

Giurisprudenza

## Fusione eterogenea progressiva, gli effetti fiscali non retroagiscono

29 Marzo 2019

L'incorporazione di una società di persone da parte di una di capitali non esonera la prima dalla presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo che precede il matrimonio

### Thumbnail Image not found or type unknown

Gli effetti fiscali di una fusione eterogenea progressiva non possono essere fatti retroagire.

È l'importante principio affermato dalla Commissione tributaria di I grado di Trento con la sentenza n. 32.01.2019 del 20 marzo 2019.

La questione posta all'attenzione dell'organo giudicante risulta interessante, in quanto affronta una tematica della quale non vi è traccia in precedenti giurisprudenziali, né di legittimità né di merito.

### I fatti di causa

Nel corso del mese di agosto dell'anno 2013, una società di capitali incorporava una società di persone; nell'atto di fusione veniva previsto che gli effetti fiscali sarebbero stati retrodatati al 1° gennaio dello stesso anno. Di conseguenza, per il periodo d'imposta 2013, risultava presentata una sola dichiarazione dei redditi ovvero quella della società di capitali, che copriva l'intero periodo d'imposta (1° gennaio-31 dicembre 2013).

La contestazione fiscale dell'ufficio riguardava l'applicabilità alla fusione eterogenea progressiva (società di persone che si fonde in una società di capitali) dell'articolo 172 del Tuir e, in particolare, del comma 9: *"L'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante"*.

Il predetto comma 9 introduce, infatti, una deroga alla regola generale prevista dal comma 8, il

quale stabilisce che, in caso di fusione perfezionata in corso d'anno, si vengono a creare due autonomi periodi d'imposta, uno ante fusione e uno a partire dalla fusione, a ognuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma (e conseguenti diversi obblighi dichiarativi).

A parere dell'ufficio, in coerenza con quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 22/2009, nel caso di fusione eterogenea progressiva (come avvenuto nel caso di specie) si vengono a determinare anche gli effetti propri della trasformazione e, pertanto, ai sensi dell'articolo 170, comma 2, del Tuir, non è ammissibile la retrodatazione degli effetti fiscali: *"In caso di trasformazione di una società soggetta (all'Ires, ndr)... in società non soggetta a tale imposta, o viceversa, il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione..."*.

Pertanto, l'ufficio ha contestato, in capo alla società di persone, l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini Irpef, con conseguente omessa tassazione in capo ai soci persone fisiche, per il periodo d'imposta ante fusione.

Nel giudizio instaurato dalla parte, quest'ultima ha sostenuto l'applicabilità del citato comma 9 e, di conseguenza, la possibilità di retrodatare gli effetti della fusione, in quanto non espressamente vietata dal legislatore.

Tuttavia, l'ufficio aveva replicato che, sebbene il divieto non fosse espresso, lo stesso era da considerarsi implicito, in quanto la retrodatazione può essere ammessa solo quando i soggetti partecipanti all'operazione straordinaria siano assoggettati al medesimo tributo, onde evitare che il contribuente possa scegliere a posteriori il tipo di imposta (Ires o Irpef) da applicare al segmento di esercizio anteriore all'operazione in argomento.

### **La decisione**

Il collegio giudicante ha condiviso l'interpretazione dell'ufficio di cui alla citata risoluzione e, richiamando proprio il concorso della trasformazione, ha statuito che *"nella fattispecie concreta, non vi è dubbio che l'incorporazione di una società di persone (cfr.: snc) in una società di capitale (cfr.: srl), la prima, era tenuta a presentare le dichiarazioni fiscali per le imposte dirette ed I.R.A.P. per il periodo (ante fusione, ndr) ... dal momento che la retrodatazione comporta il consolidamento di posizioni riconducibili a soggetti diversi ed una loro equiparazione...per avere un effetto neutro, può avvenire, soltanto quando le norme tributarie ante fusione cui i soggetti dovevano attenersi, erano le stesse per entrambi"*.

**Maurilio Ricciardiello**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/fusione-eterogenea-progressiva-effetti-fiscali-non-retroagiscono>