

La retrodatazione e postdatazione degli effetti delle operazioni straordinarie ai fini Iva

a cura di Michele Tavernini

Per taluni adempimenti Iva sarà data evidenza delle particolarità legate alle operazioni straordinarie, nonché ai riflessi della retrodatazione o postdatazione degli effetti degli atti sugli adempimenti in parola. Si propone non una sintesi esaustiva degli adempimenti *de quibus*, ma alcuni *focus* in relazione agli aspetti Iva più rilevanti.

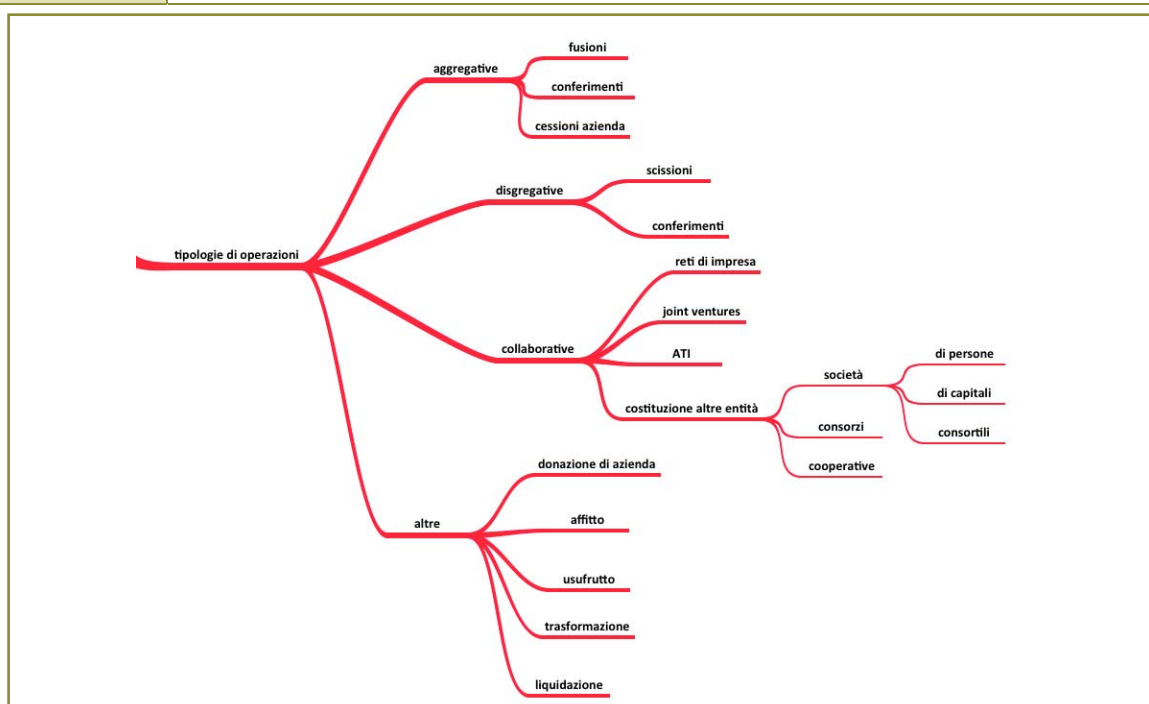
Cenni al tema della retrodatazione e postdatazione nelle maggiori operazioni straordinarie

Le operazioni di finanza straordinaria consistono in modificazioni degli assetti societari o imprenditoriali necessarie a modificare la veste giuridica delle imprese, per renderla idonea alle finalità aziendali. Esse possono essere suddivise in: aggregative, disgregative e collaborative. Le prime tendono ad aggregare imprese condotte tramite entità giuridiche distinte entro un'unica società, le seconde producono l'effetto contrario e le ultime codificano rapporti collaborativi tra imprese che mantengono la loro identità ed autonomia giuridica.

Le operazioni straordinarie di tipo aggregativo sono riconducibili alle fusioni, nonché alle cessioni e conferimenti di aziende. Quelle di tipo disgregativo alle scissioni e ad alcune tipologie di conferimento. Infine, le collaborative si riferiscono alle reti di impresa, alle *joint ventures*, alle ATI, alla costituzione di altre entità: nuove società, consorzi o cooperative.

Figura 1

SCHEMA DELLE POSSIBILI OPERAZIONI STRAORDINARIE



Oltre a queste tipologie ve ne sono altre che non necessariamente rispondono allo schema delle esigenze sopra esposte: le donazioni di azienda, l'affitto e l'usufrutto, la trasformazione e la liquidazione.

In assenza di diverso accordo tra le parti che stipulano uno degli atti *de quibus*, in genere essi producono effetti dalla data della stipula, per le società di persone, ovvero dalla data di iscrizione al Registro delle imprese dell'ultimo degli atti previsti, per le società di capitali.

Laddove sia normativamente previsto, vi potrebbero essere esigenze che portano ad anticipare, ovvero a posticipare, la data da cui decorrono gli effetti dell'operazione di finanza straordinaria. Generalmente tale esigenza è riconducibile alla necessità di avere certezza del momento dal quale si producono gli effetti del negozio giuridico, oppure, come nel caso delle fusioni, in quanto è opportuno che esso decorra da un momento precedente, ad esempio l'inizio dell'esercizio.

La normativa civilistica può essere sintetizzata per dare evidenza dei casi nei quali è possibile postdatare o retrodatare gli effetti di una operazione straordinaria. A tale scopo viene proposta la tabella riepilogativa seguente.

	Operazione	Retrodatazione	Postdatazione
aggregative	Fusione	Sì – 2504- <i>bis</i> c.c. – <u>limitatamente</u> alla data dalla quale le azioni o quote partecipano agli utili e alla data a decorrere dalla quale le operazioni delle società partecipanti alla fusione sono imputate al bilancio della società che risulta dalla fusione o di quella incorporante	Sì – 2504- <i>bis</i> c.c.- Nella fusione mediante incorporazione può tuttavia essere stabilita una data successiva
	Conferimento	No	Sì – Orientamento del Comitato interregionale dei consigli notarili delle Tre Venezie I.G.23 per Srl
	Cessione azienda	No	Sí
disgregative	Scissioni	Sì – 2506- <i>quater</i> c.c. – <u>limitatamente</u> agli effetti previsti per la fusione (data da cui partecipano agli utili le azioni ed effetti contabili)	Sì con <u>limitazioni</u> – 2506- <i>quater</i> c.c. - può essere stabilita una data successiva, tranne che nel caso di scissione mediante costituzione di società nuove
	Conferimento	NO	Sì – Orientamento del comitato interregionale dei consigli notarili delle Tre Venezie I.G.23 per Srl
collaborative	Reti di imprese	NO	NO, salvo artt.1353 c.c. e 1360 c.c.
	<i>Joint ventures</i>	NO	NO, salvo artt.1353 c.c. e 1360 c.c.
	ATI	NO	NO, salvo artt.1353 c.c. e 1360 c.c.
	Costituzioni	NO	NO, salvo artt.1353 c.c. e 1360 c.c.
altre	Donazione di azienda	NO	NO, salvo artt.1353 c.c. e 1360 c.c.
	Affitto di azienda	NO	Sí
	Usufrutto di azienda	NO	Sí
	Trasformazione	NO	Sí
	Liquidazione	NO	Sí in caso di liquidazione volontaria

In molti dei casi elencati la possibilità di postdatare gli effetti dell'atto deve essere valutata avendo cura di ricordare che, ai sensi dell'art.1353 c.c., è sempre possibile far dipendere gli effetti di un contratto da un evento futuro, e che ai sensi dell'art.1360 c.c. gli effetti

dell'avveramento della condizione retroagiscono al tempo in cui è stato concluso il contratto, salvo che, per volontà delle parti o per la natura del rapporto, gli effetti del contratto o della risoluzione debbano essere riportati a un momento diverso.

Gli adempimenti ai fini Iva

Gli adempimenti Iva conseguenti ad una operazione di finanza straordinaria che saranno approfonditi nel prosieguo sono:

- le comunicazioni ex art.35, DPR n.633/72;
- la comunicazione dati Iva, la dichiarazione Iva;
- la determinazione dell'acconto Iva.

Per ciascuno di essi sarà data evidenza soltanto alle particolarità legate alle operazioni straordinarie, nonché ai riflessi della retrodatazione o postdatazione degli effetti degli atti sugli adempimenti in parola. In altri termini non si tratta di proporre una sintesi esaustiva degli adempimenti *de quibus*, ma soltanto dei *focus* in relazione agli aspetti più rilevanti nelle operazioni di finanza straordinaria, con particolare riguardo allo spostamento nel tempo degli effetti dei negozi giuridici, secondo lo schema precedentemente presentato.

Dichiarazioni ex art.35 per l'inizio la variazione e la cessazione dell'attività¹

L'art.35 del DPR n.633/72 prevede che sia predisposta dichiarazione di inizio, variazione e cessazione dell'attività, da presentare entro 30 giorni dalla data in cui tali eventi producono i loro effetti².

A norma del terzo comma dell'art.35 in parola, se la variazione comporta il trasferimento del domicilio fiscale, essa ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data in cui si è verificata.

In presenza di fusione, scissione, conferimenti di aziende o di altre trasformazioni sostanziali che comportino l'estinzione del soggetto d'imposta, la dichiarazione è presentata unicamente dal soggetto risultante dall'atto.

In caso di cessazione dell'attività, la presentazione della dichiarazione *de quo* decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda (art.35, co.4).

Nonostante non vi sia alcuna correlazione con la postdatazione o la retrodatazione, merita attenzione l'intreccio tra la dichiarazione ex art.35 e la normativa Vies. Ci si può trovare nella situazione in cui il soggetto avente causa non sia iscritto al registro Vies (*VAT Information Exchange System*) previsto dal [Regolamento Ue 904/10](#), nonostante la dante causa sviluppasse volumi rilevanti di operazioni intracomunitarie e fosse iscritta al Vies. Per scongiurare questo rischio è necessario che sia compilata la parte relativa al Vies nella dichiarazione ex art.35.

Per quanto concerne i termini di presentazione della dichiarazione in parola, nel caso in cui la data dalla quale decorrono gli effetti del negozio giuridico coincidesse con la stipula, i 30 giorni inizieranno a trascorrere dalla stipula dell'atto stesso. Ciò accade anche in caso di fusioni o scissioni con effetti retrodatati, dal momento che la retrodatazione, come è già stato sottolineato, produce effetti solo in riferimento alla data dalla quale le azioni o quote partecipano agli utili, ovvero alla data a decorrere dalla quale le operazioni delle società partecipanti alla fusione sono imputate al bilancio della società che risulta dall'operazione straordinaria.

Per i negozi giuridici che possono essere postdatati, si ritiene che il termine dei trenta giorni vada computato dalla data di effetto dell'atto stesso.

¹ A far data dal 01 aprile 2010 tali variazioni vengono presentate tramite la comunicazione unica effettuata tramite il Registro delle imprese per tutti i soggetti obbligatoriamente iscritti ad esso.

² Si veda anche la C.M. n.22/E/02.

La comunicazione dati Iva

L'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati Iva è stabilito dall'art.8-bis, DPR n.322/98, introdotto dall'art.9, DPR n.435/01. È previsto l'esonero dall'invio della comunicazione per i contribuenti che presentano la dichiarazione annuale in forma autonoma entro il mese di febbraio.

Gli enti e le società che hanno partecipato alla liquidazione Iva di gruppo, di cui all'ultimo comma dell'art.73 del DPR n.633/72, presentano ciascuno, compresa la controllante, il proprio modello di comunicazione con i propri dati: la controllante non deve presentare una comunicazione con riferimento all'intero gruppo.

In presenza di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, nelle quali vi è continuità tra i soggetti partecipanti, le modalità di compilazione della comunicazione dati Iva sono strettamente correlate alla data in cui l'atto produce i propri effetti: si hanno diverse regole se l'operazione straordinaria è avvenuta nel corso dell'anno a cui è riferita la comunicazione, ovvero tra il primo giorno dell'anno successivo e la data di presentazione della comunicazione stessa.

Nel primo caso la discriminante consiste nell'estinzione del soggetto dante causa. Il soggetto avente causa (società incorporante, beneficiarie, conferitaria, soggetto cessionario, ...), deve presentare due distinte comunicazioni dati:

- ➡ la prima con i dati delle operazioni effettuate dal soggetto stesso nell'anno di riferimento;
- ➡ la seconda con i dati delle operazioni effettuate dal dante causa nella frazione dell'anno cui è riferita la comunicazione dati Iva fino all'ultima liquidazione eseguita prima della trasformazione, indicando quale contribuente il soggetto dante causa e quale dichiarante il soggetto avente causa.

Se invece non si ha l'estinzione del dante causa la comunicazione dati deve essere presentata dal soggetto avente causa se l'operazione ha comportato la cessione del debito/credito Iva³, oppure da entrambi i soggetti, sempre che ne sussistano i presupposti e gli obblighi, se l'operazione non ha comportato la cessione del debito/credito Iva.

Nel caso in cui l'operazione straordinaria sia avvenuta tra il primo giorno dell'anno successivo a quello cui si riferisce la comunicazione dati Iva e la data della sua presentazione, se vi è stata estinzione del soggetto dante causa il soggetto risultante dall'operazione dovrà presentare oltre la propria comunicazione dati anche quella del soggetto dante causa estinto, sempre che quest'ultimo non vi abbia già adempiuto prima dell'estinzione; mentre se non vi è estinzione del soggetto dante causa entrambi i soggetti presenteranno la propria comunicazione dati.

Quando l'effetto del negozio giuridico coincide con la data di stipula, oppure in caso di retrodatazione, non vi sono particolari problemi circa le date cui fare riferimento per gli adempimenti testé descritti.

In caso di postdatazione degli effetti, invece, è necessario fare riferimento a quest'ultima data, anche se l'atto è già stato iscritto al registro delle imprese. Ad esempio, nel caso di una fusione, o di una trasformazione, stipulata il primo dicembre di un certo anno, iscritta al Registro delle imprese il 15 dicembre dello stesso anno, ma con effetto dal primo gennaio dell'anno successivo si ricade nei casi sopra descritti per i quali l'atto viene posto in essere tra l'inizio dell'anno e la data di presentazione della dichiarazione dati Iva.

³ L'avente causa presenterà la dichiarazione Iva con le stesse modalità descritte nel caso di estinzione del soggetto dante causa. Il soggetto dante causa non deve pertanto presentare la comunicazione con riferimento all'attività oggetto dell'operazione straordinaria.

La dichiarazione Iva

I *focus* concernenti gli adempimenti dichiarativi vengono trattati dando evidenza, *in primis*, agli adempimenti che portano alla nascita di un nuovo soggetto, poi a quelli legati alla liquidazione societaria ed infine quelli in cui vi è una generale situazione di continuità tra i soggetti partecipanti.

⇒ Operazioni che danno luogo alla nascita di un nuovo soggetto senza che vi sia estinzione del dante causa

Per tutte le operazioni che danno luogo alla nascita di un nuovo soggetto la dichiarazione Iva segue le regole ordinarie: sia la dante causa, sia il nuovo soggetto che nasce dalla operazione di finanza straordinaria presenteranno la propria dichiarazione Iva nei termini di Legge.

L'eventuale postdatazione degli effetti non incide sulla dichiarazione Iva, la quale sarà presentata con riferimento ad un periodo più o meno lungo a seconda della data di "nascita" del nuovo soggetto.

In questi casi non è ipotizzabile una retrodatazione degli effetti dell'atto.

⇒ Liquidazione societaria

L'esercizio in cui inizia la liquidazione non viene suddiviso in due periodi di imposta: la dichiarazione Iva è unica, tuttavia dovrà essere presentata in forma autonoma nei termini ordinari.

I soggetti che hanno cessato l'attività nel corso di un certo esercizio devono presentare l'ultima dichiarazione annuale Iva entro i normali termini di presentazione. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la dichiarazione dovrà essere trasmessa in forma autonoma, salvo il caso in cui la cessazione dell'attività abbia effetto al 31 dicembre di un certo anno, e quindi il periodo di imposta coincida con l'anno solare, e sussista l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si ricorda che l'attività si considera cessata alla data di ultimazione delle operazioni concernenti la liquidazione dell'azienda.

In questo caso non è possibile retrodatare o postdatare gli effetti estintivi della società.

⇒ Altre operazioni straordinarie

Nel caso di operazioni straordinarie per le quali vi è una generale situazione di continuità tra i soggetti partecipanti, le modalità di compilazione della dichiarazione Iva divergono a seconda che gli atti producano effetti nel corso di un certo anno oppure tra il primo gennaio dell'anno successivo e la data di presentazione della dichiarazione stessa.

Se l'operazione di finanza straordinaria è avvenuta durante un certo esercizio ed ha comportato l'estinzione del soggetto dante causa, la dichiarazione deve essere presentata dal soggetto avente causa (società incorporante, beneficiarie, conferitaria, soggetto cessionario, ...), il quale dovrà presentare il modello composto da un frontespizio, un modulo per il soggetto avente causa ed un modulo per il soggetto dante causa. L'eventuale retrodatazione degli effetti dell'atto, laddove possibile dal punto di vista civilistico, non produce alcun effetto dal punto di vista tributario Iva. Per quanto concerne l'eventuale postdatazione, essa produce l'unico effetto di dividere in modo diverso il periodo di imposta rispetto al caso in cui non sia prevista alcuna postdatazione. Si ricorda che le scissioni con nascita di un nuovo soggetto non possono prevedere la postdatazione degli effetti (art.2506-*quater* c.c.).

Per operazioni straordinarie perfezionate nel corso di un certo esercizio che non abbiano determinato l'estinzione del soggetto dante causa (scissione parziale, conferimento, cessione o donazione di ramo d'azienda), la dichiarazione Iva deve essere presentata dal soggetto avente causa se l'operazione ha comportato la cessione del debito/credito Iva.

In questo caso l'avente causa presenterà la dichiarazione Iva con le stesse modalità descritte nel caso di estinzione del soggetto dante causa. Il soggetto dante causa presenterà invece la propria dichiarazione per rilevare le operazioni effettuate nel corso dell'anno in questione relativamente alle attività non trasferite, dando indicazione del credito risultante ceduto, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione. Anche in questo caso valgono le considerazioni già esposte sulla retrodatazione o sulla postdatazione: la retrodatazione non produce effetti, mentre la postdatazione divide l'esercizio in modo diverso.

Se, invece l'operazione non ha comportato la cessione del debito/credito Iva la dichiarazione dovrà essere presentata da entrambi i soggetti che hanno partecipato all'operazione di finanza straordinaria. Ancora una volta valgono le considerazioni già esposte a proposito della retrodatazione o della postdatazione: la retrodatazione non produce effetti, mentre la postdatazione divide l'esercizio in modo diverso.

Quando l'atto dovesse avere effetto tra il 1° gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento della dichiarazione Iva e la data di presentazione della dichiarazione annuale Iva, sia a causa della postdatazione, sia perché è stato stipulato o iscritto al Registro delle imprese nell'intervallo considerato, se vi è stata estinzione del dante causa l'avente causa dovrà presentare oltre alla propria dichiarazione anche quella del soggetto dante causa estinto, sempre che questi non vi abbia già adempiuto prima della propria estinzione. Quest'ultima dichiarazione dovrà essere presentata in forma autonoma con indicazione del soggetto estinto quale contribuente e del soggetto avente causa quale dichiarante. Se, invece, non vi è stata estinzione del soggetto dante causa, entrambi presenteranno la propria dichiarazione. La retrodatazione non produce alcuna conseguenza sull'adempimento, poiché si limita ad impattare sulla contabilità o sulla data da cui le azioni o quote concorrono agli utili (si veda *supra*).

In caso di scissione che comporti il trasferimento di aziende o complessi aziendali (sia essa totale, con conseguente estinzione della società scissa, che parziale), si verifica una situazione di continuità ai fini Iva tra i partecipanti: i diritti e gli obblighi Iva sono cioè assunti dalle società beneficiarie del trasferimento. Ai fini dichiarativi vengono applicate le regole generali sopra esposte in tema di operazioni straordinarie, anche in relazione alla postdatazione degli effetti, ricordando che non è possibile postdatare gli effetti dell'atto in presenza di scissione mediante costituzione di società nuove (art.2506-*quater* c.c.).

Un caso particolare è regolato dall'art.16, co.12, L. n.537/93 e riguarda l'ipotesi di scissione totale non comportante trasferimento di aziende o complessi aziendali: l'obbligo dichiarativo ricade sulla società beneficiaria indicata nell'atto di scissione (o quella nominata per prima nello stesso), con responsabilità solidale delle altre beneficiarie, la quale indicherà nel quadro dedicato al contribuente i dati anagrafici della società scissa in quello dedicato al dichiarante i propri dati. Giacché si ha la nascita di un nuovo soggetto in una scissione non è possibile prevedere la postdatazione degli effetti dell'atto e nemmeno la retrodatazione.

Le regole per la determinazione dell'acconto Iva

L'Iva è dovuta secondo le liquidazioni periodiche, nonché a titolo di acconto, il 27 dicembre, nella misura dell'88% dell'imposta dovuta per dicembre, quarto trimestre o dichiarazione annuale dell'anno precedente (riferimento storico), oppure dell'imposta che si ritiene dovuta per gli stessi periodi dell'anno in corso (riferimento previsionale). È concessa l'adozione di un metodo alternativo, che comporta una vera e propria annotazione di liquidazione al 20 dicembre, con versamento al 100%. Questa liquidazione deve tener conto anche delle operazioni attive effettuate e non ancora fatturate o registrate.

Non devono versare l'acconto Iva i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno a cui è riferito l'acconto, oppure coloro i quali hanno cessato l'attività nel corso dell'anno cui si riferisce l'acconto e precisamente entro il 30 novembre, se mensili ovvero, entro il 30 settembre se trimestrali.

La retrodatazione non ha alcun effetto sul calcolo degli acconti, mentre la postdatazione potrebbe determinare l'obbligo del dante causa al versamento dell'acconto, in quanto potrebbe far ricadere gli effetti nel periodo per il quale l'acconto è dovuto (ipotesi scolastica).

Le istruzioni per il calcolo dell'acconto di imposta in caso di fusione sono contenute nella [C.M. n.52/E/91](#), e nella [R.M. n.185/95](#). Esse contengono ampie esemplificazioni per il caso delle fusioni intervenute prima e dopo la data del 20 dicembre. Per dimostrare la congruità dell'acconto in caso di fusione, è necessario allegare alla dichiarazione annuale un prospetto, equivalente ai quadri della dichiarazione stessa, relativo a ciascuna delle società incorporate. Se la fusione ha effetto dal 21 al 31 dicembre (caso piuttosto ricorrente) ogni società deve calcolare e versare il proprio acconto, confrontando i propri dati storici e previsionali.

Negli altri casi di operazioni straordinarie (conferimento d'azienda in società, donazione d'azienda, successione ereditaria, scioglimento società di persone e proseguimento dell'attività sotto forma di ditta individuale, ecc.) si ha continuità tra i soggetti partecipanti all'operazione e, pertanto, il soggetto avente causa dovrà versare l'acconto Iva sulla base della situazione esistente in capo al soggetto dante causa nei modi già esposti. Anche in questo caso l'eventuale postdatazione degli effetti dell'atto non ha alcun effetto sul calcolo dell'acconto Iva, fatta salva la possibilità, peraltro scolastica, di far ricadere gli effetti della dante causa nel periodo per il quale l'acconto è dovuto.

**MASTER DI**
APPROFONDIMENTO

**NOVITÀ**

FORMULA MEZZE GIORNATE

Master in 5 mezza giornate

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

FIRENZE
MILANO

dal 10 maggio 2013
dal 09 maggio 2013

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 600,00 + IVA 21%

ACCEDI

Master in 5 mezza giornate

CONSULENZA SALVA IMPRESA

MILANO
VERONA

dal 17 maggio 2013
dal 10 maggio 2013

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 500,00 + IVA 21%

ACCEDI

Master in 4 mezza giornate

DIRITTO FALLIMENTARE

BOLOGNA
PADOVA
MILANO

dal 17 maggio 2013
dal 24 maggio 2013
dal 16 maggio 2013

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 500,00 + IVA 21%

ACCEDI

EUROCONFERENCE®

Per maggiori informazioni sugli altri seminari
Euroconference visita www.euroconference.it