**LA TRASFORMAZIONE**

**ASPETTI FISCALI**

**- Riferimenti, art. 2498 e s.s. cod. civ. e art. 170 e s.s. Tuir;**

La trasformazione è un istituto applicabile a tutti i tipi di società che consiste nella modificazione della forma giuridica; essa non comporta l’estinzione di una società e la nascita di un’altra ma la *continuazione della stessa sotto altra veste*.

Tipi:

1). Trasformazione omogenea: quando una società si trasforma in altra società di tipo diverso;

2). Trasformazione eterogenea: si attua una trasformazione in enti di tipo diverso rispetto a quello originario, in proposito distinguiamo:

1. trasformazione *di*una società di capitali: una società di capitali si trasforma in enti di tipo diverso ( consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni);
2. trasformazione*in* società di capitali:  consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni si trasformano in società di capitali.

**Neutralità Fiscale:** l’operazionedi trasformazione in altra forma societaria (dello stesso tipo o di tipo diverso) costituisce un’operazione generalmente neutrale ai fini della determinazione del reddito (senza emersione di plusvalenze/minusvalenze).

**L’irrilevanza permane anche nei seguenti casi:**

- trasformazione da soc. di persone in soc. di capitali (è obbligatoria la stima del cap soc. della trasformanda);

- quando le plusvalenze/minusvalenze sono iscritte in contabilità (e quindi in bilancio) per effetto del raffronto tra valori storici e quelli correnti.

**Conseguenze fiscali della trasformazione:**

**- Trasformazione in società dello stesso tipo**: (tra società di persone ovvero tra società di capitali)

*Il regime fiscale non cambia*.

L’operazione si realizza in continuità Giuridica, contabile e fiscale.

La società trasformata presenterà un’unica dichiarazione dei redditi nei termini ordinari previsti e comprendente tutti gli elementi positivi e negativi (relativi alla vechhia e nuova società) con il fine di determinare un unico reddito di impresa del periodo in cui ha avuto luogo la trasformazione.

**- Trasformazione in società di diverso tipo:** (da società di persone in soc. di capitali e vic.).

*Variazione del regime fiscale.*

**TRASFORMAZIONE DI SOCIETA’ DI PERSONE IN SOCIETA’ DI CAPITALI**

Due le principali conseguenze:

1. Divisione dell’esercizio in **due periodi fiscali (art. 170c.2)**;

La trasformazione determina una separazione del periodo di imposta in due esercizi; il reddito dovrà essere ripartito di conseguenza dato il diverso regime fiscale previsto per le società di persone e le società di capitali.

Sarà pertanto necessario ragguagliare i componenti di reddito quali ammortamenti, accantonamenti, redditi forfettari e spese di manutenzione, alla minore durata del periodo.

Sarà inoltre determinare le Rimanenze finali e iniziali ante e post liquidazione.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Periodo di riferimento | Contenuto | Termine presentazione | Eventuali versamenti |
| Da inizio esercizio alla data di trasformazione. | Reddito determinato secondo le regole delle società di persone. | Ultimo giorno del 9° mese successivo alla data in cui ha effetto al trasformazione. | **Società**: IRAP risultante dalla dichiarazione entro il 16 del mese succ. a quello di presentazione della dichiarazione.  **Soci**: effettuano i versamenti delle imposte relative al reddito imputato per trasparenza secondo le modalità e termini ordinari. |
| Restante periodo fino a fine esercizio. | Reddito determinato secondo le regole delle società di capitali. | Termini ordinari previsti per le società di Capitali. | **Società**:  IRES saldo; no acconto relativo all’esercizio in cui è avvenuta la trasformazione.  IRAP acconto e saldo entro la scadenza ordinaria. |

* Per la società trasformanda **il termine per la presentazione della dichiarazione** è l’ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto al trasformazione, utilizzando il modello approvato nell’anno oggetto della dichiarazione.
* Sostituto di imposta: i termini per la presentazione dell’apposita dichiarazione ( Modello 770) non subiscono variazioni; deve essere presentata entro i termini ordinari e comprendere gli importi relativi all’intero anno precedente.

1. **Trattamento delle Riserve Pregresse (art. 170 c.3).**

La **distribuzione** delle riserve **costituite** prima della trasformazione **con utili imputati ai soci, non** è tassata in capo ai soci stessi se si verificano le seguenti **condizioni concorrenti**:

- le riserve devono risultare iscritte nel bilancio della trasformata;

- deve essere indicato che trattasi di **riserve di provenienza ante trasformazione** (appostandole in un’unica posta del tipo “riserve esistenti ex società di persone), e quindi di riserve di capitale già tassate in capo ai soci al momento della produzione del reddito.

**Fondi non tassati (in sospensione di imposta):** i fondi liberi da imposta in capo alla società di persone (es. f.do rivalutazione monetaria) conservano tali caratteristiche e non sono soggetti a tassazione in caso di distribuzione , sempre che siano rispettate le condizione richieste per le riserve. allo stesso modo, qualora sia stato attuato un aumento di capitale con utilizzo dei fondi in sospensione, l’eventuale riduzione del capitale esuberante non costituisce distribuzione di riserve.

**TRASFORMAZIONE DI SOCIETA’ DI CAPITALI IN SOCIETA’ DI PERSONE**

Due le principali conseguenze:

1. Divisione dell’esercizio in **due periodi fiscali (art. 170c.2)**;

Il periodo di imposta si considera fiscalmente diviso in due periodi distinti, per ciascuno dei quali occorre presentare apposita dichiarazione:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Periodo di riferimento | Contenuto | Termine presentazione | Eventuali versamenti |
| Da inizio esercizio alla data di trasformazione. | Reddito determinato secondo le regole delle società di capitali. | Termini ordinari previsti per le società di capitali. | **Società**:  IRES saldo e acconto solo se la trasformazione è avvenuta successivamente al termine stabilito per il relativo versamento.  IRAP acconto e saldo entro la scadenza ordinaria. |
| Restante periodo fino a fine esercizio. | Reddito determinato secondo le regole delle società di persone. | Termini ordinari. | **Società**: IRAP risultante dalla dichiarazione nei termini ordinari.  **Soci**: effettuano i versamenti delle imposte relative al reddito imputato per trasparenza secondo le modalità e termini ordinari.  Possono calcolare l’acconto IRPEF con metodo storico, senza tener conto del reddito della trasformata ovvero con metodo previsionale, relativamente al reddito imputato dalla società di persone. |

1. **Trattamento delle Riserve Pregresse (art. 170 c.4 e 5).**

Le riserve costituite **prima** della trasformazione, escluse quelle non gravate da imposta (es. riserva versamento soci c/capitale):

- *se sono iscritte nel bilancio della società di persone, con indicazione della loro provenienza*, *sono* **tassate in capo ai soci** *nel momento della effettiva distribuzione ovvero dell’utilizzazione* (eccezion fatta per l’utilizzo a titolo di copertura di perdite dell’esercizio).

- se non sono iscritte con separata indicazione nel bilancio della trasformata, vengono tassate nel periodo di imposta immediatamente successivo alla trasformazione.

Nell’ipotesi di distribuzione effettiva o figurativa, le riserve sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di capitali:

* **per il socio imprenditore**, **come utile o plusvalenza** a seconda che trattasi di riserve di utili o di capitale;

Riserve di Utili:

- ipotesi percezione da parte di soc. di capitali ed enti comm.li 🡪 tassazione al 5%;

- ipotesi percezione da parte di imprese individuali/soc di persone🡪 tassati sul 49,72% dell’ammontare.

Riserve di Capitali: Non tassabili le somme provenienti dalla ripartizione di riserve di capitale e di determinati fondi assimilati (fatta salva la regola della prioritaria distribuzione delle riserve di utili che potrebbe determinarne la tassazione), nei limiti del costo fiscalmente riconosciuto alle azioni o quote possedute (costo che deve essere ridotto per l’importo distribuito).

L’eventuale eccedenza rispetto al costo riconosciuto alle azioni e quote è considerata plusvalenza, e come tale soggetta a tassazione (compresa la Pex).

* **per il socio persona fisica** come **reddito di capitale**:

La tassazione varia *a seconda che si tratti di distribuzione di riserve di utili ovvero di capitale e a seconda della percentuale di possesso detenuta dal socio (partecipazione qualificata o meno)* al momento dell’incasso.

La società informa il socio circa la natura della riserva distribuita, tramite apposita certificazione rilasciata a seguito della distribuzione della stessa.

**Distribuzione di utili e riserve di utili**

**Partecipazioni qualificate**: utili imponibili a seconda del periodo di produzione (ante 2008🡪 % di imponibilità al 40%; integralmente post 2008 🡪 % di imponibilità al 49,72%; in entrambe i periodi: 40% prima e 49,72% per il residuo.)

n.b. se il beneficiario, al momento della percezione, dichiara di possedere i requisiti per la partecipazione qualificata, gli utili non subiscono ritenuta e devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi ai fini della tassazione.

**Partecipazioni non qualificate**: la società applica una ritenuta del 26% a titolo d’imposta sull’intero ammontare;

**Distribuzione di riserve di capitale**

Si tratta delle riserve e dei fondi costituiti con:

-sovrapprezzo di emissione di azioni e quote;

- interessi di conguaglio versati da sottoscrittori di nuove azioni o quote;

- versamento soci in c/capitale o a fondo perduto;

- saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta.

la distribuzione comporta la riduzione del costo fiscalmente riconosciuto delle connesse azioni o quote possedute. Fino a capienza di tale riduzione la distribuzione non è tassata.

Se l’ammontare delle somme ricevute o del valore dei beni ricevuti è:

< o = al costo delle partecipazioni annullate 🡪 no tassazione;

> al costo delle partecipazioni annullate 🡪 tassazione della differenza come utile, secondo le regole ordinarie.

**RIPORTO DELLE PERDITE E TRATTAMENTO DEGLI INTERESSI PASSIVI ECCEDENTI**

Secondo l’AE, **le perdite pregresse** della società trasformanda possono essere utilizzate dalla società trasformata (società di persone) in diminuzione del proprio reddito, prima dell’attribuzione dello stesso per trasparenza ai soci. Non possono essere viceversa attribuite direttamente ai soci in diminuzione del loro reddito (Ris Ae 16 Maggio 2005 n. 60/E).

**Gli interessi passivi** eccedenti la quota deducibile del periodo, riportabili nei periodi successivi così come previsto per le società di capitali, **non** possono essere utilizzati in deduzione dalla società di persone risultante dalla trasformazione (Circ. AE 27 Giugno 2011 n. 29/E).

**TRASFORMAZIONE ETEROGENEA (Art. 171 Tuir)**

Consiste nella possibilità per le società di capitali di trasformarsi in Enti o Associazioni di natura non prettamente commerciale e viceversa.

Il reddito dovrà essere determinato separatamente, in base alle regole proprie degli enti non Commerciali e delle Società, con necessità di presentare due distinte dichiarazioni (ante e post trasformazione).

Con tale operazione le  **s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l. possono trasformarsi in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni**; e, similmente, **le operazioni inverse che consentono di trasformare consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni in società di capitali**.

i soggetti risultanti possono essere sia Enti commerciali che enti non commerciali a seconda che abbiano o meno quale oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali.

Fiscalmente:

1. Trasformazione di società in altro ente commerciale: applicazione disciplina delle trasformazioni omogenee;
2. Trasformazione di società in comunione di azienda: si applica la disciplina relativa all’affitto dell’unica azienda dell’imprenditore individuale;
3. Trasformazione di società in ente non commerciale: la traformazione comporta il realizzo al valore normale dei beni della società, salvo che non siano confluiti nell’azienda o nel complesso aziendale dell’ente stesso.
4. Trasformazione di Ente commerciale in Società: Neutrale
5. Trasformazione di Ente non commerciale in Società: operazione assimilata ad un conferimento, limitatamente ai beni diversi da quelli compresi nell’azienda o nel complesso aziendale dell’ente non commerciale. pertanto, il passaggio di beni appartenenti ad attività non commerciale costituisce ipotesi di realizzo di plusvalenze assoggettabili a tassazione come redditi diversi con le regole proprie dei singoli beni.