

Scuola di formazione ODCEC Perugia –

Lezione 06 dicembre 2011

LA FISCALITÀ NELLE

TRASFORMAZIONI

ENDOSOCIETARIE

IMPOSTE SUI REDDITI

D.P.R. 22 DICEMBRE 1986 N. 917 - TITOLO III - DISPOSIZIONI COMUNI - CAPO III - Operazioni straordinarie

Art. 170 - Trasformazione della società

“1. La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.”

L'operazione straordinaria di trasformazione ai fini delle imposte sui redditi, è definibile un'operazione fiscalmente neutra. Ciò significa che eventuali plusvalori/minusvalori latenti, risultanti dalla perizia di stima ex art. 2500 ter c.c., non assumono rilevanza come componenti positivi/negativi di reddito; conferma se ne ha, oltre che dal chiaro articolo 170 in commento, anche dalla mancata presenza dell'operazione in parola negli elenchi tassativi di cui agli articoli 86 e 101 del T.u.i.r.

Ratio della previsione è che la trasformazione non è un fenomeno novativo: il patrimonio pur nel cambiamento di veste giuridica, rimane cioè all'interno della stessa società, non comportandone pertanto il realizzo.

La dottrina invero, ha precisato che occorre distinguere se il diverso valore recepito si riferisce a:

- Immobilizzazioni – in tal caso la minusvalenza/plusvalenza che emerga civilmente sarà ininfluenza ai fini della determinazione del reddito; infatti se il bene non è ammortizzabile si avrà riallineamento tra valore civile e fiscale al momento della cessione, se invece il bene è ammortizzabile, il doppio binario avrà riflesso nell'ammortamento del cespite (ammortamento civile inferiore/superiore all'ammortamento fiscale a parità di coefficiente) e conseguentemente verranno ad essere imputate imposte differite o anticipate;
- Crediti - irrilevanza tributaria della minusvalenza, infatti all'articolo 101, cm 5, T.u.i.r., è previsto che fiscalmente le perdite su crediti sono deducibili in presenza di elementi certi e precisi e in ogni caso, se il debitore è

assoggettato a procedure concorsuali, mentre nel caso della perizia di stima, il minore valore deriva da un dovuto comportamento prudenziale del valutatore e quindi frutto di un giudizio “personale” ancorché formato secondo corretti principi contabili;

- Magazzino – se si segue la teoria dell’obbligatorietà del recepimento dei valori attuali emergenti dalla perizia nella società trasformata (articolo 2500 ter, 2° cm, c.c.) e da questa emerge un maggior valore rispetto a quello contabile, occorre far riferimento all’articolo 110, lett. c) cm 1 del T.u.i.r., il quale dispone che: *"il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'art. 85, lettere a) e b) non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte"*. La norma, nel punto in cui esclude i beni di cui alle lett. a) e b) (beni merce) dell'art. 85 dal novero dei beni per i quali sono irrilevanti ai fini reddituali, le plusvalenze meramente iscritte, sembrerebbe lasciar intendere che, qualora la trasformazione comporti una "rivalutazione contabile" del magazzino, i plusvalori ad esso relativi che vengano fatti emergere assumerebbero valenza anche ai fini fiscali. Seguendo questa linea interpretativa ne conseguirebbe che la piena neutralità fiscale della trasformazione progressiva risulterebbe condizionata alla continuità dei valori contabili del magazzino. Per mera completezza di trattazione si noti come alla tassabilità del maggior valore emergente, non corrisponde specularmente la deducibilità della minusvalenza, che può essere operata solo se si realizza la cessione a titolo oneroso, il risarcimento per perdita o il risarcimento per danneggiamento.

2. In caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al Titolo II 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 in base alle risultanze di apposito conto economico.

I Nelle trasformazioni omogenee “pure” (all’interno di società di persone o tra società di capitali) c’è una continuità di trattamento civile e contabile che

si mantiene inalterata anche su un piano degli adempimenti fiscali: la società trasformata rimane assoggettata al regime fiscale della trasformanda, vi è pertanto un solo periodo d'imposta che implica la redazione di un'unica dichiarazione dei redditi.

- II Nelle trasformazioni endosocietarie evolutive o involutive, la delibera presa nel corso del periodo d'imposta lo interrompe, realizzando in tal modo due autonomi periodi d'imposta:
1. dal 1° gennaio al giorno prima della data di effetto della trasformazione;
 2. dal giorno di effetto della trasformazione al 31 dicembre.

La ratio dell'interruzione vive nella diversità del regime impositivo fiscale cui sono sottoposte le società di persone (Irpef) e le società di capitali (Ires) e nel voler impedire che la trasformazione possa consentire alla società di scegliere, in un momento successivo alla produzione del reddito, la forma di tassazione in concreto più conveniente.

Infatti:

D.P.R. 22 LUGLIO 1998 N. 322

ART. 5 BIS - DICHIARAZIONE NEI CASI DI TRASFORMAZIONE, DI FUSIONE E DI SCISSIONE

1. In caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data, in via telematica.

Pertanto nel caso di trasformazione omogenea progressiva:

1. (dal 1° gennaio anno X al giorno ante trasformazione): presentazione della dichiarazione entro l'ultimo giorno del nono mese post trasformazione – Modello Unico Società di Persone -
2. (dalla data di trasformazione al 31 dicembre anno X): presentazione dichiarazione nei termini ordinari per le società di capitali – se periodo

d'imposta coincidente con anno solare, Modello Unico Società di Capitali, 30 settembre.

Per memoria si ricordi che:

- La determinazione dei redditi avviene secondo apposita redazione di conto economico che pertanto non ha valore civile;
- le rimanenze finali risultanti alla data della trasformazione sono le rimanenze iniziali della trasformata;
- l'ammortamento:
 - > deve essere fiscalmente calcolato sul costo originario del bene, anche se si è civilisticamente recepito il più alto valore di perizia (per coloro che ammettono questa possibilità); pertanto fiscalmente nella trasformata non si istituisce un nuovo fondo ammortamento basato sul valore del bene al momento dell'operazione (non si è in presenza di una cessione) ma si incrementa il valore del preesistente fondo;
 - > non si applica l'articolo 102, cm 2, T.u.i.r. che prevede l'impiego di metà coefficiente di ammortamento, in quanto non si è in presenza del primo esercizio.

In dottrina alcuni autori (tra gli altri Deodoro, Ferranti, Izzo, Miele) ritengono che le plusvalenze patrimoniali realizzate ante trasformazione e frazionate secondo l'articolo 86, cm 4 T.u.i.r., sia nelle trasformazioni progressive che regressive, essendo in presenza di due periodi d'imposta, occorra tassare due quote di plusvalenza (lo stesso dicasi per la deducibilità di spese relative a più esercizi, come per esempio i costi di pubblicità e oneri pluriennali); altra parte della dottrina (per esempio Cremona, Monarca, Tarantino) ritiene al contrario che la plusvalenza faccia riferimento all'esercizio e non al periodo d'imposta; si renderebbe imponibile in tal caso una sola quota della plusvalenza, visto che anche se interrotto dall'operazione di trasformazione, siamo comunque in presenza di un singolo esercizio sociale.

Per mera completezza di trattazione si osservi che la risoluzione dell'Agenzia Entrate Dir. Centr. Normativa e contenzioso 30-07-2008, n. 329/E, fornisce un chiarimento in merito alla presentazione delle dichiarazioni della società coinvolta

nella trasformazione da società di persone in ditta individuale, definibile come trasformazione “impropria”. In tale fattispecie affinché il socio superstite possa continuare l’attività in forma individuale, è necessaria la preventiva liquidazione della società, per effetto della quale il patrimonio sociale viene assegnato al socio che solo successivamente diverrà imprenditore individuale. Si realizza in questa ipotesi un rapporto fra soggetti distinti ma la continuità oggettiva dell’attività d’impresa, comporta comunque la neutralità fiscale di tale “trasformazione” atipica. In merito ai tempi di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP, queste vanno presentate secondo le normali tempistiche anche nel caso in cui, come quello di specie, non si sia formalmente proceduto ad attivare la procedura di liquidazione.

2.1 Data di effetto della trasformazione

Art. 2500, cm 2, codice civile: “ *l’atto di trasformazione è soggetto alla disciplina prevista per il tipo adottato ed alle forme di pubblicità relative, nonché alla pubblicità richiesta per la cessazione dell’ente che effettua la trasformazione;*
cm 3: “ *la trasformazione ha effetto dall’ultimo degli adempimenti pubblicitari di cui al comma precedente*”.

Il codice civile prevede una duplice iscrizione: sono soggetti a pubblicità sia l’atto di trasformazione, sia l’atto di cessazione dell’ente che si è trasformato e l’operazione si perfeziona con l’esecuzione dell’ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti, che in caso di trasformazione omogenea progressiva si sostanzia con l’iscrizione della delibera nel Registro delle Imprese.

La pubblicità ha pertanto un’efficacia costitutiva, e per questo non si ritengono ammissibili eventuali previsioni di effetti retroattivi dell’operazione.

Anche fiscalmente, nella trasformazione non è possibile stabilire una data anteriore dell’operazione di trasformazione, a differenza di quanto disciplinato per la fusione (articolo 172, cm 9 T.u.i.r.) in cui si consente la retrodatazione degli effetti fiscali. Già ante riforma del diritto societario l’Agenzia delle Entrate aveva escluso detta possibilità (Circ. A.E. 30.01.2002, n.9; Ris. 203/E del 20.06.2002, circ. A.E. dir. Centr. Normativa e contenzioso, n. 102/E del 09.04.2009).

Per quanto riguarda la postergazione del termine della trasformazione, anche se secondo i più questa non sarebbe ammissibile al pari della retrodatazione, a ben vedere secondo gli orientamenti del notariato triveneto, studio del settembre 2006, n. K.A. 10, questa sarebbe civilisticamente possibile a patto che non sia fissata oltre 60 giorni dall'iscrizione della delibera nel registro delle imprese; il Comitato così si esprime: *“è possibile apporre un termine iniziale di efficacia, a condizione che detto termine non decorra da una data anteriore alla iscrizione della delibera nel registro delle imprese né sia superiore ai sessanta giorni da detta iscrizione.*

La legittimità di quanto esposto trae fondamento, oltre che dall'applicazione analogica degli artt. 2504bis e 2506quater, c.c., dettati in materia di fusione e scissione, dalla disposizione dell'art. 2500novies, c.c., che, pur disciplinando la sola trasformazione eterogenea, postula la non contrarietà all'ordine pubblico di un termine iniziale di efficacia di non oltre sessanta giorni dalla iscrizione nel registro delle imprese delle delibere di trasformazione”

L'accoglimento di tale impostazione non può non produrre effetti anche ai fini delle imposte sui redditi: l'art. 170 cm. 2, infatti, sul frazionamento del periodo d'imposta, fa riferimento alla “data in cui ha effetto la trasformazione”, che potrebbe cioè essere l'eventuale data posticipata. In buona sostanza, si pensi al compimento di una trasformazione in data 6 novembre, con previsione di postdatazione civile degli effetti al 1° gennaio dell'esercizio successivo, questo comporterebbe l'inizio del periodo d'imposta a partire da tale ultima data, evitandone il frazionamento. Occorre peraltro ricordare che ogni atto che necessita dell'iscrizione al Registro delle Imprese, è soggetto all'accertamento delle condizioni richieste dalla legge da parte dell'Ufficio del Registro ai sensi dell'articolo 2189 del codice civile. Pertanto, non tutti i Registri delle Imprese nazionali potrebbero procedere all'iscrizione dell'atto di trasformazione postdatato (anche se entro 60 giorni). Per esempio, tale possibilità è esclusa per il Registro delle Imprese di Treviso, dove il Giudice del Registro (parere 21.1.2009) si è pronunciato in senso contrario all'interpretazione analogica delle disposizioni che giustificerebbero la postdatazione dell'operazione.

3. Nel caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta di cui al Titolo II in società soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell' articolo 5, se dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'articolo 47.

Fattispecie disciplinata dal terzo comma è quella di una trasformazione omogenea evolutiva in cui nella trasformanda società di persone, esistano a patrimonio netto delle riserve formate da utili imputati ai soci, che passano nella trasformata società di capitali. Dette riserve non verranno tassate se saranno iscritte in bilancio con l'indicazione della loro origine.

Ratio della norma è che tali riserve sono già state tassate ex articolo 5 T.u.i.r., infatti i redditi conseguiti dalle società di persone sono imputati pro quota ai soci, indipendentemente dall'effettiva percezione.

Sappiamo che le riserve possono essere distinte in:

- a) riserve di capitale (art. 47, cm 5 T.u.i.r) :
 - riserve sovrapprezzo emissioni di azioni o quote;
 - riserve formate con conguaglio, versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote;
 - riserve di versamenti dei soci a fondo perduto o in conto capitale;
 - riserve di saldi da rivalutazione esenti da imposta
- b) riserve di utili in sospensione d'imposta;
- c) riserve di utili non in sospensione, da dividere tra tassati e non tassati.

Mentre la distribuzione delle riserve in a) e b) non produce reddito né nelle società di persone, né in quelle di capitali, in quanto è nei fatti restituzione di un investimento e non ripartizione di utili (le riserve di utili in sospensione d'imposta sono tassate nel momento in cui si verifica l'evento previsto dalla legge), le riserve di utili in c) nelle società di persone, vengono tassate sui soci per trasparenza, indipendentemente dalla percezione.

L' articolo 170 nel passaggio in esame, fa espressa deroga alle istruzioni dell'articolo. 47, cm 6, che esprime la regola generale per cui se si aumenta il capitale sociale mediante il passaggio da riserve o fondi, le azioni di nuova emissione o il maggior valore nominale delle azioni, non costituiscono utili per i soci; se poi l'aumento del capitale, formato mediante il passaggio di riserve imponibili (che non rientrano nel cm 5 dell'articolo 47), è seguito in un momento successivo da una riduzione volontaria di capitale sociale esuberante, quest'ultima operazione è considerata distribuzione di utili.

L'articolo 170 prevede invece che la riduzione del capitale sociale che si delibera dopo un aumento di capitale realizzato mediante il passaggio di riserve provenienti dalla società di persone ante trasformazione (se iscritte nel bilancio della trasformata con indicazione del periodo di formazione), è un'operazione fiscalmente neutra. Il legislatore ha in questo modo provveduto ad evitare la doppia imposizione che si realizzerebbe in mancanza di questa previsione.

4. Nel caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al titolo II in società non soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono imputate ai soci, a norma dell' articolo 5:

a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;

b) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se non siano iscritte in bilancio o vi siano iscritte senza la detta indicazione.

In modo speculare al comma precedente e quindi in ipotesi di trasformazione omogenea involutiva, viene qui normato il momento in cui le riserve formate dalla società di capitali ante trasformazione, vengano imputate ai soci. Occorre a tal fine distinguere:

a. se le riserve sono iscritte nella trasformata società di persone con l'indicazione della loro origine, saranno imputate ai soci al momento della

distribuzione di dette riserve, oppure quando verranno utilizzate per scopi diversi dalla copertura delle perdite;

- b. se le riserve invece non sono iscritte con indicazione dell'origine, saranno imputate ai soci nell'esercizio successivo alla trasformazione.

Anche qui, come al precedente comma, chiara è la finalità antielusiva della norma, e la ratio della previsione è che nelle società di capitali, l'accantonamento dell'utile d'esercizio a riserva, rinvia la tassazione al momento della distribuzione di questa, per cui se la riserva è individuata, se ne permette il mantenimento non tassato in bilancio, e di fatto la riserva della società di persone viene assorbita dal trattamento previsto per le società di capitali, ma se la riserva non è "riconoscibile", allora occorrerà tassarla nel primo periodo post trasformazione, in modo da impedire che sfugga all'imposizione.

Nell'analisi del trattamento fiscale delle riserve, occorre notare come potrebbe anche verificarsi che la società di capitali trasformanda avesse optato per il regime di trasparenza, ex art. 115 T.u.i.r.; in questo caso si potrebbero realizzare le seguenti ipotesi:

- 1) la riserva viene iscritta nel bilancio della trasformata, con l'indicazione dell'origine:
 - i) se la riserva si è formata ante opzione di trasparenza, la sua distribuzione genererà reddito imponibile per il socio (ipotesi assimilabile al precedente punto a);
 - ii) se la riserva si è formata post opzione di trasparenza, si rientra in una situazione di trasformazione fiscale "pura", cioè da società trasparente a società trasparente, per cui la distribuzione della riserva non è materia imponibile sul socio percipiente;
- 2) la riserva non viene iscritta nel bilancio della trasformata o se iscritta, non ne viene indicato l'origine l'unica conseguenza per i soci sarà la riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Per memoria si ricordi che qualora una società di capitali opti per il regime di trasparenza e si trasformi, durante il periodo di validità dell'opzione in una società non soggetta all'Ires, l'opzione perderà efficacia a partire dalla data da cui ha effetto la trasformazione (ad esempio, se una società trasparente, con periodo

d'imposta coincidente con l'anno solare, abbia optato per la trasparenza per il triennio 2010-2012, e si trasformi in una società in nome collettivo con effetto dal 10 marzo 2011, la stessa potrà usufruire del relativo regime fiscale fino al 9 marzo 2011).

Qualora invece fossimo in presenza di una società di persone che si trasformasse in società di capitali, i cui soci fossero esclusivamente società di capitali con i requisiti di cui al comma 1 dell'articolo 115 t.u.i.r., l'opzione di trasparenza potrebbe essere esercitata, da tutti i soci, entro il primo periodo d'imposta della società trasformata (data di effetto della trasformazione – 31 dicembre).

5. Le riserve di cui al comma 4 sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all'articolo 73.

Diverse tipologie di percipienti delle riserve di cui al comma 4, comportano diverse forme di tassazione:

- se il soggetto è una persona fisica non imprenditore con partecipazione qualificata, la somma sarà imponibile al 49,72%; se con partecipazione non qualificata, la somma dovrebbe essere soggetta a ritenuta del 12,50% a titolo d'imposta, ma non essendo la società di persone un sostituto d'imposta, per alcuni il provento dovrebbe essere riportato in dichiarazione come se la partecipazione fosse qualificata, con evidente disparità di trattamento rispetto a partecipazioni non qualificate in società non trasformate; si attendono chiarimenti;
- se il soggetto è un imprenditore individuale o una società di persone, il reddito va riportato in dichiarazione e tassato al 49,72% indipendentemente se la partecipazione sia o meno qualificata;
- se il percipiente è una società Ires, la somma sarà tassata per il 5% del valore.

Numerose altre problematiche sono sorte in merito a tali fattispecie, come per esempio la disputa sulle soglie di qualificazione delle partecipazioni, diversamente determinabili nelle società di persone e nelle società di capitali, ma

non pare qui opportuno trattarle, rimandando ad eventuali ulteriori approfondimenti.

Acconti

Il calcolo delle imposte sul reddito viene periodicamente svolto e copre l'arco temporale di un esercizio; nel medesimo esercizio, verranno pure conteggiate le imposte da versare a titolo di acconto per l'esercizio successivo. Gli acconti dovuti, variano in termini temporali, modalità e percentuali a seconda del soggetto giuridico che li effettua ed in base alla tipologia di imposta da versare.

a) Trasformazioni tra società soggette a IRPEF: in questo caso, l'acconto Irap va versato ordinariamente. I termini di versamento sono entro il 16 giugno (16 luglio con la maggiorazione dello 0.40%) ed entro il 30 novembre. L'acconto va calcolato sulla base della quota versata a titolo Irap dell'anno precedente, il versamento sarà effettuato a nome della società trasformata con le apposite deleghe "Mod.F24". Come noto, non si verifica alcuna tassazione a titolo Ires.

b) Trasformazione tra società soggette a IRES: anche in questo caso, non verificandosi mutamento di imposizione, i termini di versamento dell'acconto Irap, e dell'acconto Ires saranno quelli regolari e cioè entro il 16 giugno e nel mese di novembre, oppure entro il 16 del sesto mese ed entro l'undicesimo mese dall'inizio del periodo d'imposta, se questo non coincide con l'anno solare.

c) Trasformazione da società di persone in società di capitali:

- trasformazione ante data di scadenza degli acconti – la trasformata non deve versare acconti Ires (nel periodo d'imposta precedente non esistevano i presupposti per l'applicazione Ires); è dovuto acconto Irap.
- trasformazione post data di scadenza degli acconti – quanto pagato dalla società di persone a titolo Irap, sarà scomputato dalla società di capitali al momento del versamento del saldo.

d) Trasformazione omogenea regressiva:

- trasformazione ante data di scadenza degli acconti – la trasformata non deve versare acconti Ires (la società di persone non è soggetto passivo Ires); è dovuto acconto Irap.

- trasformazione post data di scadenza degli acconti – quanto pagato dalla società di capitali a titolo Irap, sarà scomputato dalla società di persone, mentre quanto anticipato per Ires, potrà essere chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione.

(Si veda oltre anche riferimento normativo a pagina 18)

Riporto delle perdite

La possibilità di riportare delle perdite dalla trasformanda alla trasformata dipende dalla tipologia di trasformazione. Se questa avviene all'interno di società appartenenti alla stessa categoria è possibile portare in deduzione le perdite negli esercizi successivi secondo la normale disciplina prevista, per le società soggette a IRPEF, nell'art. 8 Tuir e, per le società soggette a IRES, nell'appena riformato art. 84 Tuir. Per quanto riguarda invece le trasformazioni progressive e regressive il legislatore non dispone una disciplina precisa e occorre pertanto far riferimento alle risoluzioni ministeriali, fra cui degna di nota è la RM 16.05.2005, n. 60/E, oltre che a giurisprudenza e dottrina.

Una data risoluzione, la n. 44130/s1/I del 19 dicembre 1994, della Direzione Regionale del Veneto contemplava la “cancellazione” delle perdite accumulate dalla società trasformanda, senza successivo recupero, sia per le trasformazioni regressive che progressive.

- Trasformazioni omogenee progressive:

principio generale è che nelle società di persone il diritto alla deduzione delle perdite è attribuito ai soci e non permane in capo alla società.

In caso di trasformazione la società di persone non trasferirà detto diritto (in quanto non lo possiede) alla trasformata società di capitali, che ne risulterà di conseguenza sprovvista. Il diritto di riporto delle perdite, comunque non si estingue ma permane in capo ai soci ai quali era stato attribuito, e per questi sarà quindi possibile, portarlo in deduzione degli eventuali redditi della stessa natura maturati nei periodi di imposta seguenti non oltre il quinto, ex art. 8 Tuir cm. 3. È quindi probabile che, se il socio non possiede altra partecipazione analoga in altra società soggetta a IRPEF queste

vengano perse. Avvalora tale tesi anche la risoluzione ministeriale sopra citata n. 60 del 2005.

- Trasformazioni omogenee regressive:

La risoluzione n. 60/E del 16 maggio 2005 dell' Agenzia delle Entrate, di cui sopra, prescrive che sarà la società di persone risultante dalla trasformazione a conservare la posizione giuridica maturata. Titolare a sottrarre le perdite maturate ante trasformazione sarà cioè la società di persone trasformata: le perdite devono essere dedotte direttamente dalla società sulla quota di utili tassabili in capo ai soci, e non potranno pertanto mai essere attribuite ai soci. In buona sostanza le perdite saranno compensate solamente da utili generati dalla società stessa e non, come per le perdite generate da società di persone, compensabili in dichiarazione da ogni singolo socio secondo l'ordinaria disciplina. Parte della dottrina solleva qualche perplessità su detta posizione dell' Agenzia delle Entrate osservando che la "naturale" destinazione delle perdite in una società di persone è di essere attribuite ai soci e non alla società. La medesima relazione ministeriale spiega che l'assegnazione delle perdite alla società di persone avviene in analogia con quanto previsto dall'art. 115 del Tuir che prevede, in seguito all'opzione per la trasparenza fiscale, il perdurare delle perdite in capo alla società e all'impossibilità della loro attribuzione ai soci nonostante questa perda (momentaneamente) la soggettività passiva IRES. Si osserva come l'Agenzia avvalori il momento della generazione delle perdite più che il momento della loro fruizione. A seguito delle modifiche apportate dall'articolo 23, comma 9, D.L. 9 luglio 2011, n. 98 si è differenziato il trattamento delle perdite nelle società di capitali da quelle di persone. Ci si chiede quindi quale sarà il trattamento delle perdite nella trasformata società di persone. Seguendo la logica della relazione ministeriale e del menzionato art. 115 Tuir, potremmo ipotizzare che tali perdite manterranno il trattamento generato nella società di capitali; non avranno quindi limite di riporto nel tempo e potranno essere compensate con al massimo l'80% degli utili generati ogni anno dalla società trasformata.

Per completezza riportiamo di seguito gli articoli in merito al riporto delle perdite per le società di persone e di capitali:

Art. 8 t.u.i.r. - Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all' articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell' articolo 60.

2. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all' articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall' articolo 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell' articolo 66. Si applicano le disposizioni dell' articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84.

ART. 84 t.u.i.r. – Riporto delle perdite

1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che

non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all' articolo 87 , per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell' articolo 109 , comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all' articolo 80 .

2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione non si applica qualora:

- a) (lettera abrogata dall'art. 36, comma 12, lettera b), D.L. 4 luglio 2006, n. 223);*
- b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all' articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.*

Trasformazione da società semplice in società commerciale (e viceversa)

Nulla prevedendo il legislatore in merito alla trasformazione in oggetto, occorre far riferimento ai principi generali dell'ordinamento. Il Consiglio Nazionale del Notariato, studio n. 5619/I/2005, include nelle società di persone le società semplici. Se una società di capitali può avere qualunque oggetto sociale (e genera reddito d'impresa) una società semplice deve per legge avere un oggetto sociale non commerciale. Civilmente la trasformazione in società semplice sarà quindi lecita solo nel caso di adeguamento dell'oggetto sociale. La società semplice non ha soggettività giuridica tale da produrre reddito d'impresa, il reddito da questa prodotto è formato dalla somma dei redditi diversi (come per le persone fisiche), per cui la società di capitali che si trasforma in società semplice, perde la qualifica di società commerciale ed i beni escono dal regime dei beni d'impresa. Le plusvalenze che si realizzano per effetto della trasformazione da società commerciali in società semplice rientrano nella disciplina dell' art. 86, cm 1, lett c.), T.u.i.r. in quanto si è in presenza di beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa, assoggettandosi a tassazione immediata. Rendere neutrale questo passaggio aprirebbe ammissime possibilità di elusione, sarebbe infatti possibile avere neutralità fiscale nel passaggio fra sfera imprenditoriale e non imprenditoriale.

(Riferimento di prassi: Circolare 55/E del 12.10.2007, dir. Centrale normativa e contenzioso)

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE

D.lgs. 15.12.1997 n. 446 - Art. 19 - Dichiarazione dei soggetti passivi

“[6] Nei casi di liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione, fusione e scissione di imprese individuali, società ed enti di cui agli articoli 10 e 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , si osservano le disposizioni ivi previste, con esclusione dei commi secondo e terzo dell'articolo 10 se nelle procedure fallimentare e di liquidazione coatta non vi è esercizio provvisorio dell'impresa.”

Il richiamo agli articolo 10 ed 11, è ora da leggersi come rimando rispettivamente agli articolo 5 e 5 bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, cioè la norma fa espressamente riferimento alla disciplina delle dichiarazione dei redditi IRPEF e

IRES. Non si hanno quindi differenze e particolarità rilevanti la trattazione è la medesima del capitolo sulle imposte sui redditi.

Si ricorda ancora:

D.p.r. 07.12.2001 n. 435 - Art. 17 - Razionalizzazione dei termini di versamento

1. Il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, compresa quella unificata, è effettuato entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa. Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, è effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento è comunque effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

2. I versamenti di cui al comma 1 possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

3. I versamenti di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuti ai sensi della legge 23 marzo 1977, n. 97 e successive modificazioni, nonché quelli relativi all'imposta regionale sulle attività produttive, sono effettuati in due rate salvo che il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non superi euro 103. Il

quaranta per cento dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda. Il versamento dell'acconto è effettuato, rispettivamente:

a) per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente;

b) per la seconda rata, nel mese di novembre, ad eccezione di quella dovuta dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e all'imposta regionale sulle attività produttive il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, che effettuano il versamento di tale rata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.

IVA

Le trasformazioni societarie non sono oggetto di applicazione Iva, ex art. 2, cm 3, lett. f) e d) D.P.R. 633/1972. La trasformazione non realizza infatti una cessione di beni né una prestazione di servizi, poiché risulta mantenuta la destinazione dell'esercizio d'impresa. Unica eccezione è il caso di trasformazione involutiva in società semplice dove si genera autoconsumo e i beni sono quindi assoggettati ad IVA (assoggettamento ad IVA dell'operazione: art. 2 cm. 2, n. 5 del DPR n. 633/72). Fermo resta che tutte le trasformazioni devono essere comunicate, entro 30 giorni dalla data di iscrizione nel Registro delle Imprese, o meglio dall'ultimo fra atto di trasformazione e atto di cessazione dell'ente trasformato, all'Ufficio delle entrate competente per la variazione intervenuta.

La trasformata prosegue la numerazione delle fatture, ed i registri rimangono i medesimi. La trasformata può altresì utilizzare il plafond degli esportatori abituali della trasformanda a patto che questa prosegua la medesima attività esportativa e che la trasformazione abbia trasferito a tutti gli effetti la totalità dei rapporti attivi e passivi alla trasformata.

La comunicazione annuale dati e la dichiarazione Iva, sono presentate nei termini ordinari.

IMPOSTA DI REGISTRO

Il D.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, tariffa parte prima, art. 4 lett. c) statuisce che la trasformazione è soggetta a imposta di registro, in misura fissa pari a euro 168, da effettuare entro 20 giorni, a cura del notaio.

Nel caso in cui, contestualmente alla trasformazione, sia deliberato un aumento di capitale sociale è necessario distinguere due ipotesi:

- se la trasformanda ha un capitale esistente non sufficiente al raggiungimento del capitale minimo richiesto per la nuova veste societaria, il relativo aumento sarà considerato un unico atto con più disposizioni che derivano necessariamente le une dalle altre. La società sconterà quindi una sola imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art 21 cm. 1 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Ovviamente come da normale disciplina se i nuovi conferimenti avranno ad oggetto beni immobili l'imposta di registro sarà applicata in misura proporzionale;
- se invece il capitale sociale della società trasformanda è già sufficiente a soddisfare i requisiti minimi stabiliti dalla legge per la nuova veste societaria, eventuali aumenti di capitale non saranno più considerati atti unici con la trasformazione, e sconteranno quindi l'imposta di registro in maniera autonoma, con imposta fissa o proporzionale a seconda del conferimento effettuato.

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Art. 10 cm 2 D. lgs. 347/1990

Qualora sussistano i presupposti per l'applicazione di dette imposte, ossia la presenza nel patrimonio della trasformanda di beni immobili che devono essere trascritti e volturati nel catasto a favore della trasformata, questi devono ritenersi assoggettati ad imposta ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 168 per ciascun tributo), in quanto l'operazione non comporta trasferimento patrimoniale da un soggetto ad un altro ma, richiede una mera annotazione nel catasto dell'avvenuto cambiamento della forma della società. La norma non disciplina espressamente la trasformazione, ma detto trattamento fiscale è previsto tra le altre dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I del 18/4/1998, n.3945.

Nel caso in cui la trasformazione si realizzi con contestuale aumento del capitale sociale mediante apporto di beni immobili da parte dei soci, si applica l'art. 4, lett. a) tariffa parte prima, per cui l'apporto sconta l'imposta in misura proporzionale (nella fattispecie 2% ipotecaria e 1% catastale sul valore dichiarato ai fini dell'imposta di registro)

IMPOSTA DI BOLLO

Le delibere modificative degli atti costitutivi e degli statuti, sono soggette ad imposta di bollo.

ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

La presentazione del modello di dichiarazione 770, è da effettuarsi nei modi e nei termini ordinari, per l'intero anno.

RESPONSABILITA PER DEBITI TRIBUTARI

D.lgs. 18.12. 1997, n.472 –

Art. 15 - trasformazione, fusione e scissione di società

[1] La società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni. Si applica l' articolo 2499 codice civile.

[2] Nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.

Si noti preliminarmente che la norma in esame ha un difetto di coordinamento con la norma civile post riforma 2003: l'odierno art. 2499 codice civile dispone sui limiti della trasformazione, e non della responsabilità dei soci di cui all'articolo 2498 codice civile.

Al di là di tale nota, nella responsabilità per debiti tributari, la normativa fiscale risulta nella sostanza in perfetta armonia con la normativa civile: il primo comma conferma infatti il trasferimento degli obblighi tributari alla società trasformata. Come già precisato, la trasformazione non comporta l'estinzione della

trasformanda, né la nuova costituzione della trasformata, ma solo un cambio di veste giuridica nella vita di una società.

Il comma 2 dell' art. 2 della medesima norma recita: *“Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono riferibili alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.”* Tale responsabilità quindi si origina in capo alla persona fisica che commette la violazione e non in capo alla società nel cui interesse viene commessa. La società, sarà comunque responsabile in solido con l'autore effettivo se la violazione possiede i due requisiti:

- ha inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo; restano quindi escluse, le violazioni formali;
- è stata commessa dal dipendente, dal rappresentante, o dall'amministratore (anche di fatto), nell'esercizio delle sue funzioni e doveri.

In presenza di queste condizioni la società sarà quindi obbligata in solido con il trasgressore persona fisica, al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo diritto di regresso.

Da ciò segue che la trasformata subentra anche nel diritto ad esperire l'azione di regresso nei confronti dell'autore materiale della violazione. Il primo comma conferma quindi espressamente l'applicazione dell'articolo 2498 c.c., secondo il quale la trasformazione non libera i soci illimitatamente responsabili per le obbligazioni insorte ante trasformazione. La giurisprudenza (sulle altre Cass. 11 luglio 1981, n. 4510) con accordo della dottrina afferma l'indisponibilità, da parte della Amministrazione Finanziaria, sui crediti tributari. Non sarà quindi possibile per l'Amministrazione applicare l'articolo 2500-quinquies c.c. che prevede per i creditori della società la possibilità di liberare i soci dalla responsabilità illimitata sussidiaria.

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

D.P.R. 29.09.1973, N. 600, ART. 37 BIS

La trasformazione rientra fra le operazioni previste dal cm 3 lett. a) art. 37 bis, D.P.R. del 29 Settembre 1973. È quindi considerata una delle operazione a rischio di elusione fiscale. La norma riserva all'Amministrazione Finanziaria la

possibilità di disconoscere i vantaggi tributari conseguenti da un'operazione di trasformazione in assenza di valide ragioni economiche, e se l'operazione sia diretta ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, con il fine di ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti.

È comunque fatto salvo il diritto di interpello disapplicativo di norme antielusive disciplinato dall'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n.413 .

TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA DEI LIBRI SOCIALI

Art. 3, cm 142, L. 549/1995

Al fine di determinare la tassa di concessione governativa, in caso di trasformazione di società di persone in società di capitali e viceversa, si prende come riferimento la data del 1° gennaio. Pertanto, in caso di trasformazione di una società di persone in società di capitali dopo il 16 marzo (data ultima per il versamento), il regime di applicazione della tassa forfettaria annuale (€ 309,87 o € 516,46) sarà operante a decorrere dall'anno successivo a quello nel corso del quale ha avuto effetto la trasformazione.