

IVA

Acconto IVA nei casi di fusione

di Marco Peirolo

In relazione alla **scadenza del 27 dicembre 2017** per il versamento dell'acconto IVA dovuto per l'anno 2017, è noto che i metodi di calcolo dell'aconto, previsti dall'[articolo 6, commi 2 e 3-bis, della L. 405/1990](#), si basano, alternativamente, sul dato storico, sul dato previsionale e sulla liquidazione anticipata al 20 dicembre.

Tra i soggetti che **non sono tenuti al versamento dell'aconto** vanno ricordati, con specifico riguardo alle **operazioni straordinarie**, coloro che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno in cui ha efficacia l'operazione e coloro che, in tale anno, hanno cessato o cesseranno l'attività, ma in ogni caso anteriormente al 1° dicembre (se contribuenti mensili) o al 1° ottobre (se contribuenti trimestrali). In entrambi i casi, viene infatti a mancare uno dei due parametri di commisurazione (quello "storico" o quello "previsionale") previsti dalla norma ([C.M. 52/446038/1991](#), § 2.1); per la stessa ragione, l'aconto non è dovuto neppure adottando il metodo di calcolo basato sulle operazioni annotate o che avrebbero dovuto essere annotate per il periodo dal 1° al 20 dicembre, ovvero dal 1° ottobre al 20 dicembre.

Con specifico riguardo ai casi di **fusione propriamente detta o per incorporazione**, la società risultante dalla fusione o quella incorporante **subentra**, dalla data dalla quale ha effetto la fusione, nei diritti e negli obblighi esistenti in capo alle società fuse o incorporate, che si estinguono per effetto della fusione stessa ([C.M. 52/446038/1991](#), § 4). Ne discende, in via generale, che l'obbligo di versamento dell'aconto IVA spetta alla società risultante dalla fusione o quella incorporante a condizione che il suddetto obbligo sussista, alla data di efficacia della fusione, in capo alla società fusa o incorporata.

Per le **fusioni aventi effetto tra il 1° gennaio ed il 30 novembre** (se la società estinta era in regime mensile) o tra il 1° gennaio ed il 30 settembre (se la società estinta era in regime trimestrale), l'aconto **non** deve essere versato né dalla società estinta, in quanto manca il "dato previsionale" di riferimento, né da quella risultante dalla fusione, in quanto manca il "dato storico". Per le stesse ragioni, in caso di fusione per incorporazione, la società incorporata non deve versare l'aconto mentre la società incorporante deve versarlo tenendo conto del "dato storico" riguardante esclusivamente le proprie risultanze contabili, ovvero – in caso di adizione del metodo previsionale o di quello analitico – del "dato previsionale" che comprende tutte le risultanze, incluse quelle riferibili all'attività della società incorporata.

Per le fusioni aventi effetto a partire dal **1° dicembre** (contribuenti mensili) o dal **1° ottobre** (contribuenti trimestrali), poiché l'obbligo di versamento è già sorto in capo alla società che verrà fusa o incorporata entro la fine dell'anno, l'aconto deve essere versato con le seguenti

modalità:

- se la fusione avviene nel **periodo compreso tra il 1° dicembre o il 1° ottobre e il 27 dicembre** (termine finale di versamento dell'acconto), la società risultante dalla fusione deve utilizzare, quale "dato storico", l'ammontare delle risultanze della società fusa o incorporata in relazione all'ultima liquidazione periodica dell'anno precedente, ovvero in sede di dichiarazione relativa a tale anno e, quale "dato previsionale", l'importo delle risultanze relative alla società fusa o incorporata, riguardanti le sole operazioni registrate fino alla data da cui ha effetto la fusione, compensando le risultanze creditorie con quelle debitorie. Di contro, la società incorporante deve calcolare l'aconto dovuto per la società incorporata sulla base degli stessi criteri previsti per l'ipotesi della fusione "propria", tenendo conto, altresì, con gli eventuali effetti compensativi, dei "dati storici" e "previsionali" relativi alla propria attività;
- se la fusione avviene nel **periodo compreso tra il 28 e il 31 dicembre**, ciascuna società deve autonomamente provvedere al versamento dell'aconto nei termini di legge anche se, a causa della successiva fusione, le liquidazioni periodiche definitive relative all'ultimo mese o trimestre e la compilazione della dichiarazione annuale verranno effettuate, con le stesse modalità illustrate per il caso precedente, dalla società risultante dalla fusione o da quella incorporante.

L'aconto IVA deve essere determinato avuto riguardo alla data in cui ha effetto la fusione anche in caso di incorporazione tra società che svolgono attività per le quali è prevista la **liquidazione trimestrale per "autorizzazione"**, ai sensi dei [D.M. 24 ottobre 2000, 366](#) e [370](#).

Si tratta delle società operanti nei **settori delle telecomunicazioni**, individuati con il [D.M. 366/2000](#), e di quelle che **effettuano somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ecc.**, individuati con il [D.M. 370/2000](#). Tali soggetti, che nell'anno precedente abbiano versato un ammontare di IVA **superiore a 2 milioni di euro**, determinano l'aconto in misura pari al 97% dell'importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso ([articolo 1, comma 471, della L. 311/2004](#)). Come precisato dalla [circolare 54/E/2005](#), tale metodo di calcolo dell'aconto IVA esclude sia il metodo storico sia quello previsionale, i quali pertanto non potranno essere utilizzati, mentre può essere invece applicato il metodo analitico, posto che la disposizione introdotta non apporta alcuna deroga al [comma 3-bis dell'articolo 6 della L. 405/1990](#).

Ne consegue, secondo la [risoluzione 16/E/2008](#), che se la fusione è avvenuta **anteriormente all'ultimo trimestre di liquidazione**, la società incorporante nel determinare l'aconto dovuto deve:

- verificare il superamento del limite dei due milioni di euro dei versamenti eseguiti nell'anno solare precedente tenendo conto solo dei propri versamenti;
- commisurare l'importo dell'aconto dovuto alla media dei propri versamenti eseguiti o che avrebbe dovuto eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso.

Se, invece, la fusione è stata perfezionata **nell'ultimo trimestre di liquidazione**, l'obbligo del pagamento dell'acconto IVA si configura quale anticipo del versamento d'imposta da eseguire in relazione all'ultima liquidazione periodica dell'anno, per cui la società incorporante deve:

- verificare il superamento del limite dei due milioni di euro dei versamenti eseguiti nell'anno solare precedente tenendo conto, oltre che dei propri versamenti, anche dei versamenti della società incorporata;
- commisurare l'importo dell'aconto dovuto alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso dalla società incorporante stessa e dalla società incorporata.

Infine, nell'ipotesi in cui la fusione sia avvenuta **successivamente alla scadenza del termine di versamento dell'aconto**, ogni società provvede autonomamente al versamento dell'aconto. In tal caso, la liquidazione periodica definitiva relativa all'ultimo trimestre e la compilazione della dichiarazione IVA annuale sono effettuate unicamente dalla società incorporante.

Seminario di specializzazione

I REGIMI SPECIALI IVA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)