

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Deduzione dell'Irap pagata dall'incorporante

di **Davide David**

Come sottolineato nel corso della terza giornata di Master Breve, **in presenza di operazioni straordinarie (in particolare, fusioni, scissioni e conferimenti) emergono spesso delle problematiche per quanto attiene l'imputazione di alcune specificità ai due periodi di imposta** interessati da dette operazioni, cioè quello antecedente alla data di effetto dell'operazione e quello successivo.

Tra queste specificità vi è anche quella della imputazione della duplice deduzione, ai fini Irpef e Ires, di parte dell'Irap pagata nel periodo d'imposta.

La due deduzioni di cui trattasi sono quelle:

1. di cui all'art. 6 del D. L. n. 185/2008, ai sensi del quale è ammesso in deduzione dal reddito un importo pari al 10% dell'Irap *"forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati"*;
2. e di cui all'art. 2 del D. L. n. 201/2011, ai sensi del quale è ammesso in deduzione dal reddito un importo pari all'Irap *"relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato"*.

Entrambe le disposizioni sopra richiamate prevedono espressamente che la deduzione è ammessa

"ai sensi dell'art. 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi", a norma del quale le imposte, laddove consentito,
"sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

Per quanto sopra, **le deduzioni di cui trattasi trovano quindi applicazione, secondo il principio di cassa, nel periodo di imposta di effettivo versamento dell'Irap (in acconto e/o a saldo)**, nei limiti, per quanto concerne gli acconti, dell'Irap effettivamente dovuta per i periodi di imposta di riferimento degli acconti stessi.

Condizione per la fruizione della deduzione è che alla formazione del valore della produzione (imponibile ai fini dell'Irap) abbiano concorso interessi passivi (per la deduzione forfetaria del 10%) e spese per lavoro dipendente o assimilato (per la relativa deduzione analitica).

Tale condizione deve avverarsi per il periodo d'imposta di riferimento del saldo e/o

dell'acconto.

Così, ad esempio, una società con esercizio coincidente con l'anno solare, che ha versato nel 2014 Irap a saldo per il 2013 e in acconto per il 2014, potrà portare in deduzione dal reddito relativo al 2014 parte del saldo Irap versato per il 2013 solo se in detto periodo ha sostenuto interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato (per usufruire, rispettivamente, della deduzione forfetaria o della deduzione analitica).

Analogamente, detta società potrà portare in deduzione dal reddito relativo al 2014 parte dell'acconto Irap versato per il 2014 solo se in detto periodo ha sostenuto interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato.

Sempre in conseguenza del principio di cassa, occorre anche evidenziare che, come indicato dalla prassi di fonte ministeriale, **nel singolo periodo d'imposta può essere portata in parziale deduzione anche l'Irap versata nel periodo stesso a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento** (si vedano a tal proposito le [Circolari n. 16/E/2009](#) e n. [8/E/2013](#)), ancorché si tratti di Irap dovuta per periodi d'imposta precedenti. Ciò a condizione che nel periodo di imposta per il quale è risultata dovuta l'Irap siano stati sostenuti interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato.

Così, ad esempio, se nel 2014 è stata versata una maggiore Irap a seguito di un accertamento relativo al 2012, quanto versato potrà essere parzialmente portato in deduzione dal reddito relativo al 2014, a condizione che nel 2012 fossero stati sostenuti interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato.

Il necessario rispetto del principio di cassa per le deduzioni di cui trattasi comporta delle problematiche interpretative in ipotesi di operazioni straordinarie con estinzione del soggetto dante causa. Ciò in quanto non è raro che in tale ipotesi l'Irap venga pagata dal soggetto avente causa dopo il termine dell'ultimo periodo d'imposta del dante causa.

Si affronta di seguito il **caso della fusione per incorporazione** di una società in altra società.

Come noto, ai fini reddituali le fusioni sono disciplinate **dall'art. 172 del Tuir**, a norma del quale:

- la società risultante dalla fusione o incorporante subentra, dalla data in cui ha effetto la fusione, *“negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte dirette”*, fatto solo salvo quanto statuito per le riserve in sospensione e per il riporto delle perdite e degli interessi indeducibili per incapacienza del ROL (comma 4);
- *“il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito conto economico”* (comma 8);

- *“l’atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l’ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l’ultimo esercizio della società incorporante” (comma 9);*
- *“nelle operazioni di fusione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d’imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione ai sensi dell’art. 2504-bis, comma 2, del codice civile; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante o comunque risultante dalla fusione” (comma 10).*

In base quindi al richiamato comma 10 dell’art. 172 del Tuir, **i versamenti del saldo e degli acconti dell’Irap relativi alla incorporata**, da effettuare successivamente alla data di perfezionamento della fusione (ossia alla data in cui ha luogo l’ultima iscrizione dell’atto di fusione nel registro delle imprese), devono essere eseguiti dalla incorporante.

Così, ad esempio, nel caso di una fusione per incorporazione perfezionatasi il 31 marzo 2014, i versamenti del saldo Irap per il 2013 e dell’acconto Irap per l’ultimo periodo d’imposta della incorporata devono essere effettuati dalla incorporante, poiché in scadenza successivamente alla data del 31 marzo 2014.

Va poi tenuto conto, ai fini di cui trattasi, che **la retrodatazione degli effetti della fusione**, prevista dal comma 9 dell’art. 172 del Tuir, consente di chiudere l’ultimo periodo d’imposta delle società fuse o incorporate in data anteriore rispetto all’atto di fusione (solitamente, avvalendosi di tale possibilità, il periodo d’imposta viene chiuso al 31 dicembre dell’anno precedente la fusione).

In tale ipotesi, le operazioni della società fusa o incorporata, relative alla frazione di esercizio compresa fra la data di inizio dell’esercizio e quella di efficacia dell’atto di fusione, confluiscono direttamente nella società risultante dalla fusione o incorporante.

In caso contrario, cioè in assenza della retrodatazione degli effetti fiscali, le suddette operazioni concorrono a formare il reddito imputabile alla società fusa o incorporata in modo autonomo da quello della società risultante dalla fusione o incorporante.

Così, tornando all’esempio di cui sopra, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali al 1° gennaio 2014, l’ultimo periodo d’imposta della società incorporata è quello chiuso al 31 dicembre 2013, mentre le operazioni poste in essere dalla incorporata nella frazione d’anno 01.01.2014 – 31.03.2014 vanno fatte confluire nella società incorporante.

Diversamente, in assenza di retrodatazione, l’ultimo periodo d’imposta della società incorporata è quello 01.01.2014 – 31.03.2014 (autonomo rispetto a quello della incorporante), in relazione al quale il reddito andrà determinato secondo le disposizioni applicabili per la società incorporata in base alle risultanze di un apposito conto economico riferito alla

predetta frazione di esercizio (ai sensi dell'art. 172, comma 8, del Tuir).

Per quanto concerne gli aspetti dichiarativi, in ipotesi di retrodatazione degli effetti fiscali alla data di inizio del periodo d'imposta della società incorporata, non vanno presentate le dichiarazioni dei redditi e Irap per la frazione di esercizio compresa fra la data di inizio dell'esercizio e quella di efficacia dell'atto di fusione (nell'esempio di cui sopra, non andranno quindi presentate le dichiarazioni per la incorporata per la frazione di periodo 01.01.2014 – 31.03.2014).

In assenza, invece, di retrodatazione, la incorporante è tenuta a presentare delle autonome dichiarazioni dei redditi e dell'Irap in nome e per conto della incorporata per la suddetta frazione di esercizio (per continuare con l'esempio citato, la incorporante dovrà presentare autonome dichiarazioni per la incorporata, per la frazione d'anno 01.01.2014 – 31.03.2014).

Per quanto riguarda le deduzioni dell'Irap, va evidenziato che la **Circolare n. 08/E/2013**, nel fornire chiarimenti sulla deduzione analitica dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e per il rimborso per le annualità antecedenti il 2012, affronta, ancorché in termini marginali, gli aspetti concernenti le operazioni straordinarie.

In particolare, per quanto concerne le operazioni di fusione, è affermato quanto segue: ***"In ipotesi di fusione con retrodatazione contabile al 1° gennaio dell'anno di riferimento (ad esempio 2012) i versamenti a saldo relativi al periodo d'imposta N1 (2011) riferibili alla società incorporata e effettuati dalla incorporante concorrono al calcolo della deduzione analitica spettante in capo a quest'ultima, fermo restando che i dati (i.e. valore della produzione e costo del lavoro) da utilizzare ai fini del calcolo della deduzione sono quelli della società incorporata"***.

Sulla base di questo chiarimento e tornando all'esempio fatto in precedenza (fusione per incorporazione perfezionatasi il 31 marzo 2014), è quindi possibile affermare che in ipotesi di retrodatazione il versamento a saldo relativo al 2013, riferibile alla incorporata, concorre al calcolo della deduzione analitica spettante alla incorporante, assumendo però, per la determinazione dell'importo deducibile, i dati (valore della produzione e costo del lavoro) della società incorporata riferiti al 2013.

Una questione che non risulta essere stata approfondita è invece quella della fusione senza retrodatazione contabile.

Nel caso prospettato nell'esempio, ipotizzando che non vi sia stata retrodatazione contabile e che il saldo Irap per il 2013 e l'acconto e il saldo Irap per la frazione 01.01.2014 – 31.03.2014 riferiti alla incorporata siano stati versati dalla incorporante dopo il 31 marzo 2014, ci si chiede se spettino comunque le deduzioni e, in caso affermativo, a quale periodo d'imposta imputarle.

Per il principio di cassa che sovrintende alle deduzioni, parrebbe potersi affermare che le deduzioni non possono essere fatte valere per la determinazione del reddito della incorporata

relativo al suo ultimo periodo d'imposta (01.01.2014 – 31.03.2014). Ciò in quanto, in tale periodo, non vi è stato alcun versamento Irap.

Analogamente a quanto precisato nella Circolare n.8/E/2013 per il caso della retrodatazione degli effetti fiscali, anche in assenza di retrodatazione **le deduzioni dovrebbero invece poter essere fatte valere per la determinazione del reddito della incorporante** relativo al 2014 (anno in cui sono stati effettuati i versamenti Irap, ancorché riferibili alla incorporata).

Il che dovrebbe valere sia per la deduzione analitica (riferita al costo del lavoro) che per quella forfetaria (riferita agli oneri finanziari).

Per la deduzione analitica i dati da assumere per l'importo da portare in deduzione (valore della produzione e costo del lavoro) dovrebbero essere quelli (riferibili all'incorporata) del 2013, relativamente al saldo Irap del 2013, e quelli della frazione d'anno (01.01.2014 – 31.03.2014) per l'acconto e il saldo pagati per tale periodo d'imposta.

Parimenti, **la deduzione forfetaria dovrebbe essere consentita a condizione** che la incorporata abbia sostenuto oneri finanziari nel 2013 (per fruire della deduzione sul saldo 2013) e/o nel periodo 01.01.2014 – 31.03.2014 (per fruire della deduzione sull'acconto e sul saldo del periodo).

Invero, **qualche dubbio desta il fatto che la Circolare n.8/E/2013 richiami espressamente la sola ipotesi della retrodatazione degli effetti fiscali**. Ciò potrebbe far pensare che in caso di mancata retrodatazione la soluzione debba essere diversa da quella indicata dalla Circolare per il caso della retrodatazione.

Tuttavia va anche considerato che la Circolare tratta la questione della deduzione in caso di fusione in modo alquanto sommario e marginale, il che potrebbe anche far pensare che sia stato esaminato il solo caso della retrodatazione per fornire specifici chiarimenti in merito all'Irap pagata a saldo e/o in acconto dalla incorporata (e non dall'incorporante) nella frazione antecedente all'incorporazione, ma con effetto fiscale retrodatato all'inizio della frazione stessa.

Ciò non toglie che per il diverso caso dell'Irap pagata dall'incorporante, successivamente alla data di perfezionamento della fusione, il trattamento debba essere lo stesso, indipendentemente dal fatto che si sia o meno optato per la retrodatazione degli effetti fiscali.

Questo anche perché **in entrambi i casi, a norma dell'art. 172, comma 4, del Tuir, la società incorporante subentra, dalla data in cui ha effetto la fusione, "negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte dirette"**, e quindi anche, è da ritenere, **nel diritto di portare in deduzione** dal reddito quanto pagato in termini di Irap con riferimento agli interessi passivi e/o al costo del lavoro sostenuti dalla incorporata.

Quanto sopra pare trovare conferma anche per il fatto che, **per il rimborso delle deduzioni**

dell'Irap per i periodi di imposta precedenti l'entrata in vigore delle relative normative,
l'Agenzia delle entrate ha più volte riconosciuto il subentro del soggetto avente causa (leggasi incorporante) nei diritti maturati in capo al soggetto dante causa (leggasi incorporata) a seguito dell'estinzione di quest'ultimo (vedasi, in particolare, quanto precisato nella Circolare n. 01/E/2013 alla risposta 5.1).