

SCUOLA DI FORMAZIONE ALLA PROFESSIONE DI
DOTTORE COMMERCIALISTA

2016 / 2017

Focus

TRASFORMAZIONE DI SOCIETA'

Modulo

LE RILEVAZIONI CONTABILI E LA DISCIPLINA FISCALE

MODELLI E CASI PRATICI

Matteo Tonelli

Dal punto di vista contabile non si evidenziano particolari problemi: l'operazione di trasformazione non prevede l'estinzione del soggetto che si trasforma.

La trasformanda continuerà ad esistere mutando semplicemente forma giuridica.

Anche se civilisticamente non è previsto questo specifico obbligo contabile, è opportuno procedere alla chiusura della contabilità della società che si trasforma e aprirla in capo alla società che risulta dalla trasformazione, al fine di definire (in particolare nel caso di trasformazione da società di persone in società di capitali o viceversa) un bilancio di periodo e determinare il risultato reddituale sino al giorno della trasformazione.

Chiusura bilancio di periodo società trasformanda: criteri Art 2423 e segg C.C.: finalità esclusivamente fiscale in caso di diverso tipo di società e diversa tassazione. Non richiesto ai fini civilistici

Di regola il rapporto intercorrente tra i valori *attuali* che emergono dalla perizia, e quelli contabili che risultano dalla situazione patrimoniale aggiornata che è stata consegnata, può presentare la seguente caratterizzazione:

1. Valori di stima coincidenti con quelli contabili
2. Valori di stima inferiori a quelli contabili
3. Valori di stima superiori a quelli contabili

A seconda del verificarsi di ciascuna di queste condizioni, derivano i seguenti comportamenti:

a] in presenza di valori di stima coincidenti con quelli contabili, la società continua a mantenere i valori di libro nella contabilità;

b] in ipotesi di valori stimati, rispettivamente, **più bassi per le attività e più alti per le passività**, rispetto a quelli di libro, la società è *tenuta* a recepire tali minori/maggiori valori e a fissare la misura del capitale di trasformazione in corrispondenza del suo **valore massimo riconosciuto**, ovvero quello peritale;

La relazione di stima art. 2500 ter attesta che il valore attribuito al patrimonio della trasformanda è almeno uguale a quello attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale.

c) in presenza di valori correnti, rispettivamente, più alti per le attività e più bassi per le passività, rispetto a quelli di libro, la società *può* recepire tali maggiori valori, oppure dei valori intermedi.

In merito a questa ultima ipotesi alla società è consentita la *possibilità* (e non l'obbligo) di accogliere gli eventuali plusvalori identificati dal perito; in questo modo, il capitale netto di trasformazione può essere fissato entro un intervallo di tolleranza che assume, come **limite inferiore**, i valori contabili e come **limite superiore**, quelli peritali.

E' opportuno in ogni caso applicare correttamente il principio della prudenza, in quanto la perizia dovrebbe avere semplicemente *la funzione di verificare l'integrità e la fondatezza del patrimonio aziendale* e non quella di *individuare i nuovi valori che devono essere obbligatoriamente recepiti* nella contabilità e sulla base dei quali fissare la misura del capitale.

L'obbligo di adeguamento al contenuto della perizia sussisterebbe solo nell'ipotesi in cui essa evidenzi un annacquamento dei singoli elementi patrimoniali; in caso contrario, ovvero in presenza di plusvalori latenti, la norma riconosce solo una *possibilità* di adeguamento ai valori peritali, oppure ai valori intermedi, assumendo quelli di stima quale limite massimo accettabile.

Tutto questo può essere schematizzato nel grafico:



In questo modo, la società è libera di fissare l'entità del *capitale netto* di trasformazione entro l'intervallo sopra evidenziato, purché il valore complessivo non risulti superiore a quello massimo giustificato economicamente, che corrisponde all'ammontare risultante dalla perizia.

Ciò significa anche che, qualora la somma algebrica delle rettifiche operate assuma segno positivo (e, quindi, non vi sia annacquamento) *la società sarebbe comunque tenuta a recepire i minusvalori emersi, non potendoli compensare con i plusvalori riconosciuti ad altre poste di bilancio.*

Infine, nell'ipotesi in cui la relazione evidenzi entrambe le fattispecie, sarà obbligatorio recepire le sole rettifiche di tipo prudenziale.

Nella seguente tabella di sintesi:

Comportamento contabile: perizia di stima - bilancio di trasformazione (art. 2500 ter c.c.)		
TESI PREVALENTE		
	<i>POSTE PATRIMONIALI ATTIVE</i>	<i>POSTE PATRIMONIALI PASSIVE</i>
Valori contabili = valori di stima	<i>Mantenimento</i> valori contabili	<i>Mantenimento</i> valori contabili
Valori contabili < valori di stima	<i>Possibilità</i> di recepire i valori di stima, i quali assurgono a limite massimo. Auspicato il comportamento <i>prudenziale</i> che adotta i valori contabili	Recepimento <i>obbligatorio</i> dei valori di stima
Valori contabili > valori di stima	Recepimento <i>obbligatorio</i> dei valori di stima, quali unici valori ammissibili e giustificati economicamente	<i>Mantenimento/adequamento</i> dei valori contabili

Esempio di situazione patrimoniale di trasformazione:

raffronto valori contabili e valori di stima

		VALORI DI LIBRO	VALORI DI PERIZIA	RETTIFICHE
ATTIVO				
IMMOBILIZZAZIONI (Al Netto degli Ammortamenti)				
	IMMATERIALI	274.450	273.000	(1.450)
	MATERIALI			
	Immobile strumentale	260.566	246.000	(14.566)
	Attrezzature, macchinari e altri beni strumentali	51.156	227.805	176.649
	FINANZIARIE	27.195	27.195	-
ATTIVO CIRCOLANTE				
	Rimanenze M.P. e di cons.	22.713	22.713	-
	Lavor e prod. In esecuzione	44.870	44.870	-
	Crediti verso Clienti	286.525	231.151	(55.374)
	Cassa contanti	926	926	-
TOTALE ATTIVO		968.401	1.073.660	

		VALORI DI LIBRO	VALORI DI PERIZIA	RETTIFICHE
PASSIVO				
	Capitale Sociale	51.646		
	Riserva di rivalutazione	194.000		
	Altre riserve di utili	21.486		
	Perdite portate a nuovo	(49.236)		
	Acconti su Utili	(152.032)		
	Utile di periodo	1.310		
TOTALE PATRIMONIO NETTO		67.174		
FONDO ACCANT. TFR		155.802	155.802	-
FONDO ACCANT. TFM		4.900	4.900	-
DEBITI A M.L. TERMINE				
	Verso Banche	130.597	130.597	-
DEBITI A BREVE TERMINE				
	Verso Banche	401.624	401.624	-
	Verso Fornitori	148.049	148.049	-
	Verso Erario	15.954	15.954	-
	Verso Istituti Previdenza	7.693	7.693	-
	Verso altri	32.408	32.408	-
RATEI PASSIVI		4.200	4.200	-
TOTALE PASSIVO		968.401	901.227	
PATRIMONIO NETTO			172.433	

Capitale Sociale / Patrimonio Netto / Riserve

Il Patrimonio Netto della trasformata anche se individuato dal Cod. Civ. come " *capitale della società* " trasformata, in realtà si riferisce alla definizione più generica di " *patrimonio* ", è consentito infatti ai soci di poter fissare *discrezionalmente* la misura del capitale sociale, pur sempre non superiore al limite massimo rappresentato dal patrimonio netto risultante dall'adozione del valore peritale con le regole ed i limiti detti sopra.

Entro il limite del "Patrimonio Netto" si potrà stabilire quale sia l'importo del capitale sociale e destinare a riserve la parte rimanente.

Riserve di Utili soc. persone = Apposita riserva di utili distribuibili (già tassati)

Nel caso di trasformazione da società di persone a società di capitali, le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci e tassati in capo ad essi, devono essere iscritte con l'indicazione della loro origine per non concorrere a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione.

Conto di patrimonio: "Riserve tassate ex art. 5 DPR 917/86"

Cenni ai principali effetti contabili connessi con la trasformazione

Dalla lettura di quanto precede deriva che, in occasione della trasformazione, se da un lato la società ha l' *obbligo di recepire i minusvalori* emersi in sede estimativa, dall'altro la rilevazione degli eventuali plusvalori costituisce una *mera possibilità*.

Ferma restando la necessità/possibilità di recepire i predetti valori peritali, occorre domandarsi se tali *rettifiche vadano operate nella contabilità della trasformanda, oppure della trasformata*.

Al fine di rendere omogenei i valori dei conti esposti nella contabilità della società trasformanda ed i valori determinati con la perizia di stima, che rifletteranno i conti di apertura della società risultante dalla trasformazione, è opportuno eseguire le scritture di assestamento in capo alla società trasformanda.

Come contropartita contabile verrà utilizzato il conto "Rettifiche di trasformazione" che ha natura di conto di netto e rappresenta un conto transitorio, in quanto scomparirà dalla contabilità confluendo nel **Capitale Netto di trasformazione**, che ha natura di netto patrimoniale e rappresenta la contropartita delle poste di patrimonio netto nonché il conto rettifiche da trasformazione nel quale sono confluite le differenze tra i valori contabili ed i valori di perizia.

A questo conto confluiranno pertanto il Capitale Sociale della società trasformata, i fondi di riserva divisibili e indivisibili, l'utile non distribuito e le perdite di esercizio.

Conseguentemente, l'adeguamento ai valori di stima crea un disallineamento tra voci a rilevanza civilistica e quelle a rilevanza fiscale: in termini contabili, questo comportamento si traduce nella rilevazione, in sede di redazione del bilancio ordinario di esercizio, della fiscalità differita connessa con la irrilevanza fiscale dei predetti componenti di reddito che afferiscono ai valori di stima recepiti.

Accogliendo la tesi secondo la quale le *rettifiche vanno operate preferibilmente nella contabilità della trasformanda*, dal punto di vista operativo le rettifiche di valore verranno effettuate utilizzando il *conto transitorio "Rettifiche di trasformazione"*; le principali scritture (a libro giornale) da redigere sono le seguenti:

Rettifiche di trasformazione - ATTIVITA'

1) Immobilizzazioni Immateriali

Rettifiche di trasformazione	1.450	Immobilizzazioni Immateriali	1.450
-------------------------------------	--------------	------------------------------	-------

2) Immobile strumentale

Fondo Amm. Immobile	32.470	Immobile	32.470
Rettifiche di trasformazione	14.566	Immobile	14.566

3) Altri beni materiali

Fondo Amm. Attrezz Macc	346.872	Attrezz Macc e altri mat	346.872
Attrezz macc e altri mat	176.649	Rettifiche di trasformazione	176.649

4) Crediti verso clienti

Rettifiche di trasformazione	55.374	Crediti verso clienti	55.374
-------------------------------------	---------------	-----------------------	--------

Rettifiche di trasformazione - PASSIVITA'

NESSUNA RETTIFICA

Successivamente, il conto transitorio "Rettifiche di trasformazione" *si spegnerà, con contropartita le poste del netto*, le quali concorreranno a formare il patrimonio di trasformazione della trasformanda; le relative scritture sono:

Rettifiche di trasformazione - PATRIMONIO NETTO

Capitale Sociale	51.646	Acconto su Utili	152.032
Riserva di rivalutazione	194.000	Perdite portate a nuovo	49.236
Altre riserve di utili	21.486		
Utile di periodo	1.310		
Rettifiche di trasformazione	105.259		
		P.N. di trasformazione	172.433

Chiusura e riapertura dei conti

Infine, *il patrimonio netto di trasformazione dovrà essere imputato, o ripartito, fra capitale sociale e riserve, concorrendo così a formare il nuovo valore del patrimonio della trasformata*. La scrittura da redigere è la seguente:

Società trasformata - destinazione del patrimonio Netto di trasformazione

P. N. di trasformazione	172.433	Capitale Sociale	52.000
		Riserve	120.433

Aspetti fiscali della trasformazione

L'art. 170 del TUIR che disciplina le trasformazioni omogenee prende in considerazione le seguenti operazioni:

- Trasformazione di società soggetta ad IRES in società non soggetta a tale imposta (trasformazione regressiva)
- Trasformazione da società non soggette ad IRES in società soggette a tale imposta (trasformazione progressiva)
- Trasformazione da un tipo ad un altro di società soggette ad IRES
- Trasformazione da un tipo ad un altro di società non soggette ad IRES

Lo stesso art. 170 TUIR stabilisce il **principio di neutralità fiscale**, derivante dalla natura giuridica dell'operazione che non comporta una novazione della struttura e dei rapporti societari, ma una mera modificazione dell'atto costitutivo che implica la continuazione della società trasformata, senza alcun trasferimento o distacco dei beni dalla sfera soggettiva cui già appartenevano precedentemente la trasformazione.

Sotto il profilo fiscale quindi la trasformazione non determina la produzione di componenti positivi o negativi, compresi quelli derivanti dal realizzo di eventuali plusvalenze o minusvalenze di beni compresi nel patrimonio sociale.

La società risultante dalla trasformazione potrà iscrivere nel proprio bilancio i beni al loro valore normale (valore rettificato da perizia), e questo comporterà la necessità di effettuare variazioni fiscali in aumento o in diminuzione per neutralizzare le plusvalenze o le minusvalenze che non rilevano ai fini della determinazione del reddito fiscalmente imponibile.

Il disallineamento tra valori civilistici e valori fiscali dovrà essere evidenziato nel quadro RV (riconciliazione dei dati di bilancio e fiscali) della dichiarazione dei redditi della società trasformata e determinerà l'accantonamento di imposte differite.

Le differenze fra i due valori si annulleranno al momento della dismissione dei beni oggetto di disallineamento, momento nel quale le plusvalenze / minusvalenze saranno effettivamente realizzate e concorreranno alla formazione del reddito.

I.V.A.

L'operazione di trasformazione è ininfluente ai fini IVA.

Non vi sono particolari adempimenti ai fini dell'imposta, non è infatti necessario presentare una specifica dichiarazione finale IVA per la società trasformanda, ma si presenterà un'unica dichiarazione per l'unico periodo di imposta ante e post trasformazione entro i termini ordinari.

La società trasformata dovrà ovviamente comunicare all'Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni dalla data di effetto della trasformazione, la variazione ai fini IVA intervenuta nella forma giuridica della società.