

I BILANCI NELLA SCISSIONE

A - BILANCIO STRAORDINARIO DI SCISSIONE

A . 1 Criteri di valutazione

A. 2 Determinazione del rapporto di concambio

A. 3 Scissione per incorporazione

B - BILANCI E ADEMPIMENTI CONTABILI

B. 1 Situazione Patrimoniale ex art. 2501 quater
c.c. richiamato dall'art. 2506-ter c.1 (bilancio
straordinario di scissione)

B. 2 Bilancio di Chiusura della Società scissa

B. 3 Bilancio di Apertura della società beneficiaria

A. 1 CRITERI DI VALUTAZIONE

Per le fusioni la valutazione è finalizzata alla esclusiva determinazione del rapporto di cambio (rilevazione interna)

Per le **SCISSIONI** la valutazione

a) - ha **RILEVANZA ESTERNA**

la legge infatti individua un limite di responsabilità per le obbligazioni sociali (ultimo comma dell'art. 2506-quater)

b) - si riferisce a ciò che si diceva per la fusione

(cfr. criteri di valutazione della fusione)

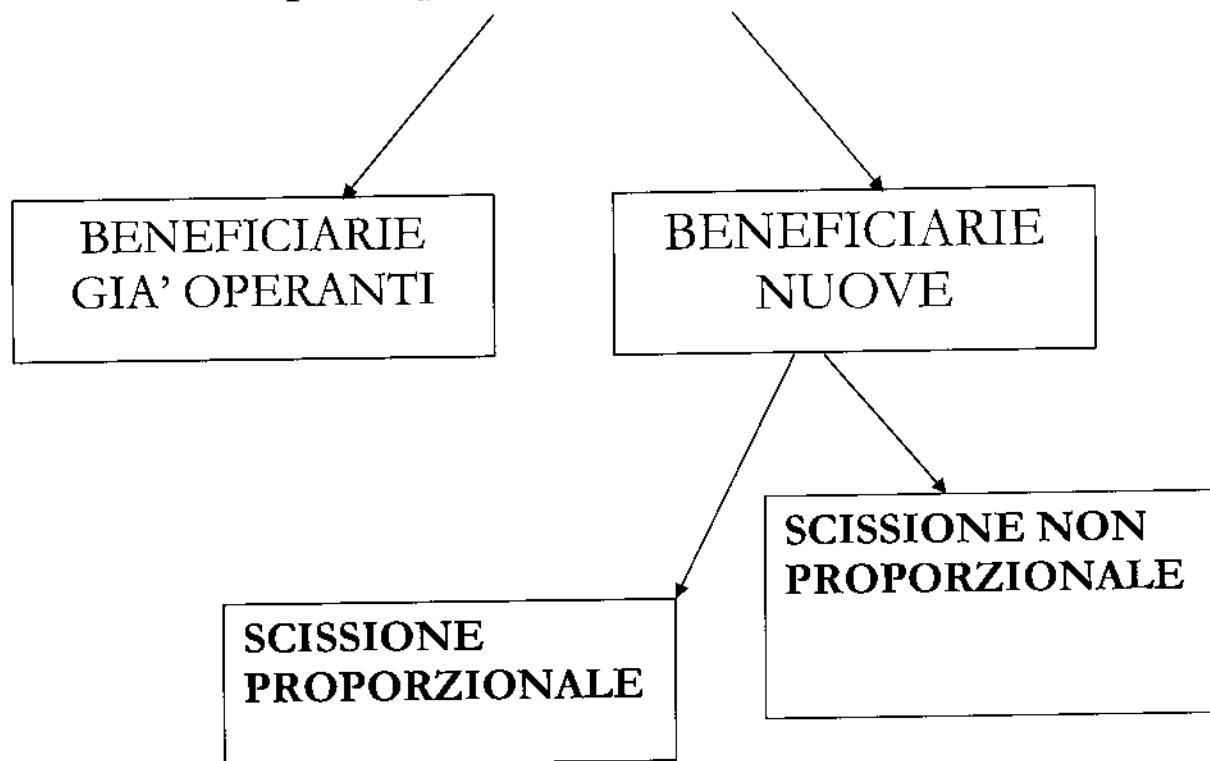
c) - richiama l'art. 2506-ter comma 2 cod.civ.

Determinazione del valore effettivo del patrimonio netto trasferito alle società beneficiarie.

A. 2 RAPPORTO DI CAMBIO

La valutazione dell'impresa scissa e delle imprese beneficiarie assume particolare importanza in presenza:

- di un valore economico delle società beneficiarie
- di un criterio di ripartizione ai soci della società scissa diverso da quello proporzionale (cfr. art.2506-ter 3°c. cod.civ.)



A.2.1. Beneficiarie già operanti

Hanno le stesse problematiche delle fusioni per incorporazione: **si tratterà di riportare i valori economici delle società che intervengono nella scissione.**

A.2.2. Beneficiarie nuove

2.2.1. Scissione proporzionale.

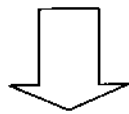
Il parametro valutativo di riferimento è il capitale netto contabile; così facendo saranno salvaguardati sia

- gli interessi dei soci
- gli interessi dei creditori sociali

2.2.2. Scissione non proporzionale.

La valutazione da effettuarsi ai fini del rapporto di cambio dovrebbe essere impostata secondo criteri propri del capitale economico o a valori correnti; Non per nulla l'art. 2506-bis prevede la relazione di stima.

La stima **dei capitali economici** delle aziende partecipanti alla scissione consente di determinare il **rapporto di cambio teorico**.



Il **rapporto di cambio effettivo** inserito nel progetto di scissione può differire da quello teorico. Le motivazioni sono:

1. necessità di esprimere il rapporto per numeri interi;
2. caratteristiche giuridiche ed economiche dei titoli oggetto di scambio;
3. andamento delle quotazioni medie dei titoli;
4. eventuale conguagli di denaro;
5. elementi di natura extra-aziendale

A.3 **SCISSIONE PER INCORPORAZIONE**

- E' la modalità più simile alla fusione e la logica valutativa dovrebbe essere quella già menzionata: principio di capacità reddituale prospettica dell'intero complesso che sorgerà a seguito della scissione.
 - La prassi consiglia di valutare le aziende partecipanti ipotizzando condizioni di futuro autonomo funzionamento (stand-alone) delle singole entità: siamo quindi in presenza della valutazione di rami d'azienda.

pag. 81
pag. 82

B. 1 SITUAZIONE PATRIMONIALE

(ex art. 2501 – quater c.c. richiamato dall'art. 2506-ter c.1)

- ⇒ Deve essere redatta dagli amministratori con riferimento ad una data non anteriore di oltre 120 giorni dal giorno in cui il progetto di scissione è depositato presso la sede della società.
- ⇒ La dottrina economico-aziendale e giuridica, la definiscono **“BILANCIO STRAORDINARIO DI SCISSIONE”**.
- ⇒ La dottrina e la giurisprudenza dominanti, la definiscono come vero e proprio bilancio considerato nell'insieme dei suoi documenti anche se tali documenti non sono da sottoporre all'iter formativo del bilancio d'esercizio ordinario.
- ⇒ La funzione di tale documento è solo logico-temporale?

B. 2 BILANCIO DI CHIUSURA DELLA SOCIETA' SCISSA

- E' richiesto **solo** in caso di scissione totale.
- Nessuna norma prescrive esplicitamente la redazione di un bilancio di chiusura.
- La dottrina, sulla base di una interpretazione delle norme tributarie (art. 173 c. 11 TUIR e art. 11 DPR 600/73) e civilistiche (inventario) è giunta alla conclusione sulla necessità di redigere un bilancio (S.P. – C.E. – N.I.) riguardante il periodo intercorrente fra la data di riferimento dell'ultimo bilancio d'esercizio e la data di effetto della scissione.
- Al fine di evitare ciò è frequente l'introduzione nel progetto di scissione e nell'atto di scissione di una clausola: **la retrodatazione contabile e fiscale ai sensi dell'art. 173 c. 11 TUIR.**

B. 3 BILANCIO DI APERTURA DELLA SOCIETA' BENEFICIARIA

- Nessuna norma prescrive l'obbligo di redigere un Bilancio di apertura.
- La dottrina individua comunque nell'art. 2217 c.c. l'esigenza della sua compilazione

BILANCI NELLA SCISSIONE – TAVOLA RIEPILOGATIVA

	Bilancio richiesto da	Struttura	Criteri di valutazione	Approvazione assembleare
Situazione patrimoniale di scissione	Codice civile (art.2506-ter)	Stato patrimoniale (per taluni tribunali bilancio anche con nota integrativa)	Di funzionamento	È prevista l'approvazione del progetto di scissione
Bilancio di chiusura della società scissa	Dottrina prevalente nel solo caso di scissione totale	Stato patrimoniale (anche conto economico se non è prevista la retrodatazione contabile)	Di funzionamento	Non è richiesta
Bilancio di apertura della società beneficiaria	Dottrina prevalente	Stato patrimoniale	Di funzionamento	Non è richiesta

DIFFERENZE DI SCISSIONE

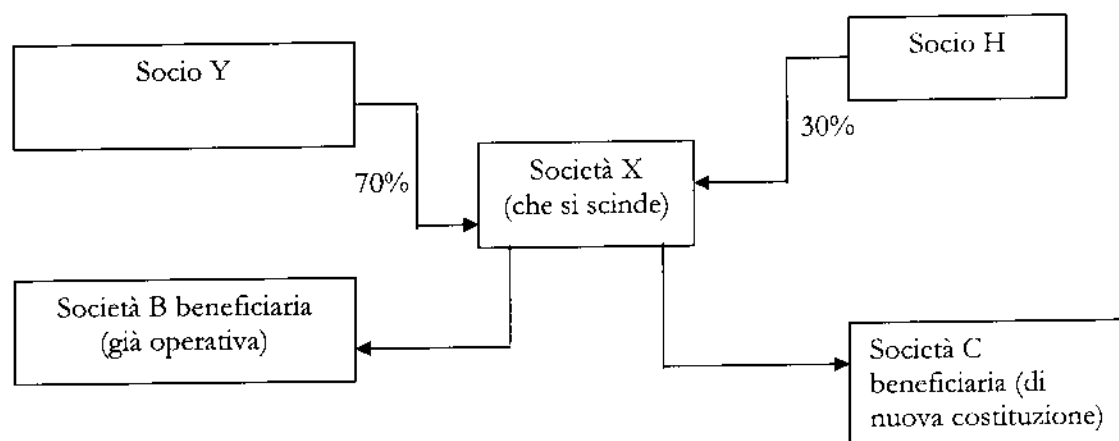
Gli esempi riportati in seguito sono tratti da “M.Confalonieri
– Edizione 2009 Il sole24 Ore” pag. 576 e seguenti

Scissione mediante incorporazione senza rapporto di partecipazione

Si ipotizzi una società per azioni X posseduta da due soci (persone o società) Y e H con partecipazioni rispettivamente del 70% e del 30%.

Si apporta tutto il patrimonio della società X a due società B e C; la società B è già funzionante.

Lo schema dell'operazione è il seguente:



Le situazioni delle società X e B prima della scissione –
ipotizzando che le azioni siano tutte del valore nominale di euro
1 – possono essere schematizzate nel seguente modo:

	Società X	Società B
Immobilizzazioni tecniche (nette)	1.000	400
Magazzino, crediti ecc.	200	100
	_____	_____
	1.200	500
	_____	_____
Capitale sociale	1.000	500
Debiti	200	-
	_____	_____
	1.200	500
	_____	_____

La società X si scinde totalmente dando i beni alle società B e C come segue:

	Società B	Società C
Immobilizzazioni tecniche (nette)	700	300
Magazzino, crediti ecc.	100	100
Debiti	(200)	—
	<hr/>	<hr/>
Netto conferito	600	400
	<hr/>	<hr/>

Essendo la società B già costituita occorre procedere al calcolo di un rapporto di con cambio fra il valore economico della società B e il valore economico del complesso aziendale della società X da apportare alla società B. Si ipotizzi un rapporto di con cambio di due azioni della società B ogni azione della società X determinato come segue:

PATRIMONIO DELLA SOCIETÀ X DA APPORTARE ALLA SOCIETÀ B

	Valori di bilancio	Valori di stima
Immobilizzazioni tecniche (nette)	700	1.850
Magazzino, crediti ecc.	100	150
Debiti	(200)	(200)
	<hr/>	<hr/>
Netto conferito	600	1.800
	<hr/>	<hr/>

PATRIMONIO DELLA SOCIETÀ B PREESISTENTE ALLA SCISSIONE

	Valori di bilancio	Valori di stima
Immobilizzazioni tecniche (nette)	400	300
Magazzino, crediti ecc.	100	150
	<hr/>	<hr/>
Netto	500	450
	<hr/>	<hr/>

Quindi 1.800 è il patrimonio attribuibile all'apporto di X e 450 il patrimonio di B ante scissione, a valori di stima, per cui avremo:

$$1.800 : (1.800 + 450) = 80\%$$

Ai soci della società scissa spetta quindi l'80% del capitale della società beneficiaria post scissione. L'aumento di capitale della società da attribuire ai soci della società X sarà pari a 2000 determinato come segue:

$$500 \text{ (capitale sociale di B ante scissione)} : (1 - 0,8) = 500 = 2.000$$

In definitiva il valore di 2000 è la risultante della seguente proporzione:

$$(500 + X) : X = 100 : 80 \quad \frac{(500+X)}{X} = \frac{100}{80}$$

$$80 (500 + X) = 100 X \quad 40.000 + 80 X = 100 X$$

$$40.000 = 100 X - 80 X \quad \frac{40.000}{20} = X \quad X = 2.000$$

Ai soci di X si dovranno assegnare 2.000 azioni di B, da qui il rapporto di 2 azioni di B ogni azione di X. La situazione post scissione delle due società beneficiarie sarà quindi la seguente:

	Società B post scissione	Società C post scissione
Immobilizzazioni tecniche (nette)	1.100	300
Magazzino, crediti ecc..	200	100
Disavanzo di scissione	1.400	—
	<hr/>	<hr/>
	2.700	400
	<hr/>	<hr/>
Capitale sociale (1)	2.500	400
Debiti	200	—
	<hr/>	<hr/>
	2.700	400
	<hr/>	<hr/>
(1) Capitale sociale originario	500	
aumento di capitale da assegnare ai soci della società X secondo il rapporto di 2 azioni di B ogni azione di X		
2x1.000 (capitale sociale della società X)	<u>2.000</u>	
	2.500	

Si evidenzia una differenza di scissione (disavanzo di scissione) di 1.400 dovuta al rapporto di con cambio. Infatti i soci di X a fronte di un netto apportato di X di 600 ricevono azioni di B per 2.000.

Non sempre, anzi per la stragrande maggioranza dei casi, è possibile giungere automaticamente ad un rapporto così “rotondo” fra i capitali delle società scisse. Occorrerà pertanto assegnare un conguaglio in denaro ai soci delle società scisse o beneficiarie. Se il rapporto 2 azioni di B ogni azione di X (dell’esempio precedente) fosse stato ottenuto sulla base dei sotto esposti valori economici si sarebbe reso necessario un conguaglio a favore dei soci di X. Infatti se:

CAPITALE ECONOMICO DI X (DA APPORTARE A B)	=	1.800
CAPITALE ECONOMICO DI B (ANTE SCISSIONE)	=	430

Si avrebbe:

$$1.800 : (1.800 + 430) = 80,71\%$$

e quindi

$$500 : (1 - 0,8071) - 500 = 2.092$$

Ai soci di X si assegnano solo 2.000 azioni con un con cambio di 2:1 e con un conguaglio in denaro di 92. Pertanto lo stato patrimoniale della società B post scissione si presenterebbe secondo le seguenti modalità:

Immobilizzazioni tecniche (nette)	1.100
Magazzino, crediti ecc.	200
Disavanzo di scissione da con cambio	<u>1.492</u>
Totale	2.792
Capitale sociale	2.500
Debiti	200
Conguaglio a favore dei soci della società X	<u>92</u>
Totale	2.792

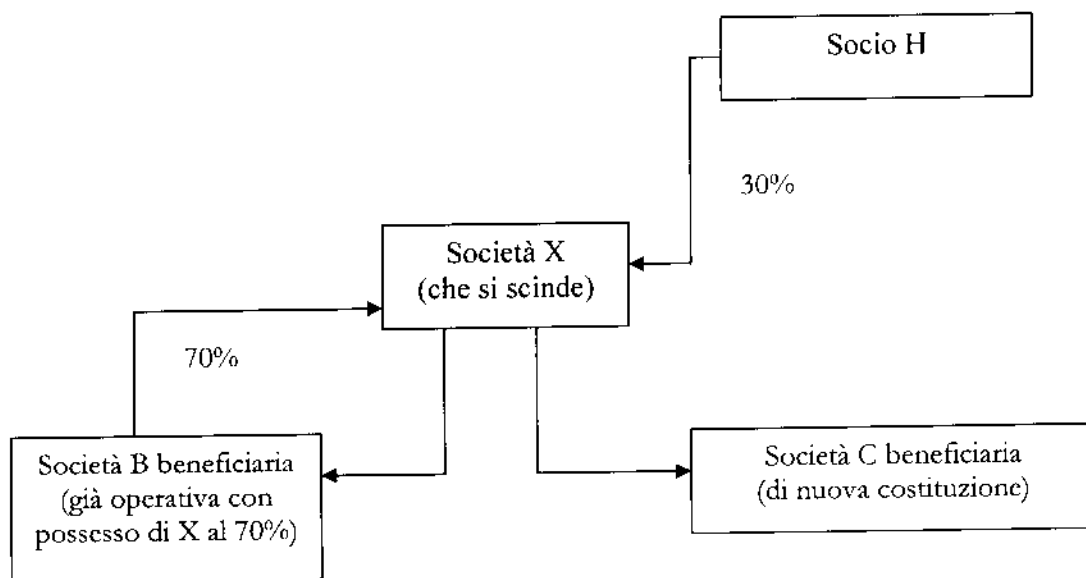
Se, per ipotesi, il rapporto di cambio fosse stato di 2 azioni di X ogni azione di B la situazione post scissione di B evidenzierebbe un avanzo di scissione.

	Società B post scissione
Immobilizzazioni tecniche (nette)	1.100
Magazzino, crediti ecc.	<u>200</u>
Totale	1.300
Capitale sociale (1)	1.000
Debiti	200
Avanzo di scissione da con cambio	<u>100</u>
Totale	1.300

(1) Capitale sociale originario 500
Rapporto di con cambio 2 azioni X ogni azione di B
- Aumento c. soc. = (c.soc. di X) $1.000/2$ 500
1.000

Scissione mediante incorporazione con rapporto di partecipazione nella società scissa

Si consideri la situazione di cui al punto precedente, ma con il fatto che socio al 70% della società X sia la società beneficiaria B.



Le situazioni delle società X e B prima della scissione possono essere sintetizzate nella tabella che segue (azioni tutte del valore nominale di euro 1):

	Società X	Società B
Immobilizzazioni tecniche (nette)	1.000	100
Magazzino, crediti ecc.	200	-
Partecipazioni in X (70%)	-	400
Totale	<u>1.200</u>	<u>500</u>
Capitale sociale	1.000	500
Debiti	200	-
Totale	<u>1.200</u>	<u>500</u>

La società X, come abbiamo illustrato nel precedente esempio, si scinde totalmente dando i beni alle società B e C nelle seguenti proporzioni:

	Società B	Società C
Immobilizzazioni tecniche (nette)	700	300
Magazzino, crediti ecc.	100	100
Debiti	(200)	-
Netto conferito	<u>600</u>	<u>400</u>

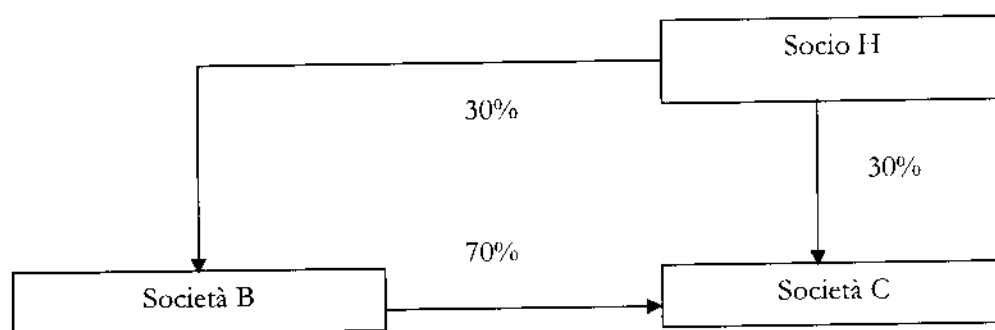
Si ipotizzi un rapporto di con cambio di 1 azione della società B ogni azione della società X (1:1). La situazione post scissione sarà la seguente:

	Società B post scissione	Società C post scissione
Immobilizzazioni tecniche (nette)	800 ✓	300 ✓
Magazzino, crediti ecc..	100 ✓	100 ✓
Partecipazione in X	—	—
Partecipazione in C (1)	160	—
Partecipazione in B (2)	—	—
Disavanzo di scissione da concambio (3)	120	—
	<u>1.180</u>	<u>400</u>
Capitale sociale (4)	800 ✓	400
Debiti	200 ✓	—
Avanzo di scissione da annullamento (5)	180	—
	<u>1.180</u>	<u>400</u>

(1) Viene ipotizzato che l'originario costo della partecipazione in X di 400 sia imputabile per il 60% al ramo conferito in B e al 40% per il ramo conferito a C. Pertanto $400 \times 40\% = 160$. Si segue, in definitiva, per ripartire l'originario costo un criterio proporzionale sui patrimoni netti conferiti, criterio che sembra essere accolto anche dal fisco.	
(2) Annullata in quanto in se stessa.	
(3) Il disavanzo di scissione da concambio è di 120 in quanto i soci di minoranza in X a fronte di un capitale netto conferito dalla società X di 600, di cui 180 di competenza dei soci di minoranza ($600 \times 30\% = 180$) riceveranno azioni di B per 300.	
(4) Capitale sociale originario	500
Rapporto di concambio 1:1	
capitale sociale di X x 30%	
(azionisti di X diversi da società B)	<u>300</u>
	800
(5) Differenza fra costo della partecipazione (imputabile al ramo conferito in B) di B in X = $400 \times 0,6$	240
e il relativo netto di competenza relativo al ramo conferito a B $600 \times 0,7$	<u>420</u>
Avanzo di scissione da annullamento	180

Si evidenzia quindi, accanto ad un disavanzo di scissione da concambio (come nell'esempio precedente), anche un avanzo (o in altre situazioni di "partenza", un disavanzo) di scissione da annullamento per 180 dovuto alla differenza fra costo della partecipazione di B in X e il relativo netto di competenza.

La struttura societaria post scissione sarà la seguente:

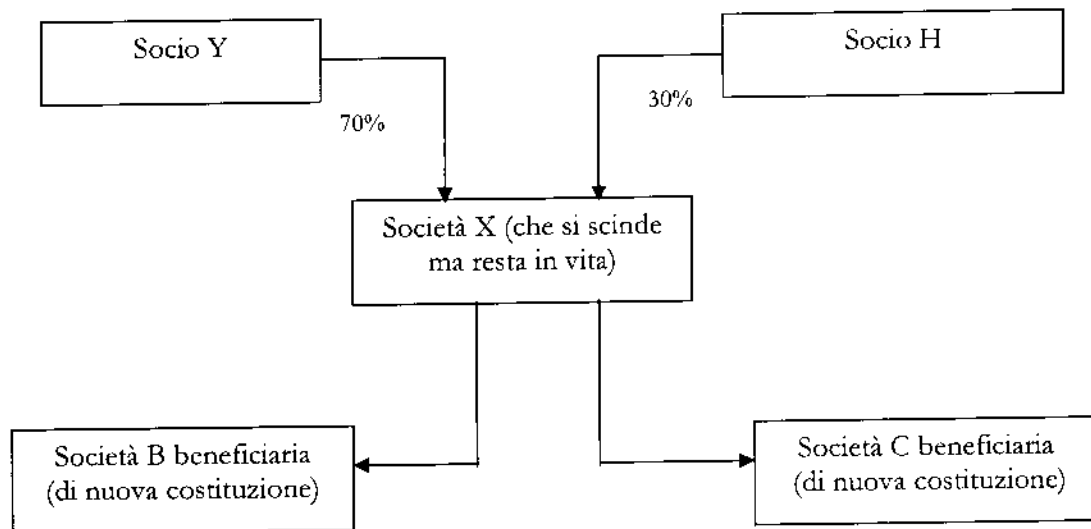


L'operazione di scissione sopra descritta si presta bene ad interessanti ipotesi di ristrutturazione di gruppi aziendali.

Scissione parziale

Nella scissione parziale la società che effettua l'apporto continua ad esistere, seppur con un patrimonio decurtato; dovrà pertanto, di conseguenza, procedere a ridurre il proprio capitale netto.

Lo schema dell'operazione è il seguente:



Si ipotizzano le società beneficiarie di nuova costituzione e il seguente stato patrimoniale della società X.

Ovviamente in presenza di società beneficiarie già costituite si ripresentano le problematiche esposte in precedenza legate alla

quantificazione di un rapporto di concambio e all'emersione di eventuali differenze di scissione.

	Società X
Immobilizzazioni tecniche (nette)	1.500
Magazzino, crediti ecc.	300
	<hr/> 1.800
Capitale sociale	1.500
Debiti	300
	<hr/> 1.800
	<hr/>

Alle società B e C vengono apportati i sottoposti elementi patrimoniali:

	Società B	Società C
Immobilizzazioni tecniche (nette)	700	300
Magazzino, crediti ecc.	100	100
Debiti	(200)	
	<hr/>	<hr/>
Netto conferito	600	400
	<hr/>	<hr/>

La società X, dopo la scissione parziale, si presenterà come segue:

Immobilizzazioni tecniche (nette)	500
Magazzino, crediti ecc.	<u>100</u>
Totale	<u>600</u>
Capitale sociale	500
Debiti	<u>100</u>
Totale	600

Il capitale sociale si è ridotto, per effetto della scissione, da 1.500 a 500.

Occorrerà pertanto procedere a formalizzare la riduzione del capitale sociale a seguito della scissione stessa.

In tale sede sorgono problematiche di non lieve entità riconducibili:

- a) la riduzione di capitale necessita o meno delle formalità societarie previste dell'art.2445 c.c. (riduzione del capitale sociale);
- b) con quali modalità si riduce il capitale netto della società che effettua una scissione parziale.

In merito alle considerazioni relative al punto sub a), tipicamente civilistiche, non è questa la sede più adatta per affrontarle (cfr. il capitolo dedicato agli aspetti societari). In merito al secondo punto propenderei, in presenza nella società che si scinde di riserve, per una riduzione del netto (capitale e riserve) proporzionale all'entità dell'apporto effettuato. Ci si può chiedere poi se la riduzione proporzionale vada commisurata ai valori di bilancio o ai valori "economici" (correnti) del complesso scisso; propenderei per il ricorso ad un rapporto (patrimonio scisso/patrimonio complessivo) basato sui valori di bilancio.

Vedi esercitazioni

1 - 2 - 3 - 4 - 5

ASPETTI FISCALI

A – IMPOSTE DIRETTE

art.173 TUIR

- A. 1 Neutralità
- A. 2 Differenze di Scissione
- A. 3 Neutralità della Scissione per il Socio
- A. 4 Posizioni Soggettive
- A. 5 Retrodatazione e Postdatazione
- A. 6 Provvedimenti Antielusivi
- A. 7 Obblighi Tributari
- A. 8 Sintesi Obblighi e adempimenti della Scissione
 - 8.a Neutralità Fiscale e Differenze di Scissione
 - 8.b Posizioni Soggettive e perdite riportabili
 - 8.c Adempimenti contabili e tributari

A.1. Neutralità: art.173 c.1

L'operazione non costituisce presupposto di realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenze dei beni della società scissa comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore d'avviamento.

A.2. Differenze di scissione art.173 c.2

DISAVANZO DI SCISSIONE DA CONCAMBIO

-avente natura di plusvalenza sui beni della società scissa o di avviamento - impossibilità di rivalutare i beni, ai fini fiscali (art.173, comma2, TUIR). Pertanto sussiste l'impossibilità fiscale ad effettuare l'ammortamento, sul maggior valore derivante dal disavanzo, senza riprese a tassazione. Sussiste invece l'obbligo civilistico di effettuare l'ammortamento sul valore dell'avviamento o sul valore rivalutato del cespite con la conseguenza di creare una duplice contabilizzazione fiscale e civile. In alternativa all'ammortamento annullamento del disavanzo con riduzione di una riserva di netto

-avente natura di perdita di scissione -da imputarsi a conto economico come costo dell'esercizio (indeducibile)

Il "particolare" caso di differenze di scissione da annullamento dovrebbe essere regolato secondo le seguenti modalità:

DISAVANZO DI SCISSIONE DA ANNULLAMENTO

- | | |
|--|--|
| -avente natura di plusvalenza sui beni o di avviamento | -impossibilità di rivalutare i beni, ai fini fiscali, della società scissa senza subire tassazione (art.173, comma 2, TUIR). Pertanto sussiste l'impossibilità ad effettuare l'ammortamento, sul maggior valore derivante dal disavanzo, senza riprese a tassazione. Sussiste invece l'obbligo civilistico di effettuare l'ammortamento sul valore dell'avviamento o sul valore rivalutato del cespite con la conseguenza di creare una duplice contabilizzazione fiscale e civile. Per "liberare" il disavanzo a fini fiscali occorre dimostrare che scaturisce da plusvalori già soggetti a tassazione (art.6, comma 2 D.Lgs 358/97), ma ciò è possibile fino al 30.4.2004. In alternativa all'ammortamento annullamento del disavanzo con riduzione di una riserva di netto |
| -avente natura di perdita | -da imputarsi a conto economico come costo (indeducibile) |

AVANZO DI SCISSIONE

- | | |
|---|--|
| -da annullamento di partecipazioni o da concambio | -trattasi di riserva di netto (equiparabile al fondo sovrapprezzo azioni) non tassato al momento della sua formazione. In caso di distribuzione costituisce materia imponibile (art.47, comma 5, TUIR) |
|---|--|

A.3.Neutralità della scissione per il socio

art.173 c.3

- La scissione rappresenta per il socio una permuta patrimoniale:

azioni/quote della società scissa

contro

azioni/quote della società beneficiaria/e

- L'eventuale conguaglio in denaro è considerato reddito di capitale per i soci ai sensi dell'art.47 c.7 TUIR e sono tassati, ricorrendone i presupposti, sulla base del disposto degli
art.58 plusvalenze imponibili
art.87 plusvalenze esenti (participation exemption)

A.4. Posizioni soggettive (art.173 c.4)

Certe posizioni della società scissa legate all'operazione di frazionamento sono più complesse di quelle viste per la fusione (vedi art.172 c.3).

Nella fusione si finisce per riunificare tutte le posizioni in capo ad un soggetto, nella scissione si tratterà di frazionare su più soggetti e ciò presenta alcune complessità.

Dalla data di effetto della scissione le posizioni soggettive sono attribuite:

- | | |
|--------------------------------|---|
| -in caso di scissione totale | -alle società beneficiarie in proporzione al patrimonio netto contabile loro trasferito |
| -in caso di scissione parziale | -alla società che si scinde e alle società beneficiarie in proporzione al patrimonio netto contabile rimasto o trasferito |

Nella pratica potremo avere quattro tipi di posizioni soggettive:

**POSIZIONI SOGGETTIVE ESCLUSE DALLA DISCIPLINA
DEL 4° COMMA DELL'ART.173 T.U.I.R.**

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1) obblighi di versamento degli acconti relativi sia alle imposte proprie sia alle ritenute sui redditi altrui (comma 5 dell'articolo 173 T.U.I.R.);2) valore fiscalmente riconosciuto dei fondi accantonamento della società scissa (comma 6);3) rimanenze di beni di cui all'articolo 92 del T.U.I.R. (comma 7);4) rimanenze di titoli di cui all'articolo 94 del T.U.I.R. (comma 7);5) fondi in sospensione d'imposta (comma 9);6) perdite fiscali della società scissa (comma 10). |
|---|

**POSIZIONI SOGGETTIVE NON CONNESSE AD ELEMENTI DEL
PATRIMONIO SCISSE**

(Oggetto di ripartizione proporzionale)

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">a. plusvalenze frazionate (art.86, comma 4, T.U.I.R.);b. spese di manutenzione eccedenti il limite deducibile nell'esercizio (art.102, comma 6, T.U.I.R.);c. indennità da risarcimento assicurativo rateizzate (art.88, comma 2, T.U.I.R.);d. spese di rappresentanza rateizzate (art. 108, comma 2, T.U.I.R.);e. natura, a rimborso o a riporto, delle eccedenze d'imposta ai sensi dell'art. 80 T.U.I.R.;f. "i diciottesimi" per rettifiche di valore su crediti rinviate a norma dell'art.106 T.U.I.R. in quanto eccedenti lo 0,30% del "monte crediti". (per Enti creditizi e finanziari) |
|--|

**POSIZIONI SOGGETTIVE CONNESSE PER INSIEMI DEL
PATRIMONIO SCISSE**

(Seguono il ramo aziendale cui si riferiscono)

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">a. obbligo di comunicazione all'Ufficio delle imposte delle modifiche, totali o parziali, dei criteri di valutazione (art.110, sesto comma, T.U.I.R.);b. autorizzazione della valutazione al costo delle "grandi opere" (art.93, comma 5, T.U.I.R.). |
|---|

**POSIZIONI SOGGETTIVE CONNESSE A SINGOLI ELEMENTI DEL
PATRIMONIO SCISSE**

(Seguono sempre il cespite cui si riferiscono)

- | |
|---|
| <p>a. l'imponibilità, nell'esercizio in cui sono percepiti, dei dividendi deliberati dalla società partecipata, ma da questa non ancora pagati (art.89, comma 2, T.U.I.R.). La connessione è con il relativo credito;</p> <p>b. la deducibilità, nell'esercizio di pagamento, dei compensi spettanti agli amministratori e non pagati nell'esercizio di competenza (art. 95, comma 5, T.U.I.R.). La connessione è con i relativi debiti verso gli amministratori;</p> <p>c. la deducibilità nell'esercizio di pagamento, se diverso da quello di competenza, delle imposte di cui all'art.99, comma 1, T.U.I.R.. La connessione è con il relativo debito;</p> <p>d. la deducibilità nell'esercizio di pagamento, se diverso da quello di competenza, dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art.99, comma 3, T.U.I.R.). La connessione è con il relativo debito;</p> <p>e. ammortamento delle aziende ricevute in affitto o in usufrutto (art. 102, comma 8, T.U.I.R.) se non specificatamente rilevato in bilancio;</p> <p>f. la durata complessiva dei contratti di leasing di cui all'articolo 102, comma 7, T.U.I.R.. La connessione è con il bene oggetto del contratto di leasing;</p> <p>g. il costo fiscalmente riconosciuto dei beni e dei diritti ai sensi dell'art.110, T.U.I.R.</p> |
|---|

UN CASO : I FONDI IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

FONDI TASSATI IN OGNI CASO

- 1.fondo accantonamento sopravvenienze attive (art. 101 Tuir);
- 2.fondo di accantonamento delle plusvalenze di cui all'art.2, legge 2 aprile 1982, n.168;
- 3.riserva da condono di cui all'art.15, D.L.n.429/1982, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n.516, per la sola parte in sospensione d'imposta;
- 4.fondo di accantonamento delle plusvalenze di cui all'art.1, legge 4 maggio 1983, n.169;
- 5.riserva da condono di cui all'art.33, comma 9, legge 30 dicembre 1991, n.413;
- 6.riserva da equità method (art.2426, n.4, c.c.).

FONDI TASSABILI SOLO NELL'IPOTESI DI DISTRIBUZIONE

- 1.riserva di rivalutazione monetaria di cui alla legge 11 febbraio 1952, n.74, per la parte in sospensione d'imposta;
- 2.riserva di rivalutazione monetaria di cui alla legge 2 dicembre 1975, n.576;
3. riserva di rivalutazione monetaria di cui alla legge 19 marzo 1983, n.72;
4. riserva di rivalutazione monetaria di cui alla legge 29 dicembre 1990, n.408;
5. riserva di rivalutazione monetaria di cui alla legge 30 dicembre 1991, n.413;
- 6.riserve da conferimento "agevolato" (art.34, legge 2.12.1975, n.576 e art.10, legge 16.12.1977, n.904).

FONDI GIA' IMPUTATI AL CAPITALE SOCIALE DELLA SOCIETÀ SCISSA

- trattasi dei fondi di cui alla tav.precedente "Fondi tassabili solo nell'ipotesi di distribuzione";
- si intendono trasferiti nel capitale sociale delle società beneficiarie;
- concorrono a formare il reddito in caso di successiva riduzione del capitale sociale per esuberanza;
- sono ripartiti fra le società partecipanti con il criterio proporzionale.

A.5. Retrodatazione e Postdatazione (art.173 c.11)

La retrodatazione ai fini contabili e fiscali è stabilita dal combinato disposto degli artt. 2501-ter n.5 - 6 e 2506-quater c.c. limitatamente, ai fini tributari

- alla scissione totale
- se c'è coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo d'imposta della scissa e delle beneficiarie.

Non è quindi mai possibile se le beneficiarie sono di nuova costituzione.

A. 6 Provvedimenti Antielusivi

Rimandiamo a quanto detto per la fusione.

A.7 Obblighi tributari

Sono trasferiti, in caso di scissione totale, alla **beneficiaria** appositamente **designata** dall'**atto di scissione**. Se la designazione è omessa l'obbligo ricade sulla beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione.

Per **imposte, pene pecuniarie, interessi**, ecc. sono responsabili **in solido** le società beneficiarie.

La società scissa o la designata deve comunicare all'Amministrazione il luogo, se diverso dalla sede legale, di conservazione delle scritture e della documentazione contabile della società scissa.

A.8 Sintesi Obblighi e adempimenti della scissione

A.8.a – Neutralità fiscale e differenze di scissione

	Art. 173 TUIR	Scissione totale	Scissione parziale
Presupposto di realizzo di plusvalenze/minusvalenze	Comma 1	No (se non si evidenziano valori superiori a quelli storici)	No (se non si evidenziano valori superiori a quelli storici)
Avanzi e disavanzi di scissione da concambio e annullamento	Comma 2	Neutrali fiscalmente (*)	Neutrali fiscalmente (*)
Disavanzi di scissione da annullamento	Comma 2	Neutrali fiscalmente (*)	Neutrali fiscalmente (*)
Concambio delle azioni o quote della società scissa in azioni o quote della società beneficiaria (per il socio)	Comma 3	Neutrale fiscalmente (le nuove azioni o quote assumono il costo delle vecchie)	Neutrale fiscalmente (le nuove azioni o quote assumono il costo delle vecchie)
Conguaglio in denaro a seguito del concambio	Comma 3	Tassato come reddito di capitale in capo ai soci alle condizioni e con i limiti di cui all'art.47, comma 7 TUIR (ed eventualmente applicando gli artt.58 e 87 TUIR)	Tassato come reddito di capitale in capo ai soci alle condizioni e con i limiti di cui all'art.47, comma 7 TUIR (ed eventualmente applicando gli artt.58 e 87 TUIR)

A.8.b - Posizioni soggettive e perdite riportabili

Posizioni "soggettive" società scissa (salvo casi specifici)	Comma 4	Alle società beneficiarie in proporzione al patrimonio loro conferito	Alle società beneficiarie e alla società scissa in proporzione al patrimonio trasferito o rimasto
Versamento acconti d'imposta e ritenute (di competenza della società che si scinde)	Comma 5	Sono obbligate le società beneficiarie proporzionalmente al netto ricevuto	E' obbligata la società che si scinde
Fondi rischi e accantonamenti specifici	Comma 6	Trasferimento alle società beneficiarie in proporzione ai beni patrimoniali trasferiti alle stesse	Trasferimento alle società beneficiarie in proporzione ai beni patrimoniali trasferiti alle stesse
Fondi rischi generici o comunque non correlabili a poste attive	Comma 6	Riparto proporzionale in base al patrimonio netto conferito alle singole beneficiarie	Riparto proporzionale in base al patrimonio netto conferito alle singole beneficiarie tenendo conto del patrimonio rimasto nella società scissa
Retrodatazione della scissione e magazzino	Comma 7 e 8	Norme specifiche	Norme specifiche
Ammortamenti e spese di manutenzione per scissioni in corso d'esercizio	Comma 8	Deducibilità per dodicesimi da parte della società scissa e delle società beneficiarie	Deducibilità per dodicesimi da parte della società scissa e delle società beneficiarie
Fondi in sospensione d'imposta	Comma 9	Da ricostituirsi nei bilanci delle società beneficiarie in proporzione al patrimonio ricevuto	Da ricostituirsi nei bilanci delle società beneficiarie e da ridurre nella società scissa (vige sempre il criterio proporzionale)
Fondi in sospensione d'imposta riguardanti specifici elementi patrimoniali	Comma 9	Da ricostituirsi nei bilanci delle società beneficiarie che acquisiscono gli elementi in oggetto	Da ricostituirsi nei bilanci delle società beneficiarie che acquisiscono li elementi in oggetto. Nel caso di bene restante nella società scissa anche il relativo fondo in sospensione rimane nella società originaria
Mancata ricostituzione dei fondi in sospensione (salvo quelli tassabili solo in caso di distribuzione)	Comma 9	Tassazione	Tassazione
Perdite fiscali riportabili	Comma 10	Le perdite delle società che partecipano alla scissione vengono riconosciute - con i limiti di cui all'art.172, c.7 TUIR -alle società beneficiarie proporzionalmente al netto ricevuto	Le perdite vengono ripartite, sempre proporzionalmente, fra società che si scinde e società beneficiarie

A.8. C – Adempimenti contabili e tributari

Retrodatazione degli effetti della scissione	Comma 11	E' possibile se vi sia coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie	Non è possibile
Postdatazione della scissione	Comma 11	E' possibile (salvo nell'ipotesi di società beneficiarie di nuova costituzione)	E' possibile (salvo nell'ipotesi di società beneficiarie di nuova costituzione)
Obblighi relativi ad adempimenti tributari della società scissa	Comma 12	Di competenza della società beneficiaria desinata nell'atto di scissione	Di competenza della società scissa
Controlli ed accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria	Commi 13 e 14	Nei confronti della società beneficiaria designata nell'atto. Sussiste comunque responsabilità in solido di tutte le società intervenute nella scissione	Nei confronti della società scissa. Sussiste comunque responsabilità in solido di tutte le società intervenute nella scissione
Scissioni avvenute fra società soggette ad IRES e società soggetta ad IRPEF (o viceversa) ai fini della natura fiscale delle riserve	Comma 15	Come per trasformazione	Come per trasformazione
Provvedimenti anti elusivi (abrogato con D.Lgs 8 ottobre 1997, n.358)	Comma 16 (abrogato)	E' comportamento elusivo scindere singoli beni e non aziende o complessi aziendali. Disconoscimento degli effetti tributari della scissione non proporzionale (abrogato)	E' comportamento elusivo scindere singoli beni e non aziende o complessi aziendali. Disconoscimento degli effetti tributari della scissione non proporzionale (abrogato)
Dichiarazioni dei redditi della società scissa per il periodo inizio dell'esercizio-data di effetto della scissione	Art.5-bis D.P.R. 22.7.1998, n.322	La società beneficiaria responsabile dovrà presentare entro il settimo (banca o posta) o il decimo mese (invio telematico) successivo alla data di effetto la dichiarazione in oggetto. Nel caso di effetti retroattivi al 1° gennaio la dichiarazione non si presenta	Non sussiste l'obbligo di cui all'art.11, co.3-bis, D.P.R. 600

(*) Però "doppi" valori civili e fiscali

B – IMPOSTE INDIRETTE

1. Dichiarazione annuale iva
2. Comunicazione Dati
3. Riduzione Detrazione
4. Rettifica della detrazione
5. Esclusione – esenzione – non imponibilità
6. Scissione Totale

B.1. Dichiarazione annuale Iva

Se in esecuzione della scissione, sia totale che parziale, sono trasferite aziende ovvero uno o più complessi aziendali, gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento. Queste ultime devono presentare la dichiarazione annuale secondo quanto già indicato nella fusione.

B.2. Comunicazione dati

Per quanto riguarda gli obblighi di presentazione della comunicazione dati, essi competono alla società beneficiaria o a ciascuno dei soggetti partecipanti.

B.3. Riduzione detrazione

La riduzione della detrazione per le società beneficiarie costituite a seguito della scissione, è operata, se l'oggetto dell'attività è modificato rispetto a quello della società scissa, in base ad una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio nella dichiarazione annuale.

B.4. Rettifica della detrazione

Le disposizioni contenenti la rettifica della detrazione continuano ad applicarsi nei confronti della società beneficiaria tenendo conto della data in cui i beni ammortizzabili sono stati acquistati dalla società scissa.

B.5 Esclusione – esenzione – non imponibilità

La facoltà di acquisire beni e servizi senza il pagamento dell'imposta può essere esercitata dalla società beneficiaria, che in proposito deve barrare la casella PL del quadro D contenuto nella dichiarazione di variazione dati.

B.6. Scissione totale

In caso di scissione totale non comportante trasferimento di azienda o complessi aziendali, gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA per le operazioni effettuate dalla società scissa, compresi quelli relativi alla presentazione della dichiarazione annuale della società scissa e al versamento dell'imposta che ne risulta, devono essere adempiuti, dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione. In mancanza si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione, con responsabilità solidale delle altre società beneficiarie.

C. IMPOSTA DI REGISTRO

Secondo quanto stabilito dall'art. 10 c.5 D.L. 323/96 la scissione tra società è soggetta all'imposta di registro in misura fissa di € 168,00.