

Roma, 21 gennaio 2008

Oggetto: *Determinazione dell’acconto Iva, dovuto ai sensi dell’articolo 1, comma 471, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, in ipotesi di fusione per incorporazione.*

L’articolo 1, comma 471, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, prevede particolari modalità di assolvimento dell’obbligo dell’acconto Iva, di cui all’articolo 6, della legge 29 dicembre 1990, n. 405, da parte dei soggetti che si avvalgono di particolari modalità di liquidazione dell’imposta individuati dai D.M. 24 ottobre 2000, n. 366 e 370.

I citati decreti ministeriali consentono di effettuare le liquidazioni ed i versamenti dell’imposta sul valore aggiunto con cadenza trimestrale, anziché mensile e senza applicazione di interessi, alle seguenti categorie di soggetti:

- 1) contribuenti che prestano servizi di telecomunicazione;
- 2) contribuenti che gestiscono il servizio di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani ed assimilati;
- 3) contribuenti che gestiscono il servizio di fognatura e depurazione;
- 4) contribuenti che effettuano somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano;
- 5) contribuenti che gestiscono il servizio delle lampade votive nei cimiteri.

Per tali soggetti, l’articolo 1, comma 471, della legge n. 311 prevede che, *“se nell’anno solare precedente hanno versato imposta sul valore aggiunto per*

un ammontare superiore a due milioni di euro, l'acconto (...) è pari al 97 per cento di un importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso".

Al riguardo, alcune direzioni regionali hanno chiesto chiarimenti circa le modalità di applicazione di tale disposizione nell'ipotesi di fusione per incorporazione.

In particolare è stato chiesto se, ai sensi della predetta norma, la società incorporante debba considerare o meno i versamenti Iva effettuati dalla società incorporata, sia con riguardo al calcolo del limite di due milioni di euro, sia con riguardo al calcolo dell'importo dovuto.

In proposito la scrivente, con la circolare n. 54/E del 23 dicembre 2005, ha precisato che ai fini dell'individuazione del limite di due milioni di euro occorre tenere conto dei seguenti versamenti effettuati nell'anno solare precedente:

- versamenti relativi all'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche;
- eventuali versamenti integrativi afferenti i versamenti di cui al punto precedente operati a norma dell'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997;
- versamento relativo al quarto trimestre dell'anno precedente, in quanto normalmente effettuato entro il 16 febbraio dell'anno successivo.

Tanto premesso, si osserva che nell'ipotesi di fusione per incorporazione la società incorporante assume, alla data dalla quale ha effetto la fusione, i diritti e gli obblighi esistenti in capo alla società incorporata, che si estingue.

Ai fini Iva, pertanto, per effetto della fusione, la società incorporante è tenuta a far confluire nella propria liquidazione Iva anche le operazioni effettuate dalla società incorporata nello stesso mese o trimestre in cui l'operazione straordinaria è avvenuta.

Ciò posto, occorre far presente che le considerazioni che seguono hanno valore solo se le due società partecipanti all'operazione straordinaria effettuano lo stesso tipo di attività disciplinata dai citati decreti n. 366 e 370 del 2000. Per le operazioni o attività diverse, resta fermo, infatti, l'obbligo di distinta annotazione e connessi adempimenti ai fini Iva (cfr. risoluzione n. 144/E del 20 dicembre 2006). Al riguardo, giova ricordare che ai fini della verifica del valore soglia di due milioni di euro, come chiarito con la citata risoluzione n. 144, il contribuente deve tener conto dei versamenti relativi all'attività oggetto delle disposizioni di semplificazione di cui ai citati decreti.

Tanto premesso, in conformità ai principi indicati dalla circolare n. 52 del 3 dicembre 1991 in ordine alle modalità di calcolo dell'acconto IVA, per la soluzione del quesito proposto assume rilievo l'individuazione della data dalla quale ha effetto la fusione per incorporazione.

In particolare, se la fusione è avvenuta in un periodo antecedente all'ultimo "trimestre" di liquidazione, la società incorporante nel determinare l'acconto dovuto dovrà tenere conto solo dei dati relativi alle proprie liquidazioni dell'imposta. In particolare, la società incorporante dovrà verificare il superamento del limite dei due milioni di euro dei versamenti eseguiti nell'anno solare precedente tenendo conto solo dei propri versamenti e dovrà commisurare l'importo dell'acconto dovuto alla media dei propri versamenti eseguiti o che avrebbe dovuto eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso.

Diverso è il caso in cui la fusione ha effetto quando è già sorto – in capo alla società incorporata – l'obbligo di pagamento dell'acconto Iva, ossia se la fusione si realizza nell'ultimo periodo di liquidazione. L'obbligo del pagamento dell'acconto Iva si configura, infatti, quale anticipo del versamento d'imposta da eseguire in relazione all'ultima liquidazione periodica dell'anno.

In tale evenienza, si ritiene che ai fini del calcolo dell'acconto secondo le modalità speciali di cui all'articolo 1, comma 471, della legge n. 311 del 2004, la società incorporante dovrà verificare il superamento del limite dei due milioni di

euro tenendo conto, oltre che dei propri versamenti, anche dei versamenti della società incorporata eseguiti nell'anno solare precedente.

Verificato il superamento del predetto valore soglia, l'acconto sarà commisurato alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso dalla società incorporante e dalla società incorporata.

Infine, nel caso in cui la fusione abbia effetto successivamente alla scadenza del termine di versamento dell'acconto, ogni società avrà provveduto autonomamente al versamento dell'acconto Iva. In tali ipotesi, la liquidazione periodica definitiva relativa all'ultimo trimestre e la compilazione della dichiarazione Iva saranno effettuate unicamente dalla società incorporante.

Si rammenta, in ultimo, che il descritto metodo di calcolo dell'acconto esclude sia il metodo storico sia quello previsionale di cui al citato articolo 6, comma 2, della legge n. 405 del 1990, i quali, pertanto, non potranno essere utilizzati. E' facoltà dei contribuenti interessati, invece, utilizzare il metodo di calcolo effettivo di cui al comma 3-bis del predetto articolo 6 della legge n. 405 del 1990 (cfr. circolare n. 54/E del 23 dicembre 2005).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.