

Le trasformazioni societarie

Attenzione:
Il documento è aggiornato al dicembre 2008.

**Normativa modificata dopo la
stesura del documento.
Verificare l'attuale disciplina!**

Sommario

LE TRASFORMAZIONI SOCIETARIE	1
SOMMARIO	1
PREMESSA	6
ASPETTI GENERALI DELLA TRASFORMAZIONE	8
NATURA GIURIDICA DELLA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA (ART. 2498-CONTINUITÀ DEI RAPPORTI GIURIDICI)	8
LIMITI ALLA TRASFORMAZIONE DI SOGGETTI SOTTOPOSTI A PROCEDURA CONCORSALE (ART. 2499- LIMITI ALLA TRASFORMAZIONE)	8
EFFICACIA DELL'ISCRIZIONE E DECORRENZA DELLA TRASFORMAZIONE (ART. 2500-CONTENUTO, PUBBLICITÀ ED EFFICACIA DELL' ATTO DI TRASFORMAZIONE)	8
INVALIDITÀ DELLA TRASFORMAZIONE (ART. 2500 BIS)	10
TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI	12
VALUTAZIONI SULLE MOTIVAZIONI CHE GIUSTIFICANO LA TRASFORMAZIONE DI UNA SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI.	12
➤ LE MOTIVAZIONI ECONOMICHE	12
➤ LE MOTIVAZIONI NON ECONOMICHE	14
ASPETTI CIVILISTICI	16
CONSIDERAZIONI PRELIMINARI	16
TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE (ART. 2500 TER)	16
LE MAGGIORANZE	16
LA DELIBERA	17
EFFETTI DELLA TRASFORMAZIONE	17
ASSEGNAZIONE DELLE AZIONI O DELLE QUOTE (ART. 2500 QUATER)	18
Partecipazione Agli Utili Diversa Rispetto Alla Partecipazione Al Capitale.	18
RESPONSABILITÀ DEI SOCI (ART. 2500 QUINTES)	19
LA PERIZIA GIURATA	21
LA NOMINA DEL PERITO	21
LA STIMA DEL PATRIMONIO AZIENDALE	22
Presenza Di “Crediti Verso Soci Per Prelevamenti Eccedenti Il P.N.”	24
ALLEGAZIONE DELLA PERIZIA ALLA DELIBERA DI TRASFORMAZIONE	24
RECEPIMENTO IN BILANCIO DEI VALORI DI STIMA ED ENTITA' DEL CAPITALE SOCIALE DI “TRASFORMAZIONE”	25
SOGGETTO IN CAPO AL QUALE RILEVANO LE “RETTIFICHE DA TRASFORMAZIONE”	34
ENTITA' DEL CAPITALE SOCIALE	35
DIFFERENZE TRA IL PATRIMONIO NETTO ALLA DATA DI STIMA E IL PATRIMONIO NETTO ALLA DATA IN CUI HA EFFETTO LA TRASFORMAZIONE	39
IL GIUDIZIO DI CONGRUITA' DELLA PERIZIA DA PARTE DEGLI ORGANI SOCIALI	41
VERSAMENTO DEL 25% DEL CAPITALE SOCIALE	42
VERBALE DI TRASFORMAZIONE	42
RIEPILOGO DEGLI ADEMPIMENTI PER TRASFORMARE DELLA SOCIETÀ	44
NOTE OPERATIVE	45

<u>LA REDAZIONE DEL BILANCIO DI CHIUSURA DELLA SOCIETÀ TRASFORMANDA ED IL DEPOSITO DEL BILANCIO DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI TRASFORMATA</u>	47
LA DISPONIBILITÀ DELL'UTILE RELATIVO ALLA FRAZIONE DELL'ESERCIZIO "ANTE-TRASFORMAZIONE"	47
MODALITÀ DI REDAZIONE DEL BILANCIO RELATIVO ALL'ESERCIZIO DI TRASFORMAZIONE	48
REGISTRI CONTABILI	49
LIBRO GIORNALE	49
INVENTARI	49
VERBALI ASSEMBLEE.....	49
LIBRO DEL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE	49
LIBRO SOCI E LIBRO DEL COLLEGIO SINDACALE (EVENTUALE)	50
REGISTRI IVA, REGISTRO DI CARICO, REGISTRO DELLE DICHIARAZIONI D'INTENTO, REGISTRO DEI GUASTI PER REGISTRATORE DI CASSA, ECC... ..	50
<u>ASPETTI FISCALI</u>	51
IMPOSTE DIRETTE	51
LA DATA DI EFFETTO DELLA TRASFORMAZIONE	51
PARTICOLARITÀ: DATA DI EFFETTO IL 1° GIORNO DI UN MESE	51
LA REGOLAMENTAZIONE DELLE RISERVE E L'APPOSITO PROSPETTO DEL QUADRO RF UNICO SC	52
IL COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO DELLA PARTECIPAZIONE IN CAPO AL SOCIO DELLA SOCIETÀ TRASFORMATA	55
DICHIARAZIONE DEI REDDITI IN SEDE DI TRASFORMAZIONE.....	56
TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI.	56
COMPILAZIONE DELLE DICHIARAZIONI: PARTICOLARITÀ	57
TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE A SALDO ED IN ACCONTO.....	58
ACCONTO D'IMPOSTA IRES E IRPEF/IRE	61
L'INTESTAZIONE DEL MODELLO F24	61
STUDI DI SETTORE/PARAMETRI.....	61
DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO	63
DISCIPLINA ANTIELUSIVA E TRASFORMAZIONE.....	63
DOCUMENTI CONTABILI.....	64
DATI OBBLIGATORI NEI DOCUMENTI DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI	64
LA GESTIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI CON INTESTAZIONI INESATTE NEL PERIODO DI PASSAGGIO.....	64
DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI PERIODO	65
QUOTE DI AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI E IMMATERIALI DI CUI AGLI ART. 102 E 103 TUIR.....	65
AMMORTAMENTO DELLE ALTRE SPESE RELATIVE A PIÙ ESERCIZI DI CUI ALL'ART. 108 TUIR	66
<u>SPESE RELATIVE A STUDI E RICERCHE E DI PUBBLICITÀ CAPITALIZZATE (COMMI 1 E 2 ART. 108)</u>	<u>66</u>
<u>67ALTRI COSTI PLURIENNALI (COMMA 3 ART. 108)</u>	<u>68</u>
<u>SPESE DI IMPIANTO O DI COSTITUZIONE (COMMA 4 ART. 108)</u>	<u>68</u>
<u>CALCOLO DEL LIMITE DI DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE ORDINARIA (ART. 110 C.5)</u>	<u>68</u>
ACCANTONAMENTI PER RISCHI SU CREDITI (ART. 106 TUIR).....	69
PLUSVALENZE E SOPRAVVENIENZE RATEIZZATE (ART. 86 E 88 TUIR).....	70
COSTI/PROVENTI DEDUCIBILI OVVERO TASSABILI IN BASE AL CRITERIO DI CASSA.....	70

CANONI LEASING.....	70
CLIENTI C/FATTURE DA EMETTERE E FORNITORI C/FATTURE DA RICEVERE.....	70
I FONDI IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA.....	70
CREDITI D'IMPOSTA.....	71
IMPOSTE INDIRETTE.....	72
I.V.A. (IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO).....	72
<u>72RIMANENZE DI BOLLE DI ACCOMPAGNAMENTO E RICEVUTE FISCALI.....</u>	<u>73</u>
OPZIONE PER LE LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI.....	73
<u>IMPOSTA DI REGISTRO.....</u>	<u>73</u>
<u>IPOTECARIE E CATASTALI.....</u>	<u>73</u>
<u>TASSE DI CONCESSIONE GOVERNATIVA.....</u>	<u>73</u>
<u>I.C.I.....</u>	<u>74</u>
DITTE CON DIPENDENTI.....	75
<u>ASPETTI CONTABILI.....</u>	<u>80</u>
SCRITTURE DELLA SOCIETÀ DI PERSONE TRASFORMANDA.....	77
PARTICOLARITÀ: PRELIEVI DEI SOCI IN C/UTILI.....	78
SCRITTURE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI TRASFORMATA.....	78
IMPUTAZIONE RISERVE EX SOCIETÀ DI PERSONE:.....	78
<u>ESERCITAZIONE SULLA TRASFORMAZIONE.....</u>	<u>80</u>
<u>ALLEGATI.....</u>	<u>85</u>
ALLEGATO 1A: RICHIESTA DI NOMINA DEL PERITO.....	86
<u>ALLEGATO 1B: INCARICO A PROFESSIONISTA.....</u>	<u>87</u>
ALLEGATO 2: DELIBERA DI TRASFORMAZIONE.....	88
<u>ALLEGATO 3: FAC SIMILE DI INFORMATIVA AI CREDITORI.....</u>	<u>91</u>
<u>ALLEGATO 4: VERIFICA CONGRUITÀ DEI VALORI DI PERIZIA.....</u>	<u>93</u>
<u>ALLEGATO 4/A- RATIFICA CONGRUITÀ VALORI PERIZIA ASSEMBLEA.....</u>	<u>94</u>
<u>ALLEGATO 5- SCHEMA CONTO ECONOMICO RELATIVO ALL'ESERCIZIO DI TRASFORMAZIONE.....</u>	<u>94</u>
<u>ALLEGATO 6: COMPILAZIONE LIBRO SOCI.....</u>	<u>95</u>
<u>TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI CAPITALI IN SOCIETÀ DI PERSONE.....</u>	<u>96</u>
ASPETTI CIVILISTICI.....	96
<u>LE MAGGIORANZE E I DIRITTI DEI SOCI DISSENZIENTI.....</u>	<u>96</u>
<u>IL DIRITTO DI RECESSO.....</u>	<u>97</u>

LA RESPONSABILITA' ILLIMITATA DEI SOCI	97
LA DELIBERA DI TRASFORMAZIONE	97
<u>LA RELAZIONE DEGLI AMMINISTRATORI.....</u>	<u>98</u>
IL BILANCIO D'ESERCIZIO NELL' ANNO DELLA TRASFORMAZIONE.....	99
REGISTRI CONTABILI.....	99
Libro giornale	99
Inventari	99
Verbali assemblee.....	99
Libro Soci, Consiglio di Amministrazione e Libro Collegio Sindacale.....	99
REGIME CONTABILE	100
ADEMPIMENTI OPERATIVI.....	101
ASPETTI FISCALI	102
IMPOSTE DIRETTE.....	102
DICHIARAZIONE DEI REDDITI.....	102
TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE A SALDO E IN ACCONTO	103
<u>RIEPILOGO DEGLI ADEMPIMENTI:</u>	<u>104</u>
ACCONTO D'IMPOSTA IRES.....	104
RISERVE ISCRITTE NEL BILANCIO DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI.....	105
RISERVE DI CAPITALI	105
RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA.....	105
RISERVE DI UTILI GIÀ TASSATE IN CAPO ALLA SOCIETÀ DI CAPITALI “TRASFORMANDA”	106
DETERMINAZIONE DEL REDDITO RELATIVO ALLE FRAZIONI DI PERIODO	110
STUDI DI SETTORE/PARAMETRI	110
ECCELENZE DI PERDITE NON COMPENSATE NELLA SOCIETÀ DI CAPITALI	111
112CREDITI D'IMPOSTA.....	112
CREDITO IRES RESIDUO DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI NON UTILIZZATO	112
DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO	112
DISCIPLINA ANTIELUSIVA E TRASFORMAZIONE.....	113
IMPOSTE INDIRETTE	114
<u>IVA (IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO).....</u>	<u>114</u>
<u>IMPOSTA DI REGISTRO.....</u>	<u>115</u>
IPOTECARIE E CATASTALI	115
<u>I.C.I.....</u>	<u>115</u>
ALTRI ADEMPIMENTI DITTE CON DIPENDENTI.....	116
SCRITTURE CONTABILI	117
SOCIETÀ DI CAPITALI TRASFORMANDA	117
SOCIETÀ DI PERSONE TRASFORMATA	117
<u>ALLEGATI.....</u>	<u>118</u>
ALLEGATO 7) – VERBALE DEL CDA E STESURA RELAZIONE DEL CDA EX ART. 2500 SEXIES	119
ALLEGATO 7/A - RELAZIONE EX ART. 2500 SEXIES (COPIA ESTRAPOLATA PER NOTAIO).....	121
ALLEGATO 8) - FAC SIMILE DELIBERA TRASFORMAZIONE DA S.R.L. A S.N.C.....	123

<u>LA TRASFORMAZIONE NELL'AMBITO DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI</u>	125
ASPETTI CIVILISTICI	125
ASPETTI FISCALI	127
<u>IMPOSTE DIRETTE</u>	127
<u>IMPOSTE INDIRETTE</u>	127
ALTRI ADEMPIMENTI	127
DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA MOD. 770	127
DITTE CON DIPENDENTI	127
SCRITTURE CONTABILI.....	128
<u>LA TRASFORMAZIONE NELL'AMBITO DELLE SOCIETÀ DI PERSONE</u>	129
ASPETTI CIVILISTICI	129
PASSAGGIO DA "SNC" A "SAS"	129
PASSAGGIO DA SAS A SNC	129
RESPONSABILITÀ DEI SOCI.....	130
ASPETTI FISCALI	130
IMPOSTE DIRETTE	130
IMPOSTE INDIRETTE	131
ALTRI ADEMPIMENTI	131
DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA MOD. 770	131
DITTE CON DIPENDENTI	131
SCRITTURE CONTABILI	131
<u>TRASFORMAZIONE DI UNA SOCIETÀ COMMERCIALE IN SOCIETÀ SEMPLICE E VICEVERSA</u>	132
ASPETTI CIVILISTICI	132
ASPETTI FISCALI	133

Premessa

La trasformazione societaria segna il passaggio da un tipo di società ad un altro, senza che ciò comporti l'estinzione del soggetto giuridico preesistente e la costituzione di uno nuovo.

Detto orientamento, assunto a suo tempo dalla giurisprudenza¹ e dalla dottrina prevalente, viene recepito anche dal legislatore civilistico a seguito della riforma del diritto societario.

L'art. 2498 C.C., infatti, nella sua nuova formulazione, cita testualmente:

“Art. 2498 – Continuità dei rapporti giuridici. Con la trasformazione l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione.”

Tale passaggio può comportare una:

- **Trasformazione OMOGENEA:** modifica da un tipo di società all'altro senza modificarne, però, la natura giuridica; è il caso, ad esempio, del passaggio da società in nome collettivo a società in accomandita semplice o viceversa, ovvero è il caso di una società a responsabilità limitata che si trasforma in società per azioni o viceversa.
- **Trasformazione PROGRESSIVA:** trasformazione di società di persone in società di capitali
- **Trasformazione REGRESSIVA:** trasformazione di società di capitali in società di persone
- **Trasformazione ETEROGENEA:** trasformazione di società di capitali in società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni ovvero trasformazione di consorzi, società consortili, comunioni di azienda, associazioni riconosciute e fondazioni in società di capitali.

La **riforma del diritto societario** introdotta dal Dlgs. 6/2003, con riferimento alle trasformazioni societarie è intervenuta sostanzialmente su due fronti:

- Recepimento degli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali maggioritari formati nel corso degli anni ad integrazione di una normativa civilistica in materia assolutamente scarna ed insufficiente.
Si tenga presente, infatti, che il codice civile ante riforma si limitava a regolamentare esclusivamente le trasformazioni da società di persone in società di capitali in soli tre articoli (2498-2499-2500).
- Regolamentazione dell'operazione in due parti:
 - Una parte “generale” valida per tutti i tipi di trasformazione societaria (nuovi articoli 2498-2499-2500-2500bis);

¹ Cassazione n. 3790 del 11 novembre 1975, la quale afferma che la trasformazione di una società commerciale da uno in altri tipi di società riconosciuta dalla legge, non comporta l'estinzione di un soggetto giuridico e contemporanea nascita di un nuovo soggetto in luogo di quello precedente, ma soltanto modificazione dell'atto costitutivo, restando ferma l'identità del soggetto titolare dei rapporti giuridici da esso costituiti anteriormente alla trasformazione.

- Una parte “analitica” che disciplina le seguenti fattispecie:
 - **Trasformazioni di società di persone**, (nuovi Art.li 2500 ter-quater-quinques);
 - **Trasformazioni di società di capitali**, (nuovo Art. 2500 sexies);
 - **Trasformazioni eterogenee da società di capitali**, (nuovo Art. 2500 septies).
 - **Trasformazioni eterogenee in società di capitali**, (nuovo Art. 2500 octies).

Nella trattazione delle trasformazioni societarie, oggetto del presente lavoro, verranno esaminate, anche sotto il profilo delle motivazioni, le seguenti operazioni:

- Trasformazioni da società di persone in società di capitali (Trasformazioni “Progressive”, art. 2500 ter e seguenti C.C.);
- Trasformazioni da società di capitali in società di persone (Trasformazioni “Regressive” art. 2500 sexies C.C.) ;
- Trasformazioni da un tipo di società di capitali in altro tipo di società di capitali (Trasformazioni omogenee);
- Trasformazioni da un tipo di società di persone in altro tipo di società di persone (Trasformazioni omogenee).
- Trasformazione in società semplice (cenni)

Non sono oggetto del presente lavoro le trasformazioni eterogenee di cui agli art. 2500 septies ed octies.

Aspetti generali della trasformazione

Come indicato in premessa la trasformazione tra società viene regolamentata, in termini generali, dagli articoli 2498-2499-2500 e 2500 bis C.C..

NATURA GIURIDICA DELLA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA (Art. 2498-Continuità dei rapporti giuridici)

L'articolo ribadisce il concetto che la trasformazione non comporta l'estinzione della società preesistente e la creazione di una nuova, ma implica la prosecuzione del rapporto sociale in capo allo stesso soggetto, sia pure con le modifiche conseguenti al cambiamento della forma giuridica.²

Ciò corrispondeva alla posizione dominante della dottrina e della giurisprudenza ante riforma.

Non potrà, pertanto, mai parlarsi di trasformazione, almeno in senso tecnico, anche se, fiscalmente, viene utilizzato impropriamente il termine di “*trasformazione soggettiva*”, per l'operazione attraverso la quale si attua il passaggio da impresa individuale a società (giuridicamente, occorrerà riferirsi ad operazioni di cessione, donazione o conferimento d'azienda).

LIMITI ALLA TRASFORMAZIONE DI SOGGETTI SOTTOPOSTI A PROCEDURA CONCORSUALE (Art. 2499- Limiti alla trasformazione)

L'articolo, di nuova introduzione, pone limiti alla trasformazione in presenza di una procedura concorsuale, risolvendo positivamente la posizione della giurisprudenza ante-riforma la quale aveva escluso la possibilità della trasformazione di una società a responsabilità limitata dichiarata fallita in società di persone.

L'articolo prevede che si “*può farsi luogo alla trasformazione anche in pendenza di una procedura concorsuale, purchè non vi siano incompatibilità con le finalità o lo stato della stessa*”, senza, però chiarire quali siano concretamente i limiti di compatibilità.

Permangono, in ogni caso, altri limiti e divieti previsti da altre disposizioni, quali:

- Divieto di trasformazione per le associazioni riconosciute che abbiano ricevuto contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni dal pubblico (Art. 2500 octies 3° comma); se costituite prima del 1° gennaio 2004 il limite alla trasformazione era individuato all'art. 223 octies, 1° co. delle disposizioni attuative e transitorie del Codice Civile.
- Divieto di trasformare una società cooperativa a **mutualità prevalente** in società lucrativa. Al contrario, tale possibilità è stata introdotta ex novo dall'art. 2545 decies per le società cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente.

EFFICACIA DELL'ISCRIZIONE E DECORRENZA DELLA TRASFORMAZIONE (Art. 2500- Contenuto, pubblicità ed efficacia dell'atto di trasformazione)

“La trasformazione in *società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata deve risultare da atto pubblico, contenente le indicazioni previste dalla legge per l'atto di costituzione del tipo adottato.*”

² La trasformazione non produce, quindi “novazione”, ma va qualificata come “modificazione” dell'atto costitutivo, ferma restando l'identità soggettiva della società trasformata.

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.

La trasformazione ha effetto dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari di cui al comma precedente."

Fra le fasi che caratterizzano il processo della trasformazione, l'iscrizione dell'atto nel Registro delle Imprese, presso la Camera di Commercio della provincia in cui ha sede la società, segna un passaggio fondamentale.

A decorrere da questo momento (ovvero, successivamente alla iscrizione della cessazione dell'ente in caso di trasformazione di Ente non societario in società) la trasformazione acquista efficacia ed il procedimento può dirsi completato.

Con l'iscrizione al registro delle imprese, infatti, opera una presunzione di conoscenza da parte dei terzi, sia dell'esistenza della società trasformata, sia degli effetti che ne conseguono, relativamente alle regole della sua organizzazione ed alla responsabilità dei soci (prima dell'iscrizione la trasformazione non è opponibile ai terzi, a meno che non si riesca a provare che questi ne erano a conoscenza).

Per effetto delle modalità telematiche previste per le comunicazioni al registro delle Imprese ³ **l'effetto dell'iscrizione decorre non dal momento del deposito della domanda da parte del notaio, ma dal momento in cui il dato viene inserito nel sistema informatico⁴.**

Da ciò se ne deduce che, per avere **certezza della data di effetto della trasformazione**, occorrerà necessariamente **compiere una visura o procurarsi un certificato, anche per via telematica, attestante l'avvenuta iscrizione dell'atto stesso.**

Altra considerazione va fatta con riferimento **all'efficacia dell'iscrizione** che può avere natura meramente **dichiarativa** ovvero **costitutiva** a seconda del tipo di società adottato.

La conseguenza è importante in quanto nel primo caso (efficacia dichiarativa) la trasformazione acquista efficacia fin dal momento della formazione dell'atto (l'iscrizione serve solo per l'opponibilità ai terzi, ma la società può cominciare ad operare fin da subito secondo le regole del nuovo modello societario adottato) mentre nel secondo caso (efficacia costitutiva) la trasformazione assume efficacia solo a partire dal momento dell'iscrizione (il che significa che fino a tale data la società continua ad operare secondo il regime giuridico del tipo originario).

A seguito della riforma del diritto societario si è ulteriormente avvalorata la tesi della dottrina e della giurisprudenza prevalente secondo la quale la **trasformazione avente quale soggetto di partenza o di destinazione una società di capitali, è una efficacia costitutiva**: fino alla data di iscrizione al registro delle Imprese la società continua ad operare secondo il regime giuridico del tipo originario.

³ D.P.R. 581/1995

⁴ L'art. 11 comma 8 del Regolamento precisa che *"l'iscrizione consiste nell'inserimento nella memoria dell'elaboratore elettronico e nella messa a disposizione del pubblico su terminali per la misura diretta del numero di iscrizione...."*

L'ufficio ha dieci giorni di tempo dalla protocollazione della domanda di iscrizione, ridotto alla metà se la domanda è presentata su supporti informatici.

Operativamente, ciò significa che fino a quando non risulta iscritta al registro delle imprese, la gestione e l'amministrazione della società continua secondo le regole proprie della società di "partenza"⁵.

Da ciò deriva che **non viene ritenuto possibile anticipare la decorrenza degli effetti rispetto alla data di iscrizione al registro delle imprese.**

Secondo parte della dottrina, al contrario, civilisticamente è possibile posticipare gli effetti della trasformazione⁶.

In ogni caso, tutti gli effetti fiscali connessi alla trasformazione, decorrono dalla data di iscrizione al registro delle imprese⁷.

Per quanto concerne, invece la **trasformazione tra società personali**, la dottrina prevalente⁸ ritiene che l'iscrizione al registro delle imprese abbia natura di **efficacia dichiarativa**.

Da ciò ne consegue che, fin dalla deliberazione, la società comincia ad operare con le regole proprie del modello di società di persone "trasformata".

In questo caso, inoltre, si ritiene possibile far risalire gli effetti della trasformazione ad una data antecedente o successiva alla iscrizione al registro delle imprese, fatti salvi, in ogni caso, i diritti acquisiti dai terzi prima dell'iscrizione.

Tutte le volte in cui il soggetto finale è una **società di capitali**, trova applicazione l'**art. 2330 C.C.** (Deposito dell'atto costitutivo ed iscrizione della società di capitali): **il notaio ha tempo 20 giorni per richiedere l'iscrizione al registro delle imprese.**

Tutte le volte in cui il soggetto finale è una **società di persone**, trova applicazione l'**art. 2296 C.C.** : gli amministratori/soci o il notaio⁹ hanno **30 giorni per richiedere l'iscrizione al Registro delle imprese.**

INVALIDITÀ DELLA TRASFORMAZIONE (Art. 2500 bis)

"Eseguita la pubblicità di cui all'articolo precedente, l'invalidità dell'atto di trasformazione non può essere pronunciata.

Resta salvo il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai partecipanti all'ente trasformato ed ai terzi danneggiati dalla trasformazione"

Il nuovo articolo 2500 bis contiene una importante novità che il legislatore ha motivato (nella relazione illustrativa al Dlgs. 6/2003) nella volontà di privilegiare la certezza nei confronti dei terzi introducendo un regime analogo a quello già fissato per le operazioni di

⁵ In caso di trasformazione da società di persone a società di capitali si continuerà ad operare secondo le regole della società personale fino alla iscrizione dell'atto nel registro delle imprese; in caso di trasformazione da società di capitali in società di persone si continuerà ad operare secondo le regole della società di capitali fino alla iscrizione dell'atto nel registro delle imprese.

⁶ Si segnala, la massima notarile del triveneto K.A.10 che ammette la possibilità di "*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 60 giorni da detta iscrizione*".

⁷ R.M. 203/E del 20/06/2002; CM 6/E del 25/01/2002

⁸ De Angelis, Tantini, Oppo.

⁹ Obbligato al deposito solo se la trasformazione è stata deliberata con atto pubblico.

fusione e/o di scissione: **eseguita la pubblicità, l'invalidità dell'atto di trasformazione non può essere pronunciata.**

Resta salvo il risarcimento del danno eventualmente spettante.

Trasformazione da Società di persone in Società di capitali.

Valutazioni sulle motivazioni che giustificano la trasformazione di una società di persone in società di capitali.

Nell'assunzione della decisione di trasformare la società di persone in società di capitale devono essere, necessariamente, valutate una serie di motivazioni nonché le differenze, anche sul versante dei maggiori costi, che si dovranno affrontare.

Con la trasformazione i soci ricercano una forma societaria nuova, ritenuta, rispetto alla precedente, economicamente e finanziariamente più valida per l'azienda.

Talvolta la trasformazione è il rimedio posto ad una scelta iniziale non corretta, effettuata scegliendo una struttura legale dimostratasi poi inadeguata alle strategie ed allo sviluppo dell'impresa; altre volte è la conseguenza di circostanze sopravvenute, quali, ad esempio, l'espansione verso mercati che esigono una differente veste giuridica, la necessità di un considerevole rinnovamento tecnologico che comporta la disponibilità di consistenti fonti di finanziamento, la necessità di attivare meccanismi di coinvolgimento del personale dipendente nell'attività dell'impresa.

➤ **Le motivazioni economiche**

1. Dimensione aziendale

In presenza di società di persone con una capacità produttiva limitata rispetto ad una richiesta del mercato notevolmente più ampia, la trasformazione in società di capitali potrebbe consentire, attraverso un contemporaneo aumento del capitale, di disporre di nuove risorse finanziarie, facendo partecipare altre persone alla sua gestione.

La società di capitali, infatti, si presta meglio alle esigenze nel caso di vasta compagine sociale e/o di soci con diverse caratteristiche; facilitata, inoltre, risulta la possibilità di reperire risorse finanziarie fra i soci, in particolare nel caso di società per azioni, anche attraverso l'emissione di prestiti obbligazionari.

Talvolta, infine, la scelta della società di capitali è diretta conseguenza dei soci che la partecipano: difficilmente, infatti, troveremo una società di capitali disposta a partecipare in una società di persone¹⁰, mentre è ricorrente che una società di capitali detenga partecipazioni in altre società di capitali.

2. Rischio di impresa

Nella conduzione di una azienda è sempre sottinteso il rischio, la cui misura dipende da vari elementi quali il tipo di attività, la presenza di aziende concorrenti, la domanda del mercato, la disponibilità di materie prime, le riserve di liquidità.

¹⁰ Anche se, in questo senso, la riforma del diritto societario è intervenuta integrando l'art. 2361 C.C. e prevedendo esplicitamente per la prima volta che una società di capitali possa essere socia di una società personale.

Orbene, quando la società corre rischi notevoli, i soci di una società personale rischiano anche il loro patrimonio personale, mentre i soci di una società di capitali limitano il rischio al capitale sottoscritto.

Inoltre è con l'ingresso di terzi che si manifesta l'esigenza di distinguere fra beni personali e beni aziendali.

I soci che possiedono patrimonio personale preferiranno la società di capitali poiché limitano la propria responsabilità al capitale sociale conferito. Si evidenzia, però, che spesso nei confronti degli istituti di credito, per mantenere gli stessi affidamenti, i soci devono prestare garanzie personali.

I soci che non lavorano all'interno della società e quindi che hanno un modesto controllo preferiranno la società di capitali che limita la responsabilità patrimoniale personale dei soci stessi.

3. Pressione tributaria

Spesso le motivazioni economiche risiedono proprio e solamente nel diverso trattamento fiscale che il legislatore ha riservato alle società di capitali rispetto a quelle di persone.

Prima della recente Riforma Fiscale¹¹, in particolare per le piccole imprese, spesso la società di capitali veniva scartata proprio in conseguenza del maggiore carico fiscale che quest'ultima può comportare.

Nelle società di capitali, infatti, i soci pagano una imposta proporzionale al reddito imponibile prodotto dalla società attualmente fissata nella misura del 27,5¹²%; gli eventuali utili distribuiti ai soci sotto forma di dividendi, a decorrere dal 1° gennaio 2004¹³, costituiscono reddito di capitale tassabili nella misura del 40% e del 49,72%¹⁴ in presenza di partecipazioni "qualificate" detenute da persone fisiche non imprenditori¹⁵ (o in misura pari al 5% nel caso in cui il socio sia un soggetto Ires) ovvero subiscono una ritenuta a titolo definitivo del 12,50% in presenza di soci "non qualificati" persone fisiche.

Nelle società di persone il reddito imponibile prodotto dalla società viene imputato per trasparenza pro-quota ai soci indipendentemente dalla loro effettiva distribuzione concorrendo, in tal modo, alla determinazione del loro reddito complessivo da assoggettare ad aliquota Ire progressiva per scaglioni di reddito. La successiva distribuzione di utili non comporta alcuna tassazione in capo ai singoli soci.

¹¹ Dlgs. 344 del 12 dicembre 2003 e successive modificazioni.

¹² A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 per effetto della Legge finanziaria per il 2008.

¹³ Dlgs. 344 del 12 dicembre 2003: in precedenza, gli utili distribuiti concorrevano alla determinazione del reddito complessivo del socio per il loro intero ammontare ma, di converso, veniva riconosciuto un credito d'imposta al singolo socio per tenere conto del carico fiscale già sostenuto dalla società attraverso il pagamento dell'Ires.

¹⁴ Per gli utili relativi fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007. Per gli utili formati a decorrere dall'esercizio successivo, rilevano nella nuova misura del 49,72% (Decreto 2 aprile 2008).

¹⁵ Per la definizione di "partecipazione qualificata" si faccia riferimento a quanto previsto dall'art. 67 comma 1 lett. b) Tuit. Nel caso di partecipazioni detenute da società di persone o da imprenditori individuali, il dividendo rileva sempre nella misura del 40% indipendentemente dall'entità detenuta (qualificata o non).

E' evidente che, al fine di valutare la convenienza fiscale ad adottare un tipo di società anziché un altro assume rilevanza:

- Il reddito imponibile prodotto dalla società (più o meno elevato): minore è il reddito maggiore risulta il carico fiscale della società di capitali.
- Il numero di soci componenti la compagine sociale: anche in presenza di redditi medio alti, può risultare più conveniente la tassazione di una società personale proprio perché il reddito imponibile, imputato per trasparenza ai diversi soci, può risultare tassato (complessivamente, sommando la tassazione subita da ogni singolo socio in rapporto al proprio reddito di partecipazione) ad una aliquota inferiore.
- Il livello di utili che la società distribuisce normalmente (importo che può essere variabile nei vari esercizi); maggiori sono gli utili distribuiti maggiore è la tassazione subita complessivamente dal soggetto Ires (tenendo conto sia della tassazione subita dalla società che della tassazione subita dal socio sul dividendo distribuito).
- Gli altri redditi posseduti dai soci: coloro che hanno redditi personali piuttosto consistenti, preferiranno la società di capitali in quanto dichiareranno solo la parte di utili percepiti.

Prima della riforma, anche al fine di contenere il divario di tassazione esistente tra i due tipi societari, si ricorreva frequentemente alla previsione di compensi agli amministratori aventi un duplice scopo:

- 1) Soddisfare le esigenze di ordine finanziario dei singoli soci senza provvedere ad apposita delibera assembleare in tal senso;
- 2) Abbattere, attraverso i compensi, il reddito imponibile della società, rendendo in tal modo il carico fiscale simile a quello che si sarebbe avuto con una tassazione "per trasparenza".

Le modifiche apportate dalla Riforma Fiscale al Testo Unico imposte dirette (DPR 917/86), hanno permesso di superare in buona parte tale divario, in particolare per effetto della previsione di un regime opzionale di tassazione per "**Trasparenza**" anche per i soggetti Ires;

La scelta del regime di trasparenza può risultare un utile strumento in quelle situazioni in cui la società viene sistematicamente "svuotata" degli utili attraverso il pagamento di compensi agli amministratori¹⁶ se si tiene conto che:

- Con l'entrata in vigore di Basilea 2, risulteranno maggiormente premiate le aziende che evidenziano (a bilancio) una buona redditività ed una buona patrimonializzazione;
- A decorrere dal 1° gennaio 2007, la legge finanziaria ha previsto l'aumento del costo previdenziale per gli iscritti alla gestione separata, quali gli amministratori: è evidente che laddove l'amministratore non abbia un particolare interesse previdenziale, la scelta deve essere riesaminata.¹⁷

➤ **Le motivazioni non economiche**

Pur essendo preminenti le motivazioni economiche vi sono altre cause che possono influenzare la trasformazione, quali, ad esempio:

¹⁶ Accompagnati, spesso, da successivi Finanziamenti degli stessi soci/amministratori che, in tal modo, riequilibravano le esigenze finanziarie della società.

¹⁷ Si pensi, ad esempio, ai casi delle S.r.l. artigiane ovvero di quelle nelle quali i soci sono già iscritti, obbligatoriamente, alla gestione commercianti.

Un socio che possiede una alta percentuale di partecipazione al capitale sociale rispetto agli altri soci, preferirà una società di capitali poiché ha maggiore possibilità di influire sulle decisioni (nell'ambito dell'assemblea esprime un voto in rapporto alla partecipazione posseduta), limitando il rischio della garanzia patrimoniale personale che nella società di persone sarebbe consistente.

La preferenza per la società di capitale può, in ogni caso, risultare valida anche per il socio minoritario se personalmente ha un consistente patrimonio personale rispetto agli altri soci eventualmente "nullatenenti".

La trasformazione in società di capitali, in particolare in società a responsabilità limitata, può essere deliberata dal socio unico della società di persone al fine di evitare lo scioglimento della società nel caso in cui la pluralità dei soci non venga ricostituita nel termine di sei mesi.

Inoltre con la società di capitali risulta, solitamente, più agevole il trasferimento delle quote sociali (in quanto non c'è modifica statutaria e perché, normalmente, gli atti costitutivi delle società di capitali, salvo la previsione di clausole di gradimento, non creano particolari vincoli nel trasferimento delle quote).

E' importante rilevare, però, che, a differenza delle società di persone, nelle quali il diritto di recesso del socio è facilmente esercitabile, con liquidazione della quota sulla base del "valore" della società alla data del recesso (salvo diverse pattuizioni statutarie), nelle società di capitali il recesso del socio è ammesso solo nei particolari casi previsti dalla legge o dallo statuto sociale.

Altre motivazioni potrebbero dipendere da vincoli imposti dal potere legislativo o governativo (obbligo ad assumere la veste di società di capitali per determinati atti o contratti).

Aspetti civilistici

Considerazioni preliminari

Come detto in premessa, il legislatore civile considera la trasformazione modificazione dell'atto costitutivo e non estinzione della società preesistente con creazione di un nuovo soggetto giuridico, pertanto, anche il patrimonio della società trasformata non subisce trasferimenti.

La società trasformata conserva i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione, per cui si assicura continuità all'attività ed al patrimonio (mobile ed immobile) aziendale.

Anche i rapporti giuridici preesistenti facenti capo alla società di persone, **compresi i rapporti di lavoro**, continuano dopo la trasformazione; l'unica eccezione è rappresentata dal caso in cui il rapporto giuridico abbia come condizione essenziale per la sua conclusione un determinato tipo di società (ad esempio, il rilascio di una concessione amministrativa condizionata al requisito soggettivo di essere un imprenditore individuale ovvero una società di persone).

L'istituto della trasformazione da società di persone in società di capitali è regolato dal codice civile agli articoli 2500 ter-quater-quinques.

Trasformazione di società di persone (Art. 2500 ter)

..“ Salvo diversa disposizione del contratto sociale, la trasformazione di società di persone in società di capitali è decisa con il consenso della maggioranza dei soci determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili; in ogni caso al socio che non ha concorso alla decisione spetta il diritto di recesso.

Nei casi previsti dal precedente comma il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da relazione di stima redatta a norma dell'art. 2343 o, nel caso di società a responsabilità limitata, dell'art. 2465.

Si applicano altresì, nel caso di società per azioni o in accomandita per azioni, il secondo, terzo e, in quanto compatibile, quarto comma dell'art. 2343.”

LE MAGGIORANZE

Prima della riforma, la trasformazione da Società di persone in Società di capitali, richiedeva, secondo la dottrina prevalente, il consenso di tutti i soci, salvo che l'atto costitutivo non prevedesse un quorum inferiore.

L'attuale art. 2500 ter dispone ora, inequivocabilmente, che la decisione possa essere assunta **con il consenso della maggioranza determinata secondo la partecipazione di ciascun socio agli utili.**

La trasformazione costituisce giusta causa di recesso per i soci assenti o dissenzienti: ciò significa che i soci che non hanno partecipato alla decisione ovvero che,

pur avendo partecipato, non la condividano¹⁸, potranno comunicare la loro intenzione di recedere dalla società senza alcuna necessità di rispettare termini di preavviso, in quanto trattasi di recesso per “giusta causa” (comunicazione da fare prima dell’iscrizione al R.I.).

LA DELIBERA

Sotto il profilo “formale”, la delibera di trasformazione, dovrà essere redatta, a pena di nullità, mediante **atto pubblico**, cioè mediante l’intervento del notaio (Si veda **Allegato 2**).

Sotto il profilo “sostanziale” la delibera deve comprendere tutte le indicazioni prescritte dalla legge per l’atto costitutivo della società di capitali (art. 2328 per s.p.a e art. 2463¹⁹ per s.r.l.); inoltre, ad esso si allegheranno il nuovo statuto e, se necessarie, le eventuali autorizzazioni richieste per l’esercizio di particolari attività. Inoltre, esso conterrà la nomina degli amministratori e, se necessario, dei sindaci della società.

Il tutto deve essere accompagnato, in quanto indispensabile, dalla relazione di stima del patrimonio sociale effettuata da:

- **un perito nominato dal Tribunale** ai sensi dell’art. 2343 c.c. **in caso di società per azioni o in accomandita per azioni;**
- **un perito di parte**, nominato direttamente dalla società di persone trasformanda ai sensi dell’art. 2465, in caso di società a responsabilità limitata.

Le società trasformate in s.p.a. ovvero in s.a.a., per espresso richiamo dell’ultimo comma dell’art. 2500 C.C., dovranno procedere a far verificare “la congruità” dei valori di perizia rispetto a quelli presenti alla data di effetto della trasformazione dai propri amministratori e sindaci (**Controllo e revisione della stima di cui all’art. 2343 3° comma C.C.**).

Tale obbligo non sembra, invece, sussistere per le **società trasformate in s.r.l.**: infatti, l’art. 2465 non prevede nulla in tal senso.

Ciò nonostante, anche in questi casi, secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria, la perizia di trasformazione dovrà essere oggetto di giudizio di congruità da parte di amministratori e sindaci

La delibera di trasformazione è poi soggetta ad iscrizione (così come previsto dall’art., 2500 c.c.) presso il registro delle imprese a cura del notaio che ha redatto l’atto **nel termine di 20 giorni**.

EFFETTI DELLA TRASFORMAZIONE

Come già ampiamente commentato nelle disposizioni generali, nella trasformazione “progressiva” la società acquista la personalità giuridica con l’iscrizione della delibera nel Registro delle imprese tenuto presso le Camere di commercio di competenza (del luogo in cui ha sede l’impresa).

¹⁸ Ad esempio, perché con la trasformazione potrebbero vedersi “ridimensionato” ovvero, “appesantito” il proprio potere di amministrare la società.

¹⁹ La giurisprudenza maggioritaria ritiene che, pur non trattandosi di vera e propria costituzione, debbano essere indicate anche le spese di trasformazione della società, per effetto del richiamo generico alle indicazioni prescritte per il tipo di società adottato.

Fino al momento dell'iscrizione, la delibera di trasformazione può essere revocata con una deliberazione avente le stesse caratteristiche della delibera precedente.

ASSEGNAZIONE DELLE AZIONI O DELLE QUOTE (ART. 2500 QUATER)

“Nel caso previsto dall’art. 2500 ter, ciascun socio ha diritto all’assegnazione di un numero di azioni o di una quota proporzionale alla sua partecipazione, salvo quanto disposto dai commi successivi.

Il socio d’opera ha diritto all’assegnazione di un numero di azioni o di una quota in misura corrispondente alla partecipazione che l’atto costitutivo gli riconosceva precedentemente alla trasformazione o, in mancanza, d’accordo tra i soci ovvero, in difetto di accordo, determinata dal giudice secondo equità.

Nelle ipotesi di cui al comma precedente, le azioni o quote assegnate agli altri soci si riducono proporzionalmente.

L’articolo introdotto dalla riforma societaria, come emerge dalla relazione illustrativa della stessa, oltre a confermare che la trasformazione non possa modificare le posizioni dei soci all’interno della società, ha voluto disciplinare l’assegnazione di quote o azioni a favore del socio d’opera.

In passato molto era discussa la posizione del socio d’opera, il cui apporto non è più considerato idoneo nelle società di capitali (con alcune eccezioni in riferimento alla s.r.l.) in particolare con riferimento alle modalità di riconoscimento del suo diritto di restare in società anche dopo alla trasformazione.

Il codice riformato risolve la questione prevedendo una norma ad hoc proprio per il socio d’opera: l’articolo in commento riconosce il diritto per il socio d’opera a restare in società con assegnazione di una partecipazione corrispondente a quella precedente.

A questo riguardo, o il contratto sociale contiene una valutazione della prestazione (in tal caso questa ultima verrà presa a base per la determinazione della quota del socio d’opera nella società trasformata) oppure occorrerà arrivare ad una valutazione consensuale da parte dei soci, fermo restando che in caso di disaccordo si ricorrerà in via giudiziaria alla determinazione della stessa.

In giurisprudenza è stato affermato che la mancanza di indicazione, nella deliberazione di trasformazione, delle azioni attribuite a ciascun socio, rende nulla la deliberazione stessa.

Partecipazione Agli Utili Diversa Rispetto Alla Partecipazione Al Capitale.

Particolarità si possono avere in caso di società in nome collettivo nella quale la partecipazione al capitale sociale era diversa rispetto alla partecipazione agli utili.

In questi casi si ritiene che, anche dopo la trasformazione, i singoli soci manterranno il diritto alla quota parte di riserve di utili già tassate per imputazione anche se le stesse verranno genericamente individuate nel bilancio della s.r.l. trasformata quali "riserve da trasformazione ex s.n.c. ex art. 170 Tuir".

Nella delibera di distribuzione occorrerà motivare ed elencare la diversa ripartizione rispetto alla partecipazione al capitale sociale di ogni singolo socio.

Va precisato che, di tale diversa ripartizione, se ne tiene conto anche in caso di cessione di quote²⁰: in questo caso il soggetto acquirente, con l'acquisto della quota, acquisisce proporzionalmente anche il diritto alla diversa ripartizione delle riserve di utili.

Più problematico il caso di utilizzo di queste riserve per “costituire” il capitale sociale minimo della s.r.l.: infatti, dal momento in cui le riserve passano a capitale sociale, trattandosi di aumento gratuito, si devono intendere sottoscritte dai soci sulla base dei precedenti conferimenti (la trasformazione della società non ha titolo per modificare la partecipazione del socio al capitale sociale).

In questi casi, pertanto, previo accordo dei soci, può risultare più opportuno, alternativamente:

- che l'aumento di capitale sociale venga effettuato esclusivamente con la quota parte di riserve di utili proporzionalmente corrispondente alla partecipazione al capitale, integrando eventualmente, la differenza in danaro;²¹
- che l'aumento di capitale sociale venga effettuato utilizzando la riserva di utili, ma conguagliando le differenze tra i soci (operazione che non interessa la società ma semplicemente i soci);
- che l'aumento di capitale sociale venga deliberato, un attimo prima della delibera di trasformazione, in capo alla snc precisando nella delibera che l'aumento viene effettuato utilizzando una riserva di utili che appartiene ai soci in misura diversa e, pertanto, che per tale motivo l'aumento verrà sottoscritto tra i soci in misura diversificata. Operando in tal modo, all'atto della trasformazione, le partecipazioni tra i soci sono già state regolamentate.

RESPONSABILITÀ DEI SOCI (ART. 2500 QUINQUES)

..:“La trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata dalla responsabilità per le obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dal 3° comma dell’art. 2500, se non risulta che creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione.

Il consenso si presume se i creditori, ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata per raccomandata o con altri mezzi che garantiscono la prova dell’avvenuto ricevimento, non lo hanno negato espressamente negato nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione.”

L’articolo in esame regola gli obblighi e le responsabilità dei soci della società di persone per le obbligazioni assunte antecedentemente alla trasformazione in società di capitali.

Detto articolo sottolinea il fatto che i soci non sono liberati dalla responsabilità illimitata tipica delle società di persone per le obbligazioni assunte fino alla data di effetto della trasformazione.

²⁰ Anche con riferimento al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, per cui le riserve imputate (che potrebbero differire da quelle presenti in bilancio) si ritiene incrementino il costo fiscale della partecipazione anche dopo la trasformazione in società di capitali; di riflesso, l’eventuale distribuzione di queste riserve lo diminuisce.

²¹ Esempio: Capitale sociale snc 1.000 50% socio A e 50% socio B. Riserve di utili 60.000 80% socio A e 20% socio B. Capitale sociale srl 25.000 realizzato attraverso utilizzo riserve di utili per 40% (20% socio A e 20% socio B) al fine di mantenere in capo al socio A la spettanza esclusiva della residua riserva di utili (36.000).

A fronte di questa salvaguardia dei terzi, il legislatore prevede, però, la possibilità dei soci di liberarsi della responsabilità illimitata qualora vi sia un coinvolgimento dei creditori. Tale possibilità si ritiene non sia perseguibile nei confronti della Amministrazione Finanziaria (Corte di Cassazione, Sez.I, 11 luglio 1981 n. 4512).

In pratica, occorre comunicare con raccomandata, ovvero, per effetto della riforma societaria, con qualsiasi altro mezzo equipollente (ad esempio via fax, se comunicato dal creditore ovvero via telegramma) ai propri creditori la delibera di trasformazione, con ciò intendendo sufficiente comunicare che la società ha mutato il tipo e gli estremi della delibera adottata (Vedi [Allegato 3](#)).

Se nel termine di sessanta²² giorni dalla comunicazione non si è manifestata la volontà dei creditori, si presume la loro adesione. Il termine di sessanta giorni decorre dalla ricezione e non dall'invio della raccomandata o di altra comunicazione.

Nel caso di opposizione di uno o più creditori i soci possono:

- 1) liquidare il debito verso i creditori dissenzienti;
- 2) continuare a mantenere la responsabilità illimitata esclusivamente verso detti creditori relativamente ai debiti sorti anteriormente all'acquisto della personalità giuridica da parte della società trasformanda.

²² Prima della riforma il termine era di trenta giorni.

LA PERIZIA GIURATA

L'art. 2500 ter c.c. prescrive, nelle trasformazioni da società di persone in società di capitali, una perizia relativa ai beni facenti capo all'impresa che si trasforma.

LA NOMINA DEL PERITO

Con l'entrata in vigore del Dlgs. 6/2003, alcune semplificazioni sono state introdotte per la trasformazione in società a responsabilità limitata: ai sensi dell'art. 2465 C.C.²³, la nomina del perito è una "nomina di parte", nel senso che non è più necessaria la richiesta di nomina dello stesso da parte del Tribunale.

L'unica condizione richiesta è che il perito risulti essere :

- **un esperto iscritto al registro dei Revisori Contabili;**
- una società di revisione iscritta nel Registro dei Revisori contabili ovvero nell'albo speciale,

Diversamente, nel caso di trasformazione in società per azioni, ovvero in accomandita per azioni, permane l'obbligo²⁴ di nomina di un perito designato dal tribunale del luogo in cui ha sede la società.

Operativamente, nel caso di **trasformazione in s.r.l.** occorrerà:

1. Sottoscrivere una lettera di incarico al professionista che dovrà redigere la relazione giurata (**Allegato 1b**);
2. Il perito così nominato, una volta redatta la relazione, dovrà provvedere al giuramento della stessa presso il Tribunale (Costo per marca €. 14,62, ma alcuni Tribunale pretendono 14,62 ogni 100 righe), oppure presso l'ufficio del Giudice di Pace (di fronte al Cancelliere assegnato al Giudice di Pace), ovvero, anche direttamente presso un Notaio (magari lo stesso che stipula l'atto, costo per marche €. 14,62 ogni 100 righe/4 fogli.).

Nel caso di **trasformazione in S.p.a./S.a.a.**, invece, occorrerà:

1. Richiedere la nomina di un perito iscritto all'Albo dei "Consulenti tecnici del giudice" ossia di un perito abilitato (professionista iscritto ad albo professionale).presso il Tribunale del luogo ove ha sede la società (**Allegato 1/a**). Il costo per la richiesta scritta è, orientativamente, pari a euro 78,00 per la presentazione, tra marche e diritti di cancelleria (Marca € 8,00 + Contributo unificato €. 70,00, ma dipende dal singolo Tribunale, interpretazione del Cancelliere) Tale domanda deve essere firmata dal/i legale/i rappresentante/i della società di persone trasformanda.
2. Ottenere la nomina, con decreto, che non sempre viene automaticamente comunicata dal Tribunale, per cui occorrerà un interessamento da parte dei richiedenti. (Il ritiro della nomina, orientativamente, costa euro 6,20 per diritti di segreteria, ma, anche in questo caso, dipende dal singolo Tribunale).

Il perito così nominato, una volta redatta la relazione, dovrà provvedere al giuramento della stessa presso il Tribunale (Costo per marca €. 14,62, ma alcuni Tribunale pretendono 14,62 ogni 100 righe), oppure presso l'ufficio del Giudice di Pace (di fronte

²³ Richiamato dallo stesso art. 2500 ter

²⁴ Ai sensi dell'art. 2343 C.C., richiamato dall'art. 2454 in materia di S.a.a. e dall'art. 2500 ter in materia di trasformazione di società personali.

al Cancelliere assegnato al Giudice di Pace), ovvero, anche direttamente presso un Notaio (magari lo stesso che stipula l'atto, costo per marche €. 14,62 ogni 100 righe/4 fogli,).

LA STIMA DEL PATRIMONIO AZIENDALE

L'attività del perito si sostanzia, essenzialmente, in due fasi:

- Una fase ricognitiva;
- Una fase valutativa.

LA FASE RICOGNITIVA

Dopo la nomina, il perito provvede a richiedere dati ed informazioni alla società ed ai terzi in rapporto con questa al fine di procedere alla stesura della relazione.

In particolare il professionista incaricato procederà ad un controllo della contabilità e richiederà un situazione contabile aggiornata ad una certa data²⁵ della società, il più recente possibile, il più possibile **completa di tutte le voci riguardanti le operazioni di assestamento e chiusura contabile** (per il periodo che va dall'inizio dell'esercizio alla data della situazione stessa).

In questa fase, inoltre, il perito potrà prendere in esame eventuali integrazioni di poste contabili non considerate (quali, ad esempio, fondi rischi o fondi imposte) ovvero l'eliminazione di talune voci prive di significato a questi fini (ad esempio, quali i costi di impianto/ampliamento).

La perizia di trasformazione deve essere fatta sulla base di una situazione patrimoniale non più vecchia di 60 giorni rispetto alla data in cui la stessa verrà giurata dal perito (data di asseverazione perizia).

LA FASE VALUTATIVA

Ante D.Lgs.6/2003.

Prima della riforma societaria, il vecchio articolo 2498 sanciva l'obbligo di stesura della relazione di stima senza, però, fornire alcuna esplicita indicazione né in riferimento ai criteri di valutazione né in riferimento alla sua funzione.

L'orientamento dottrinale prevalente riteneva che la relazione di stima doveva necessariamente contenere, in maniera analitica e non sintetica:

- La descrizione dei beni e dei crediti ;
- Il valore a ciascuno di essi attribuito;
- I criteri di valutazione seguiti.

Dalla stima dovevano risultare i criteri di valutazione adottati dall'esperto, che, secondo tale corrente, dovevano essere quelli previsti dall'art. 2426 C.C. (Redazione del bilancio d'esercizio); pertanto, a titolo esemplificativo, non doveva essere rilevato un valore di avviamento, anche se esistente, se non nel caso in cui lo stesso fosse stato acquisito, in passato, da terzi a titolo oneroso e non doveva favorire la possibilità di operare rivalutazioni dei beni. Ciò, proprio in virtù del fatto che il perito non doveva valutare nell'ottica del capitale di cessione ma nell'ottica del capitale di funzionamento, determinato con i vincoli civilistici previsti dal suddetto art. 2426.

²⁵ Sulla base del Principio Contabile 30 i bilanci di "trasformazione" sono considerati una sorta di Bilanci Intermedi.

In sostanza, alla relazione veniva attribuita una funzione principalmente ricognitiva (finalizzata ad appurare la composizione qualitativa del patrimonio aziendale) ed una valutativa finalizzata a verificare esclusivamente la fondatezza economica dei valori contabilizzati.

La più recente dottrina giuridica e aziendalistica, si era, pertanto, orientata sulla rilevanza del bilancio di trasformazione come bilancio intermedio²⁶ (e non straordinario).

Dovendo accertare la consistenza effettiva del patrimonio della società di persone trasformanda, la relazione di stima **doveva attestare la non sopravvalutazione delle attività e la non sottovalutazione delle passività in modo da evitare che, a seguito della trasformazione, si potesse avere una super valutazione del capitale della società trasformata tale da trarre in inganno i creditori sociali o i futuri soci (il perito doveva attestare che “il valore attribuito al patrimonio sociale non è inferiore al valore nominale, aumentato dell’eventuale sovrapprezzo, delle azioni o delle quote da assegnarsi ai soci”²⁷).**

E’ questo il motivo per il quale ci si limitava ad **adeguare i valori di bilancio a quelli di perizia**, confrontando i singoli beni, **soltanto quando i valori contabili risultavano maggiori rispetto alla valutazione peritale (obbligo di accogliere le “svalutazioni” operate dal perito²⁸)**, mentre si riteneva opportuno **non accogliere in bilancio le eventuali rivalutazioni operate dal perito (Non obbligatorietà di iscrizione di maggiori valori a titolo di rivalutazione volontaria)**.

Una seconda corrente di pensiero, diversamente, riconosceva alla perizia di stima la funzione di **accertare il valore effettivo del patrimonio**: in questo modo si ammetteva la **possibilità di recepire i valori di perizia** ai fini della determinazione del patrimonio netto di trasformazione, **anche se essi risultavano superiori a quelli contabili ed in assenza di una specifica legge di rivalutazione**.

Operando in tal modo, la trasformata poteva legittimamente decidere di imputare l’intero patrimonio netto di trasformazione risultante dalla perizia a capitale sociale ovvero in misura inferiore.

Post riforma societaria Dlgs. 6/2003

Secondo l’attuale Art. 2500 ter, **il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell’attivo e del passivo**.

Per la prima volta, pertanto, il legislatore, facendo riferimento ad un concetto di valore attuale (probabilmente da riferire più correttamente ad un concetto di “valore corrente”) sembrerebbe imporre l’emersione dei plusvalori latenti, compreso l’avviamento.

²⁶ PRINCIPIO CONTABILE 30 PUNTO 2.9.1:

“la stima del patrimonio si attua con la redazione di uno stato patrimoniale accompagnato dall’esposizione dei criteri di valutazione adottati nel rispetto dell’art. 2423 bis e 2426 C.C.; quindi, tra gli altri, del principio della continuità dei valori contabili e del metodo del costo”.

²⁷ Tribunale Cassino 12/04/1991

²⁸ Era discusso se recepire le svalutazioni solo quando il valore complessivo attribuito dal perito alla società risultava inferiore rispetto al patrimonio netto contabile (Tesi minoritaria), ovvero se tenere comunque conto delle singole svalutazioni operate dal perito indipendentemente dalla circostanza che il valore complessivo del patrimonio stimato risultasse comunque maggiore al patrimonio netto contabile di trasformazione (Tesi maggioritaria)

Va, in ogni caso, rilevato come l'orientamento prevalente ritenga che l'esperto chiamato a redigere la perizia debba procedere alla valutazione del valore corrente dei beni facenti parte dell'azienda (valutazione secondo il cosiddetto "metodo patrimoniale") **senza tenere conto di un eventuale valore di avviamento.**

Nel caso in cui dalla valutazione emergano **plusvalori latenti**²⁹, sarà cura del perito accantonare anche un adeguato **carico fiscale potenziale** (che normalmente viene calcolato ad una aliquota inferiore- decurtatazione da 1/3 a 2/3- rispetto a quella vigente).

Per limitare la propria responsabilità si ritiene, in ogni caso, ancora possibile, così come era consuetudine fare prima della riforma, che il perito, previa specifica previsione in tal senso in fase di assegnazione dell'incarico da parte della società, attesti che il *valore della società è almeno pari (ovvero è inferiore) al capitale sociale derivante dalla trasformazione*: in tal modo, il patrimonio netto rettificato risultante dalla perizia (che, a questo punto, potrebbe anche coincidere con il valore contabile) diventa il parametro di congruità e correttezza del capitale sociale (e non del valore dell'azienda).

Presenza Di "Crediti Verso Soci Per Prelevamenti Eccedenti Il P.N."

Come già evidenziato, la perizia ha lo scopo di accertare l'effettiva consistenza del patrimonio aziendale,

Nella pratica, spesso ci si trova in presenza di società di persone nelle quali il patrimonio netto contabile è determinato per effetto della presenza, tra le attività, di **"Crediti verso i soci"** (per prelevamenti eccedenti): ci si chiede se tale posta può assumere rilevanza anche in sede di perizia e, conseguentemente, di delibera di trasformazione.

Purtroppo, in questi particolari casi, la decisione è rimessa alla discrezionalità, in prima istanza, del perito e, successivamente, del notaio che, a seguito della soppressione del giudizio di omologa, è chiamato a fare un controllo di legittimità della delibera.

In ogni caso è da segnalare, sul particolare caso, la sentenza del Tribunale di Verona del 24 febbraio 1994 con la quale è stata ritenuta *"omologabile la delibera di trasformazione di una società in nome collettivo in società a responsabilità limitata, anche se dalla relazione di stima del patrimonio sociale emerge che tra le poste attive della società sussiste un credito della società verso i soci per illegittimi prelievi su utili"*.

ALLEGAZIONE DELLA PERIZIA ALLA DELIBERA DI TRASFORMAZIONE

Espletate queste formalità la perizia, una volta "giurata", è pronta per essere allegata al verbale di trasformazione.

Normalmente, per disposizione dei singoli Tribunali, alla delibera non possono essere allegati perizie riferite a data antecedente i 60gg³⁰.

Se nel periodo che va dalla data di perizia a quella di delibera, sono intervenute sostanziali modifiche nel patrimonio aziendale, i soci sono tenuti a segnalarli nella delibera stessa³¹.

²⁹ Per rivalutazione del valore dei beni immobili, classicamente.

³⁰ Tribunale di Milano, Massima 01/1983.

³¹ Tribunale di Bologna, 26 aprile 1995

Da un punto di vista operativo, è consigliabile evitare sostanziali modifiche al patrimonio aziendale nel periodo che va dalla data della perizia a quella di iscrizione della delibera al registro delle imprese, in particolare con riferimento a riduzioni dello stesso al di sotto del capitale sociale di “trasformazione” (ad esempio, per effetto di prelievi consistenti dei soci).

RECEPIMENTO IN BILANCIO DEI VALORI DI STIMA ED ENTITA' DEL CAPITALE SOCIALE DI “TRASFORMAZIONE”

Aspetti Civilistici

Scopo della perizia è, dunque, quello di accertare il massimo valore che potrà avere il capitale sociale della società trasformata.

La dottrina e la giurisprudenza prevalente affermano che, in ogni caso, **non vi è alcun obbligo di portare a capitale sociale tutto il patrimonio netto di perizia.**³²

Ciò non toglie che alcune considerazioni vadano fatte in merito alla obbligatorietà o meno di recepire in bilancio i valori di perizia.

Ora, potrebbe risultare che:

- **I valori di stima siano coincidenti con quelli contabili (PN contabile =PN perizia);**
- **I valori di stima siano inferiori a quelli contabili (PN contabili >PN perizia);**
- **I valori di stima siano superiori a quelli contabili (PN contabili <PN perizia)**

L'obbligo di adeguarsi anche in bilancio ai valori di perizia sussiste solo nel caso in cui il valore dei singoli beni ³³ risultasse inferiore al valore risultante dalla contabilità: in sostanza, **è obbligatorio recepire le minusvalenze derivanti da svalutazioni ovvero da minori valutazioni effettuate dal perito.**

Al contrario, la dottrina prevalente **non rileva alcun obbligo di recepimento dei maggiori valori** dei beni in contabilità: semplicemente, tali valori corrispondono al **valore massimo** iscrivibile in bilancio.³⁴

³² Fermo restando che si ritiene non si possa scendere al di sotto di quella che era la misura del capitale “ante trasformazione”. Ad esempio, nel caso la snc preesistente con un capitale sociale di €. 20.000, se il patrimonio netto di trasformazione da perizia dovesse risultare pari o superiore a tale valore, il capitale sociale della srl trasformata non potrebbe, in ogni caso, essere inferiore a €. 20.000.

³³ Ciò in funzione del dettato civilistico che, all'art.2423 bis, in tema di bilancio, che afferma che il valore di iscrizione dei beni è quello di acquisto ma con obbligo di svalutare quando questo ultimo risultasse superiore al suo valore di mercato (ovvero, valore di realizzo).

³⁴ -Si contravvengono le disposizioni dell'art. 2426 c.c. che prevede che il valore iscritto in bilancio sia quello del costo.

-si contravviene, altresì, agli art. 2446 e 2447 del c.c. che prevedono che le perdite subite siano coperte da versamenti dei soci oppure da utili conseguiti nell'esercizio successivo.

Riepilogando, valga la seguente tabella di sintesi:

Recepimento valori di stima in contabilità		
CASISTICHE	POSTE PATRIMONIALI ATTIVE	POSTE PATRIMONIALI PASSIVE
Valore contabile = Valore di stima	Mantenimento valore contabile	Mantenimento valore contabile
Valore contabile < Valore di stima	Possibilità di recepire i valori di stima, i quali rappresentano il valore massimo. E' comunque consigliato il comportamento prudentiale di mantenimento del valore contabile.	Recepimento obbligatorio dei valori di stima.
Valore contabile > Valore di stima	Recepimento obbligatorio dei valori di stima, quali unici valori ammissibili e giustificabili.	Mantenimento/adequamento (a scelta) dei valori contabili.

Natura Dei Maggiori Valori Iscritti

Nell'ipotesi in cui si decidesse di recepire ugualmente i maggiori valori dei beni risultanti dalla perizia, occorre interrogarsi sulla **natura civilistica della riserva**.

Civilisticamente si realizza una sorta di "Rivalutazione" al di fuori di una legge di rivalutazione monetaria, da iscrivere direttamente nel Patrimonio Netto della società trasformanda (snc)³⁵.

Dal momento che il perito ha rilevato delle "**Plusvalenze latenti**", come evidenziato nel paragrafo relativo alla perizia di stima, lo stesso avrebbe dovuto evidenziare anche un ammontare adeguato di imposte (**latenti**) su tali plusvalenze.

Tali imposte potrebbero essere anche inferiori all'attuale carico fiscale (di 1-2/3 in meno rispetto all'attuale 31,4%).

Nel rispetto del principio di prudenza si potrà valutare se recepire l'intera rivalutazione con relativo accantonamento di un carico fiscale (**di imposte differite**) corrispondente all'attuale carico Ires (27,5%) e Irap (3,9%), integrando/sostituendo il carico fiscale accantonato dal perito sotto forma di imposte latenti.

La rilevazione di un adeguato ammontare di **IMPOSTE DIFFERITE** rileverà in diretta diminuzione della Riserva.

Dal punto di vista civilistico, si ritiene che la riserva assuma natura di Riserva di capitali³⁶, indisponibile alla distribuzione fino al realizzo del bene oggetto della "rivalutazione" ovvero fino a concorrenza del residuo maggior ammortamento non ancora portato a conto economico.

La stessa si ritiene, al contrario, immediatamente disponibile alla copertura di perdite d'esercizio ovvero all'aumento del capitale sociale.

³⁵ Anche se, al riguardo, non tutti i pareri sono univoci: una tesi minoritaria ritiene che il recepimento dei valori di perizia debba essere fatto dalla società trasformata (srl/spa/saa).

³⁶ Per assimilazione con le leggi di rivalutazioni monetarie, che il P. Contabile 28 definisce "di capitale".

In caso di riduzione della riserva indisponibile per qualsiasi scopo (riduzione per perdite ovvero in caso di distribuzione) può sorgere il dubbio se sia possibile dar luogo a distribuzione di utili fino a che la riserva stessa non è ricostituita, in aderenza a quanto viene detto per le riserve di rivalutazione monetaria.

In questo senso la norma nulla dispone e, conseguentemente, si ritiene che tale disposizione non trovi applicazione al caso di specie.

E' quindi chiaro che, da questo punto di vista, possono avere convenienza a rivalutare, nonostante logiche di prudenza civilistiche lo sconsiglino³⁷, solo le aziende in perdita ovvero le aziende che vogliano migliorare i propri equilibri finanziari/patrimoniali in una ottica pro-Basilea. (miglioramento del rapporto capitale proprio/capitale di terzi).

Particolarità: Presenza, in capo alla società di capitali trasformata, di partecipazione agli utili svincolata dai conferimenti.

In questo caso è importante valutare l'opportunità di recepire tali maggiori valori, partendo dal presupposto che la riserva iscritta costituisce una riserva di capitali e come tale, in caso di distribuzione tra i soci, deve essere ripartita sulla base della partecipazione al capitale sociale.

Infatti, nel caso non fossero stati recepiti tali maggiori valori, nel momento di realizzo della plusvalenza (per effetto della cessione del bene, ad esempio) la stessa, costituendo utile, sarebbe stata ripartita tra i soci su tale ultima base. (Si veda paragrafo "Assegnazione delle azioni/quote ai soci").

Natura Della Riserva Da Iscrizione Di Maggiori Valori Dal Punto Di Vista Fiscale

Il recepimento dei maggiori valori della perizia, **dal punto di vista fiscale, è neutro (non viene riconosciuto)** ai sensi dell'art. 110 comma 1 lett. c) Tuir.

Nessuna norma, al contrario, dispone circa la **natura fiscale della Riserva** iscritta a fronte della "rivalutazione" operata ai fini civilistici.

Partendo dal presupposto che il maggior valore non è riconosciuto fiscalmente, la riserva **non assumerà mai natura di riserva in sospensione d'imposta in capo alla società trasformata.**

Essa, pertanto, diventerà **disponibile alla distribuzione**, senza alcuna ripercussione di ordine tributario **in capo alla società**, proporzionalmente alla parte assoggettata a tassazione attraverso il recupero fiscale dei maggiori ammortamenti civilistici (ovvero delle minori plusvalenze o maggiori minusvalenze, in caso di vendita dei beni) **imputati al conto economico** in conseguenza della rivalutazione operata che, ai sensi dell'art. 110 comma 1 lett. c) del Tuir, non trova riconoscimento ai fini fiscali.

Più problematica, al contrario, risulta la valutazione di una eventuale tassazione quali dividendi in capo ai soci in caso di una sua distribuzione.

Prima della riforma fiscale, volendo assimilare tale riserva a quella che si sarebbe generata per effetto di un conferimento neutrale tra società di capitali (in "doppio binario civile/fiscale ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. 358/97), la riserva veniva considerata, **ai soli fini tributari, formata con utili.**

³⁷ Se non strettamente necessario in relazione al capitale sociale di trasformazione. Si veda paragrafo precedente sull'argomento.

Tale “finzione giuridica” di considerare utile ciò che invece civilisticamente è assimilato ad un apporto di capitale, nasceva dall’esigenza di evitare un presupposto di doppia imposizione della stessa materia imponibile³⁸.

Considerandola riserva di utili, l’eventuale distribuzione della riserva ai soci veniva fiscalmente neutralizzata per effetto dell’attribuzione del credito d’imposta sui dividendi e in questo modo non veniva intaccato il valore fiscale della partecipazione³⁹.

Per effetto della riforma fiscale, la distribuzione di dividendi non attribuisce più credito d’imposta e, pertanto, la previsione dettata in tema di conferimenti neutrali ex art. 4 D.L. 358/97, che si ritiene valevole anche al caso dell’iscrizione di maggiori valori in caso di trasformazione, sarebbe priva di significato⁴⁰.

A questo punto occorre capire quale sia la natura fiscale da attribuire a questa riserva a seguito delle modifiche introdotte al Testo Unico dalla Riforma Tremonti:

- Se si aderisce alla tesi di **riserva di utili**, si genera una parziale doppia tassazione della stessa materia imponibile: una volta in capo alla società per effetto del mancato riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti ed una volta in capo ai soci in caso di distribuzione della riserva quali utili da partecipazione.
- Se si aderisce alla tesi di **riserva di capitale**, si realizza la ripresa fiscale in capo alla società per effetto del mancato riconoscimento dei maggiori valori iscritti e in capo ai soci, in caso di distribuzione della riserva, si realizza una riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione ai sensi dell’art.47 comma 5.

A parere di chi scrive, si ritiene che, a seguito della riforma fiscale, prevalga, anche ai fini fiscali, la natura civilistica di questa riserva, che, come evidenziato nel paragrafo precedente, è quella di **RISERVA DI CAPITALI**.

Le conseguenze, in caso di distribuzione della stessa ai soci, anche per effetto di restituzione del capitale sociale, sono le seguenti:

1. Non si genera alcun presupposto di tassazione in capo alla società;
2. Trattandosi di riserva di capitali, in caso di distribuzione della stessa in contemporanea presenza di riserve di utili diverse da quelle in sospensione, ai fini fiscali opera la presunzione di cui all’art. 47 comma 1 ultimo periodo Tuir⁴¹.
3. La somma distribuita riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo ai soci.
4. In caso di somma distribuita superiore al costo fiscale della partecipazione (cosiddetta “eccedenza negativa”), l’eccedenza verrà tassata in capo ai soci⁴² quale reddito di capitale, tassabile in misura diversa in base alla natura del soggetto percipiente; in sostanza, l’esonero totale o parziale garantita dalla “PEX” (sussistendone i requisiti), sostituisce, dopo la riforma, ciò che in precedenza era garantito dal riconoscimento del credito d’imposta.⁴³

Natura Dei Minori Valori Iscritti Dal Punto Di Vista Civilistico E Fiscale

³⁸ Una volta in capo alla società attraverso il mancato riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto che si concretizza nella ripresa fiscale del maggior ammortamento imputato a bilancio ovvero in una maggiore plusvalenza fiscale che potrebbe realizzarsi in caso di cessione del bene, ed un’altra volta andando andando a ridurre il costo fiscale della partecipazione in caso di distribuzione della stessa riserva al socio.

³⁹ CM 320E/1997 punto 2.8 in materia di conferimenti neutrali ex art 4 Dlgs. 358/1997.

⁴⁰ Tanto è vero che non è stata riprodotta nemmeno nell’art. 176 Tuir.

⁴¹ Ai fini fiscali si considera prioritariamente distribuita la riserva di utili.

⁴² C.M. 26E del 16/06/2004 punto 3.1

⁴³ Luca Miele-Giorgio Gavelli “Dietrofront sulle riserve”.- Il Sole 24 ore del 19-04-2005.

Come detto in precedenza, nel rispetto dei criteri generali di valutazione, è obbligatorio recepire i minori valori dei beni risultanti dalla valutazione peritale.

Civilisticamente, tali minori valore assumono natura di **SVALUTAZIONI (o Minusvalenze latenti)**.

Le minusvalenze determinate fra valori contabili e valori di stima sono **fiscalmente irrilevanti (indeducibili)**.

Aspetti Contabili

Il recepimento dei maggiori o minori valori della perizia, **dal punto di vista fiscale è neutro (non assumono rilevanza)**,

Unica eccezione a questa regola è rappresentata dalle **Rimanenze** che, se rivalutate, si ritiene che assumano rilevanza anche in termini fiscali .

Alla luce di quanto suddetto, si analizzano le conseguenti implicazioni contabili e fiscali.

Iscrizione dei maggiori valori derivanti dalla differenza fra i valori di perizia e i valori contabili, (se recepiti in bilancio).

a) RIVALUTAZIONE DI BENI STRUMENTALI (BENI MATERIALI/IMMATERIALI)

Si opererà attraverso una "rivalutazione" dei beni interessati: i maggiori valori dovranno essere accantonati in **apposita riserva** (ovvero portati ad aumento del capitale sociale, se così è stato precisato nella delibera di trasformazione, ancorché mantenendo una distinta annotazione in quanto trattasi di un aumento gratuito realizzato con una "**riserva indisponibile civilisticamente**"); tale "riserva di rivalutazione volontaria" diventerà disponibile alla distribuzione, senza alcuna ripercussione di ordine tributario **in capo alla società**, proporzionalmente alla parte assoggettata a tassazione attraverso il recupero fiscale dei maggiori ammortamenti civilistici (ovvero delle minori plusvalenze o maggiori minusvalenze, in caso di vendita dei beni) **imputati al conto economico** in conseguenza della rivalutazione operata che, ai sensi dell'art. 110 comma 1 lett. c) del Tuir, non trova riconoscimento ai fini fiscali.

Esempio

Bene costo storico	1.000	F. Amm.to	400	%amm.to	20%
Valore perizia	1.600	(2.000-F.do Amm.to	400)		

Registrazione contabile:

Bene x	a	Riserva da trasformazione indisponibile ⁴⁴	1.000*
--------	---	---	--------

(*) 2.000-F.Amm.to400=1.600 valore di perizia

Riserva da trasformazione a	Fondo imposte differite	314,00
indisponibile		

⁴⁴ Ovvero, Rettifiche da trasformazione.

Anni	Amm.to fiscale	Amm.to civile	Valore residuo fiscale	Valore residuo civile
3	200	400	400	1200
4	200	400	200	800
5	200	400	0	400
6	0	400		0

Aspetti fiscali

Variazione anno 3	+200 (G/c imposte differite in diminuzione F.do imp. diff.)
Variazione anno 4	+200 (G/c imposte differite in diminuzione F.do imp. diff.)
Variazione anno 5	+200 (G/c imposte differite in diminuzione F.do imp. diff.)
Variazione anno 6	+400 (G/c imposte differite in diminuzione F.do imp. diff.)

La riserva da rivalutazione, ammontante a 686,00, é **distribuibile ai soci per la parte tassata in ciascun esercizio (200-31,4% di imposte=137,2 annuali)**.

NOTA BENE: Si ricorda che tali differenze devono rilevare sul Modello Unico SC nel Quadro RV (Per categorie omogenee).

Esempio

SEZIONE I		Tipo di beni 1 Fabbricati					IA3 2				
Disallineamenti derivanti da:		Valore iniziale		Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo				
RV1	Valore civile 3	1.600	,00	4	400	,00	6	1.200	,00	7	,00
	Valore fiscale 8	600	,00	9	200	,00	10	400	,00	11	,00

b) RIVALUTAZIONE DEL MAGAZZINO

L'art. 170 Tuir prevede che la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze di beni,, comprese quelle riferite all'avviamento ed alle rimanenze.

L'art.110 Tuir, poi, prevede⁴⁵ che le rivalutazioni, diverse da quelle monetarie, non incidono sul "costo dei beni strumentali" da assumere ai fini fiscali.

La dottrina prevalente ritiene che, per effetto della disposizione dettata dall'art. 110, la neutralità fiscale non si applichi in caso di rivalutazione di beni del magazzino.

Secondi tale tesi, infatti, l'art. 110 Tuir si riferisce esplicitamente ai soli plusvalori assegnati ai beni strumentali, ma non anche alle rimanenze di magazzino.

⁴⁵ Comma 1 lett.c);

Per tali motivi, chi condivide tale orientamento, tra i quali l'autore di questo lavoro, ritiene che la iscrizione di maggiori valori di rimanenze debbano essere fiscalmente trattati alla stregua di **RICAVI**, transitando direttamente nel conto economico.

In questo caso, la scrittura sarebbe:

Magazzino a Rimanenze finali soc. persone

A questa tesi non aderiscono diversi autori, secondo i quali la trasformazione non è mai un presupposto di realizzo di plusvalenze e/o di minusvalenze, compreso quelle relative all'avviamento e alle rimanenze.⁴⁶

In questa ipotesi la scrittura sarebbe:

Magazzino* a Riserva da trasformazione indisponibile⁴⁷

c) SVALUTAZIONI OPERATE DAL PERITO

Taluni sostengono come nella trasformazione l'importante è non superare il valore complessivo attribuito dal perito alla società rispetto al Patrimonio Netto; poco importa poi se taluni beni subiscono delle variazioni in più o in meno rispetto alla stima peritale.

Sicuramente più prudentiale è invece l'impostazione in cui si tiene sì conto della valutazione complessiva della società espressa in perizia, ma pure della valutazione massima indicata dal perito per ogni singolo bene.

Tale scelta può correlarsi anche al disposto legislativo dell'art. 2343 c.c. secondo il quale - non essendo specificatamente prevista la valutazione complessiva di un'azienda - ci si rifà, nella perizia, ai singoli beni o crediti attribuendo "a ciascuno" un valore; appunto a tale valore di perizia di ogni bene occorre far riferimento in sede di recepimento dei valori contabili della società risultante dalla trasformazione.

Per tali motivi, nel rispetto del principio di prudenza dettato dal legislatore civile e dell'obbligo generale dato dall'art. 2426 di recepire in bilancio, sotto forma di svalutazioni, le diminuzioni durevoli di valore rispetto al costo, si ritiene più prudente e più corretto **recepire le singole svalutazioni operate dal perito indipendentemente dal fatto che non si realizzi una "complessiva" diminuzione del patrimonio netto.**

Si provvederà⁴⁸, quindi, ad adeguare alla perizia **ESCLUSIVAMENTE LE POSTE CHE IL PERITO HA RETTIFICATO IN DIMINUZIONE RISPETTO AL VALORE CONTABILE** per effetto di diversi criteri di valutazione.

⁴⁶ Maurizio Leo "Le imposte sui redditi nel Testo Unico" Ed. 2006 Pag. 2168, ancorché non approfondisca le ripercussioni di tale orientamento, che necessariamente comporterebbero un salto di imposta tra trasformanda e trasformata.

⁴⁷ Ovvero "Rettifiche da trasformazione"

⁴⁸ Nel caso in cui ciò sia possibile (talvolta, recependo esclusivamente le svalutazioni effettuate dal perito, senza tenere conto delle eventuali rivalutazioni, si può determinare un netto contabile inferiore al capitale sociale di trasformazione).

L'ar. 170 Tuir sancisce l'irrelevanza fiscale di tali minusvalenze: per tali motivi, nel caso fossero rilevate a conto economico, dovrebbero essere neutralizzate attraverso apposite variazioni in aumento.

Anche in questo caso, vi sono due correnti di pensiero:

la prima, facendo prevalere la portata dell'art. 170 Tuir, ritiene che la società potrà continuare a dedurre i maggiori costi che derivano dal mancato riconoscimento fiscale della minusvalenza da perizia (ad esempio, per effetto di maggiori ammortamenti fiscali in caso di svalutazione di cespiti, ovvero per effetto di stralcio di costi pluriennali o di avviamento), attraverso semplici variazioni in diminuzione (Tesi non condivisibile).

La seconda, facendo riferimento all'art. 109 comma 4 Tuir⁴⁹, ritiene che la svalutazione debba necessariamente transitare prioritariamente a conto economico (anziché in diretta rettifica del patrimonio netto di trasformazione); tale svalutazione verrà rilevata come variazione in aumento in quanto fiscalmente indeducibile. In tal modo troveranno riconoscimento fiscale anche le successive variazioni in diminuzione relative ai maggiori costi fiscali (di ammortamenti, di quote di costi pluriennali, ecc)⁵⁰.

Nonostante la prima tesi sia sicuramente più coerente con il contenuto dell'art. 170 Tuir, risulta preferibile la seconda tesi, in quanto più prudentiale.

Alla luce di questa ultima considerazione, si portano alcuni esempi di rilevazione delle minusvalenze:

◆ **per svalutazione magazzino**

Partendo dal presupposto dell'irrelevanza fiscale di tutte le svalutazioni, la rilevazione sarà la seguente:

TESI 1

Riserva da trasformazione⁵¹ a magazzino (Cl_{1,2,3,4}).

Nel caso si sposasse la seconda tesi (consigliata), la rilevazione sarebbe:

TESI 2

Minusvalenza inded. magazzino(B14) a magazzino (Cl_{1,2,3,4}).

In sede di compilazione della dichiarazione dei redditi tale minusvalenza sarebbe ripresa quale variazione aumentativa. Naturalmente, dovrebbe essere predisposto un prospetto di raccordo di valutazione del magazzino ai fini fiscali, in quanto tale svalutazione si ritiene fiscalmente irrilevante.

◆ **per svalutazione crediti:**

Riserva da trasformazione^{52*} a F.do sv. cred. civilistica (CII)

***(ovvero svalutazione crediti indeducibile, per chi sposa la 2° tesi: in occasione della Dichiarazione dei redditi si procederà alla rilevazione di una variazione in aumento pari all'importo della svalutazione imputata a conto economico;**

⁴⁹ Che non ammette la deduzione di componenti negativi che non abbiano mai transitato a conto economico.

⁵⁰ Si vedano le risoluzioni 9/2715 del 22/12/1980 e 235/E del 1995.

⁵¹ Ovvero "Rettifiche da trasformazione"

⁵² Ovvero "Rettifiche da trasformazione"

In questa fattispecie potranno rientrare anche i **crediti verso soci per prelevamenti eccedenti il patrimonio prelevabile**, che il perito ha stralciato dalla perizia.

Quando si verificheranno anche i presupposti di deducibilità fiscale di tali svalutazioni quali perdite su crediti (presupposti art. 101 TUIR), si opererà rilevando una corrispondente variazione in diminuzione direttamente in fase di predisposizione della dichiarazione dei redditi.

Nell'ipotesi che il credito precedentemente svalutato dovesse essere incassato in tutto o in parte, la differenza rileverà quale sopravvenienza attiva fiscalmente non tassabile.

La scrittura sarà:

Cassa/banca	a	Cliente	(per l'importo incassato)
F.do svalut. cred. civilistica	a	Cliente	(per l'importo del fondo)
Cliente	a	Sopr. att. non tass	(per la differenza)

◆ **per svalutazione immobilizzazioni tecniche**

In questi casi, possibilmente da evitare, è da ricordare che fiscalmente l'ammortamento deve proseguire con riferimento ai valori contabili, così come risulta dal libro cespiti.

E' opportuno che il bene rimanga iscritto in bilancio al valore di costo, al fine di avere corrispondenza con il libro cespiti e di rispettare il codice civile che prevede l'iscrizione a costo.

Sarà pertanto necessario contabilizzare la svalutazione operata dal perito in un apposito fondo del passivo con la seguente registrazione:

Riserva da trasformazione^{53*} a F.do svalut. Immobiliz. (mat.BII).

****(ovvero svalutazione cespiti indeducibile, per chi sposa la 2° tesi):** in occasione della Dichiarazione dei redditi si procederà alla rilevazione di una variazione in aumento pari all'importo della svalutazione imputata a conto economico;*

Dal punto di vista civilistico, la svalutazione determinerà un accorciamento del piano di ammortamento in quanto le quote continueranno ad essere calcolate sul costo del bene al lordo della svalutazione operata.

Tale comportamento dovrà essere motivato in Nota integrativa specificando che, a seguito della svalutazione operata dal perito si è proceduto ad una revisione del piano di ammortamento, rivedendone il periodo di durata utile.

Fiscalmente, l'ammortamento continuerà ad essere calcolato sul costo dei beni (al lordo della svalutazione), così come risulta sul registro dei cespiti: naturalmente, il piano di ammortamento fiscale, non tenendo conto della svalutazione civilistica, avrà uno sviluppo divergente da quello civilistico (in termini temporali e/o di quote di ammortamento).

⁵³ Ovvero "Rettifiche da trasformazione"

La gestione di tale divergenza verrà attuata attraverso appositi prospetti di raccordo⁵⁴ e con la rilevazione di corrispondenti variazioni in diminuzione.

◆ **per stralcio dei “Costi Capitalizzati” ovvero della posta “Avviamento”**

In analogia a quanto indicato in riferimento alle Immobilizzazioni tecniche, questi costi, se capitalizzati, dovranno essere gestiti fiscalmente attraverso un“doppio binario”, vale a dire attraverso la rilevazione a conto economico di apposita svalutazione che fiscalmente costituirà una variazione aumentativa.

Fiscalmente verranno fatte rilevare le variazioni in diminuzione in relazione alla deducibilità di ogni singola quota.

SOGGETTO IN CAPO AL QUALE RILEVANO LE “RETTIFICHE DA TRASFORMAZIONE”

L’orientamento prevalente ritiene che l’adeguamento dei valori contabili a quelli della perizia debba essere effettuato nelle scritture contabili della Società di Persone trasformanda.

Altro orientamento, al contrario, ritiene che debba essere effettuato nella contabilità della società trasformata subito dopo aver iscritto il “bilancio di apertura”⁵⁵, o, al più tardi, entro la chiusura dell’esercizio.

Si ritiene che, nella sostanza, non ci siano particolari conseguenze nell’adozione di una metodologia anziché l’altra anche se si ritiene più coerente con il procedimento della trasformazione l’orientamento prevalente che rileva **le rettifiche nella contabilità della società di persone trasformanda (società di persone).**

⁵⁴ Non possono transitare sul quadro EC.

⁵⁵ Coincidente con il “bilancio di chiusura” della società di persone trasformata.

ENTITA' DEL CAPITALE SOCIALE

Nella determinazione del Capitale Sociale della società, che potrà essere sicuramente inferiore al patrimonio netto di perizia, occorre fare qualche considerazione anche con riferimento al valore contabile del patrimonio netto.

Nel caso di Patrimonio Netto contabile superiore a quello di perizia, il capitale sociale della società trasformata (società di capitali) non potrà mai essere superiore al Patrimonio netto di perizia.

Inoltre, il Patrimonio Netto risultante dalla perizia deve essere almeno pari al minimo legale previsto per il modello di società di capitali adottato: nel caso in cui per attuare la trasformazione fosse necessario un aumento di capitale, **sarà necessario che l'aumento sia interamente sottoscritto e che sia versato almeno il 25% (ma alcuni Tribunali hanno preteso, oltre all'integrale sottoscrizione anche l'integrale versamento dell'aumento⁵⁶).**

In questo caso, il versamento effettuato dai soci si ritiene che debba essere parificato a quello relativo ad un aumento di capitale e, pertanto, il 25% richiesto all'atto della sottoscrizione delle quote/azioni, dovrà essere versato direttamente nelle casse sociali.⁵⁷

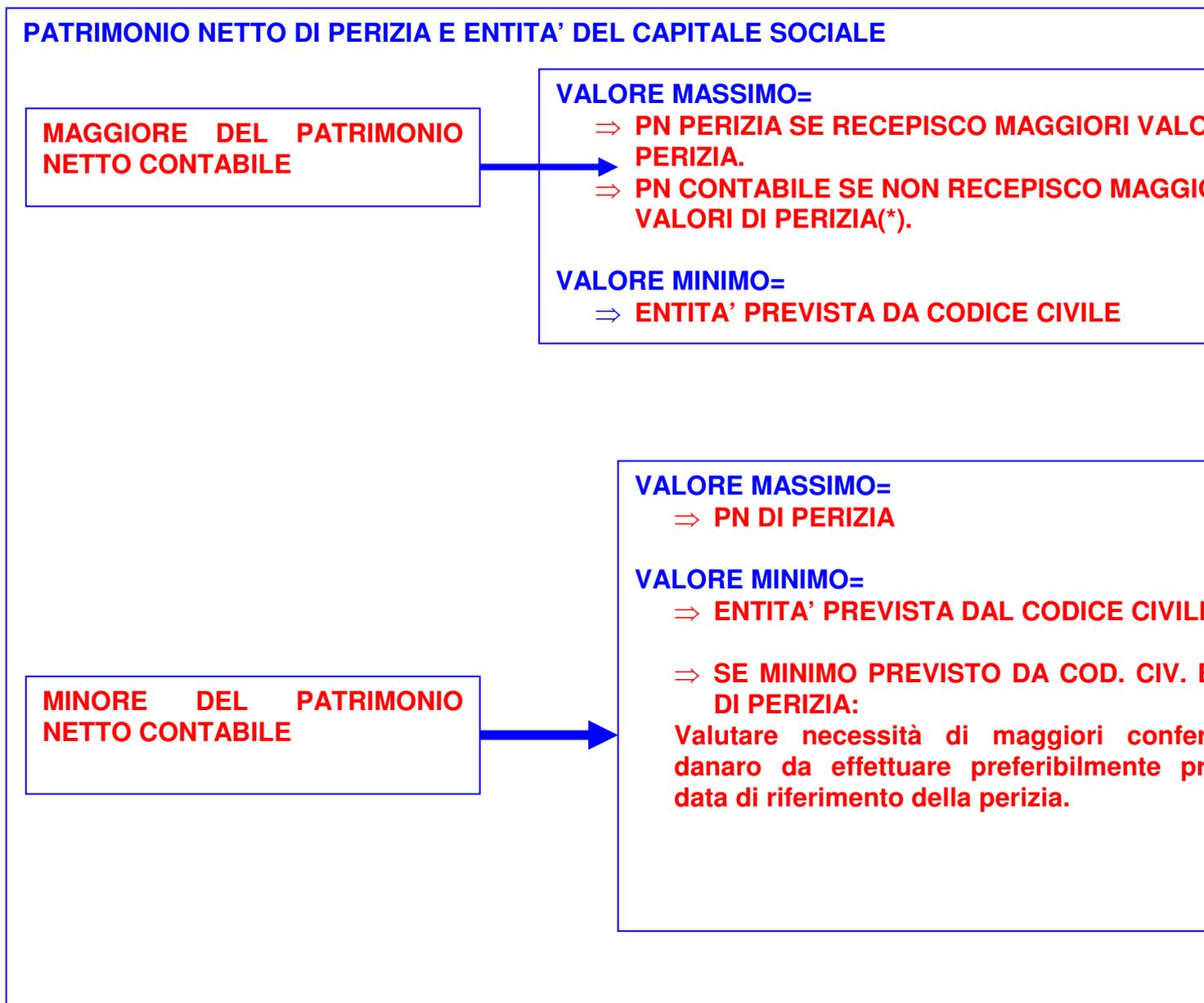
Da un punto di vista operativo, oltre ad evitare di modificare in misura rilevante la consistenza patrimoniale fino al momento dell'iscrizione della società, nel caso in cui il patrimonio netto contabile alla data di riferimento della perizia risultasse inferiore al minimo di capitale sociale richiesto per il modello societario adottato a seguito della trasformazione, ovvero al capitale sociale con il quale la società intende trasformarsi, in considerazione del fatto che, tale situazione, può essere conosciuta prima di procedere alla nomina del perito⁵⁸, **è consigliabile procedere con una preventiva integrazione in danaro da parte dei soci, in modo da evitare problemi di adeguamento al patrimonio netto di perizia.**

⁵⁶ 1974, Tribunale di Appello di Bologna; 1988 Tribunale di Milano in *"Direttive in tema di legittimità dei verbali assembleari soggetti ad omologa"*.

⁵⁷ **Si rileva che parte della giurisprudenza ritiene che, ogni qualvolta il patrimonio netto di perizia sia inferiore al capitale sociale di trasformazione, il 25% vada versato presso un istituto di credito come in sede di costituzione della società. Alla luce delle diverse posizioni giurisprudenziali, ci si dovrà rimettere alla volontà del notaio che stipula l'atto.**

⁵⁸ Nel momento in cui viene predisposta la situazione patrimoniale per il perito e ci si rendesse conto della presenza di un patrimonio netto contabile "effettivo" (vale a dire, già depurato delle poste che quasi sicuramente il perito stralcerà) inferiore al capitale sociale minimo o a quello con il quale la società intende trasformarsi, può essere utile procedere all'effettuazione di conferimenti in danaro da parte dei soci (versamenti in c/capitale proporzionali alle quote possedute dai singoli soci); in tal modo, al di là delle valutazioni peritali, ci si sarà garantito un patrimonio netto contabile minimo, almeno pari al capitale sociale di trasformazione. **Ciò anche in funzione del fatto che alcuni orientamenti dei Tribunali (ai quali i notai del luogo faranno riferimento), non ammettono la possibilità di deliberare un aumento di capitale sociale contestualmente alla trasformazione della società.**

Riepilogando, occorrerà accertarsi delle condizioni come evidenziate nella tabella sotto riportata:



(*) Occorre considerare, nella quantificazione del capitale sociale, che il patrimonio netto contabile alla data di riferimento della perizia potrebbe divergere rispetto a quello esistente alla data di effetto della trasformazione e, pertanto, nel caso di una riduzione dello stesso, potrebbe poi rendersi necessario recepire i valori di perizia.

Esempi pratici.

Caso 1: Capitale sociale coincidente con il patrimonio netto di perizia

P. Netto contabile alla data di riferimento della perizia = 10.000

P. Netto di perizia alla stessa data = 15.000

Capitale sociale di trasformazione⁵⁹ =15.000

P. Netto contabile alla data di effetto della trasformazione⁶⁰ 11.000.

Risulta evidente che, in questo caso, la società può operare secondo le seguenti modalità:

La società, per poter rilevare il capitale sociale di trasformazione, sarà costretta a recepire i valori di perizia (almeno fino a concorrenza della differenza di 4.000 tra Patrimonio netto contabile alla data di effetto ed il capitale sociale), con tutte le implicazioni fiscali conseguenti⁶¹;

Caso 2: Capitale sociale coincidente con il patrimonio netto contabile alla data di riferimento della perizia.

P. Netto contabile alla data di riferimento della perizia = 10.000

P. Netto di perizia alla stessa data = 15.000

Capitale sociale di trasformazione =10.000

P. Netto contabile alla data di effetto della trasformazione⁶² 9.000.

La società, per poter iscrivere il capitale sociale, dovrà obbligatoriamente recepire i maggiori valori della perizia **almeno fino a concorrenza di 1.000**, vale a dire della differenza tra capitale sociale di costituzione e patrimonio netto contabile alla data di effetto della trasformazione.

Caso 3: Capitale sociale coincidente con il patrimonio netto contabile alla data di riferimento della perizia.

P. Netto contabile alla data di riferimento della perizia = 10.000

P. Netto di perizia alla stessa data = 8.000

Capitale sociale di trasformazione =10.000=Minimo legale

P. Netto contabile alla data di effetto della trasformazione⁶³ 9.000.

La società, per poter trasformarsi in srl sarà costretta ad integrare il proprio capitale sociale già in sede di delibera di trasformazione, deliberando un aumento da conferirsi in danaro per i necessari 2.000.

E' da far rilevare che, nel caso l'impresa avesse avuto il dubbio di non realizzare un patrimonio netto sufficiente già prima della nomina del perito (presenza di crediti inesigibili, ad esempio), avrebbe potuto provvedere ad integrare il patrimonio netto contabile con un

⁵⁹ Misura massima, coincidente con il patrimonio netto di perizia.

⁶⁰ Giorno di iscrizione al Registro delle imprese. Le modifiche dipendono da operazioni di gestione

⁶¹ Gestione di un "doppio binario": si veda il capitolo apposito.

⁶² Giorno di iscrizione al Registro delle imprese.

⁶³ Giorno di iscrizione al Registro delle imprese.

versamento in c/capitale dei soci. In tal modo il perito avrebbe potuto accertare un patrimonio netto non inferiore al capitale sociale minimo di costituzione.

Caso 4: Capitale sociale inferiore al patrimonio netto contabile alla data di riferimento della perizia.

P. Netto contabile alla data di riferimento della perizia = 50.000

P. Netto di perizia alla stessa data = 48.000

Capitale sociale di trasformazione = 10.000 = Minimo legale

P. Netto contabile alla data di effetto della trasformazione⁶⁴ 49.000.

In questo caso, la società non avrà alcun obbligo di recepire i maggiori valori derivanti dalla perizia di stima, mentre, al contrario, dovrà rilevare le eventuali minusvalenze derivanti da minori valutazioni/svalutazioni effettuate dal perito⁶⁵.

La differenza tra il patrimonio netto contabile così rettificato ed il capitale sociale costituisce la cosiddetta "Riserva da trasformazione ex società di persone"⁶⁶, liberamente distribuibile ai soci.

In conclusione, da un punto di vista strettamente operativo, nella valutazione del capitale sociale di trasformazione si dovrà tenere presenti i seguenti aspetti:

1. Accertarsi che dalla situazione patrimoniale che viene consegnata al perito per la stima risulti un patrimonio netto contabile (al netto di eventuali prelevamenti già effettuati e con le perdite d'esercizio indicate come diminuzione di patrimonio netto) almeno pari al capitale sociale di trasformazione; nel caso così non fosse è consigliabile fare effettuare dei conferimenti in danaro dei soci, in modo che il perito ne possa tenere conto (ciò consentirebbe di evitare "rivalutazioni volontarie" o aumenti di capitale da deliberare contestualmente alla delibera di trasformazione).
2. Evitare accuratamente di modificare il patrimonio netto (attraverso prelevamenti dei soci) nel periodo "data riferimento perizia/data iscrizione al R.I."
3. Considerare che, se il patrimonio netto di perizia, risultasse inferiore al "capitale sociale minimo" è indispensabile deliberare un aumento di capitale per la differenza in fase di delibera di trasformazione.
4. Al contrario, se il patrimonio netto di perizia risultasse maggiore, è possibile stabilire un capitale sociale più basso (purché non inferiore al minimo legale). Si consiglia, in ogni caso di evitare l'indicazione di un capitale sociale superiore al patrimonio netto contabile alla data di trasformazione, per non essere costretti a recepire i maggiori valori di perizia e, conseguentemente, un "doppio binario" civile/fiscale..

⁶⁴ Giorno di iscrizione al Registro delle imprese.

⁶⁵ Fiscalmente irrilevanti, vedi capitolo apposito.

⁶⁶ Per il trattamento fiscale di tale riserva si veda capitolo apposito

DIFFERENZE TRA IL PATRIMONIO NETTO ALLA DATA DI STIMA E IL PATRIMONIO NETTO ALLA DATA IN CUI HA EFFETTO LA TRASFORMAZIONE.

Abbiamo visto che la società di persone trasformanda redige una situazione contabile di trasformazione da consegnare al perito; il perito, sulla base di tale situazione, redige la perizia di stima del patrimonio sociale.

E' molto probabile che, tra la data di riferimento della perizia e la data in cui ha effetto la trasformazione, si realizzi una variazione del patrimonio netto di trasformazione in conseguenza di fatti di gestione ovvero di altre operazioni compiute dai soci quali prelevamenti in conto utili (cosa che sarebbe assolutamente da evitare, soprattutto se non se ne è tenuto conto in sede di perizia).

Nessun problema si pone nell'ipotesi in cui, in tale lasso temporale, si realizzi un **incremento del patrimonio netto di trasformazione**: la società trasformanda prenderà atto, nelle proprie scritture contabili, di un maggior patrimonio netto contabile che incrementerà la riserva di utili da trasformazione ovvero di una destinazione ai soci in conto distribuzione utili.

Esempio:

30-9-2006: Patrimonio netto di trasformazione alla data di riferimento della perizia:

Capitale sociale snc	500
Riserve di utili	35.000
Utili in corso di maturazione	4.500
Totale patrimonio netto	40.000

25-11-2006 Delibera di trasformazione in srl:

Capitale sociale della s.r.l. trasformata	20.000
Riserva da trasformazione	20.000

1-12-2006: Patrimonio netto di trasformazione alla data di effetto (Iscrizione al RI):

Capitale sociale snc	500
Riserve di utili	35.000
Utile del periodo 1/1-1/12/2006	10.500
Totale patrimonio netto	46.000

Gli amministratori della s.r.l. trasformata potranno:

- ✓ Rilevare una maggior riserva di trasformazione nel patrimonio iniziale della s.r.l. trasformata con la scrittura:

Capitale netto trasformazione	a	#	
		Capitale sociale	20.000
		Riserve trasformaz. Art. 170	26.000

- ✓ Rilevare un debito verso i soci per il maggior ammontare con la scrittura⁶⁷:

Capitale netto di trasformazione	a	#	
		Capitale sociale	20.000
		Riserve trasformaz. Art. 170	20.000
		Debiti v/soci ex snc	6.000

⁶⁷ Anche se si ritiene prudente, in questo caso, attendere la delibera di approvazione del bilancio d'esercizio.

Più problematico, al contrario, risulta il caso in cui in tale lasso temporale si realizzi una **diminuzione del patrimonio netto contabile**.

Nel caso dipendesse da perdite economiche prodottasi nel periodo intercorso tra la data di riferimento della stima e la data da cui ha effetto la trasformazione, tale risultato economico parziale si trasferirà in capo alla trasformata, incidendone il patrimonio netto.

Nell'ipotesi che tale situazione penalizzasse il capitale sociale della società trasformata, si ritiene che, necessariamente, occorrerà richiedere il reintegro alla compagine sociale con le stesse logiche della copertura di perdite d'esercizio.

Non ci si trova, infatti, nell'ambito di una vera e propria revisione della stima effettuata dal perito, ma, piuttosto, nell'ambito di una perdita di periodo rientrante nella normale operatività della società.

Esempio:

30-9-2006: Patrimonio netto di trasformazione alla data di riferimento della perizia:

Capitale sociale snc	500
Riserve di utili	35.000
Utili in corso di maturazione	4.500
Totale patrimonio netto	40.000

25-11-2006 Delibera di trasformazione in srl:

Capitale sociale della s.r.l. trasformata	35.000
Riserva da trasformazione	5.000

1-12-2006: Patrimonio netto di trasformazione alla data di effetto (Iscrizione al RI):

Capitale sociale snc	500
Riserve di utili	35.000
Perdita del periodo 1/1-1/12/2006	(1.500)
Totale patrimonio netto	34.000

Gli amministratori della srl trasformata, preso atto della situazione, dovranno convocare l'assemblea dei soci affinché provvedano al ripianamento delle perdite pari a 1.000 (35.000-34.000) attraverso conferimenti di denaro ovvero deliberino la riduzione del capitale sociale nel suo nuovo ammontare⁶⁸.

Con le stesse modalità si ritiene debba essere risolto il caso in cui la diminuzione del patrimonio sociale dipenda da prelevamenti in conto utili dei soci della società personale nel lasso temporale data di riferimento della perizia – data di effetto della trasformazione.

⁶⁸ Sempre che i soci, essendone a conoscenza, non abbiano già evidenziato tale situazione in sede di delibera di trasformazione, prendendo già in quella sede gli opportuni provvedimenti attraverso un reintegro del patrimonio con conferimenti di danaro.

IL GIUDIZIO DI CONGRUITA' DELLA PERIZIA DA PARTE DEGLI ORGANI SOCIALI

A seguito della riforma del diritto societario, per espresso richiamo dell'art. 2500 ter, in caso di trasformazione in una società a responsabilità limitata non è più richiesto il giudizio di congruità della perizia da parte degli organi sociali (amministratori e, se nominati, sindaci).

Tale obbligo è rimasto unicamente nel caso di trasformazione in s.p.a. ovvero in s.a.⁶⁹ ed unicamente nei confronti degli amministratori.

Fino a che il controllo non è stato effettuato è **vietato trasferire le azioni sociali**, per evitare il realizzo di valori non esistenti (a danno dell'acquirente).

Ciò non toglie che la dottrina, nel rispetto del principio di prudenza, ritiene che tale adempimento **sia dovuto anche in capo alla s.r.l. trasformata nel caso di capitale sociale fissato in misura pari al patrimonio netto di perizia.**

In sostanza, tale adempimento consiste, **entro 180 giorni dalla data di iscrizione della società al registro delle imprese**, nel controllo delle indicazioni contenute nella perizia giurata di stima provvedendo ad una sua eventuale revisione, nel caso ve ne fossero fondati motivi.

In pratica, la revisione della perizia nella trasformazione può essere vista come un momento nel quale gli amministratori rimettono in discussione criticamente le valutazioni operate dal perito, rivedendole nel caso fossero ritenute superiori al reale valore ovvero, in caso di passività, inferiori al loro potenziale ammontare.

Potrebbe, ad esempio, essere il caso di un accantonamento per imposte latenti e/o differite che gli amministratori ritengono insufficiente e che, nel rispetto del principio di prudenza, integrano nel loro ammontare.

Qualora, poi, risulti che il valore dei beni o dei crediti componenti il patrimonio stimato è inferiore di oltre un quinto rispetto al valore peritato, la società dovrà provvedere a ridurre proporzionalmente il capitale sociale⁷⁰ ovvero a richiedere nuovi conferimenti in danaro ad integrazione (si veda, in tal senso, anche il capitolo precedente).

Per gestire correttamente quanto sopra gli amministratori della Società di capitali trasformata, devono:

- riportare il bilancio di chiusura della società di persone alla data di effetto della trasformazione, attribuendo il netto di trasformazione al capitale sociale e alle eventuali riserve;
- sottoporre a revisione non solo la congruità delle valutazioni fatte dal perito ma anche se e in quale misura le suddette valutazioni siano state recepite nelle scritture contabili della società trasformata.

In altri termini, se il perito ha complessivamente sopravvalutato il patrimonio netto della società trasformanda, ma gli amministratori di quest'ultima non hanno recepito nel bilancio di chiusura alla data di effetto della trasformazione tali maggiori valori, nessun

⁶⁹ Per rinvio alla disciplina di cui ai commi 2° e 3° dell'art. 2343 C.C.

⁷⁰ Ovvero, anche se la norma non lo cita, l'eventuale riserva da trasformazione nel caso fossero stati recepiti i valori di perizia.

provvedimento dovrà essere assunto in sede di revisione della stima perché nessun fenomeno di annacquamento di capitale si è verificato.

- Viceversa, qualora emerga un patrimonio netto inferiore al capitale sociale della società trasformata occorrerà verificare che il patrimonio non sia inferiore di oltre un quinto al capitale sociale e in questo caso si dovrà procedere alla diminuzione del capitale sociale oppure al versamento in denaro della differenza.

Si vedano fac-simili **Allegati 4 e 4/a**.

Versamento del 25% del capitale sociale

Nel caso in cui si preveda che all'atto della trasformazione ci sia il conferimento in denaro da parte dei soci (per aumento del capitale sociale) è fatto obbligo di **versare preventivamente** (ossia prima di presentarsi dal Notaio) **il 25% del valore del proprio apporto, alla società.**

Tale ammontare deve essere versato nelle casse sociali, anche se sull'argomento non vi è identità di vedute della dottrina e della giurisprudenza⁷¹

Nel caso di **ingresso di nuovi soci** questi apporteranno denaro pari alla quota di aumento di capitale sociale sottoscritto (nei modi e nei termini di cui sopra) più il **sovrapprezzo** dovuto in relazione alla quota parte di valore aziendale proporzionale al capitale sottoscritto, **che deve essere integralmente versato all'atto della delibera.**

Verbale di trasformazione

Per quanto concerne il termine entro il quale, una volta redatta e giurata la perizia occorra procedere alla stesura dell'atto di trasformazione, non vi sono orientamenti univoci da parte dei singoli Tribunali.

Sostanzialmente, gli orientamenti assunti possono essere così riassunti:

➤ **Orientamento restrittivo:**

L'atto deve essere eseguito entro 60 giorni dalla data di riferimento della perizia.

➤ **Orientamento più possibilista:**

L'atto deve essere eseguito entro 60 giorni dalla data di asseverazione della perizia.

Ad esempio, nel caso di una perizia riferita alla data del 30 aprile, asseverata il 30 giugno: secondo l'orientamento più restrittivo, l'atto deve essere fatto entro il 30 giugno, mentre, secondo l'orientamento più possibilista, è sufficiente che venga fatto entro il 30 agosto.

⁷¹ Si veda precedente capitolo "Entità del capitale sociale" in calce nota 55.

Occorrerà, pertanto, informarsi preventivamente circa gli orientamenti assunti dal notaio che redigerà il verbale di trasformazione.

Poiché il verbale di trasformazione deve contenere gli stessi elementi richiesti dalla legge presenti in un atto costitutivo di Società di capitali., in questa sede è bene ricordare che:

- il capitale sociale minimo della S.r.l. è di 10.000 euro e della S.p.a. è di 120.000 euro.

In sede di trasformazione, rispettando il limite anzidetto, si può decidere:

- * destinare in tutto o in parte il patrimonio sociale della Società di persone risultante dalla perizia ad aumento del capitale sociale della trasformata ed il restante a riserva;
- * ridurre il capitale sociale della società di persone (previa verifica con il notaio della portata normativa dell'art. 2306 c.c.) e portare il residuo a riserva della trasformata poiché nella società a responsabilità limitata, (per la spa e per la sapa è sempre obbligatorio), il collegio sindacale risulta obbligatorio nel caso in cui il capitale sociale sia pari o superiore a l minimo previsto per le società per azioni.

N.B.:La riduzione del C. Sociale deve essere effettuata prima della delibera di trasformazione, ed eseguita dopo 3 mesi.

- la trasformazione può risultare l'occasione per procedere ad un ampliamento dell'oggetto sociale della società. Infatti si può prevedere, con maggiore analiticità, l'attività svolta in quel momento dalla società nonché la possibilità di inserire eventuali lavorazioni o processi produttivi che la stessa avrà intenzione di attivare in futuro;
- la trasformazione, nella sostanza, dovrà accompagnarsi alla stesura dello "statuto" della società trasformata, ovvero delle regole di funzionamento che i soci intendono darsi⁷².
- In questa fase, infine, è utile prevedere, all'interno dello statuto sociale, la possibilità di erogare, previa delibera assembleare, compensi al Presidente e/o ai membri del Consiglio di Amministrazione od all'Amministratore Unico nonché a titolo di trattamento di fine mandato;

⁷² Con l'entrata in vigore della riforma societaria, tale aspetto assume una importanza fondamentale in quanto, per la s.r.l. non è più automatico il rinvio alla disciplina delle s.p.a. ed, inoltre, le disposizioni specifiche sono alquanto generiche, lasciando la regolamentazione alla volontà dei soci.

Riepilogo degli adempimenti per trasformare della società

	ADEMPIMENTI	REFERENTE	TERMINI
0	Facoltativa Delibera preliminare di trasformazione (con la quale si incarica il legale rappresentante di iniziare l'iter volto alla esecuzione di quanto necessario per procedere alla trasformazione della società)	Assemblea dei soci	Prima dell'inizio della procedura di trasformazione
1	❖ Lettera di incarico a professionista/revisore (trasformazione in SRL); ❖ Presentazione istanza al Presidente del Tribunale per la nomina del perito (trasformazione in SPA)	amministratori	A titolo cautelativo, almeno 60 gg. prima di 4
2	Relazione di stima del Patrimonio sociale ad opera del perito	Perito	alcuni giorni prima di 4
3	Versamento 25% (solo se vi è apporto di denaro)	Soci	Prima di 4
4	Atto notarile costituzione società (delibera di trasformazione art. 2252 Codice Civile)	Notaio	Dopo adempimenti da 1 a 3
5	Registrazione Ufficio Registro Atti Pubblici	Notaio	20 gg da 4
6	Richiesta di Iscrizione al Registro delle Imprese	Notaio	entro 20 gg da 4
7	Iscrizione nel registro delle imprese	CCIAA	Max dieci giorni
8	Comunicazione Ufficio I.V.A e versamento tassa forfetaria per vidimazione annuale libri (contestuale).	Amm.ri	30 gg da 7
9	Intervento del tecnico per registratore di cassa	Amm.ri	Subito da 7
10	Denuncia Ufficio IIDD Comunicazione volturazione a Conservatoria registri immobiliari in presenza di immobili	Notaio (DPR 600)	3 mesi da 7 Al più presto
11	Vidimazione libri sociali e adeguamento modulistica aziendale	Amm.ri	Prima della messa in uso (l'ottimale sarebbe il giorno di iscrizione)
12	Comunicazione variazione intestazione automezzi al PRA	Amministratori	Al più presto
13	Denuncia INAIL, INPS ,Centro per l'impiego, Direzione provinciale del lavoro, altri enti sulla base di determinate attività , ecc.. (concordare prima con il consulente delle paghe o con Ufficio CNA)	Amm.ri	Centro per l'impiego 5gg da 7 INAIL 30 gg da 7 Altri 30 gg da 7
14	Comunicazione variazione Banche e Clienti	Amm.ri	al più presto, da 7
15	Comunicazione della trasformazione ai creditori	Amm.ri	Dopo 7
16	Valutazione iscrizione soci gestione commercianti * VEDI NOTA IN CALCE	Amm.ri	Entro 30gg da 7(la cancellazione da albo artigiani è, invece, automatica con l'iscrizione trasform.)
17	Presentazione dichiarazione dei redditi e pagamento delle imposte relative all'ultimo periodo di esistenza della società di persone.	Amm.ri	Rispettivamente, entro la fine del settimo mese successivo a 7 ed entro il 16 di giugno dell'anno di present. della DR
18	Giudizio di congruità dei valori di perizia da parte degli amministratori e sindaci se esistono	Amm.ri e sindaci	Entro 6 mesi da 7

(*) In caso di srl con requisiti per richiedere l'iscrizione all'albo artigiani occorre comunicare la variazione dati con continuità previdenziale dei soci iscritti.

Note operative

Già in **fase preliminare alla trasformazione** porre sempre particolare attenzione e procedere alla preventiva verifica dei seguenti rapporti contrattuali:

- ***Banche ed Istituti di credito*** per rapporti di c/c di corrispondenza e mutui (nonché fidejussioni e garanzie collegate). Ne consegue che per ciò che concerne i rapporti di c/c è bene estinguere i vecchi (prassi comunque della generalità delle banche) ed aprirne dei nuovi eliminando e cercando di non fornire più le garanzie personali anche se materialmente richieste.
- ***Per ciò che riguarda finanziamenti “artigiani” in essere, nel caso non fosse mantenuta l’iscrizione della società all’albo delle imprese artigiane, è bene accordarsi preventivamente per una loro riconversione “indolore” in mutui ordinari. E’ opportuno verificare il costo della riconversione in mutuo ordinario in quanto la banca procede ad un ricalcolo del contributo spettante così che l’operazione comporta un onere in maggiori interessi dovuti.***
- ***contratti in essere con imprese, società ed enti e persone fisiche:*** è bene verificare che non ci siano difficoltà burocratiche al loro aggiornamento/passaggio alla società trasformata, nonché verificare se sono necessari adempimenti aggiuntivi rispetto ad una semplice comunicazione eseguita con lettera raccomandata. ***In particolare verificare le modalità di subentro ed aggiornamento nei contratti intrattenuti per le utenze, nei contratti con le Società di leasing, ovvero nei rapporti con l’Enasarco in presenza di contratti di agenzia, ecc..***
- **Valutazione iscrizione IVS della società**
Nel caso di società di persone iscritta all’albo delle imprese artigiane, occorre tenere conto delle seguenti ipotesi di trasformazione:

I) Trasformazione di società di persone in società di capitali diversa da una “S.r.l.”

La trasformazione di una società di persone in società di capitali diversa da una srl (ad esempio, S.p.a.) comporta la cancellazione dall’Albo delle Imprese Artigiane (A.I.A.) con la conseguente cancellazione dei soci dagli elenchi dell’INPS / Gestione Artigiani.

La domanda di cancellazione dall’A.I.A. deve essere presentata entro trenta giorni dalla trasformazione: in mancanza la Commissione Provinciale per l’Artigianato (C.P.A.) procede d’ufficio alla cancellazione, con possibilità di applicazione delle sanzioni per omessa denuncia.

II) Trasformazione di società di persone in società a responsabilità limitata

L’iscrizione delle S.r.l. all’A.I.A. è facoltativa, pertanto, l’assemblea della S.r.l. può decidere se mantenere o no l’iscrizione all’Albo.

Se si decide la cancellazione dall’A.I.A. si deve presentare la domanda di cancellazione entro trenta giorni dalla trasformazione. La società rimarrà automaticamente iscritta al REA (Repertorio Economico Attività del Registro Imprese) per la medesima attività. Se l’attività rientra nel settore terziario, occorrerà provvedere all’iscrizione dei soci che ne sono obbligati all’INPS / Gestione Commercianti.

Se si decide di conservare l'iscrizione all'A.I.A. - sempre che sussistano i requisiti di cui all'art. 5 della legge 443/1985 così come modificato dalla legge 57/2001⁷³ - occorre presentare apposita denuncia di modifica all'A.I.A. con contestuale conferma o modifica dell'iscrizione dei soci all'INPS /Gestione Artigiani, quali soci lavoratori all'interno dell'impresa artigiana.

N.B.

Gli adempimenti di cui sopra, sotto l'aspetto formale, potrebbero essere diversi a seconda delle prassi adottate dalle singole C.P.A..

- **Porre inoltre sempre la massima attenzione ad adempimenti e comunicazioni disposte dalla legge e dalle autorità:**
 - norme antimafia per locali;
 - variazioni nelle intestazioni o meno di licenze, autorizzazioni ecc.....;
 - possesso dei requisiti tecnici per lo svolgimento di particolari attività (L. 46/90) nonché per l'ottenimento od il mantenimento di iscrizioni in appositi albi;
 - **nuova intestazione automezzi;**
 - ecc.....

Quanto sopra va valutato prima dell'atto pubblico di trasformazione in quanto nell'ambito dell'atto stesso possono essere richieste determinate indicazioni che permettono la soluzione dei problemi sopra esposti.

Occorrerà, infine, verificare che in seguito all'operazione non si rischi la perdita di contributi (in c/capitale, in c/impianti e in c/esercizio) e/o altre agevolazioni.

⁷³ Oltre ai requisiti soggettivi e dimensionali normalmente richiesti ai fini del riconoscimento della qualifica di impresa artigiana, la maggioranza dei soci (ovvero uno in caso di due soci) delle Srl deve svolgere in prevalenza lavoro personale, anche manuale, nel processo produttivo e deve detenere la maggioranza del capitale sociale e degli organi deliberanti della società.

La redazione del bilancio di chiusura della società trasformanda ed il deposito del bilancio della società di capitali trasformata

Nell'anno in cui interviene la trasformazione, è consuetudine redigere un **Bilancio di Chiusura della società di persone trasformanda**, redatto con le ordinarie regole del bilancio d'esercizio, ancorché necessario al fine di determinare la tassazione dell'ultimo periodo della sua esistenza.

Tale bilancio costituisce anche il **Bilancio di Apertura della società di capitali nata dalla trasformazione**⁷⁴, la quale provvederà a chiudere l'esercizio economico di propria competenza, tassando secondo le regole "Ires" solo la frazione di reddito del 1° periodo di esistenza.

Sotto il profilo strettamente contabile civilistico non esiste alcun obbligo che imponga alla società di provvedere alla chiusura/riapertura dei conti alla data di effetto della trasformazione, in virtù del principio di continuità dettato dal legislatore civile.

Ciò non toglie che, anche dal punto di vista civilistico, tale bilancio straordinario riferito alla data di effetto della trasformazione risponde alle esigenze di dare una trasparenza informativa, soprattutto con riferimento all'evidenza delle operazioni per le quali i soci rimangono illimitatamente responsabili.

Operativamente, quindi, è consuetudine procedere alla redazione di un bilancio in relazione a ciascuna frazione di periodo "fiscale" (ante e post trasformazione). In dottrina, in conseguenza di ciò ci si interroga su due importanti questioni:

1. **Libera disponibilità alla distribuzione dell'eventuale utile prodotto nell'ultimo periodo della sua esistenza dalla società di persone (frazione di periodo 1/1-data trasformazione);**
2. **Modalità di redazione del Bilancio dell'esercizio (Bilancio Cee) nel primo esercizio della società di capitali nata dalla trasformazione.**

LA DISPONIBILITA' DELL'UTILE RELATIVO ALLA FRAZIONE DELL'ESERCIZIO "ANTE-TRASFORMAZIONE"

Ancorché si determini una chiusura di bilancio per il periodo 1/1- giorno antecedente la trasformazione in capo alla società di persone trasformando, ed indipendentemente dal fatto che l'eventuale utile della frazione d'esercizio, ai fini fiscali, sarà tassato in capo ai soci per trasparenza, non essendo un bilancio sottoposto ad approvazione, **l'eventuale utile non può essere oggetto di distribuzione** se non successivamente all'approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'assemblea dei soci della s.r.l. trasformata⁷⁵.

⁷⁴ Partendo dal presupposto che il bilancio di chiusura deve coincidere con il bilancio di apertura, questo è il motivo a sostegno della tesi che le scritture di "rettifica da trasformazione" vadano fatte nel bilancio della società di persone trasformanda.

⁷⁵ Tribunale di Milano, sentenza del 26/6/1997 il quale osserva che "gli utili diventano disponibili al momento della approvazione del bilancio di esercizio".

MODALITA' DI REDAZIONE DEL BILANCIO RELATIVO ALL'ESERCIZIO DI TRASFORMAZIONE

Le società di persone che iscrivono l'atto di trasformazione in società di capitali sono tenute al deposito del bilancio a decorrere dall'anno successivo a quello di trasformazione, salvo diversa indicazione del Conservatore o del Giudice del registro (Circ.27/10/98 n. 3450/c del Ministero dell'industria, commercio ed artigianato).

Così, ad esempio, in caso di trasformazione con effetto 1 luglio 2007, il primo bilancio da depositare al registro delle imprese nel 2008⁷⁶, sarà quello relativo alla frazione di periodo 1/7-31/12/2007.

Parte della dottrina ritiene che, da un punto di vista civilistico, nell'anno di trasformazione, pur realizzando due separati periodi d'imposta in termini fiscali, si debba parlare di un unico esercizio in termini civili, con la conseguenza che dovrebbe essere redatto un unico bilancio d'esercizio, comprendente sia il periodo ante che post trasformazione.

La consolidata prassi⁷⁷, al contrario, tende ad operare una vera e propria chiusura e riapertura dei conti alla data di effetto della trasformazione, con la conseguenza che viene presentato un bilancio d'esercizio relativo esclusivamente alla frazione relativa al primo periodo di esistenza della società di capitale, senza evidenziazione di un esercizio precedente (come se si trattasse di una società di nuova costituzione).

Sicuramente tale comportamento, anche se agevole da un punto di vista operativo, qualche problema in termini di completezza di informativa ai soci potrebbe averla.

Infatti, mentre la situazione patrimoniale, essendo una rappresentazione statica di componenti, mantiene comunque intatta la sua capacità informativa sulla struttura patrimoniale/finanziaria della società, il conto economico di una sola parte dell'esercizio (quello che va dalla data di effetto della trasformazione al 31/12) non rende l'informazione omogenea.

A titolo cautelativo, una soluzione potrebbe essere rappresentata dal fornire in Nota Integrativa il conto economico aggregato dell'intero esercizio comparandolo con il conto economico dell'esercizio precedente.

Ad esempio, nel caso di trasformazione con effetto 1/7/2006, si redigerà un Bilancio Cee precisando che il conto economico è riferito al periodo 1/7-31/12/2006.

In Nota Integrativa si presenterà, anche sotto forma di allegato, un conto economico che aggrega le due frazioni d'esercizio (1/1-30/6/2006 e 1/7-31/12/2006) e che le confronti con l'esercizio precedente.

Si veda in tal senso, il fac simile [allegato 5](#).

Unitamente al bilancio, essendo il primo deposito effettuato dalla società di capitali trasformata, **occorrerà allegare anche l'elenco dei soci alla data di approvazione del bilancio.**

⁷⁶ Bilancio approvato a decorrere dall'anno successivo a quello di trasformazione.

⁷⁷ Che si condivide pienamente.

Registri contabili

Pur non essendo un obbligo, si consiglia la predisposizione di nuovi registri contabili, a nome della società trasformata, al fine di gestire in modo più chiaro la chiusura/riapertura dei due periodi d'imposta e più complessivamente la situazione contabile della Società di capitali.

Libro giornale

- la Società di persone trasformanda procederà a chiudere il bilancio alla data di effetto della trasformazione (e, nel caso, barrerà le residue pagine inutilizzate);
- la Società di capitali trasformata istituirà un nuovo libro giornale con assolvimento dell'imposta di bollo prima della messa in uso, riportando, almeno entro i 60 giorni successivi, la situazione di apertura.

Inventari

- La Società di persone provvederà a ricopiare il bilancio alla data di effetto della trasformazione entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, barrando le pagine residue.
- la Società di capitali provvederà, dopo aver istituito un nuovo registro, a ricopiare il bilancio iniziale alla data di effetto della trasformazione ed il bilancio chiuso al 31 dicembre dello stesso anno entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.
Il bilancio iniziale, di fatto, corrisponderà al bilancio di chiusura della società di persone, cioè alla Situazione Patrimoniale alla data di effetto della trasformazione integrata con le rettifiche operate dal perito.

Nota Bene: nel caso in cui la società di persone fosse in regime di contabilità semplificata occorre redigere e riportarVi la situazione iniziale dei conti redatta ai sensi del DPR 689/1974.

Verbali assemblee

Si ricorda che, per tale libro, è rimasto l'obbligo di vidimazione iniziale prima della messa in uso.

Nel caso in cui il libro fosse già presente nella società di persone, non è un obbligo l'istituzione di un nuovo libro (anche se consigliabile).

Come prima annotazione dovrà essere riportato il verbale di delibera della trasformazione nonché l'atto costitutivo della società (comprensivo dello statuto).

La seconda annotazione, normalmente, dovrebbe riportare il verbale dell'assemblea dei soci in riferimento ai compensi spettanti all'organo amministrativo ed, eventualmente, al collegio sindacale.

Libro del Consiglio di Amministrazione

Trattasi di libro esistente esclusivamente in capo alla società di capitali.

Si ricorda che, per tale libro, è rimasto l'obbligo di vidimazione iniziale prima della messa in uso.

La prima annotazione concernerà la verbalizzazione relativa alla verifica sulla congruità dei valori di perizia ex art. 2343 (si veda paragrafo precedente).

Libro soci e libro del Collegio Sindacale (eventuale)

Trattasi di libri esistenti esclusivamente in capo alla Società di capitali.

Si ricorda che, per tale libro, è rimasto l'obbligo di vidimazione iniziale prima della messa in uso.

Sul libro andranno indicati i dati relativi alla compagine sociale alla data di effetto della trasformazione (si veda fac simile **Allegato 6**).

Registri IVA, Registro di carico, Registro delle dichiarazioni d'intento, Registro dei guasti per registratore di cassa, ecc...

Vale quanto detta il libro giornale.

Aspetti fiscali

Imposte Dirette

LA DATA DI EFFETTO DELLA TRASFORMAZIONE

Con la trasformazione di una società di persone in società di capitali, si ha un passaggio da una imposizione personale progressiva (IRPEF/IRE) in capo ai soci ad una societaria (IRES) proporzionale e facente capo unicamente alla società.

Il Ministero delle Finanze ha sempre individuato tale momento di passaggio nel **giorno di iscrizione nel registro delle imprese dell'atto di trasformazione**, coincidente con l'acquisto della "personalità giuridica" da parte della società trasformata.

Dal punto di vista fiscale, pertanto, indipendentemente dalle disquisizioni dottrinali sulla possibilità o meno di posticipare gli effetti della trasformazione, l'unica data di riferimento per l'individuazione di tale passaggio resta la data di iscrizione nel registro delle imprese dell'atto di trasformazione.

In altre parole, il lasso di tempo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è considerato un autonomo periodo il cui reddito deve essere determinato e tassato secondo la normativa rilevante prima della trasformazione.

Con la risoluzione n. 203/E del 20 giugno 2002, il ministero ha ribadito tale principio, motivandolo nella necessità di *"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"*:

PARTICOLARITA': DATA DI EFFETTO IL 1° GIORNO DI UN MESE

Situazione che, al contrario, non è mai stata chiarita in maniera soddisfacente dall'amministrazione finanziaria è se la data di effetto rappresenti l'ultimo giorno del periodo ante trasformazione ovvero già il primo giorno del periodo post trasformazione.

Ciò è importante ai fini reddituali e ai fini della individuazione delle scadenze dei dichiarativi.

La prassi evidenzia che l'amministrazione finanziaria ha dato, nel tempo, risposte tra loro contraddittorie: in alcuni casi ha sostenuto che la data di effetto, cioè la data di iscrizione al Registro delle Imprese, rappresenta l'ultimo giorno del periodo "ante" in altri casi ha sostenuto che rappresenta il 1° giorno del soggetto trasformato⁷⁸.

Si ritiene che, in ogni caso, la corretta interpretazione sia che **la data di effetto rappresenta il primo giorno del periodo della società trasformata.**

Così, ad esempio, una trasformazione con effetto 1° marzo 2007, comporterà:

⁷⁸ Si richiamano le istruzioni al Modello Unico 1999 in riferimento alle liquidazioni, applicabili per analogia anche alle operazioni di trasformazione; la circolare 49/E del 2004, par. 2.17.2; la circolare 25/E del 2007.

La rilevazione di due periodi d'imposta, uno per la società di persone trasformando riferita al periodo 1° gennaio – 28 febbraio 2007 ed uno per la società di capitali trasformata riferita al periodo 1° marzo – 31 dicembre 2007.

In riferimento al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, la norma precisa che la dichiarazione deve essere presentata entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di effetto della trasformazione, coincidente con l'iscrizione dell'atto nel Registro delle Imprese.

Nel caso specifico in esame, con riferimento alla società di persone trasformanda ci si troverebbe nella seguente situazione:

- Il periodo d'imposta di riferimento (da indicare anche sul frontespizio del Modello Unico SP) sarebbe 1/1/2007 -28/2/2007;
- Il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, letteralmente decorre dal giorno successivo alla chiusura del periodo d'imposta suddetto (nel nostro esempio, entro il 31 ottobre).

E' di tutta evidenza che la situazione può risultare incongruente ma, letteralmente, tale interpretazione appare corretta.

Si segnala, in ogni caso, che parte della dottrina, in questa specifica ipotesi, a titolo prudenziale fa decorrere i termini di presentazione della dichiarazione della società di persone trasformanda **dalla data di chiusura del periodo d'imposta** (nel nostro esempio, dal 28 febbraio), anticipando, in tal modo, di un mese la presentazione della dichiarazione dei redditi.

LA REGOLAMENTAZIONE DELLE RISERVE E L'APPOSITO PROSPETTO DEL QUADRO RF UNICO SC

Le riserve ed i fondi che possono avere rilievo nella fase di trasformazione da Società di persone a Società di capitali sono riconducibili a tre categorie:

1) Fondi in sospensione d'imposta che sono stati formati in virtù di accantonamenti agevolati.

Si tratta, ad esempio, delle riserve art. ex art. 55 Tuir per le quali, qualsiasi ipotesi di utilizzo genera tassabilità in capo alla società.

Rientrano in questa fattispecie, inoltre, le riserve di rivalutazione di cui alle leggi 408/90, 413/91, 342/2000 e 448/2001, 350/2003, 266/2005 salvo il caso in cui le stesse vengano utilizzate a ripianamento di perdite (non genera presupposto di tassabilità).

Tali riserve devono essere ricostituite in capo alla società di capitali trasformata così come risultavano nell'ultimo bilancio della società di persone trasformanda chiuso anteriormente alla trasformazione, pena la tassazione in seno alla società di capitali.

Nel primo Modello Unico della società di capitali (SC) dovranno essere indicate nel "Prospetto del capitale e delle riserve" del Quadro RF al rigo "Riserve in sospensione d'imposta" (colonna saldo iniziale).

N.B. Nel caso fossero state portate a capitale, andranno comprese nel rigo “Capitale sociale” – “di cui per riserve in sospensione” (saldo iniziale).

2) Riserve e fondi, di natura patrimoniale, che sono stati formati nel corso della vita societaria con utili non distribuiti

Non devono essere tassati in caso di distribuzione, né a nome della società né a nome dei soci (anche se ne riducono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, si veda capitolo successivo).

La distribuzione ai soci delle riserve in oggetto, nel limite dell'ammontare risultante dal bilancio anteriore alla trasformazione, non può dar luogo a tassazione a condizione che siano iscritte nel bilancio della società trasformata con l'indicazione dell'origine (art. 170 comma 3 Tuir).

Appartiene a questo gruppo di riserve anche **la frazione di utile relativo al periodo 1/1 - giorno antecedente la data di effetto della trasformazione.**

Nel primo Modello Unico della società di capitali (SC) dovranno essere indicate nel “Prospetto del capitale e delle riserve” del Quadro RF al rigo “Riserve ex art. 170 comma 3” (colonna saldo iniziale).

N.B. Nel caso fossero state portate a capitale, si ritiene che debbano essere comprese direttamente nel rigo “capitale sociale” senza evidenziarle nel rigo “di cui per utili”.

Si ritiene che comunque tali riserve, ancorché non tassabili in caso di distribuzione, mantengano la loro natura di riserve di utili e pertanto, ai fini della presunzione di cui all'Art. 47, comma 1, si considerano prioritariamente distribuite rispetto alle riserve di cui all'Art. 47, comma 5 Tuir (riserve di capitale).

Nei casi in cui, contemporaneamente alle suddette riserve siano anche presenti riserve di utili formate dopo la trasformazione e si intenda procedere alla loro distribuzione, si ritiene che, fiscalmente, debbano essere considerate prioritariamente distribuite le riserve di utili post trasformazione che determinano materia imponibile in capo al socio percettore e solo successivamente le riserve di utili ante trasformazione.

Conseguentemente, nei casi in cui è richiesta, dovrà anche essere applicata e versata la ritenuta a titolo d'imposta del 12,5%.

L'orientamento assunto è prudenziale e ha la finalità di non incorrere in sanzioni per mancata effettuazione e versamento della ritenuta da parte della società che, in caso di distribuzione di utili, diventa sostituto d'imposta.

Sul punto non ci sono ancora precisazioni ufficiali dell'Agenzia delle Entrate anche se la problematica è stata sollevata più volte e i pareri espressi dagli esperti non sono conformi.

3) Riserve di capitali, compreso la Riserva da trasformazione per iscrizione dei maggiori valori di perizia

Fanno parte di questo gruppo le riserve per versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto, le riserve di sovrapprezzo quote.

In questo gruppo, per analogia, possono essere classificati anche i fondi di rivalutazione monetaria di cui alle leggi 576/75 e 72/83 in quanto, le singole leggi di rivalutazione prevedevano la non tassabilità in caso di distribuzione (né in capo alla società né in capo ai soci), se eseguite da società di persone. Tale stato di neutralità si ritiene permanga anche in caso di successiva trasformazione in società di capitali.

Per le particolarità legate agli aspetti fiscali della riserva da trasformazione per iscrizione dei maggiori valori di perizia, si fa rinvio a quanto indicato al precedente paragrafo “Natura della riserva da iscrizione di maggiori valori dal punto di vista fiscale”.

Nel primo Modello Unico della società di capitali (SC) dovranno essere indicate nel “Prospetto del capitale e delle riserve” del Quadro RF al rigo “Riserve di capitale” (colonna saldo iniziale).

N.B.: nel caso fossero state portate a capitale sociale andranno direttamente comprese tra il capitale (saldo iniziale).

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
Capitale sociale		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF100	di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RF101	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF102	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RF103	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF104	Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF105	Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite	
RF106	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

IL COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO DELLA PARTECIPAZIONE IN CAPO AL SOCIO DELLA SOCIETA' TRASFORMATA

Se la cessione di quote avviene dopo la trasformazione della società, non esiste certezza che il socio della s.r.l. possa incrementare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione nella preesistente società di persone delle riserve di utili già tassate in capo alla società di persone ex art. 170 comma 3 Tuir.

Se non se ne tenesse conto, però, il socio subirebbe una doppia imposizione:

- Una prima volta quando gli utili gli sono stati imputati per trasparenza in capo alla società di persone;
- Una seconda volta come plusvalenza all'atto della cessione della quota.

Si ritiene che, ai fini fiscali, tali riserve debbano essere assimilate a riserve di capitale⁷⁹ pertanto:

- Incrementeranno il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo al socio;
- Specularmene, in caso di loro distribuzione, il costo della partecipazione verrà corrispondentemente diminuito.

⁷⁹ Tale tesi

Dichiarazione dei redditi in sede di trasformazione

La norma fiscale dispone che l'anno durante il quale ha effetto la trasformazione venga suddiviso in due periodi di imposta: (art. 11 DPR 600).

- *il primo che va dall'1/1 al giorno precedente la data di effetto della trasformazione;*
- *il secondo dalla data di effetto della trasformazione alla data di chiusura dell'esercizio.*

La dichiarazione relativa al 1° periodo (ultimo di esistenza della società di persone), ancorché riferita ad un periodo non più in corso alla data del 31/12, dovrà essere presentata utilizzando il modello "Nuovo"⁸⁰ e dovrà essere redatta **sulla base di un Conto Economico per il periodo dalla data di inizio dell'esercizio al giorno antecedente la data di effetto** (data di iscrizione al Registro delle Imprese).

Per questa dichiarazione si seguiranno i criteri IRE, propri del gruppo giuridico iniziale della società trasformanda; mentre per il secondo periodo (dalla data di effetto alla data di chiusura dell'esercizio) si utilizzeranno i criteri IRES previsti per il gruppo di "arrivo" della società trasformata.

Per la stessa frazione di periodo, inoltre, dovrà essere presentata anche la dichiarazione ai fini IRAP, predisposta sulla modulistica approvata per il periodo d'imposta precedente ovvero in corso, sulla base di quanto già suddetto ai fini imposte dirette, avente gli stessi termini di scadenza della dichiarazione dei redditi.

Entrambe le dichiarazioni, pur restando a tutti gli effetti due "dichiarazioni autonome" (in quanto entrambe riferite ad un periodo non più in corso al 31/12) dovranno essere presentate utilizzando un unico frontespizio del Modello Unico .

TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI.

Con effetto a decorrere **dal 1° gennaio 2002**⁸¹ e fino al **30 aprile 2007**, era previsto che, in caso di trasformazione da società di persone in società di capitali e viceversa, la dichiarazione del periodo "ante trasformazione" dovesse essere presentata **entro l'ultimo giorno del 7° mese successivo alla data di iscrizione della delibera nel registro delle imprese, se tramite banca o posta.**

Il termine si spostava all'ultimo giorno del decimo mese successivo in caso di invio telematico.

A decorrere dal 1° maggio 2007⁸² viene unificato il termine di presentazione, disponendo che la dichiarazione relativa al periodo "ante trasformazione" deve

⁸⁰ **Intendendo, per nuovo, l'ultimo Modello di dichiarazione approvato e disponibile per l'invio telematico.**

⁸¹ D.P.R. 435 del 7 dicembre 2001, modificativo del precedente D.P.R. 322/98. Si ricorda che, precedentemente, la dichiarazione relativa a tale periodo doveva essere presentata entro quattro mesi dalla data di iscrizione al registro delle imprese (cinque in caso di invio telematico).

⁸² Art. 37 lett. F), comma 10 del D.L. 223/2006.

essere presentata, esclusivamente con modalità telematica, entro l'ultimo giorno del settimo successivo alla data di effetto della trasformazione.

COMPILAZIONE DELLE DICHIARAZIONI: PARTICOLARITÀ

Per quanto riguarda la Dichiarazione dei Redditi/iRAP relativa alla frazione di periodo della società di persone, che, per effetto della trasformazione dovrà essere presentata dalla società di capitali, il comportamento sarà il seguente:

- compilazione di un Mod. Unico Società di persone con i dati della società trasformanda (soc. di persone) e il codice natura giuridica della Società di persone (in caso di "S.n.c.", codice "24"); in caso di variazione della sede legale a seguito della trasformazione, se trascorsi più di 60 gg., indicare la sede legale della società trasformata (soc. di capitali);
- compilazione del quadro riservato al rappresentante legale con i dati del rappresentante legale della S.r.l.;
- nei dati relativi alla società dovrà essere indicato, nella casella dello "stato" il **codice n. 4** della Tab. A (soggetto estinto), e nella casella della "situazione" il **codice n. 5** della Tab. C (periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione da società soggetta ad IRES in società non soggetta ad IRES o viceversa). Dovrà, inoltre, essere indicata la **durata del periodo d'imposta** dal 1/1 dell'esercizio al giorno antecedente la data di effetto della trasformazione.

Per quanto riguarda la Dichiarazione dei Redditi/Irap relativa alla frazione di periodo della Società di capitali, che dovrà essere redatta utilizzando il Modello Unico Società di capitali approvato per il periodo in cui ha avuto effetto la trasformazione (dichiarazione unificata, nella quale dovrà essere compresa anche la D.A. Iva), bisogna specificare il periodo d'imposta (da data effetto trasformazione al 31/12) e indicare i seguenti codici: **stato 1** (soggetto in normale attività) e **situazione 6** (periodo d'imposta normale).

Tale dichiarazione dovrà essere presentata negli ordinari termini (a decorrere **dal 1° maggio 2007**, entro l'ultimo giorno del settimo, mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta).

Normativa modificata dopo la stesura del documento. Verificare l'attuale disciplina!

TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE A SALDO ED IN ACCONTO

Per quanto concerne i versamenti relativi alle **società di persone**, con decorrenza dal 1° maggio 2007⁸³ ha previsto che i versamenti a **saldo** siano da effettuare **entro il giorno 16 del mese di giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa.**

Per quanto concerne gli acconti, viene previsto che la **1° rata di acconto** sia da effettuare **entro lo stesso termine di versamento del saldo dovuto sulla base della dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente**⁸⁴.

Per individuare l'anno di versamento delle imposte a saldo e in acconto, occorre, innanzitutto, verificare l'anno di scadenza della presentazione della dichiarazione.

PER L'ANNO 2006:

- nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali aventi effetto in una data compresa **tra il 1° gennaio ed il 28 febbraio**, gli adempimenti relativi alla **presentazione** della dichiarazione ed al **versamento delle imposte dovranno essere assolti nell'anno stesso**;
- nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali aventi effetto in una data compresa **tra il 1° marzo ed il 31 dicembre**, gli adempimenti relativi alla **presentazione** della dichiarazione ed al **versamento delle imposte dovranno essere assolti nell'anno successivo**;

A DECORRERE DAL 2007:

- nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali aventi effetto in una data compresa **tra il 1° gennaio ed il 31 maggio**, gli adempimenti relativi alla **presentazione** della dichiarazione ed al **versamento delle imposte dovranno essere assolti nell'anno stesso**;
- nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali aventi effetto in una data compresa **tra il 1° giugno ed il 31 dicembre**, gli adempimenti relativi alla **presentazione** della dichiarazione ed al **versamento delle imposte dovranno essere assolti nell'anno successivo**;

Essendo il termine di presentazione quello che guida il termine di versamento, è evidente che la data di effetto della trasformazione può condizionare in maniera sostanziale la data in cui effettuare i versamenti delle imposte dovute a saldo ed in acconto.

Vediamo di chiarire con qualche esempio.

⁸³ Art. 37 comma 11 D.L. 223/2006.

⁸⁴ L'infelice formulazione legislative "anno d'imposta precedente" viene interpretata come "periodo d'imposta precedente".

Esempio 1

Snc trasformata in Srl con effetto 10 aprile 2007:

- ✚ **Termine di presentazione Unico 2007⁸⁵ per il periodo 01/01/2007 – 09/04/2007 della snc trasformanda: 30 novembre 2007⁸⁶**
- ✚ **Termine di versamento del saldo Irap del medesimo periodo: 18 giugno 2007⁸⁷**

Il termine di presentazione della dichiarazione nonché di versamento delle imposte in relazione al periodo “ante trasformazione” viene a coincidere, in questo caso, con l’anno di presentazione e con il termine di versamento del modello Unico 2007/redditi 2006 relativo all’esercizio precedente.

Per la determinazione dell’ acconto Irap⁸⁸ la base di commisurazione sarà determinata con le seguenti modalità:

- Con riferimento al **Modello Unico 2007- Redditi 2006** (dichiarazione relativa all’esercizio precedente la trasformazione): in considerazione del fatto che l’eventuale acconto calcolato sulla base dell’irap dovuta per il 2006, avente scadenza 16 giugno 2007, sarebbe da scomputare sul periodo d’imposta successivo (periodo 1/1-9/4/2007), avente medesima scadenza di versamento, non si ritiene dovuto.
- Con riferimento al **Modello Unico 2007/redditi** relativi alla **frazione di periodo 1/1 – 9/4/2007** (dichiarazione relativa al periodo ante trasformazione): è dovuto l’acconto che verrà fatto valere in diminuzione dell’irap dovuta in relazione al periodo d’imposta in corso alla data di pagamento dell’acconto, vale a dire della frazione di periodo 10/4 –31/12/2007. Le scadenze di versamento saranno il 18 giugno 2007 (1° rata) ed il 30 novembre 2007 (2° rata).

Riepilogo degli adempimenti:

Data	Adempimento in scadenza	Annotazioni
18 giugno 2007	1. Saldo imposte Unico 2007 redditi 2006; 2. Saldo imposte Unico 2007 frazione ante trasf.; 3. 1° rata Acconto irap (*)	(*) A valere su 1° periodo srl trasformata e calcolato prendendo a riferimento il Modello Unico 2007 frazione ante trasformazione.
31 luglio 2007⁸⁹	1. Invio telematico Unico 2007 redditi 2006	
30 novembre 2007	1. Invio telematico Unico 2007 frazione ante trasf. 2. 2° rata di acconto irap (*)	(*) A valere su 1° periodo srl trasformata e calcolato prendendo a riferimento il Modello Unico 2007 frazione ante trasformazione.
16 giugno 2008	1. Saldo imposte Unico 2008 redditi 2007 frazione srl trasformata; 2. 1° Rata Acconto Irap(*)	(*) A valere su redditi 2008 e calcolato prendendo a riferimento Unico 2008 redditi frazione 2007 srl trasformata.
31 luglio 2008	1. Invio telematico unico 2008 redditi 2007 frazione srl trasformata.	

⁸⁵ Modello Vecchio in quanto utilizzato anche per dichiarare i redditi 2006;

⁸⁶ Fine del settimo mese successivo alla data di effetto della trasformazione.

⁸⁷ 16 giugno dell’anno di presentazione della dichiarazione, che nel 2007 slitta al giorno

⁸⁸ Per quanto concerne l’acconto Irap dovuto dai soci, lo stesso continua a essere versato in base alle modalità, salvo considerare le diverse modalità di tassazione dei redditi delle società di persone.

⁸⁹ Nell’esemplificazione non si tiene conto di eventuali proroghe fiscali.

Esempio 2

Snc trasformata in Srl con effetto 1° luglio 2007:

- ✚ **Termine di presentazione Unico 2007** per il periodo 01/01/2007 – 30/06/2007 della snc trasformanda: **28 febbraio 2008⁹⁰**
- ✚ **Termine di versamento del saldo Irap** del medesimo periodo: **16 giugno 2008⁹¹**

Il termine di presentazione della dichiarazione nonché di versamento delle imposte in relazione al periodo “ante trasformazione” viene a coincidere, in questo caso, con l’anno di presentazione e di versamento del modello Unico relativo alla prima frazione di periodo della società trasformata (01/07/2007 – 31/12/2007).

Per la determinazione dell’ acconto Irap la base di commisurazione sarà determinata con le seguenti modalità:

- Con riferimento al **Modello Unico 2007- Redditi 2006** (dichiarazione relativa all’esercizio precedente la trasformazione);, avente scadenza 18 giugno 2007, da scomputare sul periodo d’imposta successivo (periodo 1/1-30/6/2007) in alternativa al metodo storico, che potrebbe fare emergere situazioni a credito⁹², è possibile calcolare l’acconto dovuto sulla base del cosiddetto “metodo previsionale” (ipotizzando le imposte dovute in riferimento al periodo ante-trasformazione).
- Con riferimento al **Modello Unico “Nuovo”/redditi relativi alla frazione di periodo 1/1 – 30/6/2007** (dichiarazione relativa al periodo ante trasformazione): in considerazione del fatto che l’eventuale acconto calcolato sulla base dell’irap dovuta per il 2007, avente scadenza 16 giugno 2008, sarebbe da scomputare sul periodo d’imposta successivo (periodo 1 luglio-31 dicembre 2007), avente medesima scadenza di versamento, non si ritiene dovuto.

Riepilogo degli adempimenti:

Data	Adempimento in scadenza	Annotazioni
18 giugno 2007	1. Saldo imposte Unico 2007 redditi 2006; 2. 1° rata Acconto irap (*)	(*) A valere su frazione di periodo ante trasformazione e calcolato prendendo a riferimento il Modello 2007 redditi 2006 (storico) ovvero il previsionale relativo alla frazione di periodo ante trasformazione.
31 luglio 2007	1. Invio telematico Unico 2007 redditi 2006	
30 novembre 2007	1. 2° rata di acconto irap (*)	(*) A valere su frazione di periodo ante trasformazione e calcolato prendendo a riferimento il Modello 2007 redditi 2006 ovvero su revisionale frazione trasformazione.
28 febbraio 2008	1. Invio telematico Unico 2007 redditi frazione ante trasf. 1/1-30/6/2007	
16 giugno 2008	1. Saldo imposte Unico 2007 frazione ante trasf.; 2. Saldo imposte Unico 2008 redditi 2007 frazione srl trasformata; 3. 1° Rata Acconto Irap e Ires(*)	(*) A valere su redditi 2008 e calcolato prendendo a riferimento Unico 2008 redditi frazione 2007 trasformata.

⁹⁰ Fine del settimo mese successivo alla data di effetto della trasformazione.

⁹¹ 16 giugno dell’anno di presentazione della dichiarazione;

⁹² In ogni caso, le eventuali eccedenze a credito risultanti dalla dichiarazione relativa al periodo “ante trasformazione” potrebbero essere portate in detrazione dell’imposta risultante per il primo periodo di trasformazione.

31 luglio 2008	1. Invio telematico unico 2008 redditi 2007 frazione srl trasformata.	
30 novembre 2008	1. 2° rata di acconto irap e Ires (*)	(*) A valere su redditi 2008 e calcolato prendendo riferimento Unico 2008 redditi frazione 2007 trasformata

ACCONTO D'IMPOSTA IRES E IRPEF/IRE

L'acconto Irpef/Ire, dovuto dai soci della Società di persone in riferimento al periodo in cui è avvenuta la trasformazione, se dovuto, dovrà essere effettuato tenendo conto del fatto che i dividendi della Società di capitali, salvo il caso in cui la società non abbia optato per il regime di trasparenza fiscale, vanno dichiarati solo nell'anno in cui sono percepiti (Criterio di cassa) e non più sulla base di una "imputazione di redditi" come avveniva prima della trasformazione. Pertanto, nell'anno di trasformazione, non è escluso che si debba ricorrere al calcolo e versamento dell'acconto con il cosiddetto metodo "previsionale" per tenere conto della diversa modalità di tassazione dei redditi, in particolare in caso di trasformazioni deliberate nei primi mesi dell'anno.

L'acconto Ires della Società di capitali non è dovuto in quanto non ha il riferimento all'anno precedente.

L'INTESTAZIONE DEL MODELLO F24

Il soggetto "contribuente" corrisponde al soggetto esistente alla data di versamento, in conseguenza dell'estinzione del soggetto precedente.

In questi casi, pertanto, il pagamento delle imposte relative all'ultima dichiarazione di competenza della società di persone trasformanda dovrà essere effettuato con modello F24 intestato alla Srl trasformata, unico soggetto esistente alla data.

Analoghe considerazioni andranno fatte in riferimento ai pagamenti relativi a liquidazioni Iva periodiche ovvero relativi a ritenute d'acconto di competenza della società di persone trasformanda.

Studi di settore/parametri

Pur in assenza di specifici chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, ma tenendo conto delle Istruzioni alla compilazione di Unico 2007, delle novità in materia di studi di settore che prevedono l'allegazione del modello pur in presenza di alcune cause di esclusione e delle specifiche tecniche e procedurali dell'invio telematico dei dichiarativi, si ritiene necessario distinguere le casistiche a seconda che l'adempimento di invio della dichiarazione di Unico sia effettuato entro il 30 aprile o a partire dal 1° maggio 2007.

Trasformazioni da società di persone in società di capitali con effetto fino al 30 giugno 2006:

In questi casi si ritiene che **la società di persone** trasformanda, dovendo utilizzare la modulistica "vecchia" (Unico 2006, vedi pagine precedenti), dovrà attenersi alle regole previste per tale modulistica.

Dovrà, pertanto, indicare il **codice di esclusione 1** nel quadro del reddito d'impresa di Unico **senza allegare il modello studi**.

La **società di capitali** trasformata dovrà utilizzare il modello “nuovo” (Unico 2007) senza indicarvi **alcun codice di esclusione** dagli studi: **dovrà allegare il modello degli studi indicando nel frontespizio dello stesso il codice 3 (mera prosecuzione) ed il numero di mesi di esercizio dell’attività sotto forma di società di capitali.**

La società nata dalla trasformazione, pertanto, è fin da subito accertabile in base agli studi di settore e dovrà verificare l’esito del calcolo di congruità/coerenza.

**Normativa modificata dopo la
stesura del documento.
Verificare l’attuale disciplina!**

Trasformazioni da società di persone in società di capitali con effetto a decorrere dal 1° luglio 2006:

In questi casi si ritiene che **la società di persone** trasformanda, dovendo utilizzare la modulistica “nuova” (Unico 2007, vedi pagine precedenti) dovrà indicare il **codice di esclusione 2** nel quadro del reddito d’impresa di Unico **con allegazione del modello studi pur non essendo accertabile in base a detta disciplina.**

La **società di capitali** trasformata dovrà utilizzare il modello “nuovo” (Unico 2007) senza indicarvi **alcun codice di esclusione** dagli studi: **dovrà allegare il modello degli studi indicando nel frontespizio dello stesso il codice 3 (mera prosecuzione) ed il numero di mesi di esercizio dell’attività sotto forma di società di capitali.**

La società nata dalla trasformazione, pertanto, è fin da subito accertabile in base agli studi di settore e dovrà verificare l’esito del calcolo di congruità/coerenza.

Normativa modificata dopo la stesura del documento. Verificare l’attuale disciplina!

Disciplina delle società di comodo

La trasformazione della società **non è causa di esclusione** dalla disciplina delle società di comodo indipendentemente dal fatto che la “Srl trasformata” si trovi nel suo primo periodo d’imposta.

In questo caso, infatti, si tratta di mero proseguimento di una attività esercitata dalla società trasformata.⁹³

Nell’anno di trasformazione, rilevando due periodi d’imposta fiscali, occorrerà ragguagliare i valori alla minor durata del periodo d’imposta.

La C.M. 44/2007, punto 5.6, ha precisato che la società trasformanda (snc), ai fini del calcolo della media prenderà a riferimento la frazione di periodo “ante” e i due precedenti.

La società trasformata (srl) prenderà a riferimento, in assimilazione ad una neo-azienda unicamente la frazione di periodo data effetto trasformazione – 31/12.

Disciplina antielusiva e trasformazione

Le disposizioni antielusive contenute nell’art. 37 bis del DPR 600/1973 trovano applicazione anche in riferimento alle operazioni trasformazione per espresso richiamo della lettera a) del comma 3 del DPR 600.

Invero, trattandosi di una operazione in neutralità fiscale, non è semplice l’individuazione di casi di concreta applicazione se non in collegamento con altre operazioni.

Sull’argomento, si segnalano i pareri del Comitato Norme Antielusive n° 19 del 17/12/2003 e n° 7/2007.

⁹³ Circolare 25/E 2007 capitolo 2.

Documenti contabili

DATI OBBLIGATORI NEI DOCUMENTI DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI

E' importante ricordare che nei documenti (fiscali e commerciali) della Società di capitali, oltre ai dati obbligatori per effetto di norme fiscali (denominazione, sede legale, P.Iva, codice fiscale, ..) si devono indicare anche quelli previsti dall'art. 2250 C.C.:

- ☞ n° di iscrizione al Registro delle Imprese (corrispondente al codice fiscale della società, che rimane invariato)
- ☞ Registro delle Imprese presso il quale è iscritta la società
- ☞ Ammontare del capitale sociale, specificando la somma effettivamente versata, così come risulta dall'atto costitutivo ovvero, in seguito, dall'ultimo bilancio (ricordandosi di dare le conseguenti comunicazioni anche al registro delle Imprese).

LA GESTIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI CON INTESTAZIONI INESATTE NEL PERIODO DI PASSAGGIO

In primo luogo è necessario ricordare che

- ☞ **ai fini IVA** esiste un unico periodo, con un'unica dichiarazione IVA, per cui in ogni caso non ci sono particolari conseguenze nel registrare nella contabilità della Società di capitali documenti intestati alla Società di persone.
- ☞ **ai fini delle dichiarazioni dei redditi**, come già detto, esistono due periodi separati d'imposta, per cui è indispensabile prestare molta attenzione. Il Ministero ha affermato che si può superare il problema di forma della fattura intestata ancora al precedente soggetto, ma non è superabile il problema di sostanza, nel senso che l'individuazione dei rispettivi componenti positivi e negativi deve avvenire nel rigoroso rispetto del principio di competenza (R.M. 9/2920 del 18/3/81, Min. Finanze Dir. Gen. Imposte).

I documenti emessi dalla società trasformata (bolle, fatture, ricevute, scontrini) dovrebbero essere intestati alla nuova Società di capitali a partire dal giorno della sua iscrizione presso il registro delle Imprese.

Il rispetto di ciò in maniera rigida è piuttosto teorico, ma dovremo fare il possibile per adeguarci nel minor tempo possibile.

Determinazione del reddito di periodo

Gli aspetti sui quali è bene prestare attenzione, in occasione della determinazione del reddito delle due società nell'anno della trasformazione sono i seguenti:

QUOTE DI AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI E IMMATERIALI DI CUI AGLI ART. 102 E 103 TUIR

Per espresso richiamo dell'art. 110 comma 5 Tuir, le quote di ammortamento dei **beni materiali** di cui all'art. 102 Tuir vanno calcolate sul costo storico raggugiandole alla durata di ciascun periodo d'imposta e cioè:

- dall' 1/1 al giorno antecedente la data di effetto della trasformazione per la società di persone;
- dalla data di effetto della trasformazione al 31/12 per la società di capitali.

Per i **beni acquistati in corso d'anno** occorrerà riportare la quota di ammortamento (ridotta alla metà) alla minore durata del periodo d'imposta.

Esempio

Trasformazione con effetto 1/7/2006:

Acquisto di bene in data 1° ottobre 2006 al costo di 1.000. Aliquota ammortamento ordinario 20%.

Quota ammortamento deducibile fiscalmente nel 2° periodo d'imposta= 50

$$(1.000 \times 20\% = 200 \times 50\% = 100 \times \frac{6}{12})$$

Per i **beni ceduti in corso d'anno**, nel caso si optasse per calcolarla⁹⁴ occorrerà riportare la quota di ammortamento alla minore durata del periodo d'imposta.

Esempio

Trasformazione con effetto 1/7/2006

Cessione di bene in data 1° ottobre 2006 al costo di 1.000. Aliquota ammortamento ordinario 20%.

Quota ammortamento deducibile fiscalmente in riferimento al 1° periodo= 100

$$(1.000 \times 20\% = 200; 200 \text{ diviso } 6/12 = 100)$$

Quota ammortamento deducibile fiscalmente in riferimento al 2° periodo= 50

$$(quota \text{ riferita al } 2^\circ \text{ periodo d'imposta } 100 \text{ diviso } 3/6 \text{ mesi di permanenza del bene in azienda } > \text{ da } 1/7 \text{ a } 1/10 < \text{ rispetto alla durata del periodo}) = 50$$

Per quanto concerne l'ammortamento dei **beni immateriali di cui all'art. 103 Tuir**, la norma fiscale nulla dispone in riferimento a periodi d'imposta di durata diversa dai 12 mesi.

In questi casi, si ritiene debba, pertanto, trovare applicazione il criterio civilistico.

⁹⁴ Circolare 98/2000 e 41/E -2002

Civilisticamente, la trasformazione non interrompe l'esercizio sociale⁹⁵ e, pertanto, la quota di ammortamento complessivamente inerente l'esercizio verrà determinata sulla base del piano di ammortamento del bene.

A questo punto, per adeguarsi alla presenza di "due periodi d'imposta fiscali", occorrerà scomporre tale quota pro rata temporis nei due periodi fiscali.

Se la quota così ragguagliata rientra nei limiti di deducibilità previsti dall'art. 103 Tuir non si porranno problemi di ripresa a tassazione.

Vediamo di chiarire con qualche esempio:

Trasformazione con effetto 1/7/2006

1) Software: Costo di acquisto 1.200; quota annuale civile 400 (3 anni). Limite massimo di deducibilità ammortamento annuale fiscale 600 (50% del costo).

Quota di ammortamento deducibile fiscalmente in ciascun periodo d'imposta: $400/12 \text{ mesi} \times 6 \text{ mesi} = 200$ in quanto inferiore al limite massimo deducibile in ciascun periodo d'imposta (600). L'eventuale maggior ammortamento fiscale (400) deve essere gestito tramite Quadro EC.

2) Avviamento: Costo di acquisto 1.000; quota ammortamento civilistica annuale 100 (10 anni). Limite massimo di deducibilità ammortamento annuale fiscale 55,56 (1/18).

Quota di ammortamento deducibile fiscalmente in ciascun periodo d'imposta: $100/12 \text{ mesi} \times 6 \text{ mesi} = 50$ (quota civilistica imputabile a ciascuna frazione di esercizio);

Tale quota trova anche riconoscimento fiscale in quanto inferiore al limite massimo deducibile in ciascun periodo d'imposta (55,56).

AMMORTAMENTO DELLE ALTRE SPESE RELATIVE A PIÙ ESERCIZI DI CUI ALL'ART. 108 TUIR

Spese relative a studi e ricerche e di pubblicità capitalizzate (commi 1 e 2 art. 108)

Civilisticamente, la quota di ammortamento dovrebbe essere calcolata con le ordinarie modalità e scomposta prorata temporis nei due periodi fiscali.

Dal punto di vista fiscale é legittima la deduzione di una **quota costante non ragguagliata** pari ad un quinto del costo **in ciascun periodo d'imposta.**

Ciò significa che, nell'anno di trasformazione della società, fiscalmente sarebbe ammissibile la deduzione di una ulteriore quota di ammortamento rispetto a quella contabilizzata: tale deduzione dovendo, necessariamente, trovare collocazione all'interno del Quadro EC del Modello Unico sia della società di persone che della società di capitali **potrà essere operata esclusivamente con riferimento alle spese di studio e ricerca**⁹⁶.

⁹⁵ Si veda quanto indicato in precedenza in relazione al bilancio d'esercizio nell'anno di effetto della trasformazione.

⁹⁶ Non è ad oggi possibile transitare nel Quadro Ec per le spese di pubblicità.

Per quanto concerne le **spese di pubblicità**, si ritiene che trovi riconoscimento anche fiscale il piano di ammortamento civilistico.⁹⁷

Esempio: Trasformazione con effetto 1/7/2006

Spese di studio e ricerca del 2003 - Costo capitalizzato=1.000; Piano di ammortamento civilistico= 5 anni (200 di quota annuale) coincidente con la quota minima deducibile fiscalmente (1 quinto)

Ammortamenti	Civile	Fiscale
Anno 2003	200	200
Anno 2004	200	200
Anno 2005	200	200
Anno 2006	200(*)	400

(*Civile quota annuale 200 così suddivisa: 100 nel 1° periodo e 100 nel secondo periodo; Fiscalmente 200 nel 1° periodo e 200 nel 2° periodo senza alcun ragguaglio)= **variazione in diminuzione fiscale 100 su quadro RF Unico SP e 100 su quadro RF Unico SC**

Compilazione quadro EC Anno 2006 Frazione ante Snc trasformanda:

Colonna 2 (Eccedenza di periodo)	100
Colonna 4 (Valore Civile)	300
Colonna 5 (Valore fiscale)	100

Compilazione quadro EC Anno 2006 frazione periodo Srl trasformata:

Colonna 1 (Eccedenza pregressa)	100
Colonna 2 (Eccedenza di periodo)	100
Colonna 4 (Valore Civile)	200
Colonna 5 (Valore fiscale)	000

Anno 2007	200	0
<i>Variazione in aumento su Quadro RF 200</i>		

Compilazione quadro EC Anno 2007:

Colonna 1 (Eccedenza pregressa)	200
Colonna 3 (Decrementi)	200
Colonna 4 (Valore Civile)	000
Colonna 5 (Valore fiscale)	000

Per quanto concerne le **spese di rappresentanza**, le spese sostenute dalla società di persone trasformanda nella frazione di periodo ante trasformazione, saranno deducibili, per un quindicesimo, in capo a quest'ultima; le ulteriori quote, a decorrere dal primo periodo d'imposta della società nata dalla trasformazione, dovranno essere dedotte in capo alla società di capitali.

⁹⁷ Nonostante che l'art. 108 comma 2 faccia riferimento ad una quota costante che, per effetto della trasformazione, almeno nell'anno di trasformazione, ai fini fiscali non viene mantenuta.

Altri costi pluriennali (comma 3 art. 108)

Questi costi, laddove capitalizzati in quanto aventi una "utilità pluriennale" anche dal punto di vista ciclistico, devono essere ammortizzati sulla base della quota imputabile a ciascun esercizio.

Ora, dal punto di vista civilistico, il criterio generale da adottare in riferimento agli ammortamenti, è quello di ripartire la quota annuale sulla base dei due periodi d'imposta che si generano fiscalmente.

Tale criterio, in questo caso, **assumerà validità anche ai fini fiscali.**

Esempio:

Spese incrementative su beni di terzi ripartite sulla base della residua durata del contratto di affitto.

Quota annuale 1.000

Trasformazione con effetto 1/7/2006: la quota da dedurre in ciascun periodo d'imposta sarà pari a 500 (1.000x 6/12).

Spese di impianto o di costituzione (comma 4 art. 108)

Vale quanto già detto in riferimento ai punti precedenti.

N.B.:La **fattura del notaio e del perito** sono assimilate alle spese di costituzione, quindi deducibili in capo alla società di capitali integralmente ovvero quote costanti annuali con un massimo di cinque esercizi a decorrere dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

Normalmente, il perito emette fattura a nome della società di capitali trasformata e, pertanto, l'emissione del documento va concordata in tal senso.

CALCOLO DEL LIMITE DI DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE ORDINARIA (ART. 110 C.5)

Per espresso richiamo dell'art. 110 comma 5 Tuir, il limite di deducibilità dei costi di manutenzione e riparazione di cui al comma 6 dell'art. 102 Tuir va calcolato riproporzionando il tutto alla durata di ciascun periodo d'imposta e cioè:

Società di persone

- Beni presenti alla data dell'1/1 al netto delle vendite effettuate nel periodo, rapportati alla durata della frazione di periodo d'imposta su base annua.
- + acquisti effettuati dalla società di persone rapportati al periodo di possesso nell'ambito della frazione di periodo;
- + vendite eseguite dalla società di persone rapportate al periodo di possesso nell'ambito della frazione di periodo.

Società di capitali

- Beni presenti alla data di effetto della trasformazione in Società di capitali, al netto delle vendite effettuate nel periodo, rapportati al periodo di esistenza della stessa su base annua;
- + acquisti effettuati dalla Società di capitali rapportati al periodo di possesso nell'ambito della frazione del periodo d'imposta;
- + vendite eseguite dalla Società di capitali rapportate al periodo di possesso nell'ambito della frazione del periodo d'imposta.

Sul totale così ottenuto in riferimento ad ogni frazione di periodo d'imposta si calcherà la percentuale che rappresenta il limite di deducibilità dei costi di manutenzioni per la società di persone e per la società di capitali.

L'eventuale **eccedenza di tali costi sostenuti dalla società di persone** per l'anno di trasformazione così come le eccedenze relative ai periodi precedenti sarà dedotta in capo alla Società di capitali con le modalità dell'art. 102 TUIR (quota costante non ragguagliata per ciascun periodo d'imposta).

ESEMPIO: Trasformazione con effetto 30 giugno

SOCIETA' DI PERSONE TRASFORMANDA (Durata periodo d'imposta 180gg >da 1/1 a 29/6<)

Beni all'1/1		100.000
Acquisti 1/3	<u>gg.di possesso nel periodo 121</u>	10.000
Vendite 1/4	<u>gg. di possesso nel periodo 90</u>	5.000

CALCOLO LIMITE

(100.000-5.000)= 95.000

Valore beni presenti per tutto l'anno

95.000*180gg/365gg

46.849,31

Valore beni periodo 1/1-30/6

10.000*121/365

3.315,07

Acquisto ragguagliato alla frazione

5.000*90/365

1.232,88

Vendita ragguagliata alla frazione

Totale limite su cui applicare limite % 5,15,25,ecc

51.397,26

SOCIETA' DI CAPITALI TRASFORMATA (Durata periodo d'imposta 185gg. >da 30/6 a 31/12<)

Beni al 30/6 (100.000-5.000+10.000)		105.000
Acquisto 1/12	<u>gg. di possesso nel periodo 31</u>	12.000

CALCOLO LIMITE

105.000*185gg/365gg

53.219,18

Valore beni periodo -30/6- 31/12

12.000*31/365

1.019,17

Acquisto ragguagliato alla frazione

Totale limite su cui applicare limite % 5,15,25,ecc

54.238,35

ACCANTONAMENTI PER RISCHI SU CREDITI (ART. 106 TUIR)

Verranno effettuati da entrambe le società, con riferimento ai crediti esistenti alla chiusura del periodo d'imposta della Società di persone e con riferimento ai crediti esistenti al 31/12 nella Società di capitali

Ogni soggetto provvederà a calcolare lo 0,50% e l'importo così ottenuto dovrà essere ragguagliato alla durata di ciascuna frazione di periodo.

PLUSVALENZE E SOPRAVVENIENZE RATEIZZATE (ART. 86 E 88 TUIR)

In presenza di plusvalenze e/o sopravvenienze in corso di rateazione in capo alla società di persone trasformanda, nell'anno di trasformazione, dovendo considerare la presenza di due periodi d'imposta (periodo ante e post trasformazione), occorrerà imputare una quota intera, non ragguagliata, in capo alla società personale ed una ulteriore quota, anch'essa non ragguagliata, in capo alla società di capitali nata per effetto della trasformazione.

COSTI/PROVENTI DEDUCIBILI OVVERO TASSABILI IN BASE AL CRITERIO DI CASSA

Il soggetto tenuto a dedurre il costo ovvero a dichiarare il provento è colui che ha provveduto al pagamento ovvero all'incasso, indipendentemente dal fatto che il costo o il provento fosse di competenza del soggetto trasformando. Così, ad esempio, in caso di cartella per raccolta immondizia di competenza dell'anno "x", pervenuta nel mese di maggio dello stesso anno, pagata il 31 luglio dello stesso anno, con trasformazione della società avente effetto il 1 luglio dello stesso anno, pur essendo il costo di competenza per 6/12° in capo alla società trasformanda e per gli ulteriori 6/12° in capo alla società trasformata, lo stesso, dal punto di vista fiscale, verrà interamente dedotto dalla società trasformata che ha provveduto al pagamento (Art.99 Tuir, tramite variazioni di bilancio). Lo stesso criterio dovrà essere adottato per compensi ad amministratori, altre imposte e tasse deducibili per cassa, per contributi in conto capitale, ecc.

CANONI LEASING

Essendo deducibili in base al principio di competenza, il costo annuale dovrà essere rapportato a ciascuna frazione di periodo.

CLIENTI C/FATTURE DA EMETTERE E FORNITORI C/FATTURE DA RICEVERE

Il reddito delle due frazioni di periodo, nel rispetto dei criteri generali di redazione del bilancio, deve essere determinato per competenza.

Pertanto, nel caso di documenti di competenza della società di persone, ma intestati alla società di capitali (ad esempio, consegne avvenute nel periodo ante-trasformazione e fatture intestate a nome della società di capitali), i costi/ricavi verranno imputati al periodo d'imposta ante trasformazione tramite la rilevazione di " Costi a Fornitori c/fatture da ricevere" ovvero "Clienti c/fatture da emettere a Ricavi".

Resta ferma la rilevazione del documento in capo alla società di capitali ("Fornitori c/fatture da ricevere a Fornitori ovvero "Clienti a Clienti c/fatture da emettere").

Tali considerazioni non riguardano il caso di documenti intestati alla società di persone, ma di competenza della società di capitali: infatti, come detto a proposito delle errate intestazioni dei documenti, in questi casi verrà fatta la rilevazione contabile esclusivamente nella contabilità della società trasformata (società di capitali), a nulla influendo l'errata intestazione del documento (Si veda Risoluzione 9/2920 del 18/3/81, Min. Fin. Dir. Gen. Imposte).

I FONDI IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Non sorgono problemi fiscali per i fondi che hanno lo stesso regime nelle società di persone e nelle società di capitali.

Tali voci, sorte nel bilancio della società di persone, continueranno ad essere iscritte nel bilancio della società di capitali.

Crediti d'imposta

Vengono trasferiti alla società di capitali tutti i seguenti crediti:

- a) credito I.V.A. risultate dalla annuale precedente alla trasformazione e non chiesto a rimborso, ma riportato in detrazione per l'anno successivo;
- b) crediti infrannuali richiesti nell'anno di trasformazione;
- c) eventuale credito risultante al momento della trasformazione;
- d) crediti I.V.A. annuali chiesti a rimborso e non ancora erogati;
- e) altri crediti d'imposta (Irap, da leggi speciali, ecc.)

Imposte Indirette

I.V.A. (Imposta Sul Valore Aggiunto)

E' ininfluente l'operazione di trasformazione ai fini I.V.A.

Il passaggio di beni in occasione di trasformazione è operazione non soggetta ad Imposta sul Valore Aggiunto (art. 2,3° comma, lett. f), DPR 26/101972 n. 633).

Il contribuente, entro 30 gg. dalla **data di iscrizione al Registro delle Imprese**, deve dare **comunicazione all'Ufficio I.V.A.** Provinciale competente della variazione intervenuta (art.35 DPR 26/10/72, n. 633), allegando copia dell'atto di trasformazione (se richiesta).

Non cambia la partita IVA.

Un aspetto pratico connesso all'IVA è quello relativo alla **numerazione delle fatture** successivamente alla trasformazione. Dato che tale atto non fa sorgere un nuovo soggetto passivo del tributo, è corretto continuare ad utilizzare la serie dei numeri delle fatture precedenti alla trasformazione.

La Dichiarazione Annuale I.V.A. sarà quindi, in linea con quanto riferito, presentata dalla società trasformata (Società di capitali.) per l'intero periodo di imposta senza procedere a suddivisioni temporali tra Società di persone e Società di capitali.

Tale dichiarazione dovrà entrare nel Modello Unico presentato dalla società di capitali in riferimento al periodo "data effetto trasformazione - 31/12", in quanto trattasi di dichiarazione "unificata".

Per quanto riguarda la **qualifica di esportatore abituale** e l'utilizzo del plafond la società risultante dalla trasformazione può continuare a fruire della qualifica di esportatore abituale, nonché ad utilizzare il plafond.

Per quanto riguarda **l'autorizzazione alla stampa ed alla vendita di documenti fiscali**, la trasformazione non comporta la revoca di tale autorizzazione, (a decorrere dal 1° dicembre 2001 anche nel caso in cui si modifichi l'ufficio I.V.A. competente a seguito di contestuale trasferimento di sede). Occorre, però, comunicare tempestivamente l'avvenuta trasformazione alla Direzione Regionale delle Entrate per il tramite dell'Ufficio I.V.A. (ovvero, delle Entrate, laddove istituito) competente, presentando apposita istanza di adeguamento formale a cui andrà allegato un certificato della Camera di Commercio ovvero una autocertificazione.

Nel caso di nomina di nuovi rappresentanti legali è necessario accertare la sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 11 del D.M. 28.11.1978 nei confronti del nuovo rappresentante nominato in sostituzione o in aggiunta ai precedenti rappresentanti legali, e pertanto, oltre al certificato (rilasciato dal Registro delle Imprese) attestante il conferimento della nuova carica, dovranno essere prodotti anche i relativi certificati dei carichi pendenti rilasciati dalla Procura della Repubblica presso la Pretura Circondariale e dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale e il certificato generale del casellario Giudiziale.

RIMANENZE DI BOLLE DI ACCOMPAGNAMENTO E RICEVUTE FISCALI

Tali documenti potranno continuare ad essere utilizzati dalla Società di capitali, previa annotazione sugli stessi dell'avvenuta variazione.

Se si è provveduto a cambiare il registro di carico, è opportuno annotare sia in quello vecchio che in quello nuovo, gli estremi dei documenti che vengono "passati" alla Società di capitali, a partire dalla data di effetto della trasformazione.

OPZIONE PER LE LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI

In occasione della trasformazione non è possibile modificare la periodicità Iva né, conseguentemente, della dichiarazione periodica..

IMPOSTA DI REGISTRO

La lettera c) dell'art. 4 della Tariffa - parte prima del DPR 26 aprile 1986 n. 131 e succ. mod. (Lg. 384 del 27.11.89) assoggetta all'imposta fissa tutte le modifiche statutarie, comprese le trasformazioni.

La misura dell'imposta di registro è di € 168⁹⁸.

La registrazione dell'atto è riservata al notaio entro i 20 giorni successivi alla sua formazione.

L'atto non è soggetto a valutazione da parte dell'Ufficio.

IPOTECARIE E CATASTALI

Quando la società è proprietaria di beni immobili, è necessario procedere alla trascrizione ed alla voltura catastale a nome della società di capitali, con applicazione dell'imposte nella misura fissa di € 168 per ciascun tributo (€ 168 per ipotecarie ed €, 168 per le catastali⁹⁹).

L'unica eccezione è rappresentata da un aumento di capitale realizzato attraverso il conferimento di immobili per il quale troveranno applicazione le ordinarie imposte proporzionali.

TASSE DI CONCESSIONE GOVERNATIVA

La società di capitali nata per effetto della trasformazione è soggetta al versamento della tassa forfetaria per la bollatura annuale dei libri di euro 309,87 (euro 516,46/1 milione per capitale sociale superiore ad euro 516.456,90).

La tassa, si ritiene vada versata, anche in caso di trasformazione, inizialmente, all'atto della trasformazione (ovvero, prima della comunicazione all'ufficio iva) con bollettino postale n. 6007.

In ogni caso, se l'effetto della trasformazione è compreso tra l'1/1 e il 16/3, si ritiene che la tassa, anche qualora fosse versata come "versamento annuale", tramite F24 con cod.

⁹⁸ IApplicabili anche in caso di aumento del capitale sociale con la sola eccezione dell'aumento sottoscritto attraverso un conferimento di immobili che sconta le imposte proporzionali.

⁹⁹ Corte di Cassazione Sez. I decisione n°3945 del 18/04/1998.

tributo 7085, non configuri una violazione sanzionabile. In tal caso, è consigliabile, in analogia a quanto detto in riferimento alle violazioni formali del Modello F24 e F23, inviare apposita comunicazione all'Ufficio del registro tasse CCGG di Roma.

Successivamente, va versata annualmente tramite modello F24 utilizzando il codice tributo 7085 entro il termine di versamento della D.A. Iva (16/3).

I.C.I.

La trasformazione non comporta obbligo di presentazione della denuncia ICI, salvo il caso in cui nel corso dell'anno in cui è avvenuta la trasformazione siano intervenute modificazioni agli immobili che comportino obblighi dichiarativi, (sia in vigenza di "snc" che in vigenza di "srl"), nel qual caso la dichiarazione dovrà essere presentata dal soggetto risultante alla scadenza dell'obbligo dichiarativo.

I versamenti effettuati dopo la trasformazione saranno a nome della Società di capitali trasformata.

Ditte con dipendenti

INPS

E' sufficiente l'invio di una lettera di variazione **entro 30 giorni**. Solo in caso di modifica del codice fiscale è necessario procedere all'apertura di una nuova posizione assicurativa.

INAIL

In via generale occorre trasmettere all'inail, **entro 30 giorni**, la denuncia delle variazioni intervenute nella posizione assicurativa intestata all'impresa trasformata (nuova denominazione, nuovo rappresentante legale, aggiornamento dei macchinari e attrezzature, ingresso e/o cancellazione soci, collaboratori, associati in partecipazione, ecc). Con l'occasione si consiglia di verificare la congruità dell'attività denunciata all'Inail rispetto a quella effettivamente svolta dopo la trasformazione.

Si rammenta che, in caso di modifica del codice fiscale, l'Inail richiede la cessazione della posizione assicurativa del soggetto preesistente e l'apertura di una nuova posizione che dovrà essere presentata all'istituto contestualmente all'inizio dell'attività del soggetto trasformato.

Centro per l'impiego

Va inoltrata **entro 5 giorni** la comunicazione telematica di variazione attraverso la compilazione del Modello Unificato VARDatori.

Direzione provinciale del lavoro

Comunicare, **entro 30 giorni**, la variazione avvenuta ed i nominativi del legale rappresentante e del responsabile degli adempimenti relativi al personale dipendente, se diverso dal legale rappresentante.

Versamenti successivi alla trasformazione

I versamenti agli Istituti e all'erario, relativi a periodi precedenti la trasformazione ma con scadenza successiva la trasformazione stessa, dovranno essere **effettuati tramite Modello F24 intestato alla società trasformata in quanto materialmente fatti dalla società di capitali**.

Dichiarazione dei sostituti d'imposta - Mod. 770

Il Mod. 770 relativo all'anno in cui è stata effettuata la trasformazione deve essere presentato dalla società trasformata nei termini ordinari (con scadenze differenziate nel caso di Modello 770 semplificato od ordinario).

La dichiarazione deve contenere tutti i pagamenti effettuati, sia quelli ante che quelli post trasformazione.

Le imprese trasformate nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio ed il momento di presentazione del Mod. 770 dovranno presentare il modello relativo all'anno d'imposta precedente con riferimento alla situazione (soggetti e luogo di presentazione) esistente al momento della presentazione.

Questo in virtù del principio generale che è sempre l'obbligato all'atto della presentazione a doversi accollare l'onere della dichiarazione, per cui anche nel caso di mutamento di forma giuridica (es. S.n.c. in S.r.l.) sarà l'ultimo soggetto obbligato alla presentazione, e quindi il Mod. 770 conterrà i dati anagrafici, societari, fiscali di quest'ultimo.

Aspetti contabili

Il semplice cambiamento della forma giuridica della società non comporta particolari obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili.

In effetti, la contabilità può essere continuata sugli stessi libri relativi alla società trasformanda (si consiglia comunque di cambiarli), salvo che il cambiamento della forma sociale non imponga la tenuta di nuovi libri in relazione a disposizioni civilistiche-fiscali.

E' però consigliabile procedere alla chiusura in partita doppia della contabilità della società trasformanda, al fine di redigere uno stato patrimoniale e determinare il risultato economico sino al giorno della trasformazione (**data effetto: giorno iscrizione reg. Imprese**).

Nota bene: nel caso in cui la società di persone fosse un soggetto in **contabilità semplificata**, occorrerà ricordarsi di redigere la **situazione patrimoniale iniziale previsto dall'art. 10 del D.L. 69/1989¹⁰⁰** entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta precedente (vale a dire, relativa al periodo d'imposta "ante-trasformazione").

Tale situazione dovrà, poi, essere riportata sul libro degli inventari.

Dal punto di vista contabile, ci comporteremo come segue:

A) Per la Società di persone trasformanda:

- 1) Recepimento dei valori della perizia obbligatoriamente per le rettifiche in diminuzione e facoltativamente per quelle aumentative (si veda l'apposito capitolo).
- 2) Determinazione del risultato economico della frazione di esercizio.
- 3) Chiusura dei conti e rilevazione del Patrimonio Netto di Trasformazione.

B) Per la società di capitali trasformata:

- 1) Riapertura dei conti.
- 2) Imputazione delle riserve della ex Società di persone.

¹⁰⁰ Per il quale non risulta più necessaria la vidimazione iniziale ai sensi dell'art. 1 del DPR 126/2003.

Scritture della Società di persone trasformanda

1) Recepimento dei valori di perizia: si fa rinvio a quanto già approfondito nell'apposito capitolo (*Recepimento dei valori di stima ed entità del capitale sociale/Aspetti contabili/fiscali*).

Rilevazione del risultato economico della frazione di esercizio

Il risultato economico della frazione di esercizio (1/1 - giorno antecedente la data di iscrizione della delibera di trasformazione del Registro ditte) va determinato secondo il criterio di competenza.

Utile frazione di periodo (C.E)	a	Utile frazione di periodo (S.P.)
<i>Ovvero:</i>		
Perdita frazione di periodo (S.P.)	a	Perdita frazione di periodo (C.E.)

Rilevazione del Patrimonio Netto di trasformazione e Chiusura dei conti

Le scritture da effettuare sono:

≠	a	Capitale Netto di trasformazione
Capitale Sociale della Soc. persone		
Riserve. (TUTTE) della Soc. persone		
UTILE della frazione di periodo		
<i>Ovvero:</i>	a	PERDITA della frazione di periodo

≠	a	≠
Passività (tutte)		
C. Netto trasformazione		
		Attività (tutte)

≠	a	≠
Ricavi (tutti)		
		Costi
		<u>utile di periodo</u>
<i>ovvero:</i>		
<u>perdita di periodo</u>		

Particolarità: Prelievi dei soci in c/utili

Gli eventuali conti "Prelevamento soci in c/utili" devono essere girati al "c/utile della frazione d'esercizio" o al "c/Patrimonio Netto", prima della rilevazione del "C. Netto di Trasformazione".

In caso di prelevamenti eccedenti il patrimonio prelevabile, ci si comporterà con le seguenti modalità:

- Si ridurrà, fino a capienza, il patrimonio netto prelevabile girocontando la posta "prelievi in c/utili"; in presenza di riserve in sospensione d'imposta, le stesse dovranno essere riprese a tassazione nella dichiarazione della società trasformanda.
- L'eccedenza di "prelevamenti in c/utili" dovrà essere girocontata ad un conto di "Crediti diversi" ovvero di "crediti v/soci".
- Nel caso in cui il perito, in sede di perizia, abbia stralciato tali crediti, tale svalutazione di natura esclusivamente civilistica (non avendo rilevanza fiscale dovrà essere ripresa quale variazione in aumento), dovrà essere rilevata nella contabilità della società trasformata (società di capitali).

Scritture della Società di capitali trasformata

Riapertura dei conti

≠	a	Bilancio di Apertura
(Per tutte le attività)		
Bilancio di Apertura	a	≠
		(per tutte le passività)
		+ C. Netto di trasformazione

Imputazione riserve ex Società di persone:

Capitale Netto di trasformazione	a	≠
		Capitale Sociale Società di capitali
		Fondi in sospensione ex soc. pers.
		Riserve di capitale ex soc. di pers.
		<u>Riserve di utili ex.art.170 Tuir</u>

NOTE:

E' fondamentale che le riserve della ex Società di persone vengano ricostituite con l'esatta indicazione della loro origine nel bilancio della Società di capitali: in caso contrario, se distribuite, anche se già tassate in capo alla Società di persone, sono da tassare in capo ai soci quali utili di partecipazione ex art. 47 Tuir.

Non è indispensabile recepire le medesime appostazioni delle riserve presenti nelle società di persone, ma si potrà accorpate tali riserve in una unica posta del tipo "Riserve disponibili ex società di persone art. 170 TUIR".

Possono essere accorpate:

- Tutte le riserve di utili escluso i fondi in sospensione d'imposta che vanno ricostituiti a parte per non venire tassati.
- Le riserve di rivalutazione monetaria di cui alla Lg. 74/1952; Lg. 576/75 e Lg. 72/83 in quanto libere da tassazione se realizzate come società di persone.

Nota Bene: Si ricorda che, in sede di redazione del Modello Unico SC occorrerà fornire le adeguate informazioni circa la composizione "fiscale" del patrimonio netto attraverso la compilazione del prospetto "Prospetto del Capitale e delle riserve" contenuto all'interno del quadro RF del Modello Unico. (Saldo iniziale).

Esercitazione sulla trasformazione

Una S.n.c. composta da due soci con capitale sociale di Euro. 10.000,00 sottoscritto in parti uguali intende trasformarsi in S.r.l. con capitale sociale di Euro 150.000,000
Al perito incaricato della stima viene fornita la seguente situazione contabile riferita al 30.4.2006:

Attivo

Cassa e Banche	57.000,00
Clienti e Portafoglio	300.000,00
Crediti diversi	23.500,00
Immobili industriali	566.000,00
Immobilizzazioni tecniche materiali	228.500,00
Rimanenze di materie prime	78.000,00
Rimanenze di prodotti finiti	108.000,00
Prelevamento soci c/utili	72.000,00

Totale attivo	1.433.000,00

Passività

Banche	153.000,00
Fornitori	252.000,00
Debiti diversi	58.700,00
Mutui	130.000,00
F.do Amm.to immobili	75.000,00
F.do Amm.to immob. tecniche	88.500,00
F.T.F.R.	185.100,00

Totale passivo	942.300,00

Capitale Netto

Capitale Sociale	10.000,00	
Utili esercizi precedenti	103.000,00	
F.do sopravv. att. art. 55	30.000,00	
F.do Rivalut. 72/83	78.000,00	
F.do Rivalut. 413/91	60.000,00	
Versamenti c/capitale	20.000,00	
Totale Capitale Netto		301.000,00
Risultato della frazione d'esercizio		189.700,00
Totale a pareggio		1.433.000,00
		=====

Il perito effettuate le prescritte indagini, giunge alla formazione della seguente situazione peritale:

Attivo

Cassa e Banche	57.000,00	=	
Clienti e portafoglio netti	268.000,00	=	svalutazione 32.000,00
Crediti diversi	23.500,00	=	
Immobili industriali netti	631.000,00	=	rivalutazione 140.000,00
Immob. tecniche mat. nette	140.000,00	(*)	
Materie prime in giacenza	88.000,00	=	rivalutazione 10.000,00
Prodotti finiti in giacenza	108.000,00	=	

			stralcio prel. c/utigli 72.000,00
Totale attivo	1.315.500,00		

Passivo e Netto

Banche	153.000,00	=	
Fornitori	252.000,00	=	
Debiti diversi	58.700,00	=	
Mutui passivi	130.000,00	=	
Fondo T.F.R.	185.100,00	=	

			(*)stralcio f.do amm.to 88.500,00
Totale passivo	778.800,00		
Capitale netto	536.700,00		

	1.315.500,00		

La delibera di trasformazione viene presa in data 10/6/2006 e iscritta il 1/7/2006 (data di effetto).

Nella contabilità della snc trasformando vengono, quindi, recepite le svalutazioni operate dal perito (svalutazione dei crediti) mentre non si reputa necessario recepire i maggiori valori peritati.

La scrittura operata dalla snc sarà:

	30_06_2006		
Svalutazioni indeducibili	a	F.do sval.crediti civ.	32.000,00

Dopo aver effettuato le scritture di assestamento e di chiusura della S.n.c. alla data del 30/6/2006, la situazione alla data è la seguente:

**Situazione Patrimoniale al 30/6/2006
(di chiusura della S.n.c.)**

Attivo

Cassa e Banche	71.000,00
Clienti e portafoglio netti	240.000,00
Crediti diversi	23.000,00
Immobili industriali	566.000,00
Immob. tecniche mat.	228.500,00
Rimanenze materie prime	85.000,00
Rimanenze prodotti finiti	75.000,00
Prelev. soci c/utili	102.000,00

Totale attivo	1.390.500,00

Passivo e netto

Banche	141.000,00
Fornitori	179.000,00
Debiti diversi	70.000,00
Mutui	130.000,00
F.do amm.to immob. ind	80.000,00
F.do amm.to imm. tec. mat.	92.000,00
F.do T.F.R.	170.000,00
Fondo svalutazione crediti civilistico	32.000,00

Totale passivo	894.000,00

Netto

Capitale Sociale	10.000,00
Utili es. precedente	103.000,00
F.do sopravv. attive art. 55	30.000,00
F.do Rival. L. 72/83	78.000,00
F.do Rival. L. 413/91	60.000,00
Versam. c/cap.	20.000,00

Totale Capitale Netto	301.000,00
Utile frazione di periodo	195.500,00

Totale a pareggio	1.390.500,00
	=====

Scritture della S.n.c. (trasformanda)

1) Rilevazione utile di bilancio della frazione d'esercizio

Utile di esercizio (PP.)	a	Utile di esercizio(SP)	195.500,00
--------------------------	---	------------------------	------------

2) Giroconto prelev. c/utili a utile d'esercizio precedenti

Utili esercizio precedenti	a	Prel. c/utili	102.000,00
----------------------------	---	---------------	------------

3) Rilevazione del Capitale Netto di trasformazione:

Bilancio chiusura	a	Attività	1.288.500,00
		Cassa e Banche	71.000,00
		Clienti/portafoglio	240.000,00
		Crediti diversi	23.000,00
		Immob. industr.	566.000,00
		Immob. tecniche	228.500,00
		Rimanenze M.P.	85.000,00
		Rimanenze P.f.	75.000,00

Passività	a	Bilancio di chiusura	894.000,00
-----------	---	----------------------	------------

Banche	141.000,00
Fornitori	179.000,00
Debiti diversi	70.000,00
Mutui	130.000,00
F.do Amm.to Immob.	80.000,00
F.do Amm.to Imm.tec.	92.000,00
F.do TFR	170.000,00
F.do svalut. Crediti civ.	32.000,00

≠	a	C.N. di trasf.	394.500,00
---	---	----------------	------------

Capitale Sociale	10.000,00
Versam. c/capitale	20.000,00
Utili es. precedente (*)	1.000,00
F.do sopravv. art. 55	30.000,00
F.do Rivalut. 72/83	78.000,00
F.do Rivalut. 413/91	60.000,00
Utile d'eserc.	195.500,00

Cap.Netto di trasformaz.	a	Bilancio di Chiusura	394.500,00
--------------------------	---	----------------------	------------

Note (*) E' al netto dei prelevamenti per euro. 102.000,00

Scritture della S.r.l. trasformata

Attività (tutte le attività della S.n.c.)	a	Bilancio di apertura	1.288.500,00
--	---	----------------------	--------------

Bilancio di apertura	a	Passività tutte le passività della S.n.c.	894.000,00
----------------------	---	---	------------

Bilancio di apertura	a	Cap. Netto di trasf.	394.500,00
----------------------	---	----------------------	------------

Capitale Netto di trasform.	a	#	394.500,00
		Capitale Sociale	150.000,00 (*)
		F.do sopr. att. art.55	30.000,00
		F.do rival. 413/91	60.000,00
		Riserve tass. ex S.n.c.**	154.500,00
		** (Riv. Lg. 72/83 + residue riserve di utili + utile residuo di periodo snc)	

(*) Formato per € 30.000 da conferimenti dei soci (10.000 C.S. della snc + 20.000 di versamenti c/capitale) e per 120.000 da riserve di utili già tassate in capo alla snc.

In sede di compilazione della Dichiarazione dei redditi, Unico Società di capitali, nel quadro RF "Prospetto del capitale e delle riserve" si indicherà:

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
	Capitale sociale	10.000	,00	140.000	,00			150.000	,00
RF93	di cui per utili		,00		,00				,00
	di cui per riserve in sospensione		,00		,00				,00
RF94	Riserve di capitale	20.000	,00		,00	20.000			,00
RF95	Riserve ex art. 170, comma 3	274.500				120.000		154.500	,00
RF96	Riserve di utili da trasparenza				,00		,00		,00
RF97	Riserve di utili		,00		,00		,00		,00
RF98	Riserve in sospensione di imposta	90.000	,00		,00		,00	90.000	,00
				Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse			
RF99	Utile dell'esercizio e perdite		,00		,00		,00		,00

Allegati

Allegato 1a: Richiesta di nomina del perito

**Tribunale Civile di -----
Ill.mo Signor Presidente
Del Tribunale di -----**

Il sottoscritto.....nato a.....il.....,
residente in.....Via.....n.....,
codice fiscale.....nella sua qualità di socio della ditta
"....."
snc di, con sede in.....,
Via.....n....., iscritta presso il Registro delle Imprese di
esercente l'attività di.....

PREMESSO

che la ditta intende trasformarsi in società di capitali ed allo scopo
necessita la relazione di stima di cui al II° comma dell'art. 2500 ter Cod.Civ., da redigersi a
norma dell'art. 2343 Cod.Civ.,

CHIEDE

Voglia la S.V. Ill:ma compiacersi di nominare l'esperto per l'effettuazione della perizia
giurata suddetta.

Con ossequio ringrazia:

In fede.

N.B.: La richiesta deve essere fatta dal legale rappresentante ovvero dai soci che hanno
l'amministrazione in termini straordinari; se la firma per tali atti è congiunta, è bene, per
questioni prudenziali, operare la richiesta a nome di tutti i soci con le rispettive firme degli
stessi apposte al termine della richiesta.

Egregio Dott./Rag.....

Oggetto: lettera di incarico alla redazione di una perizia di stima

Gent.mo Dott./Rag.

Essendo nostra intenzione addivenire alla Trasformazione della nostra società in Società a Responsabilità Limitata, siamo con la presente a formalizzarle, ai sensi e per gli effetti di legge, un incarico libero professionale in ambito consulenziale, consistente nella redazione di una perizia di stima del nostro complesso aziendale, ai sensi dell'art. 2465 C.C. così come richiamato dall'art. 2500 ter C.C., da eseguirsi nei tempi che si concorderanno verbalmente.

Per quanto concerne gli onorari per il suo intervento, si farà riferimento alle Tariffe professionali di riferimento (ad esempio, Art. 22 del D.P.R. 645/1994- Tariffe Professionali dei Dottori Commercialisti; art. 31 D.P.R. 100/1997- Tariffe Professionali dei Ragionieri Commercialisti) ¹⁰¹.

Il pagamento delle se competenze sarà eseguito a mezzo rilascio/consegna di assegno bancario a Lei intestato ovvero a mezzo bonifico bancario sul conto corrente che Lei ci comunicherà con i dati per eseguire il relativo pagamento, da operarsi entro e non oltre il.....

La nostra società è sin d'ora a Sua disposizione per qualsivoglia chiarimento e/o fornitura di documenti e/o informazioni.

L'autorizziamo inoltre, sin da ora, nell'ambito dell'attività che svolgerà nel nostro interesse e favore, se lo riterrà eventualmente opportuno, di avvalersi di eventuali collaboratori/incaricati/professionisti di riferimento.

Sicuri dell'accettazione da parte Sua dell'incarico conferito, con l'occasione Le porgiamo distinti saluti.

Il legale rappresentante della società

Per accettazione
(Luogo e data)
Il professionista incaricato

¹⁰¹ Ovvero, in caso di costo perizia pre-concordato: " Siamo a proporre di pre-concordare forfaitariamente gli onorari per il suo intervento in €..... (CPA e spese escluse) oltre ad Iva ai sensi di legge, atteso, tra l'altro, che le saranno fornite tutte le informazioni e le valutazioni peritali in relazione ai beni sociali, su sua eventuale richiesta, da tecnici/professionisti che ci volesse segnalare e/o da noi incaricati a nostre esclusive spese."

ATTO DI TRASFORMAZIONE DELLA
".....SNC"
IN SOCIETA' A RESPONSABILITA' LIMITATA
REPUBBLICA ITALIANA

L'anno in questo giorno didel mese di..... in.....
Avanti a me Dott., Notaio iscritto presso il Collegio Notarile di,
con residenza in questa città, si sono costituiti i signori:

- nato a..... il e domiciliato in,
via....., artigiano;
- nato a..... il e domiciliato in,
via....., artigiano;

Comparenti, cittadini italiani, della cui identità io Notaio sono certo, i quali, avendo i requisiti di legge, rinunciano, d'accordo fra loro e con il mio consenso, all'assistenza dei testimoni al presente atto con il quale

PREMESSO

- che i Signori e sono gli attuali unici soci della Società in nome collettivo ".....snc", con sede in, Via, iscritta presso il Registro delle Imprese di al n. al R.E.A. al n., nonché all'albo delle imprese artigiane della Provincia di al n....., avente Codice Fiscale n.....- P.Iva n....., capitale sociale di euro e durata sino al ;
- che la società ha per oggetto e scopo l'esercizio della attività artigiana di
- che il capitale sociale della suddetta Società spetta ed appartiene a ciascun socio nella misura seguente:
 - Socio euro
 - Socio euro
- Che i soci della " Snc", con sede in intendono addivenire alla trasformazione della Società stessa dalla sua forma attuale di società in nome collettivo in quella di società a responsabilità limitata, onde adeguare la forma sociale allo sviluppo dell'azienda, oltre a procedere contestualmente all'aumento del capitale sociale, per un ammontare pari ad EURO (.....) e che, a tale scopo, é stata eseguita a norma dell'art. 2645 Codice Civile dall'esperto incaricato dalla società Dott/Rag.....con studio in Dott/Rag. Commercialista iscritto nel relativo Albo dell'ordine di.....al n°....., Revisore Contabile iscritto al relativo registro ministeriale n°, la relazione di stima del patrimonio sociale della società prevista dall'art. 2500-ter del Codice Civile.
- Che tale relazione di stima, asseverata con giuramento avanti al Tribunale di..... in data..... Cron., viene allegata in originale al presente atto per formarne parte integrante e sostanziale sotto la lettera "A", omessane la lettura per espressa e concorde dispensa avutane dai comparenti;
- Che da tale relazione risulta la descrizione dei beni di proprietà sociale, il valore ad essi attribuito, i criteri di valutazione seguiti e quant'altro richiesto dalla legge;
- Che la situazione patrimoniale della società alla data del riportata nella predetta relazione di stima, evidenzia che il patrimonio netto della società viene stimato in €..... (in lettere)

- Che i soci, intendendo fissare il capitale sociale della Società trasformata, come superiormente indicato, in Euro (in lettere), provvederanno, contestualmente alla trasformazione della società, ad adeguare il Capitale della Società a tale importo.

Oppure:

- Che tale valore è quindi superiore all'ammontare minimo richiesto dalla legge per il capitale sociale delle società a responsabilità limitata;

Tutto ciò premesso, previa ratifica di quanto sopra esposto, che si vuole formi parte integrante e sostanziale di questo atto, i Signori, quali unici soci della ".....snc", con sede in, con il presente atto convengono e stipulano quanto segue:

- 1) Dichiarano di conoscere perfettamente e di approvare incondizionatamente la situazione patrimoniale della società al quale risulta dall'allegata relazione giurata dell'esperto Dott., attestando espressamente che, da tale data ad oggi, non sono intervenute modificazioni nel patrimonio della società in oggetto idonee a determinare una diminuzione dell'apprezzamento patrimoniale;
- 2) Deliberano di trasformare, come trasformano, la società ".....snc", con sede in in società a responsabilità limitata sotto la denominazione di ".....srl";
- 3) Convengono che la società avrà durata sino al salvo proroga ai sensi di legge;
- 4) Deliberano, inoltre, di meglio formulare ed ampliare l'oggetto sociale della società come segue:
".....segue specifica oggetto sociale....."
- 5) Confermano la sede legale della società inVia....., dove già la società in nome collettivo ha la propria sede legale;
- 6) Fissano il capitale della società trasformata in Euro (in lettere).
Tale capitale, deve intendersi integralmente sottoscritto e liberato dai soci, in proporzione alle quote agli stessi spettanti sul capitale della trasformata società in nome collettivo, quanto a euro (in lettere), corrispondenti all'attuale capitale in euro della società trasformata, integro ed esistente; quanto a euro (in lettere) mediante imputazione a capitale di corrispondente parte del patrimonio netto della società trasformata risultante dalla situazione patrimoniale al, espresso in tale moneta, per un importo complessivo, quindi, di euro (in lettere), esattamente corrispondente ad Euro (in lettere).
Il capitale sociale, che deve, pertanto, intendersi pienamente liberato e sottoscritto, è assegnato ai soci in misura proporzionale alla rispettiva interessenza nella trasformata società in nome collettivo, e quindi:
 - Al socioquota di partecipazione di nominali Euro..... (in lettere) pari al% del capitale sociale;
 - Al socioquota di partecipazione di nominali Euro..... (in lettere) pari al% del capitale sociale;
- 7) Gli effetti attivi e passivi della presente trasformazione decorreranno dal giorno di iscrizione della presente delibera di trasformazione nel Registro delle Imprese di
- 8) Le norme relative al funzionamento ed alla organizzazione della società a responsabilità limitata risultante dall'eseguita trasformazione, quelle relative all'amministrazione ed alla rappresentanza, unitamente agli elementi principali ed alle altre clausole che regolano i rapporti societari sono quelle convenute fra tutti i soci e riportate appresso.

NORME CHE REGOLANO IL FUNZIONAMENTO DELLA SOCIETA'

“ SRL

(STATUTO SOCIALE)

(Riportare lo statuto sociale)

- 9) I soci procedono alla nomina delle cariche sociali della società a responsabilità limitata.

I comparenti, volendosi a tal fine riuniti in assemblea, deliberano che l'amministrazione della Società sia inizialmente affidata ad un amministratore Unico nominato concordemente nella persona del comparente Signor, il quale resterà in carica a tempo indeterminato.

Sempre riuniti in assemblea i comparenti deliberano concordemente che all'amministratore unico spetta (con maturazione del conseguente diritto alla percezione) sin dal primo anno di durata della carica un compenso annuo, il cui importo dovrà essere stabilito entro la fine di ogni esercizio dall'assemblea ordinaria dei soci, oltre ad una indennità di fine mandato pari ad un dodicesimo del compenso annuo stesso, da erogarsi, quest'ultima, all'atto della cessazione della carica e da accantonare periodicamente ad ogni esercizio (e soggetta alle norme di cui all'attuale art. 17 comma 1 lettera c) del Tuir).

In relazione al trattamento di fine mandato, l'amministratore ha diritto di chiedere alla Società, in qualsiasi momento, che sia stipulata a suo favore (quale beneficiario), ed agli eredi in caso di morte, idonea polizza assicurativa di primaria compagnia, che copra tale impegno societario al relativo accantonamento ed erogazione.

- 10) Si da atto che nel patrimonio aziendale, per la voltura al P.R.A., sono compresi i seguenti autoveicoli:

-
-

- 11) Le spese del presente atto, e dal medesimo dipendenti e conseguenti, afferenti la trasformazione della Società, ammontanti, approssimativamente, a euro, si assumono dalla Società.

Richiesto io Notaio ho redatto questo atto del quale ho dato lettura ai Comparenti che lo approvano.

E così pubblicato viene dai medesimi e da me Notaio firmato a norma di legge.

Consta di Fogli dattiloscritti da persona di mia fiducia con il prescritto nastro indelebile e completati a mano da me Notaio per Pagine intere e parte di questasima.

Firmati: (i comparenti soci e il Notaio).

Allegato 3: fac simile di informativa ai creditori

Timbro ditta

* _ _ _ _ * * _ _ _ _ * * _ _ _ _ * * _ _ _ _ * * _ _ _ _ * * _ _ _ _ * * _ _ _ _ *

Spett.le

Raccomandata A.R.

Oggetto: comunicazione ai sensi dell'art. 2500 quinquies cod. civ.

Con la presente siamo a comunicarVi formalmente che in data _____ con delibera dei soci (atto a Ministero del dott. _____) si è provveduto a trasformare la nostra società in nome collettivo in società a responsabilità limitata. Gli effetti giuridici di tale trasformazione, come previsto dalla legge, sono decorsi dal giorno di iscrizione di tale delibera avvenuta in data _____.

La società trasformata presenta la nuova denominazione " _____ S.R.L.", mentre la sede ed ogni altro dato relativo alla società, nella logica della continuazione dei rapporti giuridici preesistenti, resta invariato.

Valga infine la presente comunicazione ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 2500 quinquies codice civile.

Distinti saluti.

_____ S.R.L.

(Il legale rappresentante)

P.S.: Si ricordano i dati della nostra società che sono i seguenti:

Denominazione sociale _____

Iscrizione presso il Registro delle imprese di _____

Codice fiscale e n° di iscrizione . _____

Iscrizione presso R.E.A. di _____ al n. _____;

Capitale Sociale _____

Partita Iva _____

Allegato 4: verifica congruità dei valori di perizia

VERBALE DEL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE RELATIVO ALLA VERIFICA DEI VALORI DI STIMA EX ART. 2343 C.C.

Oggialle ore.....presso..... a seguito di regolare convocazione inviata agli interessati a norma di statuto si è riunito il Consiglio di Amministrazione della Società.
Sono presenti i signori...

PresidenteVice presidenteConsigliere delegato

A termini di statuto assume la presidenza il Sig. che chiama il Sig. a svolgere le funzioni di segretario.

Il Presidente constatata le presenze indicate e in relazione ad esse dichiara la presente riunione validamente costituita per deliberare sul preannunciato ordine del giorno:

- 1)Verifica dei valori di stima, ex art. 2343 c.c, dei beni facenti parte del patrimonio aziendale a seguito della trasformazione in società di capitali;
- 2)Varie ed eventuali.

Il Consiglio di Amministrazione, in relazione al primo punto all'ordine del giorno, inerente al disposto ex art. 2343 c.c., relativo al controllo delle valutazioni dei beni ricevuti a seguito della trasformazione in società di capitale della preesistentesnc, dopo attento esame della relazione giurata del perito, conclude affermando la congruità delle valutazioni contenute nella predetta relazione di stima, ed in particolare sul valore netto di trasformazione stabilito in euro.....

In particolare gli amministratori concordano sui criteri valutativi ampiamente e dettagliatamente analizzati nella perizia; inoltre si è proceduto ad un'accurata indagine, alla data attuale, sulle effettive consistenze fisiche e contabili del complesso aziendale ricevuto e sui fisiologici mutamenti intervenuti fra la data di perizia e la data di effetto della trasformazione.

Dopodichè tutti gli amministratori presenti, all'unanimità, deliberano di ritenere congruo il valore sopra indicato e senza alcun dubbio sicuramente prudenziale e senz'altro inferiore al valore intrinseco del complesso. *(ovvero: rilevano la necessità di procedere alle seguenti svalutazioni, al fine di adeguare il valore contabile al valore espresso in perizia:)*

Il Segretario

Il Presidente

VERBALE DI ASSEMBLEA GENERALE DEI SOCI PER PRENDERE ATTO DEL CONTROLLO ESEGUITO DALL'ORGANO AMMINISTRATIVO SULLA CONGRUITA' DEI VALORI DI PERIZIA

L'anno addì del mese di alle ore nella sede della Società, in Via n., si è riunita la assemblea ordinaria della società per discutere e deliberare sui seguenti argomenti posti all'

ORDINE DEL GIORNO

- 1) Valori di perizia del patrimonio netto di trasformazione della snc;
- 2) Varie ed eventuali.

Ai sensi di statuto assume la Presidenza il Sig. il quale, constatata la presenza di tutti i soci rappresentanti l'intero capitale sociale, dell'Amministratore unico ovvero dell'intero Consiglio di Amministrazione, dell'intero Collegio Sindacale, dichiara valida l'assemblea e chiama a fungere da Segretario il Sig. che accetta.

Il Presidente apre quindi la seduta passando alla trattazione del primo punto all'ordine del giorno.

Procede quindi alla lettura della relazione redatta dall'Amministratore unico (o dal CDA), che qui viene riportata integralmente, circa il giudizio di congruità sui valori di stima contenuti nella perizia giurata redatta dal perito nominato dal Presidente del Tribunale di ai sensi dell'art. 2343 c.c..

[relazione]

L'assemblea dopo ampia discussione all'unanimità

DELIBERA

di prendere atto dell'operato dell'Amministratore unico, (ovvero del CDA) circa la congruità dei valori attribuiti nella perizia effettuata.

Null'altro essendovi da deliberare e visto che nessuno chiede la parola, l'assemblea viene sciolta alle ore previa lettura, approvazione e sottoscrizione del presente verbale.

Il Segretario

Il Presidente

Allegato 5- Schema Conto economico relativo all'esercizio di trasformazione

SCHEMA ESEMPLIFICATIVO DI CONTO ECONOMICO AGGREGATO

<i>CONTO ECONOMICO</i> <i>(esercizio in cui avviene la</i> <i>trasformazione)</i>		<i>Frazione da/a</i> <i>1/1.....-</i>	<i>Frazione da/a</i> <i>.....31/12</i>	<i>ESERCIZIO</i> <i>2007</i>	<i>ESERCIZIO</i> <i>2006</i>
A	VALORE DELLA PRODUZIONE				
1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	0	0	0	0
2	Variazioni rimanenze semilavorati/finiti	0	0	0	0
3	Variazioni lavori in corso su commessa	0	0	0	0
4	Incrementi immobilizz.per lavori interni	0	0	0	0
5	Altri ricavi e proventi:	0	0	0	0
B	COSTI DELLA PRODUZIONE				
6	Per materie prime, sussidiarie e merci	0	0	0	0
7	Per servizi resi da terzi:	0	0	0	0
8	Per godimento di beni di terzi	0	0	0	0
9	Per il personale:				
a)	salari e stipendi,	0	0	0	0
b)	oneri sociali,	0	0	0	0
c)	trattamento di fine rapporto,	0	0	0	0
d)	Trattamento di quiescenza e simili				
e)	Altri costi	0	0	0	0
10	Ammortamenti e svalutazioni:				
a)	ammortamenti immobilizz.immateriali,	0	0	0	0
b)	ammortamenti immobilizz.materiali,	0	0	0	0
c)	altre svalutazioni di immobilizzazioni,	0	0	0	0
d)	svalutazioni di attivo circolante.	0	0	0	0
11	Variazioni rimanenze mat.prime/merci	0	0	0	0
12	Accantonamenti per rischi	0	0	0	0
13	Altri accantonamenti	0	0	0	0
14	Oneri diversi di gestione:	0	0	0	0
A-B	RISULTATO OPERATIVO LORDO	0	0	0	0
C	PROVENTI E ONERI FINANZIARI				
15	Proventi da partecipazioni:	0	0	0	0
16	Altri proventi finanziari:	0	0	0	0
17	Interessi e altri oneri finanziari:	0	0	0	0
D	RETTIFICHE VALORE ATT.FINANZIARIE				
18	Rivalutazioni:	0	0	0	0
19	Svalutazioni:	0	0	0	0
E	PROVENTI E ONERI STRAORDINARI				
20	Proventi straordinari:	0	0	0	0
21	Oneri straordinari:	0	0	0	0
	RISULTATO ANTE IMPOSTE	0	0	0	0
I	Imposte sul reddito dell'esercizio	0	0	0	0
R	RISULTATO DELL'ESERCIZIO	0	0	0	0

Trasformazione di società di capitali in società di persone

Aspetti civilistici

La trasformazione di una società di capitali in una società di persone si colloca tra i fenomeni societari di natura regressiva che il Codice Civile post riforma del diritto societario regola esplicitamente per la prima volta all'art. 2500 sexies.

“Art.2500 sexies – Trasformazione di società di capitali

|1|Salvo diversa disposizione dello statuto, la deliberazione di trasformazione di società di capitali in società di persone è adottata con le maggioranze previste per le modifiche dello statuto. E' comunque richiesto il consenso dei soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata.

|2|Gli amministratori devono predisporre una relazione che illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione. Copia della relazione deve restare depositata presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione; i soci hanno diritto di prenderne visione e di ottenerne gratuitamente copia.

|3|Ciascun socio ha diritto all'assegnazione di una partecipazione proporzionale al valore della sua quota o delle sue azioni.

|4|I soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata, rispondono illimitatamente anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente alla trasformazione. ”

LE MAGGIORANZE E I DIRITTI DEI SOCI DISSENZIENTI

La delibera di trasformazione, deve essere assunta con le maggioranze previste in statuto per le modifiche statutarie.

In ogni caso è necessario il consenso dei soci che, per effetto della trasformazione, assumeranno la responsabilità illimitata¹⁰².

In tal senso, la dottrina si esprime ritenendo che tale consenso possa essere dato anche in un momento successivo alla delibera.

Ciò significa che la delibera può essere assunta con le maggioranze qualificate previste per le modifiche statutarie, salvo poi raccogliere in separata sede il **necessario consenso** di quei soci che non hanno partecipato alla riunione in quanto **assenti** ovvero che si fossero **astenuiti**.

La manifestazione del consenso, pertanto, pur potendo essere successivo alla delibera di trasformazione, **ne condiziona l'efficacia**.

Per tali motivi deve effettuarsi con modalità tali da conferire certezza circa la provenienza del consenso.¹⁰³

¹⁰² In assenza del quale, la delibera non può essere assunta.

IL DIRITTO DI RECESSO

La tutela dei soci che, a seguito della trasformazione assumono la responsabilità illimitata anche in riferimento alle obbligazioni sorte anteriormente alla data di iscrizione della delibera al registro delle imprese, viene comunque garantita con l'attribuzione, per i soci dissenzienti, del diritto di recesso.

La norma civile nulla dispone circa le modalità di esercizio dello stesso: la comunicazione di recesso deve essere effettuata nei tempi e secondo le modalità previste nello statuto.

Se lo statuto nulla dispone, partendo dal presupposto che il consenso dei soci condiziona l'efficacia della delibera di trasformazione, sembrerebbe necessaria la presenza in assemblea dei soci dissenzienti o, quantomeno, si rende necessario che la loro manifestazione di volontà fosse esplicitata prima dell'iscrizione dell'atto al registro delle imprese¹⁰⁴.

I soci receduti hanno diritto ad essere liquidati in proporzione al patrimonio sociale, tenendo conto del valore di mercato della società trasformando.

LA RESPONSABILITA' ILLIMITATA DEI SOCI

Per effetto della trasformazione in società di persone, **i soci che assumeranno la responsabilità illimitata, risponderanno illimitatamente anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente alla data di efficacia della trasformazione.**

Ancorché la norma civilistica non faccia un espresso richiamo circa il momento di efficacia della trasformazione di società di capitali in società di persone, si ritiene operi la regola generale dell'art. 2500 C.C. che fa decorrere gli effetti alla **data di iscrizione dell'atto al registro delle imprese.**

Ciò significa anche che, in presenza di un collegio sindacale e/o di un revisore nella società trasformanda, questa ultima resterà in carica fino all'iscrizione dell'atto al registro imprese.¹⁰⁵

LA DELIBERA DI TRASFORMAZIONE

La delibera di trasformazione da società di capitali a società di persone richiede, a pena di nullità, una delibera dei soci redatta alla presenza del notaio da assumersi con la forma **dell'atto pubblico** e dovrà contenere tutti i requisiti previsti dalla legge per l'atto costitutivo della società risultante dalla trasformazione.

¹⁰³ Massima 53 del Consiglio Notarile di Milano del novembre 2004.

¹⁰⁴ In caso contrario, non avendo raccolto il consenso dei soci assenti, non risulterebbe possibile l'iscrizione della delibera al registro delle imprese.

¹⁰⁵ Massime notarili Triveneto K.A. 9.

Ogni socio ha diritto ad un numero di quote proporzionale al valore della sua quota secondo l'ultimo bilancio approvato¹⁰⁶.

Dopo aver effettuato il controllo di legittimità, il notaio provvede alla iscrizione della delibera di trasformazione al registro delle imprese nel termine di 30 giorni dalla formazione dell'atto (Modello S2).

Contrariamente a quanto previsto nella trasformazione da società di persone a società di capitali, nella trasformazione da società di capitali a società di persone non è richiesta la perizia di stima del patrimonio sociale¹⁰⁷.

Pur non essendo previsto un capitale sociale minimo di costituzione, non si ritiene possibile, attraverso la trasformazione, ridurre l'entità del capitale sociale della società trasformanda¹⁰⁸.

Si veda il fac-simile [Allegato 8](#))

LA RELAZIONE DEGLI AMMINISTRATORI

La previsione dettata dal comma 2 dell'art. 2500 sexies è innovativa rispetto alle precedenti disposizioni: per la prima volta viene richiesto che gli amministratori predispongano una relazione dalla quale devono risultare le motivazioni economiche e gli effetti giuridici della trasformazione (Si veda fac simile Allegato 7¹⁰⁹)

La relazione, che sarà da presentare all'assemblea dei soci che delibera in merito alla trasformazione, deve essere messa a disposizione dei soci nei trenta giorni precedenti la riunione¹¹⁰.

Secondo autorevole dottrina¹¹¹ non è necessario che la relazione venga accompagnata da alcuna situazione patrimoniale o bilancio straordinario, anche se, operativamente, molti notai richiedono l'allegazione di una situazione patrimoniale datata non oltre i 60 giorni precedenti a quello fissato per la delibera.

Le motivazioni che possono portare una società di capitali (e, quindi, a responsabilità limitata dei soci) a trasformarsi in una società di persone (con responsabilità illimitata dei soci) possono riassumersi in:

¹⁰⁶ In giurisprudenza è stato affermato che la mancanza di indicazione, nella deliberazione di trasformazione, delle azioni/quote attribuite a ciascun socio, rende nulla la deliberazione stessa

¹⁰⁷ In conseguenza delle maggiori garanzie offerte ai terzi per effetto della trasformazione in società personale.

¹⁰⁸ Può essere deliberata la riduzione del capitale con un punto all'ordine del giorno a parte: la riduzione avrà efficacia secondo le regole previste all'art. 2306 (per la riduzione del capitale nelle s.n.c., applicabili anche alle s.a.s.). Si evidenzia che una parte della dottrina ritiene non possibile deliberare la trasformazione della società in caso di perdite ex art. 2482 ter se prima non si è provveduto a reintegrarlo fino al minimo legale.

¹⁰⁹ Il caso riportato esamina le motivazioni che hanno indotto alla trasformazione una società immobiliare "di gestione"

¹¹⁰ La massima 81 del Consiglio Notarile di Milano del novembre 2005 ritiene che la relazione possa essere evitata se esiste il consenso unanime dei soci.

¹¹¹ Monaci.

- a) riduzione degli oneri connessi alla forma societaria (maggiori adempimenti per la approvazione bilancio, cariche sociali, costo degli organi sociali, Co-ge obbligatoria ecc.);
- b) attenuazione del carico fiscale (valutazione costo IRES in capo a società di capitali rispetto costo IRE in capo ai soci ai quali vengono imputati per trasparenza gli utili della società di persone);
- c) evitare lo scioglimento della società nei casi di riduzione del capitale al di sotto del limite legale e di impossibilità di sua ricostituzione (art. 2482 ter C.C.);
- b) rafforzare l'immagine di solvibilità verso terzi "impegnando" anche l'intero patrimonio personale dei soci

IL BILANCIO D'ESERCIZIO NELL'ANNO DELLA TRASFORMAZIONE

Il "bilancio" relativo all'ultima frazione di periodo di esistenza della società di capitali non è soggetto ad approvazione da parte dei soci, e, pertanto, non va depositato.

Non va depositato nemmeno il bilancio relativo all'esercizio precedente (salvo diversa indicazione da parte dei singoli uffici) nel caso in cui la trasformazione abbia avuto effetto prima della approvazione del bilancio.

REGISTRI CONTABILI

Pur non essendo obbligatorio (è possibile continuare sugli stessi libri della società trasformanda), si consiglia la predisposizione di nuovi registri a nome della società trasformata, al fine di gestire separatamente la chiusura/riapertura dei conti.

Libro giornale

- la Società di capitali trasformanda procederà a chiudere il bilancio alla data di effetto della trasformazione (e, nel caso, barrerà le residue pagine inutilizzate);
- la Società di persone trasformata istituirà un nuovo libro giornale (se terrà la Contabilità ordinaria) , con assolvimento dell'imposta di bollo prima della messa in uso, riportando entro i 60 gg. successivi la situazione di apertura.

Inventari

- La Società di capitali provvederà a ricopiare il bilancio alla data di trasformazione entro 3 mesi dal termine di presentazione della Dichiarazione dei Redditi
- la Società di persone provvederà, se tenuta, a ricopiare il bilancio iniziale alla data di trasformazione e il bilancio chiuso al 31 Dicembre dello stesso anno entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Verbali assemblee

Si ricorda che, per tale libro, è rimasto l'obbligo di vidimazione iniziale. Va rilevato, in ogni caso, che la tenuta di tale registro nell'ambito delle società personali, è facoltativa.

Libro Soci, Consiglio di Amministrazione e Libro Collegio Sindacale

Trattasi di libri esistenti esclusivamente in capo alla Società di capitali;conseguentemente, non dovranno essere messi in uso dalla Società di persone trasformata. (Si barreranno le

pagine in bianco residue, dopo aver provveduto ad aggiornare i libri assemblea e, nell'eventualità, Cda, delle delibere conseguenti alla trasformazione).

Regime contabile

La Società di persone nata dalla trasformazione, **se rientrante nei limiti di ricavi** previsti dall'art. 18 DPR 600, **sarà naturalmente in regime di contabilità semplificata.**

Potrà, pertanto, tenere la contabilità ordinaria solo previa **opzione** da comunicare nella Dichiarazione annuale Iva relativa al periodo in cui è intervenuta la trasformazione.

Nota bene: si ricorda che in caso di società di persone in regime di contabilità semplificata occorrerà riprendere a tassazione:

- eventuali fondi in sospensione d'imposta presenti nella contabilità della società di capitali trasformanda;
- Eventuali accantonamenti a fondi rischi, quali, ad esempio, il fondo svalutazione crediti.

Adempimenti operativi

I tipici adempimenti operativi per la trasformazione di una società di capitali in una società di persone vengono riepilogati nella seguente scheda:

N.	Adempimenti	Referente	Termini e note
0)	Facoltativa: Delibera preliminare del CDA per valutare l'opportunità di trasformazione, stendere la relazione di cui all'art. 2500 sexies e stabilire la data di convocazione dell'assemblea dei soci alla presenza del notaio.	CDA	Prima dell'inizio della procedura di trasformazione
1)	Convocazione assemblea straordinaria	Amm.ri	Secondo le modalità previste in statuto. La comunicazione di convocazione deve contenere l'indicazione del giorno, luogo ed ora dell'assemblea e l'elencazione delle materie da trattare
2)	Delibera di trasformazione (con atto pubblico)	notaio	
3)	Registrazione Ufficio Registro Atti Pubblici	notaio	entro 20 gg. da 2
4)	Deposito della delibera di trasformazione presso il Registro delle Imprese. Cancellazione (eventuale) di alcuni amministratori e del collegio sindacale.	Notaio	entro 30 gg. da 2
5)	Iscrizione al Registro Imprese (ossia deposito della delibera per il tramite dello sportello unico)	Notaio	(da questa data ha effetto la trasformazione, anche ai fini fiscali)
6)	Comunicazione variazione Uff. IVA	Amm.ri	Entro 30 gg. da 5
7)	Intervento del tecnico per registratore di cassa	Amm.ri	Subito da 5
8)	Denuncia Ufficio IIDD ai sensi art. 36 DPR 600	Notaio	Entro 3 mesi da 5
9))	Denuncia variazione INAIL, INPS, Direzione provinciale del lavoro, altri enti sulla base di determinate attività (concordare prima con il consulente del lavoro o con ufficio Cna)	Amm.ri	Entro 30 gg. da 5
10)	Denuncia variazione Centro per l'impiego	Amm.ri	Entro 5 gg. da 5
11)	Comunicazione variaizione alla conservatoria dei registri immobiliari in presenza di immobili	Notaio	Al più presto
12)	Comunicazione cambio intestazione automezzi al PRA	Amm.ri	Al più presto
13)	Iscrizione Albo Imprese Artigiane	Amm.ri	Entro 30 gg. da 5. Se la società di capitali era iscritta alla gestione commercianti, procedere alla cancellazione. Se già artigiana, comunicare variazione dati.
14)	Denuncia variazione contratti utenze,, Banche, ecc..	Amm.ri	Al più presto da 5
15)	Comunicazione nuova ragione sociale ai clienti e fornitori e cambiamento carta intestata	Amm.ri	Dopo iscrizione nel Reg. Imprese al più presto
16)	Presentazione DR Mod. unico per frazione periodo ante-trasformazion e pagamento imposte	Amm.ri /	Entro la fine del settimo mese successivo a 5) e pagamento saldi/acconti entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura periodo d'imposta

Aspetti fiscali

Imposte Dirette

Dichiarazione dei redditi

La trasformazione di una società di capitali in una società di persone determina il passaggio da una imposizione proporzionale (33% IRES) in capo alla società e una imposizione personale progressiva (IRE) in capo ai soci.

Tale principio di comportamento è confermato dall'art. 11 del DPR 600 per cui "il passaggio da un gruppo societario all'altro fa sì che occorra effettuare una dichiarazione con i criteri propri del gruppo cui si appartiene".

La norma fiscale, pertanto, impone che l'anno durante il quale ha effetto la trasformazione venga suddiviso in due periodi d'imposta:

- il primo che va dall'1/1 al giorno antecedente la data di effetto della trasformazione (data iscrizione nel registro delle imprese);
- il secondo che va dalla data di effetto della trasformazione alla data di chiusura dell'esercizio.

♦ **La dichiarazione relativa al primo periodo**, da presentarsi entro la **fine del settimo mese successivo alla data di effetto della trasformazione**¹¹² (giorno di iscrizione della delibera di trasformazione nel registro delle imprese), consisterà pertanto, in un modello Unico Società di capitali (Modello "vecchio", in quanto periodo non più in corso al 31/12) nel quale andranno indicati i dati della "società trasformanda (Società di capitali), stato 4 (soggetto estinto), natura giuridica 2 (in caso di Srl), situazione 5 (periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione) e il periodo d'imposta relativo alla frazione d'esercizio (1/1 - giorno antecedente a data effetto trasformazione).

Nel quadro relativo al legale rappresentante andranno indicati i dati del legale rappresentante della Società di persone trasformata (colui che sottoscrive la dichiarazione) con data di decorrenza pari alla data di iscrizione della delibera se è cambiato il soggetto rispetto alla precedente dichiarazione dei redditi (cambiamento legale rappresentante).

Non andrà compilato il riquadro concernente l'elenco degli amministratori e sindaci, in quanto non più in carica alla data di presentazione della dichiarazione.

Andrà inoltre predisposto il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale dell'ultima frazione di periodo della società di capitali, **non** redatto secondo la normativa CEE e, quindi, senza Nota Integrativa; tali documenti, non essendo soggetti ad approvazione, non avranno allegato **neppure** il verbale dell'assemblea.

¹¹² D.P.R. 435/2001 Regolamento per le semplificazioni tributarie , modificativo del D.P.R. 322/98 con effetto dal 1° gennaio 2002.

♦ **La dichiarazione relativa al secondo periodo** verrà presentata negli ordinari termini (**entro il 31 luglio, in via telematica**) a cura della "Società di persone" e, pertanto, consisterà in un modello Unico società di persone (unificato, in quanto trattasi di periodo in corso al 31/12, nel quale andrà compresa, pertanto, la D.A. Iva relativa all'anno di trasformazione) nel quale andranno indicati i dati della Società di persone trasformata, stato 1 (soggetto in normale attività), natura giuridica 24 (se Snc) e situazione 6 (periodo d'imposta normale) e il periodo d'imposta (data di effetto trasformazione/31.12).

Andrà, inoltre, predisposto un normale Conto Economico e Stato Patrimoniale relativo alla frazione di periodo.

Termini Di Versamento Delle Imposte Dovute a Saldo E In Acconto

In questo caso, la gestione dei termini di versamento relativi all'anno di trasformazione, essendo il soggetto di origine una società di capitali, risulta più semplice rispetto al caso di trasformazione da società di persone a società di capitali.

Infatti, il versamento delle **imposte a saldo** dovrà essere effettuato **entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta**.

Il versamento della **1° rata di acconto** è da effettuare **entro lo stesso termine di versamento del saldo dovuto sulla base della dichiarazione relativa al "periodo" d'imposta precedente.**

Esempio:

Trasformazione da srl a snc con effetto dal 10 aprile 2007

- **Termine di presentazione Unico SC 2007¹¹³: 30 novembre 2007¹¹⁴**
- **Termine di versamento saldo Ires/Irap e 1° acconto irap¹¹⁵ a valere sul primo periodo di esistenza della snc: 16 ottobre 2007¹¹⁶**
- **Termine di versamento del 2° acconto irap a valere sul primo periodo di esistenza della snc: 30 novembre 2007.**

¹¹³ Modello "vecchio" nel caso di periodo non coincidente con l'anno solare

¹¹⁴ Fine del settimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta.

¹¹⁵ Non è dovuto alcun acconto Ires in quanto soggetto estinto per effetto della trasformazione.

¹¹⁶ Giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta per il saldo e medesima scadenza per l'acconto.

Riepilogo degli adempimenti:

Data	Adempimento in scadenza	Annotazioni
16 giugno 2007¹¹⁷	1.Saldo imposte Unico 2007 redditi 2006; 2. 1° acconto Ires e Irap (*)	(*) A valere su periodo ante trasformazione e calcolato prendendo a riferimento Unico 2006. N.B.: valutare eventuale previsionale Ires , in quanto imposta dovuta solo per la frazione ante.
31 luglio 2007	1.Invio telematico Unico 2007 redditi 2006	
16 ottobre 2007	1..Saldo imposte Unico 2007 frazione ante trasf.; 2.1° rata Acconto irap (*)	(*) A valere su 1° periodo snc trasformata e calcolato prendendo a riferimento il Modello Unico 2007 frazione ante trasformazione.
30 novembre 2007	1. 2° rata acconto irap(*)	(*) A valere su 1° periodo snc trasformata e calcolato prendendo a riferimento il Modello Unico 2007 frazione ante trasformazione.
30 novembre 2007	1.Invio telematico Unico 2007 frazione ante trasf.	
16 giugno 2008	3. Saldo imposte Unico 2008 redditi 2007 frazione snc trasformata; 4. 1° Rata Acconto Irap(*)	(*) A valere su redditi 2008 e calcolato prendendo a riferimento Unico 2008 redditi frazione 2007 snc trasformata.
31 luglio 2008	2. Invio telematico unico 2008 redditi 2007 frazione snc trasformata.	

Acconto d'imposta Ires

Dato che la società che risulta dalla trasformazione non è né un soggetto Ires né un soggetto "diretto" dell'Ire, (in quanto lo sono i soci della società di persone), **nessun acconto è dovuto.**

¹¹⁷ Non si tiene conto di eventuali proroghe del termine di scadenza del versamento.

Riserve iscritte nel bilancio della società di capitali

Nell'ambito di una trasformazione in società di persone, le riserve presenti nella trasformanda società di capitali possono essere distinte in tre gruppi:

- **Riserve di capitali** ex art. 47 c.5 Tuir (versamenti in conto capitale o a fondo perduto, sovrapprezzi quote, ecc);
- **Riserve di utili in "sospensione d'imposta" in capo alla società di capitali trasformanda (riserva amm.ti anticipati, riserve di rivalutazione monetaria non affrancate, fondo sopravvenienze accantonate ex art. 55 Tuir ante riforma, ecc).**
- **Riserve di utili non in sospensione, cioè che hanno già scontato tassazione in capo alla società di capitali trasformanda (utili non distribuiti);**

Riserve di capitali

Qualsiasi utilizzo di tali riserve da parte della società non è presupposto di tassazione né in capo a quest'ultima né in capo ai soci, anche in caso di distribuzione.

Questo stato di irrilevanza fiscale viene mantenuto anche in capo alla società di persone trasformanda, indipendentemente dalla mancanza di una loro ricostituzione (ad esempio per effetto di passaggio ad un regime di contabilità semplificata).

In ogni caso, si ricorda che la distribuzione di tali riserve riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Riserve in sospensione di imposta

Ci si riferisce, normalmente, alle riserve da rivalutazione monetaria(*), al fondo sopravvenienze attive art.55.

(*) Le riserve di rivalutazione 72/83 e precedenti (escluso 408/90, 413/90 e successive che sono in sospensione anche per società di persone), generate nella società di capitali trasformanda, continueranno a permanere quali "riserve in sospensione" anche successivamente alla trasformazione in società di persone (C.M. 10 del 30.12.75).

Tali riserve, per mantenere lo stato di sospensione anche nella società di persone trasformata, **dovranno essere ricostituite nel bilancio di quest'ultima nel 1° periodo d'imposta** (periodo di trasformazione).

In caso contrario, verranno **tassate in capo alla società di persone** che dovrà rilevare:

- Una variazione in aumento nel quadro RF in caso di società in regime di contabilità ordinaria;
- Un aumento tra gli "Altri componenti positivi" nel Quadro RG in caso di società in regime di contabilità semplificata.

Nota bene: si ricorda che il presupposto di tassazione si realizza anche in caso di adozione del regime di contabilità semplificata in capo alla società trasformanda.

(N.B.:Sulla base di quanto precisato dal Ministero con la Circolare 57/E del 10/06/2001, il presupposto impositivo ai fini imposte dirette non comporta, in ogni caso, alcuna tassazione Irap in capo alla società).

Riserve di utili già tassate in capo alla società di capitali “trasformanda”

Nel caso tali riserve fossero distribuite a seguito della trasformazione in società di persone, l'assoggettamento di tale distribuzione al regime fiscale proprio delle società personali produrrebbe un salto d'imposta, andando a mettere in discussione la “neutralità fiscale” dell'operazione di trasformazione.

Infatti, la distribuzione di utili da parte della società di persone, è fiscalmente neutra in capo ai soci¹¹⁸, in quanto la tassazione avviene per “imputazione” del reddito della società.

Al contrario, se le suddette riserve fossero state distribuite dalla società di capitali, fatta eccezione per le società in regime di “trasparenza fiscale”, tali somme avrebbero costituito, per i soci, redditi di capitale da assoggettare a tassazione in misura differente a seconda della natura del socio (persona fisica, società) e della quota detenuta (qualificata o non qualificata).

Si precisa che il riferimento al concetto di partecipazione “qualificata” e “non qualificata” riguarda esclusivamente le persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime d'impresa.

Tali soggetti, inoltre, in riferimento ai limiti per l'individuazione della partecipazione qualificata o non, si ritiene che debbano mantenere quelli applicabili alla società di capitali. Così, ad esempio, se il socio della srl trasformata deteneva (e tuttora detiene) una partecipazione del 22% (qualificata per il socio di una società di capitali in quanto superiore al 20%, ma non qualificata in capo al socio della società di persone in quanto inferiore al 25%), la distribuzione di tali utili assume la natura di reddito di capitale da tassare nella misura del 40%).

La volontà ministeriale è quella di mantenere piena neutralità fiscale all'operazione, sottoponendo i soci allo stesso regime di tassazione che avrebbero subito in caso di permanenza nel regime fiscale dei soggetti Ires.

Per far ciò, è evidente che occorre “monitorare” le vicissitudini di tali riserve anche dopo la trasformazione della società.

Occorre, pertanto, distinguere i seguenti casi:

- 1) nel bilancio della società trasformata (società di persone) tali riserve sono state indicate distintamente con l'indicazione della loro origine (Riserve di utili ex art. 170 c.3 Tuir);

¹¹⁸ Se si fa eccezione al fatto che la distribuzione di utili riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio ai fini del capital gain.

- 2) nel bilancio della società trasformata tali riserve non sono state indicate distintamente (**società di persone in contabilità semplificata** o mancata ricostituzione).

Nel primo caso concorreranno alla formazione della base imponibile dei soci nel periodo d'imposta in cui **vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdita d'esercizio¹¹⁹ (quindi, anche se portate ad aumento del Capitale Sociale e indipendentemente che fossero già state tassate nella Società di capitali).**

Nel secondo caso concorreranno alla formazione della base imponibile dei soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione (cioè, **nel primo periodo d'imposta della società di persone trasformata**) e questa tassazione immediata è giustificata dall'impossibilità di individuare il tipo di riserve distribuite.

In entrambi i casi sul Mod. Unico Società di persone si provvederà a imputare tali riserve ai soci direttamente inserendole nel rigo **apposito del quadro RN** senza intervenire sul quadro F o G del modello Unico.

Sia nel primo che nel secondo caso, pertanto, anche se con una temporalità diversa, tali riserve concorreranno alla formazione del reddito dei soci.

Problematica risulta la concreta imputazione di questo reddito ai soci: al riguardo non esistono chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia.

Sulla base del concetto di neutralità fiscale dell'operazione, si ritiene che la distribuzione di queste riserve da parte della società di persone, **non costituendo redditi di partecipazione per i soci, non dovrà transitare sul Quadro H del socio.**

I soci , pertanto, dovranno indicare la parte costituente reddito di capitale:

- **Nel Quadro RL, se persone fisiche possessori “QUALIFICATI” (Per il 40%);**
- **Nel Quadro relativo alla determinazione del reddito d'impresa (RF/RG) se persone fisiche in regime d'impresa ovvero se società (per il 40% se persona fisica o società di persone, per il 5% se società di capitali, indipendentemente se partecipazione qualificata o meno);**

E' evidente che operando con queste modalità, non esisterà mai corrispondenza tra quanto indicato nel Rigo apposito del Quadro RN della società rispetto a quanto indicato nelle dichiarazioni personali dei soci.

¹¹⁹ Art. 170 comma 4.

Valga il seguente esempio:

Beta snc trasformata in data 1/7/2007, partecipata da due persone fisiche non imprenditori:
Socio A 50%;Socio B 50%.

Beta, nella Dichiarazione relativa al periodo 1/7-31/12/2007, ha rilevato, sul Quadro RS 3 (Riserve che in caso di distribuzione costituiscono utile per il socio) € 1.000;
Nel corso del 2007 la società ha provveduto a distribuire €.500 ai soci.

Compilazione Quadri D.R. Società:

- **RS**
 - **RS3 Col. 1** (saldo iniziale) 1.000
 - **RS3 col. 3** (Altri decrementi) 500
 - **RS3 col.4** (Saldo finale) 500
- **RN rigo 10** (Riserve costituite prima della trasf.) 500

La società dovrà, inoltre, provvedere al rilascio di apposita certificazione ed alla compilazione del Modello 770 ordinario.

Compilazione Quadri DR Soci (Persone fisiche possessori qualificati)

- **RL Sezione I** (Sia per socio A che per Socio B) 100 (*)
- (*) $500:2=250$ Dividendo per ogni socio $\times 40\%= 100$ reddito di capitale imponibile per ogni socio

Trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone	RS1	Quadro di riferimento ¹					
		RISERVE FORMATE PRIMA DELLA TRASFORMAZIONE					
		Saldo iniziale	Decrementi per copertura delle perdite		Altri decrementi		
		1	2	3	4		
RS2	Riserve in sospensione	,00	,00			,00	
RS3	Riserve che in caso di distribuzione costituiscono utile per il socio	,00	,00			,00	
RS4	Riserve che in caso di distribuzione non costituiscono utile per il socio	,00	,00			,00	
		PERDITE D'IMPRESA IN CONTABILITÀ ORDINARIA NON COMPENSATE NELL'ANNO					
		Eccedenza 2002	Eccedenza 2003	Eccedenza 2004	Eccedenza 2005	Eccedenza 2006	Eccedenza 2007
RS5		1	2	3	4	5	6
		,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS6	Perdite riportabili senza limiti di tempo						

I soci persone fisiche possessori NON QUALIFICATI, applicando la disciplina dettata per le società di capitali, dovrebbero subire una ritenuta a titolo definitivo del 12,50% sul 100% del dividendo distribuito.

Esistono incertezze circa l'applicabilità di una ritenuta per distribuzione dividendi (Codice Tributo 1035) da parte di una società di persone.

L'agenzia delle Entrate, nella conferenza Map Piemonte del 18/6/2006 ha escluso tale possibilità, affermando che, anche in caso di partecipazione non qualificata, i dividendi devono concorrere per il 40% nel quadro RL; tale posizione è stata contestata da fonti dottrinali di provenienza della stessa amministrazione finanziaria¹²⁰.

Si ritiene che, esistendo i presupposti, l'applicazione della ritenuta del 12,50% sia l'unica strada percorribile laddove ci fosse una convenienza a tassare il dividendo come "non qualificato".

¹²⁰ (Luca Miele, il Sole 24 ore del 19/06/2006).

Determinazione del reddito relativo alle frazioni di periodo

Quando la trasformazione avviene durante l'anno, poichè cambia il regime fiscale della società, deve essere determinato il reddito del periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data in cui ha effetto la trasformazione; detto reddito, risultante da apposito Conto Economico, verrà assoggettato ad IRAP ed IRES; il reddito risultante dalla successiva frazione d'esercizio sarà assoggettato ad IRAP e, per la quota a ciascuno spettante, parteciperà alla formazione del reddito complessivo dei soci da assoggettare ad IRE.

Contabilmente è necessario determinare, con gli opportuni assestamenti il reddito di **competenza** di ciascuna frazione di periodo con i medesimi criteri che vengono adottati in fase di chiusura dell'esercizio.

Di fatto, la data di effetto della trasformazione verrà assunta, i fini della determinazione del reddito, come se fosse il 31/12 dell'esercizio facendo riferimento ai criteri generali adottati dalle norme civilistiche e dalle norme fiscali per la determinazione del reddito d'impresa.

Da ciò ne consegue che occorrerà procedere ad effettuare le scritture di rettifica e assestamento rilevando ratei, risconti, clienti c/fatture da emettere, fornitori c/fatture da ricevere, quote di accantonamento al TFR maturate in capo ad ogni soggetto d'imposta, rimanenze finali ecc. esattamente come se fossimo in fase di chiusura dell'esercizio.

Alcune particolarità, in ogni caso, vanno segnalate:

Per le particolarità legate agli ammortamenti, alla gestione di variazioni aumentative/diminutive del reddito derivanti da rateazioni, ecc. si fa rinvio a quanto già precisato nell'apposito capitolo in riferimento alla Trasformazione della società di persone in società di capitali.

Studi di settore/Parametri

Valgono le considerazioni fatte al capitolo precedente in riferimento alla trasformazione da società di persone a società di capitali.

Ecceденze di perdite non compensate nella Società di capitali

Ai sensi dell'art. 102 TUIR la perdita di un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi, sempre non oltre il quinto.

Con la Risoluzione 60/E del 16 maggio 2005, l'Agenzia delle entrate precisa che la trasformazione non può influenzare il trattamento fiscale delle perdite realizzate nei periodi precedenti.

In conseguenza di ciò, in assimilazione con quanto dettato in riferimento alle perdite maturate dalla società di capitali che opta per il regime di trasparenza fiscale¹²¹, viene previsto che **la società di persone trasformata è l'unico soggetto legittimato a riportarsi in diminuzione dal reddito le perdite maturate in capo alla stessa società ante trasformazione.**

Operativamente, attraverso la compilazione degli appositi righi di cui al **Quadro RS, righi RS5 (perdite con vincoli temporali) e RS6 (perdite riportabili senza limiti di tempo)**, la società di persone riporterà la storicità delle perdite prodotte dalla Società di capitali (perdite che la stessa aveva, a sua volta, evidenziato nel proprio prospetto perdite riportato nel Quadro RS).

Le perdite che trovano capienza nel reddito d'impresa dell'esercizio verranno portate direttamente in diminuzione dello stesso apportando una variazione in diminuzione (Altra variazione in diminuzione nel Quadro RF se società di persone in ordinaria) ovvero un maggiore componente negativo (Altri componenti negativi nel RG se in semplificata), ovviamente non rilevante ai fini Irap.

Esempio

S.r.l. trasformata con effetto 1/7/2006

Perdita 2005 €. 500

Perdita frazione periodo 1/1-30/6/2006 €. 200, entrambe riportate sul prospetto perdite del quadro RS.

Reddito della frazione di periodo della snc 1/7-31/12/2006 €. 400

Compilazione quadri da parte della snc

Quadro RS rigo 5:

colonna 5: 100*

** (perdita 2005 €. 500 meno 400 utilizzate in diminuzione reddito 2006)*

colonna 6: 200

Quadro RF

Rigo RF 50 (Altre variazioni in diminuzione) €. 400

Reddito imponibile: zero

¹²¹ Le perdite si computano in diminuzione "interna" dal reddito della società trasparente.

Nota bene: tale variazione non assume rilevanza ai fini Irap.

Crediti d'imposta

Vengono trasferiti alla società di persone tutti i seguenti crediti:

- a) credito IVA risultante dalla annuale precedente alla trasformazione per l'anno successivo;
- b) crediti infrannuali IVA richiesti nell'anno di trasformazione;
- c) eventuale credito IVA risultante al momento della trasformazione;
- d) crediti IVA annuali chiesti a rimborso e non ancora erogati;
- d) altri crediti d'imposta (Quadro U)
- e) crediti di imposta a rimborso (IRES/IRAP)
- f) crediti d'imposta da portare in detrazione:
 - in presenza di crediti IRAP verranno utilizzati dalla Società di persone trasformata in diminuzione dell'IRAP dalla stessa dovuta ovvero in compensazione di altri tributi.

Credito Ires residuo della società di capitali non utilizzato

In presenza di **crediti IRES in capo alla Società di capitali trasformanda** risultanti dall'ultima Dichiarazione presentata dalla stessa per la propria frazione di periodo, **è possibile portarli in compensazione in capo alla Società di persone trasformata.**

La risoluzione del Ministero delle Finanze **n. 109/E dell'11 luglio 2000**, in materia di trasformazione di società, trattamento del credito d'imposta, infatti, prevede *"se prima della trasformazione aveva maturato dei crediti relativi ai tributi di cui all'art. 17, comma 2, del citato Dlgs. 241/97, tali crediti potranno essere utilizzati in compensazione nel modello F24 anche dopo che la società si è trasformata"*.

Disciplina delle società di comodo

La trasformazione della società **non è causa di esclusione** dalla disciplina delle società di comodo indipendentemente dal fatto che la "Società di persone trasformata" si trovi nel suo primo periodo d'imposta.

In questo caso, infatti, si tratta di mero proseguimento di una attività esercitata dalla società trasformata.¹²²

Nell'anno di trasformazione, rilevando due periodi d'imposta fiscali, occorrerà ragguagliare i valori alla minor durata del periodo d'imposta.

¹²² Circolare 25/E 2007 capitolo 2.

Disciplina antielusiva e trasformazione

Le disposizioni antielusive contenute nell'art. 37 bis del DPR 600/1973 trovano applicazione anche in riferimento alle operazioni trasformazione per espresso richiamo della lettera a) del comma 3 del DPR 600.

Invero, trattandosi di una operazione in neutralità fiscale, non è semplice l'individuazione di casi di concreta applicazione se non in collegamento con altre operazioni.

Sull'argomento, si segnalano i pareri del Comitato Norme Antielusive n° 19 del 17/12/2003 e n° 7/2007.

Imposte Indirette

IVA (Imposta sul Valore Aggiunto)

E' ininfluyente l'operazione di trasformazione ai fini IVA.

Il passaggio di beni in occasione di trasformazione è operazione non soggetta ad Imposta sul Valore Aggiunto (art. 2, 3° comma, lett. f), DPR 26/10/1972 n. 633).

Il contribuente, entro 30 gg. dalla **data di iscrizione della delibera al Registro delle Imprese**, deve dare **comunicazione all'Ufficio IVA Provinciale** competente della variazione intervenuta (art. 35 DPR 26/10/72, n. 633 e R.M. 381944 del 22/4/80), allegando copia dell'atto di trasformazione, se richiesta.

Non cambia la partita IVA.

Un aspetto pratico connesso all'IVA è quello relativo alla numerazione delle fatture successivamente alla trasformazione. Dato che tale atto non fa sorgere un nuovo soggetto passivo del tributo, è corretto continuare ad utilizzare la serie dei numeri delle fatture precedenti alla trasformazione.

La Dichiarazione Annuale IVA sarà, quindi, in linea con quanto riferito, presentata dalla società trasformata (società di persone) per l'intero periodo di imposta senza procedere a suddivisioni temporali tra società di persone e società di capitali.

Tale dichiarazione dovrà entrare nel Modello Unico presentato dalla società di persone in riferimento al periodo "data effetto trasformazione - 31/12", in quanto trattasi di dichiarazione "unificata".

Per quanto riguarda la **qualifica di esportatore abituale** e l'utilizzo del plafond, la società risultante dalla trasformazione potrà continuare a fruire della qualifica di esportatore abituale, nonchè ad utilizzare il plafond.

Per quanto riguarda **l'autorizzazione alla stampa ed alla vendita di documenti fiscali**, la trasformazione non comporta la revoca di tale autorizzazione, (a decorrere dal 1° gennaio 2001, anche se si modifica l'ufficio IVA competente a seguito di contestuale trasferimento sede). Occorre, però, comunicare tempestivamente l'avvenuta trasformazione alla Direzione Regionale delle Entrate per il tramite dell'Ufficio Iva (ovvero, delle Entrate, laddove istituito) competente, presentando apposita istanza di adeguamento formale a cui andrà allegato un certificato della Camera di Commercio ovvero una autocertificazione.

Nel caso di nomina di nuovi rappresentanti legali è necessario accertare la sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 11 del D.M. 28/11/1978 nei confronti del nuovo rappresentante nominato in sostituzione o in aggiunta ai precedenti rappresentanti legali, e pertanto, oltre al certificato (rilasciato dal registro delle Imprese) attestante il conferimento della nuova carica, dovranno essere prodotti anche i relativi certificati dei carichi pendenti rilasciati dalla Procura della Repubblica presso la Pretura Circondariale e dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale e il certificato generale del Casellario Giudiziale.

Opzione per le liquidazioni trimestrali

In occasione della trasformazione non è possibile modificare la periodicità Iva.

Rimanenze di bolle/ricevute fiscali

Sarà sufficiente fare una annotazione sul registro che dal giorno la ... Società di capitale si è trasformata nella ... Società di persone e che, pertanto, i quantitativi di bolle del tipo ... dal n. ... al n. ... da tale data vengono emessi con l'intestazione della società trasformata.

Dalla stessa data le bolle dovranno essere modificate nella intestazione, valutando se, in caso di rimanenze di stampati non rilevanti, non sia più conveniente provvedere ad acquistare direttamente nuovi stampati annullando le vecchie bolle.

Imposta di registro

La lettera c) dell'art. 4 della Tariffa - parte prima del DPR 26 aprile 1986 n. 131 e succ. mod. (Lg. 384 del 27/11/89) assoggetta all'imposta fissa tutte le modifiche statutarie, comprese le trasformazioni.

La misura dell'imposta di registro è di euro 168..

La registrazione dell'atto è riservata al notaio entro i 20 giorni successivi alla sua formazione..

L'atto non è soggetto a valutazione da parte dell'Ufficio.

Ipotecarie e catastali

Quando la società è proprietaria di beni immobili, è necessario procedere alla trascrizione ed alla voltura catastale a nome della società di persone, con applicazione dell'imposte nella misura fissa di € 168 per ciascun tributo (€ 168 per ipotecarie ed € 168 per le catastali¹²³).

I.C.I.

La trasformazione non comporta obbligo di presentazione della denuncia ICI. salvo il caso in cui nel corso dell'anno in cui è avvenuta la trasformazione siano intervenute modificazioni agli immobili che comportino obblighi dichiarativi, (sia in vigenza di "srl" che in vigenza di "snc"), nel qual caso la dichiarazione dovrà essere presentata dal soggetto risultante alla scadenza dell'obbligo dichiarativo.

I versamenti effettuati dopo la trasformazione saranno a nome della Società di persone trasformata.

¹²³ Corte di Cassazione Sez. I decisione n°3945 del 18/04/1998.

Altri adempimenti ditte con dipendenti

Si fa rinvio a quanto indicato in riferimento alla trasformazione da società di persone a società di capitali nei capitoli precedenti.

Scritture contabili

Società di capitali trasformanda

Dopo aver determinato il risultato economico della frazione di periodo la società di capitali dovrà effettuare le seguenti scritture:

- 1) Rilevazione dell'utile della frazione di periodo (non utilizzare la gestione automatica)

<i>Utile d'esercizio (CE)</i>	<i>a</i>	<i>Utile d'esercizio (SP)</i>
-------------------------------	----------	-------------------------------

- 2) Rilevazione Patrimonio Netto di trasformazione

<i>#</i>	<i>a</i>	<i>C.Netto di trasformazione</i>
<i>Capitale sociale Società di capitali</i>		
<i>Riserve società di capitali (tutte)</i>		
<i>Utile della frazione di periodo</i>		

- 3) Chiusura dei conti (se gestione manuale)

<i>Bilancio di chiusura</i>	<i>a</i>	<i>Attività alla data di effetto</i>
<i>#</i>	<i>a</i>	<i>Trasformazione</i>
<i>Passività alla data effetto della trasformazione</i>		<i>Bilancio di chiusura</i>
<i>C. Netto trasformazione</i>		

Società di persone trasformata

Entro 60 giorni provvederà a effettuare le seguenti scritture:

- 1) Riapertura dei conti

<i>#</i>		<i>Bilancio di Apertura</i>
<i>(Per tutte le attività)</i>	<i>a</i>	
<i>Bilancio di aperturaa#</i>		<i>(per tutte le passività)</i>
		<i>C.Netto di trasform.ne</i>

- 2) Ricostituzione Conti del netto e fondi in sospensione

N.B.: *E' indispensabile ricostituire le riserve in sospensione d'imposta pena la tassazione in capo alla Società di persone delle stesse.*

<i>C. Netto trasformazione</i>	<i>a</i>	<i>#</i>
		<i>Capitale sociale Società di</i>
		<i>persone</i>
		<i>Riserve utili ex art. 170 c.3</i>
		<i>Tuir</i>
		<i>Riserva di capitale ex art.47</i>
		<i>c.5 Tuir</i>
		<i>Riserve rivalut. L.</i>
		<i>F.do in sospen. art. 55</i>

Allegato 7) – Verbale del Cda e stesura Relazione del CdA ex art. 2500 sexies

Verbale del Consiglio di Amministrazione della Società.....

Oggi ...presso la sede sociale della società.....s.r.l., in.....Via....., si è riunito il Consiglio di Amministrazione nelle persone di..... per discutere e deliberare in merito al seguente ordine del giorno

- 1) Convocazione di apposita assemblea dei soci avente ad oggetto la trasformazione della società da Società a responsabilità limitata a Società in nome collettivo;
- 2) Stesura della relazione prevista dall'art. 2500 sexies del codice civile.

Ai sensi di statuto, assume la Presidenza il Sig. il quale, constatata la presenza dell'intero Consiglio di amministrazione, dichiara la seduta valida ed atta a deliberare e chiama a fungere da segretario il Sig.... che accetta.

Il Sig..... apre la riunione illustrando ai presenti le motivazioni per le quali si rende opportuno convocare l'assemblea dei soci affinché la stessa deliberi in merito alla trasformazione della società dalla attuale natura giuridica di società a responsabilità limitata a società in nome collettivo.

La riunione richiederà l'intervento di un notaio, in quanto trattasi di deliberazione modificativa dell'atto costitutivo (Art. 2480 c.C.) che, ai sensi dell'art. 2473 C.C., costituisce giusta causa di recesso da parte dei soci assenti e/o dissenzienti.

Ai sensi di legge, inoltre, il Presidente informa che è compito di questo consiglio provvedere alla stesura di una apposita relazione che illustri le motivazioni e gli effetti che comporterà la suddetta trasformazione.

La relazione dovrà restare depositata presso la sede sociale nei trenta giorni precedenti la data fissata per la convocazione dell'assemblea affinché i soci ne possano prendere visione.

Dopo lunga ed esauriente discussione, il Consiglio di Amministrazione, con l'unanimità dei consensi, delibera:

1. di convocare l'assemblea dei soci per il giorno “ ” alle ore “ ” presso lo studio del Notaio “.....” in “ ”;
2. di lasciare depositata presso al sede sociale nei trenta giorni che precedono la riunione assembleare la seguente relazione:

“Signori soci,

la presente relazione ha lo scopo di illustrare le motivazioni e gli effetti giuridici che comportano la trasformazione della società da “S.r.l.” a “S.n.c.”.

Le motivazioni economiche che hanno indotto questo consiglio a prendere in esame una trasformazione “regressiva” sono essenzialmente di ordine economico.

La trasformazione in società di persone, infatti, consentirà una riduzione dei costi connessi alla forma societaria quali, a titolo esemplificativo, la redazione ed il deposito del bilancio d'esercizio, il costo della tenuta dei libri sociali, la gestione delle cariche societarie presso il registro delle imprese e l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria, oltre che una attenuazione del carico fiscale per effetto del passaggio da una aliquota Ires della società, attualmente pari al 33%, ad una aliquota Ire marginale in capo ad ogni singolo socio prevedibilmente meno elevata.

In considerazione del fatto che la nostra società ha cessato da tempo l'esercizio di attività produttive limitandosi alla gestione dell'attuale complesso immobiliare, ed in considerazione della composizione della compagine sociale tutta a livello familiare, si ritiene particolarmente gravoso l'onere sostenuto per mantenere una responsabilità limitata in capo ai soci.

Infatti, se da un lato la trasformazione comporterà la perdita dello status di socio a responsabilità limitata per tutte le operazioni in corso alla data di effetto della delibera (oltre che per quelle successive), dall'altro, la società potrà beneficiare di semplificazioni nella tenuta della contabilità (potrebbe essere tenuta la contabilità semplificata) e nella stesura del bilancio d'esercizio, oltre che una riduzione in termini di imposizione diretta

(carico complessivo della tassazione in capo ai soci) ed indiretta (la tassa forfetaria di vidimazione libri non dovrà più essere versata e la tassa annuale di iscrizione alla Camera di Commercio subirà delle riduzioni).

Gli effetti della trasformazione decorreranno dalla data di iscrizione dell'atto al registro delle imprese e da tale data i soci diventeranno illimitatamente e solidalmente responsabili di fronte ai terzi per tutte le obbligazioni sorte anche anteriormente alla trasformazione stessa.

Ciò nonostante, proprio in considerazione dell'attività svolta dalla società e dei limitati mezzi finanziari per gestirla, si ritiene che tali effetti negativi possano essere comparati con i benefici di ordine economico conseguenti alla trasformazione e con un generale rafforzamento dell'immagine di solvibilità della nostra società (attraverso la "messa a disposizione" della pretesa creditoria di tutto il patrimonio personale dei soci).

La trasformazione comporterà una comunicazione di variazione della natura giuridica della società sia con riferimento ai beni mobili iscritti in pubblici registri che con riferimento ai beni immobili iscritti presso al Conservatoria dei Registri Immobiliari, ma in nessun caso ciò comporterà la nascita di un nuovo soggetto.

Per effetto della stessa si avrà contestuale cessazione del Consiglio di Amministrazione in quanto organo sociale non più previsto nell'ambito delle società personali, nelle quali l'amministrazione resta identificata con la figura del socio.

Il diritto agli utili sociali, anche a seguito della trasformazione, si propone venga mantenuto sulla base della partecipazione al capitale sociale della società.

I costi dell'operazione su descritta sono preventivati in €.....

Il Consiglio di Amministrazione, ringraziando per la fiducia accordata, resta a disposizione per fornire ogni altra ulteriore richiesta ed approfondimento che i soci rendessero necessario.

Il Presidente del Consiglio di Amministrazione
....."

Non essendovi altro da deliberare e più nessuno chiedendo la parola la seduta si scioglie previa stesura, lettura e sottoscrizione del presente verbale.

Il Segretario
.....

Il Presidente
.....

Allegato 7/a - Relazione ex art. 2500 sexies (copia estrapolata per notaio)

“Signori soci,

la presente relazione ha lo scopo di illustrare le motivazioni e gli effetti giuridici che comportano la trasformazione della società da “S.r.l.” a “S.n.c.”.

Le motivazioni economiche che hanno indotto questo consiglio a prendere in esame una trasformazione “regressiva” sono essenzialmente di ordine economico.

La trasformazione in società di persone, infatti, consentirà una riduzione dei costi connessi alla forma societaria quali, a titolo esemplificativo, la redazione ed il deposito del bilancio d’esercizio, il costo della tenuta dei libri sociali, la gestione delle cariche societarie presso il registro delle imprese e l’obbligo di tenuta della contabilità ordinaria, oltre che una attenuazione del carico fiscale per effetto del passaggio da una aliquota Ires della società, attualmente pari al 33%, ad una aliquota Ire marginale in capo ad ogni singolo socio prevedibilmente meno elevata.

In considerazione del fatto che la nostra società ha cessato da tempo l’esercizio di attività produttive limitandosi alla gestione dell’attuale complesso immobiliare, ed in considerazione della composizione della compagine sociale tutta a livello familiare, si ritiene particolarmente gravoso l’onere sostenuto per mantenere una responsabilità limitata in capo ai soci.

Infatti, se da un lato la trasformazione comporterà la perdita dello status di socio a responsabilità limitata per tutte le operazioni in corso alla data di effetto della delibera (oltre che per quelle successive), dall’altro, la società potrà beneficiare di semplificazioni nella tenuta della contabilità (potrebbe essere tenuta la contabilità semplificata) e nella stesura del bilancio d’esercizio, oltre che una riduzione in termini di imposizione diretta (carico complessivo della tassazione in capo ai soci) ed indiretta (la tassa forfetaria di vidimazione libri non dovrà più essere versata e la tassa annuale di iscrizione alla Camera di Commercio subirà delle riduzioni).

Gli effetti della trasformazione decorreranno dalla data di iscrizione dell’atto al registro delle imprese e da tale data i soci diventeranno illimitatamente e solidalmente responsabili di fronte ai terzi per tutte le obbligazioni sorte anche anteriormente alla trasformazione stessa.

Ciò nonostante, proprio in considerazione dell’attività svolta dalla società e dei limitati mezzi finanziari per gestirla, si ritiene che tali effetti negativi possano essere comparati con i benefici di ordine economico conseguenti alla trasformazione e con un generale rafforzamento dell’immagine di solvibilità della nostra società (attraverso la “messa a disposizione” della pretesa creditoria di tutto il patrimonio personale dei soci).

La trasformazione comporterà una comunicazione di variazione della natura giuridica della società sia con riferimento ai beni mobili iscritti in pubblici registri che con riferimento ai beni immobili iscritti presso al Conservatoria dei Registri Immobiliari, ma in nessun caso ciò comporterà la nascita di un nuovo soggetto.

Per effetto della stessa si avrà contestuale cessazione del Consiglio di Amministrazione in quanto organo sociale non più previsto nell’ambito delle società personali, nelle quali l’amministrazione resta identificata con la figura del socio.

Il diritto agli utili sociali, anche a seguito della trasformazione, si propone venga mantenuto sulla base della partecipazione al capitale sociale della società.

I costi dell'operazione su descritta sono preventivati in €.....

Il Consiglio di Amministrazione, ringraziando per la fiducia accordata, resta a disposizione per fornire ogni altra ulteriore richiesta e/o approfondimento che i soci rendessero necessario.

Il Presidente del Consiglio di Amministrazione
.....”

Allegato 8) - Fac simile delibera Trasformazione da S.r.l. a S.n.c.

Repertorio n°

Raccolta n°

TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA IN SOCIETÀ IN NOME COLLETTIVO

Il giorno.....alle ore.....(.....)

In.....

Davanti a me, Notaio iscritto al Collegio Notarile del Distretto di....., con residenza in

sono presenti

- (Nome), nato a il ,domiciliato a ,Via , (Attività),
Codice fiscale dichiarato ;
- (Nome), nato a il ,domiciliato a ,Via , (Attività),
Codice fiscale dichiarato ;
- (Nome), nato a il ,domiciliato a ,Via , (Attività),
Codice fiscale dichiarato ;
- (Nome), nato a il ,domiciliato a ,Via , (Attività),
Codice fiscale dichiarato ;

Comparenti, cittadini italiani, della cui identità personale sono certo, i quali concordemente e con il mio consenso, rinunciano all'assistenza dei testimoni a questo atto.

I comparenti dichiarano di essere qui presenti per costituirsi in assemblea totalitaria della società ".....", con sede a, iscritta al Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A. di con il numero e codice fiscale. ..ed al R.E.A. con il n° , per discutere e deliberare sull'unico argomento posto all'ordine del giorno, previamente concordato da tutti gli intervenuti.

ORDINE DEL GIORNO

- Trasformazione della società dall'attuale forma in quella della società in nome collettivo.

Mi chiedono, quindi, di redigere il verbale dell'assemblea e di far constare da atto pubblico le risultanze della stessa e le delibere adottate.

Aderendo alla richiesta fattami, do atto di quanto segue:

Su designazione unanime degli intervenuti, assume la Presidenza il Sig. ... il quale, constatato:

- Che sono presenti tutti i soci rappresentanti il capitale sociale di € . (.....) nelle seguenti rispettive misure:
 -, proprietario di una quota di € . (.....);
 -, proprietario di una quota di € . (.....);
 -, proprietario di una quota di € . (.....);
 -, proprietario di una quota di € . (.....);
- Che sono presenti tutti i membri del Consiglio di Amministrazione, Signori.....;
- Che è stata predisposta, ai sensi dell'art. 2500 sexies C.C., una relazione che illustra le motivazioni e gli effetti della trasformazione e che copia di tale relazione è rimasta depositata presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono la presente assemblea;

dichiara, pertanto, validamente costituita l'assemblea ed inizia la discussione.

Il Presidente, passando alla trattazione dell'ordine del giorno, espone i motivi per i quali non è opportuno mantenere una forma di società, la cui complessa organizzazione richiede formalità e spese, che si possono eliminare con vantaggio per i soci.

Propone, pertanto, la trasformazione della società, da quella attuale, in quella della società in nome collettivo, mantenendo invariati la sede sociale ed il capitale sociale, da

effettuarsi sulla base della situazione patrimoniale alla data del, che il Presidente illustra all'assemblea e che viene allegata a questo atto sotto la lettera A). Espone, inoltre, che l'attuale capitale sociale di €. è tuttora esistente e spetta ai soci in proporzione al valore nominale delle quote rispettivamente intestate a ciascuno di essi.

Dopo breve discussione l'assemblea, **con voto unanime**,
delibera

- 1) di trasformare la società dalla forma attuale in quella della Società in nome collettivo sotto la ragione sociale "..... snc di"
- 2) di riconoscere che il capitale sociale di €. è tuttora esistente e spetta ai soci in proporzione al valore nominale delle quote rispettivamente intestate a ciascuno di essi.

A seguito di quanto deliberato decade il Consiglio di Amministrazione e, pertanto, i Signori....., unici membri, cessano dalle rispettive cariche.

In secondo luogo, procedendo a dare esecuzione a quanto sopra deliberato, i componenti approvano i patti (qui di seguito riportati), che regoleranno la vita della società nella nuova forma.

PATTI SOCIALI

(Segue atto costitutivo della società di persone)

.....
I componenti dichiarano che la Società è proprietaria dei seguenti immobili:

(Seguono i dati catastali degli immobili per trascrizione alla Conservatoria)

E dei seguenti automezzi:

(Seguono i dati per voltura al PRA degli automezzi)

La trasformazione nell'ambito delle società di capitali

Aspetti civilistici

Il passaggio da una società di capitali ad un'altra rientra nella tipologia delle cosiddette "Trasformazioni omogenee" non espressamente regolamentate dal Codice Civile e si concretizza nelle seguenti fattispecie:

- a) Trasformazione di Spa in Srl o in Sapa (società in accomandita per azioni);
- b) Trasformazione di Sapa o Srl in Spa;
- c) Trasformazione di Sapa in Srl;
- d) Trasformazione di Srl in Sapa.

Il passaggio da una forma di società di capitale ad un'altra può essere motivata da varie circostanze; le principali possono essere:

- le dimensioni dell'impresa;
- la presenza di perdite;
- la reperibilità di finanziamenti sul mercato attraverso l'emissione di prestiti obbligazionari (Spa)

In genere si passerà da una società a responsabilità limitata (o in accomandita per azioni) ad una società per azioni quando le dimensioni sono tali da ritenere opportuna, anche in relazione "all'immagine" dell'azienda, la forma sociale più "evoluta"; viceversa nell'ipotesi di impresa che si sta ridimensionando.

Per quanto riguarda il secondo punto, se a seguito di perdite una Spa sarà costretta a ridurre il capitale, potrà verificarsi (se i soci non lo reintegrano) la necessità, anche per motivi civilistici, della trasformazione in società di "grado" inferiore.

Può, inoltre, essere motivo di trasformazione di una Srl in una Spa la possibilità, in capo alle società per azioni, a ricorrere a finanziamenti esterni, oltre che attraverso l'emissione di azioni (titoli di credito circolanti), attraverso l'emissione di obbligazioni.

Le obbligazioni sono titoli di credito emessi dietro versamento di danaro alla società che danno diritto al rimborso a una determinata scadenza del capitale prestato e al pagamento periodico di un interesse sul quale, se il percettore è una persona fisica, si applica una ritenuta definitiva a titolo d'imposta.

La trasformazione più frequente nell'ambito delle società di capitali è sicuramente il passaggio dalla forma giuridica "Srl" alla forma giuridica "Spa" e viceversa.

Meno frequente è, al contrario, il passaggio in una società in accomandita per azioni, in quanto trattasi di società di capitali nella quale i soci accomandatari rispondono solidalmente ed illimitatamente per le obbligazioni sociali (art. 2452 cc.) come nelle Sas.

E' da tenere presente che, se si trasforma una società a responsabilità limitata in società per azioni, spesso è necessario un aumento di capitale sociale contestuale alla delibera di

trasformazione nel caso in cui il capitale della Srl sia inferiore al minimo legale per il capitale sociale della Spa (Euro 120.000).

La procedura per la trasformazione di una Srl in Spa, senza aumento del capitale sociale, sarà la seguente:

- delibera del Consiglio di amministrazione per la convocazione dell'assemblea straordinaria con oggetto la trasformazione della società;
- delibera dell'assemblea straordinaria. L'assemblea deve deliberare col voto favorevole di tanti soci che rappresentino almeno la maggioranza prevista dallo statuto per le deliberazioni "straordinarie". Per evitare le formalità previste dall'art. 2479 bis codice civile per la convocazione dell'assemblea occorre che siano presenti l'intero capitale sociale, e che gli amministratori e i componenti del collegio sindacale si dichiarino informati della riunione e che nessuno si oppone alla trattazione dell'argomento. L'assemblea deve procedere anche alla modifica dello statuto;
- ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni proporzionale al valore della sua quota secondo l'ultimo bilancio approvato.
- Non è richiesta la perizia di stima.
- La delibera si ritiene abbia efficacia costitutiva che produce, quindi, effetto solo dalla **data di iscrizione al registro delle imprese**.

In pratica bisogna seguire le regole stabilite per le deliberazioni di modifica dell'atto costitutivo/statuto di cui all'art. 2436 codice civile.

In seguito occorrerà:

- depositare la delibera assembleare, entro 30 giorni, per l'iscrizione presso l'Ufficio del registro delle imprese a cura del notaio o degli amministratori;

Si ritiene che anche nelle trasformazioni tra società di capitali il diritto di recesso dei soci dissenzienti, a seguito del cambiamento di tipo della società, sia tutelato ai sensi dell'art. 2437 codice civile per le società per azioni e dell'art. 2473 codice civile per le società a responsabilità limitata.

I soci dissenzienti avranno "diritto di recedere dalla società e di ottenere il rimborso delle proprie azioni" (o quote) sulla base del loro valore "corrente".

Per quanto riguarda la **responsabilità dei soci** non sussistono problemi particolari nelle trasformazioni da società a responsabilità limitata a società per azioni o viceversa.

Le responsabilità dei soci saranno sempre limitate alla loro quota di partecipazione, mentre la società trasformata risponderà anche degli obblighi precedenti la trasformazione.

Diverse sono invece le problematiche nell'ipotesi di trasformazione di Srl o di Spa in società in accomandita per azioni.

In tal caso, secondo quanto previsto dall'art. 2461 C.C., i soci accomandatari risponderanno "solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali" sorte dal momento di efficacia della trasformazione.

Nel caso opposto (trasformazione di una società in accomandita per azioni in Spa o Srl), invece, sussisterà per i soci accomandatari la responsabilità illimitata solo per le

obbligazioni sorte fino al momento costitutivo della trasformazione (data di iscrizione della deliberazione presso l'Ufficio del registro delle imprese).
Diventeranno limitatamente responsabili per le obbligazioni sorte a decorrere dalla data di iscrizione nel Registro delle Imprese.

Limitazioni alla trasformazione vengono poste in caso di passaggio da Spa a Srl in presenza di prestiti obbligazionari (convertibili o meno). Viene, infatti, richiesto il consenso dell'assemblea degli obbligazionisti, e deve essere concessa la possibilità di conversione immediata ai titoli obbligazionari convertibili.

In particolare la trasformazione di società per azioni in società a responsabilità limitata non è omologabile in presenza di prestito obbligazionario convertibile o non, salvo che il prestito risulti "estinto ... oppure se consti il consenso di tutti i singoli obbligazionisti alla trasformazione del prestito obbligazionario in non obbligazionario e la avvenuta consegna, in ogni caso, di tutti i titoli alla società emittente" (Tribunale di Milano, dicembre 85).

Aspetti fiscali

Imposte dirette

La trasformazione nell'ambito delle società di capitali non interrompe il periodo d'imposta ai fini fiscali in quanto il trattamento fiscale, ante e post trasformazione è omogeneo. Conseguentemente, non esiste interruzione della vita societaria e verrà presentata, **nei normali termini**, una unica dichiarazione dei redditi a nome della società trasformata per tutto il periodo d'imposta precedente (ante e post trasformazione).

Imposte Indirette

Ai fini IVA verrà presentata denuncia di variazione entro i 30 gg. successivi all'omologa della delibera di trasformazione e verrà presentata una unica dichiarazione annuale a nome del soggetto trasformato.
Non cambia la partita IVA.

Ai fini dell'imposta di registro, l'atto di trasformazione verrà sottoposto a registrazione nei 20 giorni successivi e assoggettato a tassa fissa di L. euro 168,00.

Altri adempimenti

Dichiarazione dei sostituti d'imposta mod. 770

Verrà presentato un unico modello 770 a nome della società trasformata nei normali termini.

Ditte con dipendenti

Occorrerà comunicare agli istituti ed enti interessati (INPS, INAIL, Centro per l'impiego, Direzione provinciale del Lavoro) le variazioni intervenute.
Il modello CUD verrà rilasciato dalla società trasformata comprendendo tutto l'anno, indipendentemente dalla trasformazione intervenuta.

Scritture contabili

In contabilità, non essendoci interruzione del periodo d'imposta, la trasformazione non genererà alcuna scrittura di chiusura e riapertura dei conti, salvo la rilevazione di eventuali variazioni intervenute sul capitale sociale a seguito della trasformazione quando queste avranno "l'effetto" giuridico.

La trasformazione nell'ambito delle società di persone

Aspetti civilistici

L'ipotesi della trasformazione di una società di persone in un'altra società di persone rientra nella tipologia delle cosiddette "trasformazioni omogenee". Tale operazione non è espressamente prevista dal Codice Civile, tuttavia è una operazione societaria legittima che vede disinteressato il legislatore civile poiché, da tali operazioni, non derivano, sostanzialmente, possibili danni ai terzi.

In effetti con la trasformazione nell'ambito delle società di persone non viene a mutare la responsabilità dei soci o di taluni dei soci verso i terzi.

Il passaggio da una società di persone ad un'altra si concretizza nelle seguenti fattispecie:

- Trasformazione da "Snc" in "Sas";
- Trasformazione da "Sas" in "Snc";

Il passaggio dalle due forme di società può essere motivato dalle seguenti circostanze:

Passaggio da "snc" a "sas"

Di norma, è conseguenza di un mutato rapporto di potere fra i soci ed anche di un diverso impegno finanziario degli stessi.

Qualora taluno dei soci riducano il diretto controllo della società estraniandosi dalla gestione aziendale, potrebbero preferire divenire soci accomandanti di una "sas" ai fini di una minore esposizione personale che diviene relativa soltanto alla quota conferita.

Qualora deceda uno dei soci e tra gli eredi subentranti nella quota del de cuius (se questa è la volontà dei soci superstiti), sia presente un minore di età che, di norma, diviene socio accomandante per espressa autorizzazione vincolativa del Giudice Tutelare.

Qualora non vi sia un interesse, da parte di alcuni soci non partecipanti all'attività, alla iscrizione ad alcuna gestione previdenziale obbligatoria, può risultare conveniente il loro inquadramento quali soci accomandanti.

Passaggio da sas a snc

Qualora venga a mancare l'unico socio accomandante per morte, per recesso, nel caso in cui il solo socio accomandante assuma la carica di socio amministratore ovvero ogni qualvolta venga a mancare l'unico socio accomandante per un periodo superiore a sei mesi.

---- * ----

La trasformazione fra società di persone comporta una modifica del contratto sociale, per cui si rende necessaria una decisione, da parte dei soci, da prendersi alla unanimità a meno che il contratto sociale non preveda espressamente una diversa maggioranza (art. 2252 per via del richiamo di cui all'art. 2293 e 2315 C.C.).

Nel caso di dissenso da parte di alcuni soci , questi ultimi potranno recedere ai sensi dell'art. 2285 ed avranno diritto alla liquidazione della quota secondo le disposizioni dell'art. 2289 del codice civile.

La delibera di trasformazione dovrà essere redatta con scrittura privata autenticata o per atto pubblico. L'atto sarà sottoposto, nei 20 giorni successivi, a registrazione da parte del notaio autenticante le firme, con il pagamento della tassa fissa di registro.

Successivamente, gli amministratori (solitamente, tramite il notaio) dovranno depositare la delibera presso il Registro delle Imprese, entro i 30 giorni successivi.

Il deposito della delibera è vincolante in quanto dalla data di iscrizione il contenuto delle delibere è opponibile ai terzi, a meno che non si sia in grado di dimostrare che i terzi le avevano conosciute anche in data anteriore.

Responsabilità dei soci

Nel caso di trasformazione nell'ambito delle società di persone non è secondario valutare le conseguenze delle responsabilità dei soci, infatti:

- Nel caso in cui una "sas" viene trasformata in "snc", i soci accomandanti che fino alla data della trasformazione rispondevano personalmente nel limite del capitale sottoscritto, assumono la responsabilità solidale ed illimitata non solo per le operazioni future, ma anche per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della nuova qualifica di socio, il tutto ai sensi dell'art. 2269 (rinvio degli artt. 2315 e 2293 C.C.).
- Nel caso di trasformazione di una "snc" in "sas" i soci accomandanti divengono responsabili limitatamente al capitale sottoscritto solo in riferimento alle obbligazioni assunte a decorrere dalla data di effetto della trasformazione¹²⁴, ma mantengono la responsabilità solidale ed illimitata in riferimento alle obbligazioni sociali sorte anteriormente a tale data, ai sensi dell'art. 2499 C.C..

Aspetti fiscali

Imposte dirette

Sotto l'aspetto fiscale, la trasformazione di una società di persone in un'altra società di persone, non comporta un cambiamento nel tipo di imposizione per cui non si verifica la scomposizione dell'esercizio in due periodi d'imposta come si verifica nel caso di passaggio da società di persone a società di capitali o viceversa.

Non interrompendosi il periodo di imposta sarà presentata, sarà presentata una unica dichiarazione dei redditi (dichiarazione unificata) per tutto il periodo entro i normali termini per la presentazione.

La dichiarazione dovrà essere intestata con i dati del soggetto in essere al momento della presentazione e cioè con i dati della società nata dalla trasformazione.

¹²⁴ Che, come detto nella premessa generale, si ritiene coincidente con la **data della delibera** non avendo, in questo caso, l'iscrizione al Registro delle Imprese efficacia costitutiva, ma solo di informativa ai terzi.

Imposte indirette

Ai fini dell'imposta di registro, la delibera è soggetta alla imposta fissa di euro 168,00 ed, eventualmente, alle imposte ipotecarie e catastali fisse se la società, mutando la ragione sociale, possiede immobili per i quali va annotata la modifica.

Qualora la società sia proprietaria di autoveicoli, deve essere data menzione nella scrittura autenticata affinché si possa ottenere l'annotazione della variazione della ragione sociale al PRA (senza scontare alcuna imposta dall'1.1.99)

Ai fini Iva verrà presentata denuncia di variazione entro trenta giorni dalla data di autentica della delibera di trasformazione.

Altri adempimenti

Dichiarazione dei sostituti d'imposta mod. 770

Verrà presentato un unico modello 770 a nome della società trasformata nei normali termini.

Ditte con dipendenti

Occorrerà comunicare agli istituti ed enti interessati (INPS, INAIL, Centro per l'impiego, Direzione provinciale del Lavoro) le variazioni intervenute.

Il modello CUD verrà rilasciato dalla società trasformata comprendendo tutto l'anno, indipendentemente dalla trasformazione intervenuta.

Scritture contabili

In contabilità, non essendoci interruzione del periodo d'imposta, la trasformazione non genererà alcuna scrittura di chiusura e riapertura dei conti; si continuerà ad utilizzare le medesime scritture contabili salvo annotare sui libri, registri e documenti la modifica intervenuta.

Trasformazione di una società commerciale in società semplice e viceversa

Aspetti civilistici

La trasformazione in società semplice di una società di capitali può immediatamente trovare un rinvio analogico all'art. 2500 septies del Codice Civile in materia di "Trasformazione eterogenea da società di capitali" anche se, nello specifico, non viene espressamente richiamata la società semplice.

Al contrario, per quanto concerne le società di persone, non esiste nel nostro sistema codicistico una disposizione cui fare rinvio anche per via analogica.

Ciò nonostante, anche tenendo conto dei precedenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, si ritiene che l'operazione possa considerarsi legittima sempre che l'attività esercitata dalla società semplice sia di "mero godimento" o di comodo.

Nei limiti in cui si ritiene applicabile l'art. 2500 sexies, sarà necessario redigere il cosiddetto "progetto di trasformazione" richiamato dal comma 2 dello stesso articolo, nel quale si ritiene possa essere accennato che la trasformazione avviene per motivazioni di carattere sostanzialmente fiscale, integrando o alleggerendo tale motivazioni con altre o ulteriori "formule di rito".

La società semplice nata dalla trasformazione non è più obbligata alla tenuta delle scritture contabili.

La trasformazione ha effetto:

- ⇒ Per le società di capitali, dalla data di iscrizione della delibera al Registro delle Imprese.
- ⇒ Per le società di persone, dalla data della delibera modificativa dell'atto costitutivo per effetto della trasformazione della società.

Per quanto riguarda il procedimento di trasformazione, nel caso di trasformazione di società commerciale in società semplice si applicherà l'iter in riferimento alla natura giuridica del "soggetto trasformando" (se il soggetto trasformando è una società di persone si applicherà il procedimento previsto per la trasformazione delle società di persone; se il soggetto trasformando è una società di capitali si applicherà il procedimento previsto per la trasformazione delle società di capitali).

I creditori della società che delibera la trasformazione sono tutelati:

- dalla pubblicità legale prescritta per la delibera di trasformazione (iscrizione nel R.I.);
- dal perdurare della responsabilità personale dei soci, se la società trasformanda era a responsabilità illimitata e, nel caso inverso, dall'assunzione della responsabilità personale dei soci, che si aggiunge a quella assicurata dal patrimonio sociale;
- dalla legge, che consente loro di dissentire dalla delibera di trasformazione.

Aspetti fiscali

Dal punto di **vista fiscale**, ci si chiede se la trasformazione di una società commerciale in una società semplice possa rientrare nel regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 1 del Tuir, con la conseguenza della mancata realizzazione di plusvalenze derivanti dal passaggio da una attività "lucrativa" ad una "non lucrativa".

Si ritiene che non possa mai rientrare nel regime di neutralità fiscale una tale modifica che comporti l'estinzione di una società di tipo commerciale e il sorgere di una società semplice, per il fatto che presupposto dell'art. 170 Tuir è che entrambi i soggetti (trasformanda e trasformata) svolgano attività d'impresa.

Ai fini fiscali, pertanto, il passaggio da società commerciale a società semplice costituisce **destinazione a finalità estranea all'esercizio dell'impresa**.

Ciò comporta, pertanto, il realizzo al **valore normale**¹²⁵ dei beni relativi alla società commerciale trasformata¹²⁶, realizzo che genererà componenti positivi di reddito (ricavi o plusvalenze a seconda della natura fiscale dei beni considerati: ad esempio ricavi per la destinazione a finalità estranea di "beni a magazzino" ovvero plusvalenze per la destinazione a finalità estranea di "beni strumentali").

Risultano applicabili le disposizioni dettate dal comma 2 dell'art. 170 (determinazione del reddito dei due periodi), quale conseguenza della diversità dei criteri di determinazione del reddito complessivo della società prima e dopo la trasformazione.

Al contrario, non risultano applicabili le disposizioni del comma 4 dell'art. 170 (trattamento delle riserve costituite prima della trasformazione da soggetto Ires a soggetto diverso), in quanto, per le società semplici, non producendo reddito d'impresa, non è prevista, neanche in via opzionale, la tenuta della contabilità e la formazione del bilancio. Deve ritenersi, dunque, che per le riserve ed i fondi costituiti prima della trasformazione, la tassazione non possa essere differita.

Pertanto, in assimilazione alla trasformazione da società di capitali in società di persone, tali riserve, non essendo ricostituite nel bilancio della trasformata, concorreranno a formare il reddito imponibile dei soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione.

Si ricorda che i commi da 111 a 118 della legge Finanziaria per il 2007 hanno consentito agevolazioni fiscali alla trasformazione della società di comodo in società semplice

Per quanto concerne la trasformazione di una società semplice in una società commerciale, si ritiene che la trasformazione debba essere assimilata ad un conferimento da parte dei soci e, pertanto, ai fini del registro "l'apporto dei beni" nella società commerciale sconterà l'aliquota propria dei conferimenti d'azienda e, ai fini imposte dirette, tale apporto dovrà essere rilevato nell'inventario iniziale della società "commerciale" nata dalla trasformazione.

¹²⁵ Art. 9 Tuir

¹²⁶ Art. 85 comma 2 lett. c) e 86, comma 1 lett. c del Tuir.