

SETTORE

IRAP

**ESONERO IRAP:  
ALCUNI CASI PARTICOLARI**

RIFERIMENTI

- Art. 24, DL n. 34/2020
- Risposte interpello Agenzia Entrate 11.6.2021, n. 404; 22.6.2021, n. 425 e 23.6.2021, n. 434
- Informativa SEAC 22.4.2021, n. 125

IN SINTESI

*Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni interessanti chiarimenti con riguardo all'esonero dal versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto 2020 in presenza di particolari fattispecie, ossia di:*

- conferimento d'azienda intervenuto nel 2019. Secondo l'Agenzia, poiché i soggetti interessati mantengono un "autonomo e distinto riferimento tributario", la società conferitaria non può assumere i dati della società conferente ai fini della determinazione dell'acconto IRAP "figurativo" da scomputare dal saldo IRAP 2020;
- società costituita nel 2019 con termine del primo esercizio il 31.12.2020;
- trasformazione da snc a srl intervenuta il 31.1.2020.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

**SO**  
fisco  
SCHEDE OPERATIVE

**ilnotiziario**



RIPRODUZIONE VIETATA

A favore dei soggetti esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo con ricavi / compensi 2019 non superiori a € 250 milioni, l'art. 24, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio", ha previsto 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".**

In particolare, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare l'esonero interessa(va), relativamente all'IRAP, il **saldo 2019 / prima rata acconto 2020**.

Tale disposizione non opera(va) per i soggetti "già in difficoltà" ai sensi dalla Comunicazione della Commissione UE 19.3.2020 C(2020), 1863 final.

Va evidenziato che l'agevolazione in esame si riflette sulla determinazione, in sede di mod. IRAP 2021, del **saldo IRAP 2020**, posto che, come disposto dal comma 1 del citato art. 24, **l'importo della prima rata d'acconto** (non versata)



**"è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta".**

Di conseguenza, a prescindere dal metodo utilizzato per la determinazione dell'acconto 2020, storico (ossia, considerando l'imposta dovuta per il 2019) ovvero previsionale (ossia, sulla base dell'imposta complessiva presumibilmente dovuta per il 2020), come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.10.2020, n. 27/E il **saldo IRAP 2020 va determinato al netto** (Informativa SEAC [22.4.2021, n. 125](#)):

- del **primo acconto figurativo** (pari al 50% per i soggetti ISA e al 40% per gli altri soggetti);
- del **secondo acconto corrisposto** (pari al 50% per i soggetti ISA e al 60% per gli altri soggetti).



In entrambi i metodi, il **primo acconto figurativo non può eccedere il 50% (40% per i soggetti no ISA) dell'importo complessivamente dovuto per il 2020, calcolato**, in linea generale, **secondo il metodo storico**, sempreché non risulti superiore a quanto effettivamente dovuto.

Di fatto **l'acconto figurativo da sottrarre**, ancorché determinato applicando il metodo previsionale, non può superare l'importo che si sarebbe individuato utilizzando il metodo storico. Il **50% dell'IRAP dovuta per il 2020** (40% per i soggetti no ISA) **rappresenta dunque il limite massimo scomputabile**.

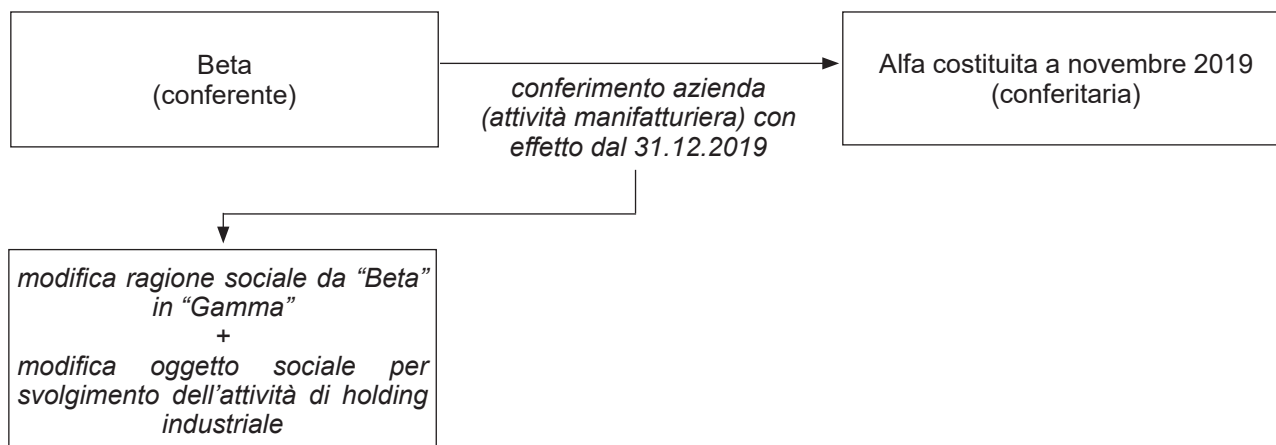
In merito a tale agevolazione, l'Agenzia delle Entrate è recentemente intervenuta nell'ambito delle Risposte 11.6.2021, n. 404, 22.6.2021, n. 425 e 23.6.2021, n. 434 con riguardo ai seguenti casi:

- conferimento d'azienda;
- società costituita a fine anno;
- trasformazione societaria.

#### CONFERIMENTO D'AZIENDA

Il caso esaminato dall'Agenzia nella citata Risposta n. 404 riguarda una società (Alfa), costituita nel mese di novembre 2019, partecipata al 100% dalla società Beta. Quest'ultima, con effetto dal 31.12.2019, ha:

- conferito nella Alfa l'intero complesso aziendale relativo all'attività manifatturiera;
- modificato la propria ragione sociale da Beta a Gamma;
- modificato l'oggetto sociale in quanto, a seguito dell'operazione di conferimento, l'unica attività esercitata è rappresentata dall'attività di holding industriale (ossia, l'esercizio dell'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari).



## SOCIETÀ CONFERENTE

Con riguardo al **soggetto conferente** (Beta / Gamma), nella citata Risposta n. 404 l'Agenzia ha evidenziato che lo stesso **non può usufruire dell'esonero** in esame posto che, per effetto di quanto disposto dal citato art. 24, sono espressamente **esclusi** dal beneficio:

- i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. 7 e 10-bis, D.Lgs. n. 446/97, ossia imprese di assicurazione e Amministrazioni pubbliche, organi legislativi delle Regioni a statuto speciale, ecc.;
- i **soggetti di cui all'art. 162-bis, TUIR**, tra i quali rientrano le società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni (**holding**).

Di conseguenza nel caso di specie, posto che la società conferente ha assunto la qualifica di holding nel corso del 2019, non rientra tra i soggetti ammessi all'esonero.

## SOCIETÀ CONFERITARIA

Con riferimento al **soggetto conferitario** (Alfa), esercente la medesima attività del conferente senza soluzione di continuità, la stessa Agenzia specifica che



*"nelle ipotesi di conferimento di un complesso aziendale **non si produce alcun effetto sull'unitarietà del periodo d'imposta** - che a differenza di quanto accade in altre operazioni straordinarie (si veda, ad esempio, l'articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322) **non si interrompe e non va frazionato ai fini dichiarativi** - né sull'autonomia delle parti coinvolte, non operando «alcuna trasposizione soggettiva. Nelle operazioni di conferimento, infatti, sia la società concentrante che la concentrataria permangono nel loro **autonomo e distinto riferimento tributario** e quindi non si pongono, e neppure possono porsi, questioni di assunzione, da parte di uno dei soggetti, di obblighi tributariamente riferibili all'altro» (così già la circolare prot. n. 9/252 del 21 marzo 1980)".*

In considerazione di ciò l'Agenzia ritiene che



*"deve escludersi che, con riguardo al periodo d'imposta 2020, l'istante (conferitaria) possa determinare l'acconto figurativo da scomputare ... facendo riferimento alla dichiarazione di un diverso soggetto (conferente)".*

Di conseguenza, posto che il conferimento non comporta alcuna interruzione del periodo d'imposta e ciascuno dei soggetti interessati dall'operazione mantiene la propria autonomia e distinti obblighi di versamento, la **società conferitaria (Alfa) deve determinare il primo acconto 2020 "figurativo" senza considerare i dati del mod. IRAP della conferente**. Di fatto, per tale soggetto, il beneficio connesso all'esonero risulta minimo o nullo, posto che, essendosi costituito a fine 2019, l'IRAP 2019, assunta a base per la determinazione dell'acconto "figurativo", è di ammontare ridotto.

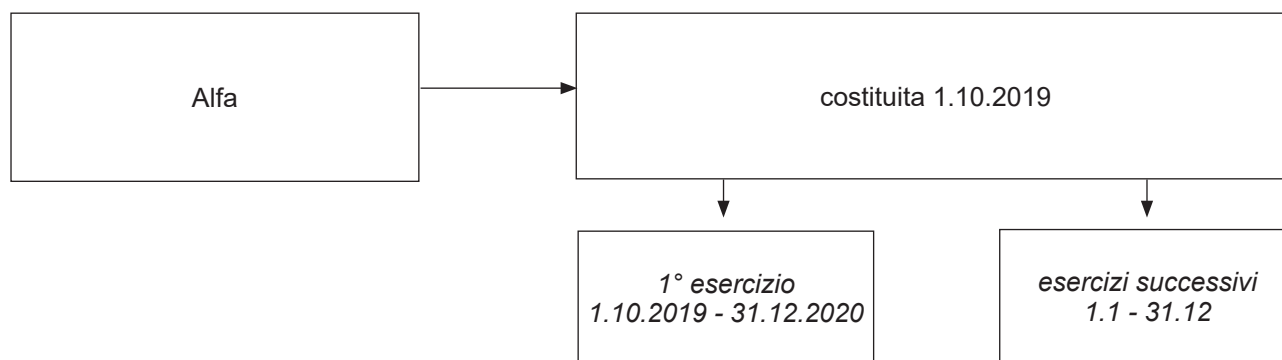


Merita evidenziare che la posizione assunta dall'Agenzia con riguardo all'esonero IRAP risulta differente rispetto a quella relativa alla determinazione dei contributi a fondo perduto previsti dall'art. 25, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" dall'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni" nonché dell'art. 1, DL n. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-bis".

A tale ultimo fine, infatti, l'Agenzia ha ritenuto che a seguito dell'operazione di riorganizzazione non si configuri la sussistenza di un'attività neocostituita con la conseguenza che per il calcolo del limite dei ricavi e della riduzione del fatturato / corrispettivi vanno considerati anche i dati riferibili all'azienda oggetto di trasferimento nel periodo di riferimento.

#### SOCIETÀ COSTITUITA A FINE ANNO

Il caso esaminato dall'Agenzia nella citata Risposta n. 425 riguarda una società (Alfa), costituita l'1.10.2019 che in sede di atto costitutivo ha stabilito una durata ultrannuale del primo esercizio sociale, pari a 15 mesi (1.10.2019 - 31.12.2020). I successivi periodi d'imposta hanno durata coincidente con l'anno solare (1.1 - 31.12).



In merito l'Agenzia:

- rammenta che la disposizione di cui al citato art. 24 è applicabile anche alle attività avviate nel 2019 ed *"ancora in corso alla data di entrata in vigore del Decreto"* (19.5.2020) posto che le stesse *"certamente"* non possono aver conseguito ricavi / compensi superiori a € 250 milioni nel 2019;
- richiama la Risoluzione 29.5.2020, n. 28/E in base alla quale la previsione di cui al citato art. 24 opera anche nei confronti dei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare.

A tal fine risulta determinante individuare il **periodo d'imposta in corso al 31.12.2019**.

Nel caso di specie, posto che il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 coincide con il primo esercizio ultrannuale della società (1.10.2019 - 31.12.2020), ne consegue che la società è **esonerala dal versamento in scadenza il 30.6.2021**:

- del **saldo IRAP relativo al periodo d'imposta 1.10.2019 - 31.12.2020**;
- dell'**acconto IRAP relativo al periodo d'imposta 1.1.2021 - 31.12.2021**.

Con riferimento a tale periodo d'imposta restano in ogni caso dovuti il secondo acconto IRAP in scadenza il 30.11.2021 e il saldo IRAP in scadenza il 30.6.2022.



Si rammenta che per effetto della proroga disposta dal DPCM 27.6.2021, la scadenza del 30.6.2021 di versamento delle imposte sui redditi / IRAP per i soggetti ISA è differita al 20.7 / 20.8.2021 (con la maggiorazione dello 0,40%).

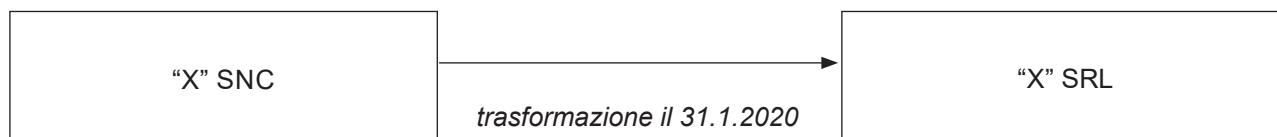
Va infine considerato che, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, l'esonero dal versamento dell'IRAP è qualificabile come aiuto di Stato da indicare a rigo IS201 del mod. IRAP utilizzando il codice generico "999" (lo specifico codice "10" è infatti riservato per l'esenzione della **prima rata** dell'acconto IRAP relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019).

### TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ DI PERSONE A SOCIETÀ DI CAPITALI

Il caso esaminato dall'Agenzia nella citata Risposta n. 434 riguarda una società (X) nata a seguito di una trasformazione societaria da snc a srl intervenuta il 31.1.2020.

A seguito di tale operazione è possibile individuare 2 distinti periodi d'imposta:

- il periodo ante-trasformazione (1.1 - 31.1.2020);
- il periodo post-trasformazione (1.2 - 31.12.2020).



In merito l'Agenzia, nella citata Risposta n. 434, rammenta innanzitutto che ai sensi dell'art. 5-bis, DPR n. 322/98 in caso di trasformazione da una società di persone a una società di capitali il mod. IRAP relativo al periodo d'imposta ante-trasformazione va presentato entro l'ultimo giorno del nono mese dalla trasformazione (nel caso di specie, quindi, entro il 31.10.2020).

Ai fini del versamento IRAP la stessa Agenzia richiama la Circolare 12.11.98, n. 263/E, avente ad oggetto la trasformazione di una società di capitali in una società di persone con effetto dall'1.10.98, relativamente alla quale è stato chiarito che la società trasformata è tenuta:

- a presentare la dichiarazione del periodo ante-trasformazione (1.1.98 - 30.9.98) e al versamento del saldo IRAP;
- a versare, entro il termine previsto per il versamento del saldo ante-trasformazione, il primo acconto IRAP del periodo post-trasformazione assumendo, come base di riferimento ai fini del calcolo, il saldo risultante dalla dichiarazione del periodo ante-trasformazione.

Alla luce di quanto sopra l'Agenzia, con riferimento al caso esaminato, precisa quanto segue.

<b>Periodo ante-trasformazione</b> <b>(1.1 - 31.1.2020)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il <b>primo acconto non era dovuto</b> in quanto opera l'esonero di cui al citato art. 24;</li> <li>• il <b>saldo IRAP</b> (al netto del primo acconto non dovuto) doveva essere versato entro il 30.11.2020.</li> </ul>
<b>Periodo post-trasformazione</b> <b>(1.2 - 31.12.2020)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il <b>primo acconto IRAP doveva essere versato entro il 30.11.2020</b> assumendo come base di riferimento ai fini del calcolo il saldo del periodo ante-trasformazione;</li> <li>• il <b>saldo IRAP</b> va determinato <b>al netto del primo acconto figurativo</b> (50% per i soggetti ISA; 40% per gli altri soggetti).</li> </ul>

■