercizio come " <i>penultimo mese</i> " prima della chiusura dell'esercizio di competenza, il 2° acconto dovrebbe essere versato entro il 31/08. Tale orientamento muove dalla considerazione che, al 30/11 si sarebbe già nel periodo d'imposta successivo e si esulerebbe quindi dal concetto di versamento in "acconto", cioè che avviene durante il periodo d'imposta di competenza.

BASE DI COMPUTO DELL'ACCONTO

L'acconto deve essere determinato facendo riferimento all'imposta dovuta:

- **metodo storico:** per l'anno 2016 (mod. Redditi 2017), fermi restando i casi di obbligo di ricalcolo
- **metodo previsionale:** per il periodo competenza dell'acconto (1/01/2017 - 30/09/2017); posto che tale periodo è più corto di un esercizio ordinario il metodo potrebbe risultare conveniente.

PASSAGGIO DA ESERCIZIO "NON SOLARE" A "SOLARE"

Analoghe considerazioni si possono fare anche nel caso una società di capitali deliberi la chiusura anticipata al 31/12 dell'esercizio (che, per ipotesi, va dal 01/06 al 31/05) per diventare "solare".

In tal caso, il periodo d'imposta di durata inferiore a 12 mesi va dal 01/06 al 31/12/2017.

Anche in tale caso, interpretando la nozione di "*undicesimo mese*" dell'esercizio come "penultimo mese" prima della chiusura dell'esercizio, il 2° acconto dovrebbe essere versato entro il 30/11.

BASE DI COMPUTO DELL'ACCONTO

L'acconto deve essere determinato facendo riferimento all'imposta dovuta:

- ➔ **metodo storico:** per il periodo d'imposta precedente (1/06/2016 - 31/05/2017), indicata nel mod. Unico, fermi restando i casi di obbligo di ricalcolo previsti da specifiche disposizioni
- ➔ **metodo previsionale:** per il periodo di competenza dell'acconto (1/06/2017 - 31/12/2017); posto che tale periodo è più corto di un esercizio ordinario tale metodo potrebbe risultare conveniente.

FUSIONI E SCISSIONI

Gli **obblighi di versamento**:

- inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta dei **soggetti che si estinguono** per effetto dell'operazione
- **sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione** ai sensi dell'art. 2504 bis, c.c. (art. 2504 decies per la scissione). Successivamente a tale data, detti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante o comunque risultante dalla fusione.

OPERAZIONE CON EFFETTI RETROATTIVI (CM 263/98)

Se l'operazione straordinaria produce effetti retroattivi rispetto al periodo nel quale interviene:

a)	la società fusa/incorporata/scissa è tenuta , in via di principio, ad effettuare i versamenti in acconto i cui termini di scadenza sono anteriori alla data di perfezionamento dell'operazione , anche se si tratta di un periodo d'imposta destinato, per effetto della retrodatazione, a venire meno
b)	i versamenti possono essere scomputati dal soggetto incorporante o risultante dalla fusione o dai beneficiari della scissione in sede di saldo dell'imposta relativa al periodo in cui avviene l'operazione.

Nessun acconto grava sulla società fusa/incorporata/scissa a partire dalla data di perfezionamento dell'operazione, in quanto da tale data si verifica l'estinzione di detti soggetti.

Se il termine di versamento degli acconti scade **dopo la data di perfezionamento dell'operazione**, la società incorporante (o risultante dalla fusione) o la beneficiaria della scissione è tenuta al versamento.

ACCONTO: per la determinazione dell'acconto, si richiamano i chiarimenti della CM 263/98.

METODO STORICO	se è la società incorporante o risultante dalla fusione/scissione a dover assolvere gli obblighi di versamento, gli acconti vanno calcolati tenendo conto anche dell'imposta liquidata dalle società incorporate o fuse nella dichiarazione di tali soggetti riferita al periodo d'imposta antecedente a quello in cui interviene la fusione o scissione. Nell'ipotesi di fusioni/scissioni <u>non retrodate</u> , il periodo precedente alla fusione, per le società incorporate, fuse o scisse, è costituito dal periodo d'imposta frazionario.
METODO PREVISIONALE	l'ammontare dell'acconto può , in ogni caso, essere calcolato sulla base del minor reddito previsto (metodo "previsionale"): <ul style="list-style-type: none"> ▪ da parte della società fusa, incorporata o scissa, per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione; ▪ da parte della società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria, per i versamenti da effettuare successivamente alla data di efficacia dell'operazione. In questo caso, non vi sono problemi per l'imposta "storica" quale base per il calcolo.