

La retrodatazione contabile e fiscale nella scissione a favore di beneficiaria di nuova costituzione

di Guido Bevilacqua*

Le note che seguono traggono origine da un caso concreto sottoposto, di recente, al mio esame da un membro dell'associazione di cultura giuridica Insignum, di cui coordino, assieme a Federico Tassinari, il Centro Ricerche.

Il caso oggetto della presente riflessione riguardava una scissione totale e proporzionale di una Sas, da perfezionarsi nei primi mesi dell'anno 2013, mediante costituzione di due new-co, che avrebbero assunto la veste di Srl. La questione concerneva l'ammissibilità dell'introduzione, nel relativo progetto di scissione, di una clausola di retrodatazione contabile e fiscale, e l'eventuale limite temporale della retroattività in parola.

Premessa

La retrodatazione contabile nella scissione è espressamente contemplata dall'art.2506-*quater* c.c., rubricato "Effetti della scissione" e rimasto immutato a seguito della riforma del 2003, il cui primo comma, per ciò che qui rileva, recita "Per gli effetti a cui si riferisce l'art.2501-ter, numeri 5) e 6), possono essere stabilite date anche anteriori¹".

Nell'affrontare la questione dell'ammissibilità della retrodatazione contabile e fiscale nell'ipotesi di scissione totale e proporzionale di una Sas mediante costituzione di due nuove Srl, la prima domanda che viene alla mente è se la circostanza che la suddetta operazione sia attuata mediante costituzione di due nuove società possa rappresentare un ostacolo alla retroattività convenzionale degli effetti contabili, i quali verrebbero, in tal modo, imputati a società che, a quella data, ancora non esistevano. Al fine di rispondere compiutamente al quesito formulato in epigrafe, sono stati approfonditi separatamente i temi della retrodatazione contabile e fiscale, premessi brevi cenni in materia di retroattività degli effetti reali, per comprendere, in conclusione, quali, degli interessi espressi dalle parti, ci è permesso di realizzare.

Sull'inammissibilità della retrodatazione, in generale, degli effetti reali della scissione e della postdatazione degli stessi nel caso di specie

Non pare superfluo, per contestualizzare il tema oggetto di analisi, soffermarsi per un attimo sulla questione della disponibilità degli effetti reali della scissione in esame, con riferimento sia alla retrodatazione, sia alla postdatazione degli stessi, al fine di cogliere le differenze sussistenti in materia di retroattività fra i diversi tipi di effetti che discendono dall'operazione di scissione. Infatti, l'ammissibilità o meno della retroattività di un particolare effetto deriva dalla disponibilità o meno dello stesso.

La retrodatazione contabile e fiscale è consentita, in generale, poiché gli effetti implicati sono ritenuti disponibili dai soci, trattandosi di effetti obbligatori che si producono solo *inter partes* e non coinvolgono interessi di terzi. Per converso, gli effetti reali della scissione, che discendono dalla legge, non possono essere retrodatati, in quanto indisponibili, proprio perché si producono *erga omnes* e sono suscettibili di ledere i diritti e l'affidamento dei terzi sullo *status quo ante*²; è, invece, ammessa la postdatazione degli

* Notaio in Pordenone. Membro della Commissione Società del Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie. Co-responsabile del Centro Ricerche dell'associazione di cultura giuridica Insignum.

¹ Il riferimento è alla partecipazione agli utili delle azioni o quote assegnate dalle società beneficiarie e all'imputazione delle operazioni compiute dalle società partecipanti alla scissione al bilancio delle stesse. La norma è, nella sostanza, analoga a quella prevista in materia di fusione dall'art.2504-bis, co.3, c.c..

² Cfr. M. Di Sarli, *sub art.2504-bis, commi 2 e 3*, in *Commentario alla riforma delle società* diretto da P.G. Marchetti - L.A. Bianchi - F. Ghezzi - M. Notari, "Trasformazione - Fusione - Scissione", a cura di L.A. Bianchi, Artt.2498 - 2506quater c.c., Milano, Egea, 2006, pag.848. In tal senso, anche G. Scognamiglio, "Fusione - Scissione", in *Trattato delle società per azioni* diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, 7**2, Utet, 2004, pag.345-346. In giurisprudenza si veda, anche se con riferimento alla fusione, Cass., sent. n.7438/03, in *Notariato*, 3, 2004, pag.240ss., "In tema di dichiarazione annuale dei redditi e con riguardo al caso di fusione di società per incorporazione, l'obbligo della società incorporante di

effetti reali, ma solo nell'ipotesi di scissione a favore di beneficiarie preesistenti, ai sensi dell'art.2506-*quater*, co.1, prima parte, c.c.³.

L'inammissibilità della retrodatazione degli effetti reali, in assoluto, e della postdatazione degli stessi, limitatamente al caso della scissione a favore di società di nuova costituzione, discende dall'efficacia riconosciuta all'iscrizione dell'atto di scissione nel Registro delle imprese, nonché da esigenze di tutela dei terzi.

Alla pubblicità commerciale prevista per l'atto di scissione viene, infatti, attribuita natura di pubblicità costitutiva, stante il tenore letterale dell'art.2506-*quater*, co.1, c.c.

Pertanto, finché l'atto di scissione non sia stato iscritto in tutti gli Uffici del Registro delle imprese in cui sono iscritte le beneficiarie, la scissione non potrà avere effetto né nei confronti delle parti (i soci e gli organi sociali delle società coinvolte nell'operazione), salvo ritenere che verso di essi si producano i *c.d. effetti prodromici* dell'atto, né nei confronti dei terzi.

Il termine da cui decorre l'efficacia della scissione è, dunque, stabilito dalla legge e non è derogabile dalle parti, le quali, in assenza di una deroga legale espressa, non possono prevedere un termine di efficacia della scissione anteriore o posteriore alla data dell'ultima iscrizione del relativo atto, trattandosi di termine posto a presidio degli interessi dei terzi. Questi ultimi, facendo affidamento sulle risultanze di detto Registro, non potrebbero venire a conoscenza di una scissione la cui efficacia decorra da un momento diverso da quello disposto dal Legislatore, ritenendo, all'opposto, che l'atto, in quanto iscritto, sia immediatamente efficace dal momento dell'ultima iscrizione, non potendo individuarsi in capo ai terzi un onere di procedere alla lettura dell'atto di scissione iscritto, al fine di conoscere eventuali termini di efficacia ad esso apposti.

Inoltre, il sistema della pubblicità commerciale, a differenza di quello relativo alla pubblicità immobiliare, non prevede la possibilità di iscriverne atti ad efficacia differita e nemmeno di annotare il verificarsi di termini *ivi* previsti. Ammettere la possibilità, nel caso di specie, di apporre un termine di efficacia diverso da quello legale, significherebbe svuotare di contenuto la funzione informativa cui è preposta la pubblicità commerciale e negare il suo carattere di autosufficienza⁴.

Ciò posto, se per quanto concerne la retrodatazione degli effetti reali della scissione non è prevista dalla legge alcuna deroga all'espresso principio, sia con riferimento alla scissione a favore di beneficiarie preesistenti, sia con riferimento alla scissione a favore di beneficiarie di nuova costituzione, con riguardo alla postdatazione, invece, il Legislatore ha espressamente consentito che le parti possano prevedere un termine di efficacia successivo rispetto alla data dell'ultima iscrizione dell'atto di scissione nel Registro delle imprese, ma solo nel caso di scissione a favore di beneficiarie preesistenti. La *ratio* di questa limitazione, laddove la scissione sia attuata mediante costituzione di nuove società, che verrebbero ad esistenza ed acquisterebbero personalità giuridica con l'iscrizione dell'atto di scissione, consiste nella riconosciuta impossibilità di apporre termini iniziali di efficacia agli atti costitutivi di società di capitali.

Ciò in quanto si ritiene⁵ che il procedimento di costituzione delle società di capitali sia scandito nelle fasi e nei tempi dalla legge, in modo inderogabile⁶, sicché una volta iscritto l'atto costitutivo nel Registro delle

presentare la dichiarazione, relativa alla frazione di esercizio della società incorporata compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione, deve essere adempiuto, ai sensi dell'art.11 DPR n.600/73 (applicabile "ratione temporis"), entro il termine di quattro mesi dalla data stessa. Ad un tal riguardo, nel caso di retrodatazione convenzionale degli effetti della fusione, tale decorrenza non può ritenersi corrispondentemente anticipata, atteso che la retrodatazione non può non avere natura ed efficacia unicamente contabili e che l'obbligo di presentazione della dichiarazione, essendo posto a carico di un soggetto che trae la propria legittimazione dalla sua qualità di successore della società incorporata, deve necessariamente essere ricollegato all'avvenuta estinzione di quest'ultima".

³ Art.2506-*quater*. Effetti della scissione – *La scissione ha effetto dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'Ufficio del Registro delle imprese in cui sono iscritte le società beneficiarie; può essere tuttavia stabilita una data successiva, tranne che nel caso di scissione mediante costituzione di società nuove. (...).*

⁴ Per l'"interesse generale, concernente la stessa sicurezza e speditezza dei rapporti giuridici, a fare affidamento su un sistema pubblicitario non solo di rapida ed agevole consultazione, ma anche "autosufficiente", in grado cioè di manifestare compiutamente da solo, in relazione ad un dato tempo, l'assetto giuridico e finanziario di una determinata impresa", si veda F. TASSINARI, *L'iscrizione nel Registro delle imprese degli atti ad efficacia sospesa o differita*, in Riv. Not., 1996.

⁵ In tal senso, Studio del C.N.N. n.50-2009/I, "La condizione e il termine nell'atto costitutivo delle società di capitali e nelle deliberazioni modificative", estensore M. Stella Richter Jr., approvato dalla Commissione studi d'Impresa il 19 marzo 2009 e, ante riforma, Studio del C.N.N.

imprese, la società viene ad esistenza ed acquista un'autonomia patrimoniale perfetta, mentre non potrebbe ammettersi un'iscrizione avente ad oggetto una società non capace di venire ad esistenza (come accadrebbe se fosse prevista la postdatazione degli effetti reali della scissione).

I ragionamenti sopra esposti, relativamente agli effetti reali della scissione, non sono trasferibili, come si vedrà, agli effetti contabili o fiscali della stessa, i quali, si ribadisce, si producono solo tra le parti e, non coinvolgendo interessi di terzi, né la loro tutela o il loro affidamento, sono pienamente disponibili dall'autonomia privata.

L'ammissibilità della retrodatazione contabile e civilistica

La retrodatazione contabile è disciplinata dall'art.2501-ter, co.1, n.6), c.c., quale elemento del contenuto legale del progetto di fusione, applicabile alla scissione in virtù del richiamo operato dall'art.2506-bis, co.1, c.c.. Nel caso in esame, si voleva prevedere che dall'1/01/13 le operazioni poste in essere dalla scissa (le quali sarebbero dovute risultare dal bilancio di questa) fossero imputate al bilancio della beneficiaria, alla quale sarebbero stati assegnati gli elementi patrimoniali inerenti a dette operazioni, concorrendo così alla formazione del reddito (e venendo registrate nel Conto economico) della stessa. Quindi, si sarebbe voluto poter stabilire la data di efficacia contabile della scissione in un momento anteriore rispetto alla data di efficacia reale della medesima (che, nel silenzio del progetto, decorre dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del Registro delle imprese in cui sono iscritte le beneficiarie).

Analizzando il tenore letterale dell'art.2506-quater, co.1, c.c., può notarsi che la previsione relativa alla possibilità di una retrodatazione contabile, a differenza di quanto previsto per la postdatazione, non contempla alcun divieto espresso⁷. La retrodatazione sembrerebbe, pertanto, potersi applicare a tutte le ipotesi di scissione, compresa quella in esame, che dà origine a due società di nuova costituzione. Confrontando il contenuto letterale della norma sopra citata nella parte inerente alla postdatazione, con quello nella parte inerente alla retrodatazione, emerge come il Legislatore abbia voluto, solo nel primo caso, vietarne espressamente l'applicazione all'ipotesi della scissione mediante costituzione di società nuove. Verrebbe dunque da pensare che, se il Legislatore avesse voluto vietare, per questa forma di scissione, anche la retrodatazione contabile, l'avrebbe detto esplicitamente. In assenza di espliciti divieti normativi, quindi, pare poter ammettersi la retroattività contabile nel caso di specie.

Non può, tuttavia, non osservarsi che l'affermazione di cui sopra potrebbe sollevare alcune perplessità al pensiero che due società, le quali verrebbero ad esistenza con la scissione, vedrebbero così imputarsi contabilmente operazioni compiute dalla scissa in un periodo, quello antecedente all'iscrizione dell'atto di scissione, in cui esse ancora non erano esistenti⁸.

La soluzione che vogliamo dare al quesito passa necessariamente attraverso una scelta di campo in ordine alla natura giuridica della scissione.

La succitata obiezione non può essere superata ove ritenessimo, con alcuna dottrina, che la scissione dà luogo ad una vicenda estintivo - costitutiva. Se così fosse, è evidente, nessuna retrodatazione potrebbe ipotizzarsi in presenza di beneficiarie di nuova costituzione.

n.261, "Regime dell'omologazione ed elementi accidentali nella costituzione di società di capitali", estensore S. Tondo, approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato nella seduta del 23 novembre 1989.

⁶ Cfr. gli artt.2330 e 2331 c.c., dettati per le Spa ma applicabili alle Srl in virtù del richiamo effettuato dall'art.2463, ultimo comma, c.c.: art.2330 c.c., a mente del quale "Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo deve depositarlo entro venti giorni presso l'Ufficio del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, allegando i documenti comprovanti la sussistenza delle condizioni previste dall'art.2329"; art.2331, co.1, c.c., secondo cui "Con l'iscrizione nel Registro la società acquista la personalità giuridica"; art.2330, co.3, secondo periodo, c.c., per cui "L'ufficio del Registro delle imprese, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive la società nel Registro"; art.2331, co.4, secondo periodo, c.c., "Se entro novanta giorni dalla stipulazione dell'atto costitutivo o dal rilascio delle autorizzazioni previste dal numero 3) dell'art.2329 l'iscrizione non ha avuto luogo, esse sono restituite ai sottoscrittori e l'atto costitutivo perde efficacia".

⁷ Art.2506-quater. Effetti della scissione – La scissione ha effetto dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'Ufficio del Registro delle imprese in cui sono iscritte le società beneficiarie; può essere tuttavia stabilita una data successiva, tranne che nel caso di scissione mediante costituzione di società nuove. Per gli effetti a cui si riferisce l'art.2501-ter, numeri 5) e 6), possono essere stabilite date anche anteriori. (...).

⁸ Sembra escludere la possibilità di una retrodatazione contabile nei confronti delle società neo-costituite, L.G. Picone, *sub art.2506-quater*, in *Commentario alla riforma delle società* diretto da P.G. Marchetti - L.A. Bianchi - F. Ghezzi - M. Notari, *Trasformazione – Fusione – Scissione*, a cura di L.A. Bianchi, *Artt.2498 – 2506-quater c.c.*, Milano, Egea, 2006, pag.1170.

Viceversa, tale obiezione può essere superata argomentando dalla natura giuridica dell'operazione di scissione, come condivisa dal prevalente orientamento dottrinale *post* riforma. Essa, infatti, secondo i più, non rappresenta una vicenda estintivo - costitutiva, nemmeno nell'ipotesi di scissione totale a favore di società *new-co*, bensì una vicenda meramente modificativa ed evolutiva, una sorta di riorganizzazione societaria della scissa comportante una semplice modifica del rapporto derivante dall'originario contratto di società, senza alcun effetto traslativo⁹.

Condivisa tale interpretazione, non può negarsi l'ammissibilità della retroattività contabile anche a favore di società beneficiarie di nuova costituzione.

Quanto all'eventuale limite temporale della retroattività contabile, nessun limite specifico è prescritto dalla legge.

Da alcuni è stato sostenuto che esso coincida con la data di chiusura dell'ultimo esercizio precedente quello nel quale ha efficacia la scissione (nel caso di specie, non potrebbe retrocedersi ad una data anteriore all'1/01/13)¹⁰.

Si può ritenere che la retroattività in esame possa essere intesa nel senso che gli effetti contabili siano imputati alle beneficiarie:

- ➡ dalla data di inizio dell'esercizio in corso al momento di attuazione della scissione (1/01/13);
- ➡ da una data compresa fra l'inizio dell'esercizio in corso (1/01/13) e quella di efficacia reale dell'operazione¹¹.

Fra le due ipotesi sopra esposte, nella pratica, è da preferirsi la prima, in quanto la retroattività contabile all'inizio dell'esercizio in corso al momento dell'efficacia dell'operazione consente di evitare la redazione di un bilancio di chiusura completo della scissa, relativo al periodo interinale (compreso fra l'1/01/13 e la data di efficacia reale)¹². La funzione di tale documento contabile, infatti, consiste nell'accertamento di eventuali utili prodotti dalla scissa nelle more tra la chiusura dell'ultimo esercizio e la data di efficacia della scissione, al fine di accantonarli a beneficio dei soli soci di questa¹³. Evidentemente, la redazione del bilancio di chiusura si rivela inutile nell'ipotesi preferita, in assenza di un siffatto periodo interinale.

Invero, l'unico limite rinvenibile nel nostro ordinamento è quello derivante dal principio dell'annualità dell'esercizio, in base al quale gli amministratori, a partire da una certa data, sono obbligati a convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio dell'esercizio concluso, per cui può affermarsi che la retroattività contabile possa estendersi a tutte le operazioni che non siano già state imputate al bilancio della società scissa, cioè che non risultino da un bilancio approvato dai soci della stessa. Così, nel caso di specie, qualora il procedimento di iscrizione dell'atto di scissione si completi prima dell'approvazione del bilancio dell'ultimo esercizio della scissa (chiusosi al 31/12/12), potrebbe ammettersi l'imputazione contabile alle beneficiarie anche delle operazioni compiute dalla scissa durante quest'ultimo esercizio¹⁴.

Anche tale soluzione, peraltro, consente di evitare la redazione di un bilancio di chiusura della scissa.

Se, quindi, per effetto della retroattività contabile all'inizio dell'esercizio in corso (1/1/13) ovvero all'inizio dell'ultimo esercizio della scissa (1/1/12), è consentito alla stessa di non redigere il bilancio di chiusura, dovrà nondimeno essere redatto ed approvato dai competenti organi il bilancio del suo ultimo esercizio

⁹ Si veda, per tutti, F. Magliulo, "La scissione delle società", Ipsoa, 2012.

¹⁰ L.G. Picone, *sub art.2506-quater* (8), pag.1171.

¹¹ In tal senso, anche se con riferimento alla fusione, M. Di Sarli, *sub art.2504-bis, commi 2 e 3* (2), pag.846, nt. 14.

¹² Questo beneficio è ben evidenziato nel testo dell'Oic 4 del 24 gennaio 2007 – *Fusione e scissione*, pag.56: "Va infatti considerato che, ai fini pratici, la retroattività contabile non accompagnata da una coeva retroattività fiscale, anche se in astratto può ritenersi ammessa, non consente di ottenere quei benefici per i quali si fa ricorso, nella generalità dei casi, all'anticipazione degli effetti (contabili) dell'operazione: vale a dire, ad evitare la redazione di un bilancio di chiusura completo della scissa relativo al periodo "interinale" (compreso fra la data cui vengono fatti retroagire gli effetti contabili e la data degli effetti reali) e di un'apposita dichiarazione dei redditi, in modo anche da ottenere la compensazione delle perdite della scissa con gli utili delle beneficiarie, e viceversa".

¹³ Così, F. Magliulo, "La scissione delle società" (9), pag.710.

¹⁴ Così, Studio del C.N.N. n.1488 approvato dalla Commissione Studi Civilistici il 20/01/98, "Fusione retroattiva e modificabilità del progetto", estensore G. Ferri jr.; in senso conforme, Quesito del C.N.N. n. 1-2006/I, "Retrodatazione degli effetti contabili e fiscali della fusione e facoltà di modificare l'atto di fusione", estensore D. Boggiali; Quesito del C.N.N. n. 74-2010/I, "Fusione, decorrenza degli effetti civilistici e fiscali", estensori D. Boggiali - A. Ruotolo; A. Genovese, "La decorrenza dell'effetto e la retroattività contabile della fusione", in *Riv. Soc.*, 2000, 141 ss; M. Di Sarli, *sub art. 2504-bis, commi 2 e 3* (2), pag.848.

chiusosi al 31/12/12, qualora la retrodatazione contabile si fermi all'1/1/13. Infatti, mentre laddove gli effetti contabili della scissione siano fatti retroagire all'1/1/12, il bilancio d'esercizio della scissa relativo all'anno 2012 sarà redatto ed approvato dagli amministratori e dai soci delle due beneficiarie di nuova costituzione, in base alle operazioni e agli elementi patrimoniali imputati ai rispettivi bilanci, di contro, ove il progetto di scissione contempli la retrodatazione contabile all'1/1/13, si pone la questione di quale sia la società i cui organi saranno deputati a tali operazioni. Certamente, non potrebbe trattarsi della scissa, che in seguito all'attuazione della scissione sarebbe estinta e i cui organi amministrativi e di controllo non sarebbero più in carica. Ne consegue che la redazione del bilancio della scissa relativo all'esercizio 2012:

“dovrà essere effettuata collettivamente dagli organi amministrativi di tutte le beneficiarie, in quanto ciascuna di esse, sia pure pro parte, è subentrata nei rapporti giuridici facenti capo alla scissa”¹⁵.

Il bilancio così redatto dovrà, poi, essere sottoposto all'approvazione non dei soci della scissa, che non esiste più, bensì dei soci di entrambe le nuove beneficiarie.

L'inammissibilità della retrodatazione fiscale nel caso di specie

La possibilità di inserire, nel progetto di scissione del caso di specie, una clausola di retroattività rilevante ai fini fiscali, ossia ai fini delle imposte sui redditi, è espressamente esclusa dall'art.173, co.11, del DPR n.917/86 (d'ora in avanti Tuir)¹⁶, il quale, nel rinviare all'art.2506-*quater*, co.1, c.c. e, quindi, alla retrodatazione degli effetti *ivi* previsti, ne limita tuttavia l'operatività al ricorrere delle seguenti tre condizioni¹⁷:

- la scissione deve essere totale;
- tutte le società beneficiarie devono essere preesistenti;
- deve sussistere coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della scissa e quello delle beneficiarie.

La **ratio** della **prima** limitazione si comprende ponendo mente al principale vantaggio della retrodatazione ai fini fiscali, consistente nell'evitare, nei soli casi di scissione totale, la presentazione della dichiarazione dei redditi da parte della scissa per il periodo d'imposta *c.d. frazionale*, compreso fra l'inizio dell'ultimo esercizio e la data di efficacia reale della scissione (tale esigenza, evidentemente, non si manifesta qualora la scissa sopravviva alla scissione, dovendo essa necessariamente continuare a presentare la dichiarazione dei redditi).

La **seconda** condizione dettata per l'ammissibilità della retrodatazione fiscale è dedotta dalla **terza**, poiché le beneficiarie di nuova costituzione sono prive di un periodo d'imposta precedente quello in cui ha efficacia la scissione e, con riguardo ad esse, non potrebbe aversi quella *“coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo d'imposta della scissa e quello delle beneficiarie”* richiesta dalla norma citata. Inoltre, l'inammissibilità della retrodatazione degli effetti fiscali nell'ipotesi di scissione a favore di beneficiarie di nuova costituzione discende dall'impossibilità di imputare determinate operazioni al bilancio di soggetti che, alla data di attuazione delle stesse, non sono ancora giuridicamente esistenti.

Si è affermato, in proposito, che l'intenzione del Legislatore fiscale attraverso la previsione delle suddette condizioni restrittive sia di evitare, da parte del contribuente, un'attribuzione arbitraria dei componenti di reddito conseguiti dalla scissa alle società beneficiarie¹⁸.

¹⁵ Così, sia pure relativamente alla redazione del bilancio di chiusura della scissa in ipotesi di scissione totale, F. Magliulo, *La scissione delle società* (9), pag.712. Ed invero, la questione concernente l'organo amministrativo competente alla redazione del bilancio di chiusura della scissa riceve la medesima risposta offerta all'interrogativo formulato nel testo circa l'organo competente alla redazione del bilancio della scissa relativo all'esercizio 2012. In entrambe le ipotesi, infatti, al momento della redazione e dell'approvazione del bilancio, la scissa non esiste più, come non sussistono più i relativi organi amministrativi e di controllo, nonché la stessa assemblea dei soci.

¹⁶ Ai sensi dell'art.173, comma 11, del Tuir *“Ai fini delle imposte sui redditi, la decorrenza degli effetti della scissione è regolata secondo le disposizioni del comma 1 dell'art.2506-*quater* del codice civile, ma la retrodatazione degli effetti, ai sensi dell'art.2501-*ter*, numeri 5) e 6), dello stesso codice, opera limitatamente ai casi di scissione totale ed a condizione che vi sia coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie e per la fase posteriore a tale periodo”*.

¹⁷ Cfr., in tal senso, M. Di Siena, *“La scissione, Sezione C – Aspetti fiscali, Le imposte sui redditi, in Operazioni di finanza straordinaria”*, a cura di G. Cristofori, Gruppo 24Ore, 2010, pag.861, il quale rileva come, in ambito fiscale, il Legislatore sia stato assai più restrittivo che in ambito civilistico.

¹⁸ M. Di Siena, *“La scissione, Sezione C – Aspetti fiscali, Le imposte sui redditi”* (17), pag.862.

Alla luce di tali considerazioni, può ritenersi che il tenore letterale dell'art.173, co.11, Tuir impedisca espressamente, nel caso di specie, la possibilità di introdurre nel progetto di scissione una clausola di retroattività rilevante ai fini fiscali, trattandosi di scissione totale a favore di due società di nuova costituzione.

Anche a voler ritenere condivisibile, per superare il limite legislativo di cui si è appena detto, l'orientamento secondo cui l'affermata natura meramente modificativa della scissione consenta di reputare applicabile la retrodatazione fiscale alla scissione a favore di beneficiaria di nuova costituzione (analogamente al ragionamento operato in tema di retrodatazione contabile e civilistica)¹⁹, sussiste un ulteriore impedimento, nel caso di specie, all'operatività della stessa: le diverse imposte sui redditi cui sono soggette le società coinvolte nell'operazione di scissione.

Infatti, mentre la scissa è una società di persone (Sas), come tale soggetta all'Irpef in capo ai soci, le beneficiarie sono due società di capitali (entrambe Srl), soggette all'Ires in capo alle società. In un caso simile, anche se riguardante una fusione, l'[Agenzia delle Entrate](#) ha stabilito che la condizione perché possa dirsi applicabile la retrodatazione fiscale è che le società siano soggette alla medesima imposta²⁰. Una conferma di questo indirizzo può ricavarsi dall'art.170, co.2, Tuir, disciplinante la trasformazione ed applicabile al caso in esame poiché implicante, dal punto di vista fiscale, una trasformazione progressiva della scissa²¹. La norma citata prevede che, qualora la trasformazione (*scissione*, n.d.r.) coinvolga società di tipo diverso, talune soggette all'Irpef, altre all'Ires, il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione (*scissione*, n.d.r.) sia determinato secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito Conto economico.

Dall'interpretazione offerta dall'Amministrazione Finanziaria deriva che, nel caso di specie, le società coinvolte nell'operazione saranno tenute a determinare il reddito del periodo compreso fra l'1/1/13 e la data di efficacia reale della scissione in base alle norme applicabili alle società di persone (la scissa) e alle società di capitali (le beneficiarie). Pertanto, anche in base a questa seconda argomentazione, si ritiene che non sia possibile inserire nel progetto di scissione una clausola di retrodatazione fiscale.

La risposta negativa circa l'ammissibilità, nel caso di specie, della retrodatazione fiscale, assorbe la questione concernente il limite temporale massimo eventualmente previsto dalla legge per tale retroattività. Basti qui soltanto accennare al fatto che, diversamente dal caso della retrodatazione civilistica e contabile, ove non sussiste un limite espresso, l'art.173, co.11, Tuir ammette quella fiscale solo "*per la fase posteriore*" all'ultimo periodo di imposta della scissa e delle beneficiarie (quindi, sarebbe possibile retrodatare la scissione al massimo fino all'1/1/13)²². L'eventuale clausola di retroattività fiscale contraria all'art.173, co.11, Tuir sarebbe inefficace e, pertanto, ai fini fiscali, troverebbe applicazione la regola generale secondo cui la scissione acquista efficacia dalla data dell'ultima delle iscrizioni prescritte dall'art.2506-*quater* c.c..

Potrebbe chiedersi, alla luce delle suesposte considerazioni, quale società debba provvedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi della scissa, estinta, per il periodo d'imposta *c.d. frazionale*, compreso fra l'inizio dell'ultimo esercizio e la data di efficacia reale della scissione: a tal fine, l'art.5-*bis*, co.3, del DPR n.322/98 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi), prevede che, in caso di scissione totale, gli obblighi tributari della scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto siano adempiuti dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione, a norma dell'art.123-*bis*, co.4, del Tuir (ora art.173, co.12, Tuir). Qualora la designazione sia omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione (art.173, co.13, Tuir).

¹⁹ Cfr. F. Magliulo, "La scissione delle società" (9), pag.701, nt. 51). Non bisogna, comunque, tralasciare che nessun divieto legislativo espresso è previsto con riferimento alla retrodatazione contabile nella scissione a favore di società *new-co*, mentre in tema di retrodatazione fiscale l'art.173, comma 11, Tuir è eloquente e non sembra lasciar spazio a dubbi interpretativi.

²⁰ R.M. n.22/E/09.

²¹ Sicché potrebbe parlarsi di "scissione trasformativa".

²² Ciò è confermato dall'Oic 4 - *Fusione e scissione* (12), pag.57, secondo cui "*la data cui può farsi risalire l'effetto contabile e fiscale è quella di apertura dell'esercizio in cui si completa il procedimento di scissione*".

L'ammissibilità di una dissociazione fra la data di retrodatazione contabile e quella di efficacia "fiscale" della scissione

Nel paragrafo precedente si è, dunque, concluso che, ai fini fiscali, gli effetti dell'atto di scissione decorreranno dalla medesima data in cui l'operazione in parola produrrà i propri effetti reali.

Affermata, all'opposto, la possibilità di retrodatare gli effetti contabili, ci si deve ora chiedere se sia ammissibile separare l'efficacia "contabile" da quella "fiscale" e, quindi, prevedere nel progetto che l'imputazione delle operazioni della scissa al bilancio delle beneficiarie decorra da due date diverse, l'una rilevante ai fini contabili, l'altra rilevante ai fini fiscali.

Non sussistendo indici normativi nel senso della inammissibilità di una dissociazione siffatta, essa può ritenersi possibile; ove si optasse per questa soluzione, alcune operazioni poste in essere dalla scissa sarebbero imputate al bilancio delle beneficiarie solo contabilmente, mentre fiscalmente esse continuerebbero ad essere imputate alla scissa²³.

La necessaria conseguenza di tale dissociazione è la circostanza per cui la stessa comporterebbe, per gli amministratori della scissa, l'obbligo di tenere una doppia contabilità attraverso la redazione di due tipi di bilancio, uno agli effetti civilistici ed uno agli effetti fiscali²⁴.

Conclusioni

Al termine delle riflessioni sin qui svolte, emerge la necessità di valutare caso per caso se sia ammissibile introdurre, in un progetto di scissione, una clausola di retroattività contabile e fiscale. Potrebbe essere necessario, infatti, come nell'ipotesi sottoposta ad analisi, ove la retrodatazione è possibile solo ai fini contabili e non fiscali, separare il profilo civilistico e contabile da quello fiscale. In tal caso, stante l'ammissibilità della dissociazione fra la data di efficacia "contabile" e quella di efficacia "fiscale" della scissione, sarebbe opportuno precisare, nel progetto, che la retroattività degli effetti *ivi* prevista è solo contabile e non rileva ai fini fiscali. In tal modo, talune operazioni sarebbero imputate al bilancio delle società beneficiarie solo contabilmente, mentre fiscalmente esse continuerebbero ad essere imputate alla società scissa.

²³ Si veda, per tutti, G. Ferri jr., "Fusione retroattiva e modificabilità del progetto" (14).

²⁴ Così F. Magliulo, "La scissione delle società" (9), pag.697, nt. 46.