

ARRIGONI MAURILIO BOLIS DIEGO
COMMISSIONE MATERIA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli esperti contabili
di Lecco**

Commissione materia

Societarie e tributaria

La trasformazione

La trasformazione

1	Aspetto civilistico	1
	1.1 Caratteristiche essenziali dell'operazione.....	1
	1.2 Motivazioni.....	1
	1.3 Considerazioni preliminari.....	2
	1.4 Trasformazioni possibili.....	2
	1.5 Casistica: tabella riassuntiva.....	5
2	Trasformazione da società di persone in società di capitali	5
	2.1 Relazione di stima.....	6
	2.2 Decisione.....	7
	2.3 Adempimenti successivi alla decisione.....	7
	2.4 Effetti della trasformazione.....	9
3	Trasformazione da società di capitali in società di persone	10
	3.1 Relazione.....	10
	3.2 Adempimenti successivi.....	10
	3.3 Effetti.....	10
4	Trasformazione nell'ambito delle società di persone	11
	4.1 Adempimenti successivi.....	11
	4.2 Effetti.....	12
5	Trasformazione nell'ambito delle società di capitali	12
	5.1 Effetti.....	14
6	Trasformazione di o in società semplice	15
7	Trasformazione eterogenea da società di capitali	16
8	Adempimenti connessi alle imposte dirette	16
	8.1 Dichiarazione dei redditi.....	17
	8.2 Dichiarazione modello unico-770.....	18
	8.3 Acconti di imposta.....	18
	8.4 Distribuzione delle riserve.....	18
	8.5 Perdite.....	19
	8.6 Norme antielusione.....	19
9	Adempimenti connessi alle imposte indirette	19
	9.1 Imposta sul valore aggiunto.....	20
	9.2 Imposta di registro.....	20
	9.3 Concessioni governative.....	20
	9.4 Imposte ipotecarie e catastali.....	20

LA TRASFORMAZIONE

ASPETTO CIVILISTICO

CARATTERISTICHE ESSENZIALI DELL'OPERAZIONE

La trasformazione determina un semplice mutamento della veste giuridica di una società già esistente; si ha pertanto un passaggio da una organizzazione giuridica ad un'altra, fermo restando il soggetto che pone in essere l'operazione.

MOTIVAZIONI

Le motivazioni che inducono ad attuare una trasformazione sono molteplici e non facilmente schematizzabili. Tuttavia, si possono individuare differenti ragioni che pongono i presupposti per tale operazione. Si pensi a strategie di ampliamento dimensionale, all'attuazione di programmi d'investimento che possono richiedere un adeguamento della struttura giuridico-societaria per ottenere migliori condizioni di accesso ai canali di finanziamento, ad una modifica del profilo di rischio imprenditoriale, ecc.

Altri casi possono essere dettati da precise disposizioni di legge (es. per le società di capitali, l'ipotesi di riduzione per perdite del capitale sociale al di sotto del minimo). Altre motivazioni possono rinvenirsi nell'ambito delle disposizioni fiscali. La convenienza fiscale di una trasformazione, però, non può essere valutata in astratto ma va analizzata nella fattispecie concreta.

CONSIDERAZIONI PRELIMINARI

La trasformazione è disciplinata dal codice civile agli artt. 2498 - 2500 novies. Essa determina soltanto la modifica dell'atto costitutivo e non comporta né estinzione del soggetto giuridico originario né sostituzione con un nuovo ente giuridico.

Non si verifica alcun trasferimento di patrimonio, in quanto quest'ultimo va a costituire il patrimonio di partenza della società trasformata.

TRASFORMAZIONI POSSIBILI

Sono possibili 5 tipi di trasformazione:

- da società di persone a società di capitali;
- da società di capitali a società di persone;

- nell'ambito delle stesse forme giuridiche (fra società di capitali; fra società di persone);
- da società di capitali in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni;
- da consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni riconosciute e fondazioni in società di capitali.

Nel prosieguo si elencheranno le peculiarità delle diverse fattispecie.

1. Aspetti Comuni

Qualsiasi trasformazione di una società richiede il rispetto di un procedimento che esaminiamo nella sezione successiva. Vi sono però degli elementi caratteristici comuni a tutti i tipi di trasformazione: la delibera di trasformazione, gli adempimenti conseguenti, i limiti di tale operazione ed i suoi effetti, oltre all'ipotesi di invalidità.

Delibera di trasformazione La delibera assembleare necessaria per ottenere la trasformazione deve avere la **forma** di atto pubblico (salvo il caso di trasformazione interna alla società di persone).

Quanto al suo **contenuto** essa deve riportare l'**atto costitutivo** della società risultante dalla trasformazione (art. 2500 c.c.), nel rispetto delle condizioni richieste dalla legge per tale tipo di società, quali il capitale minimo, gli organi di controllo, un oggetto sociale compatibile col tipo scelto, - esistendo alcune attività che possono essere svolte soltanto da alcuni tipi societari - le caratteristiche dei soci e le eventuali autorizzazioni governative necessarie in riferimento all'oggetto sociale esercitato.

I soci possono, contestualmente alla delibera di trasformazione, decidere **ulteriori modificazioni dello statuto o dell'atto costitutivo** necessarie per la validità della società nata dalla trasformazione quali, per esempio, il mutamento della denominazione o della ragione sociale o della sede sociale (Cass. 29 luglio 1994 n. 7131). In questo caso devono rispettarsi eventuali **obblighi** imposti dalla legge per tali modificazioni.

Quando la società si trasforma in un **ente non societario** la decisione deve avere il contenuto tipico dell'ente nato dalla trasformazione.

Iscrizione nel registro delle imprese La delibera di trasformazione deve essere iscritta nel registro delle imprese, con effetti differenti a seconda che la società interessata alla trasformazione sia di capitali o meno.

Limiti alla trasformazione Secondo la giurisprudenza e la dottrina, la possibilità di trasformarsi incontra dei limiti in **particolari situazioni** nelle quali la società può venirsi a trovare, come indichiamo nei paragrafi seguenti.

Se invece le limitazioni sono contenute in apposite clausole statutarie, la trasformazione può essere deliberata solo dopo l'opportuna modifica dello statuto.

Società in liquidazione La dottrina ammette che una società di persone o di capitali in liquidazione possa deliberare una trasformazione.

Società con perdite Una società di persone o di capitali con capitale **ridotto a zero** può trasformarsi in una società di capitali soltanto dopo aver azzerato e ricostituito il capitale.

La società di capitali con perdite **non interamente azzerate** può trasformarsi in società di persone poiché i terzi sono tutelati dal patrimonio personale dei soci (Trib. Latina 11 maggio 2000, Trib. Verona 11 marzo 1999, Trib. Alba 22 aprile 1998, App. Venezia 18 dicembre 1985). Un'altra tesi più restrittiva ammette ciò, ma solo se prima si provvede a ricostruire il capitale sociale (App. Brescia 30 marzo 1999, Trib. Napoli 2 ottobre 1997, Trib. Torino 9 giugno 1995).

Se dalla situazione patrimoniale emergono delle perdite superiori ai 2/3 del capitale sociale, la società di capitali, prima di deliberare la trasformazione, deve ridurre il capitale sociale in proporzione alle perdite accertate per evitare che il valore dei conferimenti nella società trasformata sia indicato in misura largamente superiore a quello reale (Trib. Napoli 2 ottobre 1997 sulla trasformazione di una s.r.l. in s.a.s.).

Società soggetta a controllo giudiziario Un orientamento esclude la possibilità di trasformarsi, ogniqualvolta ciò possa ostacolare lo svolgimento del controllo; un altro la ammette se la delibera è adottata nelle fasi preliminari del procedimento di controllo.

Procedure concorsuali (art.2499 c.c.) Una società può deliberare la propria trasformazione anche se si trova sottoposta ad una procedura concorsuale, a patto che non vi sia incompatibilità con le finalità di questa o con la fase in cui si trova.

Ciò può essere a volte utile, come nel caso di S.p.A. in fallimento trasformata in s.r.l., al fine di ridurre gli oneri della procedura stessa.

Secondo taluni, questa possibilità dovrebbe essere concessa solo nelle procedure concorsuali con finalità recuperato rie dell'impresa, mirate cioè a rimuovere l'insolvenza non definitiva (quindi amministrazione controllata e amministrazione straordinaria) (De Angelis).

Effetti della trasformazione Dal momento in cui si completa il procedimento di trasformazione, diverso a seconda del tipo di società che l'ha deliberata, si verificano degli effetti per la società, per i soci e per i creditori.

Il procedimento di trasformazione si perfeziona e produce i suoi effetti con **decorrenza** dal giorno in cui è stato effettuato l'ultimo degli adempimenti pubblicitari richiesti per il nuovo tipo societario (art.2500 c.3 c.c.)

Effetti per la società La società nata dalla trasformazione conserva tutti i **diritti** e gli **obblighi anteriori** alla trasformazione (art.2498 c.c.). Lo stesso principio è applicabile nel caso in cui dalla trasformazione nasca un ente non societario.

L'operazione, infatti, muta semplicemente l'organizzazione già esistente (Cass. 26 gennaio 2000 n. 851, Cass.4 novembre 1998 n. 11077, Cass. 8 aprile 1998 n. 3638), la quale prosegue i **rapporti sostanziali e processuali** che ad essa fanno capo (Cass. 23 aprile 2001 n. 5963), senza che si determini alcuna interruzione nella vita sociale (Cass.8 gennaio 1999 n. 89), né l'estinzione della società (Cass. 7 maggio 1999 n. 4581), lasciando **inalterati** gli elementi non direttamente connessi con il cambiamento del tipo societario.

Il **patrimonio** mobile ed immobile della società che si trasforma è automaticamente e senza eccezioni di proprietà della società nata dalla trasformazione (Cass.3 agosto 1988 n. 4815).

La società trasformata ha una **responsabilità amministrativa**. Anche l'ente risultante dalla trasformazione ha tale responsabilità, pur se privo di personalità giuridica.

I **rapporti giuridici preesistenti** facenti capo alla società prima del mutamento continuano dopo la trasformazione, compresi i **rapporti di lavoro**.

Fanno **eccezione** i rapporti giuridici in cui il tipo sociale ha avuto un'importanza essenziale per la loro costituzione come, ad esempio, il rilascio di una licenza o di una concessione amministrativa (Cass. 25 ottobre 1990 n. 10358).

La società nata dalla trasformazione conserva tutti i **rapporti processuali** relativi alla società che ha deciso la trasformazione (art. 2498 c.c.). Conserva quindi la legittimazione processuale relativa alle azioni giudiziarie in corso al momento della trasformazione. Lo stesso principio vale nel caso in cui dalla trasformazione nasca un ente non societario.

Effetti per i soci A seconda della trasformazione, i soci possono passare da una responsabilità limitata ad una illimitata oppure viceversa. In quest'ultimo caso, il cambiamento della responsabilità è sottoposto a delle regole particolari.

In ogni caso, i **soci contrari** alla trasformazione hanno diritto di recedere dalla società.

Effetti per i creditori Quando la società con soci a responsabilità illimitata si trasforma in società con soci con responsabilità limitata (ad esempio, da s.n.c. a s.r.l.) i soci conservano la responsabilità illimitata per le obbligazioni contratte prima della trasformazione, a meno che non sia intervenuto il consenso dei creditori sociali.

Non vi sono, invece, problemi in caso di trasformazione da società con soci a responsabilità limitata in società con soci a responsabilità illimitata (ad esempio, da s.r.l. a s.n.c.).

Revoca della trasformazione La società può revocare la trasformazione **fino a quando** questa non abbia ancora prodotto effetti, mediante una deliberazione avente le stesse caratteristiche e la stessa forma richieste per la trasformazione.

Dal momento in cui la trasformazione produce i suoi effetti non può più essere revocata, e per tornare al tipo precedente è necessaria una nuova delibera di trasformazione.

Invalidità della trasformazione La trasformazione è invalida quando non se ne osservino i **presupposti** o si violino gravemente le regole di **procedimento**, ad esempio se partecipano soggetti non ammessi o se si realizza fuori dei casi consentiti dalla legge.

La legge prevede espressamente una **sanatoria** dell'invalidità della delibera di trasformazione: una volta effettuata la sua pubblicità mediante iscrizione nel registro delle imprese, l'invalidità non può essere pronunciata (art. 2500 bis c. 1 c.c.). Si è inteso così salvaguardare la certezza nei confronti dei terzi.

Tuttavia **resta salvo** il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai partecipanti alla società o ente trasformato ed ai terzi danneggiati dalla trasformazione (art. 2500 bis c. 2 c.c.).

CASISTICA: TABELLA RIASSUNTIVA

Riassumiamo nella seguente tabella i casi di trasformazione omogenea ed eterogenea come risulta dalla disciplina del codice civile.

DA:	A:							
	società di persone	società di capitali	consorzi e società consortili	associazioni non riconosciute	associazioni riconosciute	fondazioni	comunioni d'azienda	società cooperative
Società di persone	sì	sì	sì (1)	sì (1)	no	sì (1)	sì (1)	sì (1)
Società di capitali	sì	sì	sì	sì	no	sì	sì	sì
Consorzi e società consortili	sì (1)	sì	sì	-	-	-	-	-
Associazioni riconosciute	sì (1)	sì	-	sì	-	-	-	-
Associazioni non riconosciute	no (2)	no (2)	-	-	sì (3)	-	-	-
Fondazioni	sì (1)	sì	-	-	-	-	-	-
Comunioni d'azienda	sì (1)	sì	-	-	-	-	-	-
Società cooperative a mutualità prevalente (art.14 legge 17/02/1971 n.127)	no	no	-	-	-	-	-	sì
Società cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente (art.2445-decies c.c.)	sì	sì	sì	-	-	-	-	sì

TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI

La trasformazione deve essere deliberata dalla società che si trasforma.

È necessario l'atto pubblico. La delibera di trasformazione deve essere presa con il consenso della maggioranza dei soci determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili. Al socio che non ha concorso alla decisione spetta il diritto di recesso.

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, se trattasi di SpA o SApA, da relazione di stima redatta in base al dettato dell'art. 2343 c.c., se trattasi di srl, da relazione di stima redatta a norma dell'art. 2465 c.c.

RELAZIONE DI STIMA

Tale relazione è necessaria per la legittimità della decisione di trasformazione, anche quando il patrimonio sociale è costituito solo da **denaro** (Trib. Roma 28 agosto 1999, Trib. Napoli 12 gennaio 1987; contrario però: App. Roma 17 novembre 1980, App. Ancona 5 luglio 1979).

Essa deve **evidenziare** la reale consistenza patrimoniale della società, consentendo di accertare quale sia il netto patrimoniale imputabile a capitale (Cass. 5 agosto 1987 n. 6718), per **garantire** che il capitale sociale della società trasformanda non sia inferiore al capitale minimo imposto per legge per la società che nasce dalla trasformazione (120.000 o 10.000 euro, a seconda della società che diventerà) ed infine per evitare che con la trasformazione si possa sopravvalutare il capitale sociale, ingannando i creditori ed i soci futuri.

Modalità (art.2500 ter c. 2 c.c. che richiama gli artt. 2343 e 2465 c.c.) La relazione di stima si differenzia a seconda che la trasformazione avvenga:

-in **S.p.A.** o **S.A.p.A.**: deve presentarsi istanza di nomina di un esperto al Tribunale del circondario in cui si trova la sede legale della società trasformanda. Tale esperto, investito di una pubblica funzione, non può delegare ad altri l'incarico se non autorizzato dal Tribunale (Cass. 28 gennaio 2003 n. 1227);

-in **s.r.l.**: la relazione è preparata da un esperto iscritto nel registro dei revisori contabili o da una società di revisione iscritta nell'albo della Consob.

Contenuto della relazione In ogni caso la relazione deve mostrare la situazione patrimoniale della società e deve essere redatta in funzione dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo. Non è, però, necessario redigere il conto economico (Trib. Napoli 25 marzo 1998, Trib. Napoli 18 novembre 1993).

Essa deve avere ad oggetto l'intero patrimonio sociale ed essere analitica, cioè descrivere e valutare ciascun elemento patrimoniale attivo e passivo e non semplicemente elencarlo con l'indicazione dell'importo. In caso contrario la trasformazione non è legittima (Trib. Napoli 12 gennaio 1995, Trib. Roma 1° settembre 1994, Trib. Cassino 28 giugno 1991, Trib. Cassino 19 giugno 1991).

La relazione si conclude con l'identificazione del **patrimonio netto** di cui la società dispone (Trib. Napoli 18 novembre 1993). Il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere fissato in una cifra non superiore al netto patrimoniale così definito.

I creditori sociali e i soci futuri sono legittimati ad agire per il risarcimento dei danni subiti per effetto della condotta dell'esperto nel redigere la relazione (Cass. 4 febbraio 2000 n. 1240).

Data di riferimento Nel silenzio della legge, la relazione di stima deve riferirsi a **valori aggiornati** e, quindi, non può essere redatta in un tempo troppo lontano rispetto alla data di decisione della trasformazione. Ad esempio, una relazione redatta oltre 60 giorni prima di tale data è stata ritenuta poco aggiornata, per cui la relativa decisione è stata ritenuta illegittima (Trib. Bologna 26 aprile 1995). Applicando le norme in tema di fusione, può ritenersi aggiornata una relazione nei 120 giorni antecedenti la decisione.

Controllo successivo L'organo amministrativo deve successivamente controllare le valutazioni contenute nella relazione di stima prendendo i provvedimenti conseguenti.

I **creditori** sociali ed i **soci** futuri possono agire nei confronti dell'esperto per il risarcimento dei danni da essi eventualmente subiti per effetto della sua condotta (Cass. 4 febbraio 2000 n. 1240).

Sanzioni Gli amministratori ed i soci che effettuano una sopravvalutazione rilevante del patrimonio della società nel caso di trasformazione sono puniti con la reclusione fino ad un anno.

Nel caso in cui la società si trasformi in S.p.A. o S.A.p.A. entro 180 giorni dall'iscrizione della trasformazione gli amministratori devono controllare le valutazioni contenute nella relazione di stima. Se sussistono fondati motivi devono procedere alla revisione della stessa. Se compatibili, si applicano le disposizioni del quarto comma del nuovo art. 2343 c.c.

Con tale iscrizione la società acquista la personalità giuridica e conserva i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione.

DECISIONE

Assegnazione azioni o quote (art. 2500 quater c.c.) Ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni o di una quota proporzionale alla sua partecipazione nella società da trasformare: la decisione di trasformazione deve dunque indicare quanta parte del capitale della società nata dalla trasformazione spetta a ciascuno di essi.

Se nella società da trasformare c'è un **socio d'opera** (la cui presenza è ammessa nelle società di persone e nelle s.r.l. ma non nelle altre società di capitali), questi ha diritto all'assegnazione di un numero d'azioni o di quote in misura corrispondente alla partecipazione che l'atto costitutivo gli riconosceva precedentemente alla trasformazione, o, in mancanza d'accordo tra i soci oppure determinata dal giudice secondo equità (art. 2500 quater c. 2 c.c.).

Le azioni o quote assegnate agli altri soci in tal caso si riducono proporzionalmente (art. 2500 quater c. 3 c.c.).

Spese di trasformazione Secondo gran parte della giurisprudenza, è necessario indicare nella decisione le spese derivanti dalla procedura di trasformazione, pena l'illegittimità della decisione stessa (Trib. Bologna 29 marzo 1995, Trib. Cassino 12 aprile 1991, Trib. Catania 19 novembre 1986: contrario: App. Catania 18 dicembre 1986). Tale necessità deriva dalla considerazione che l'atto costitutivo della società di capitali deve precisare le spese di costituzione.

ADEMPIMENTI SUCCESSIVI ALLA DECISIONE

Registro delle imprese e IVA Il notaio rogante, entro 30 giorni dalla decisione di trasformazione, verificato l'adempimento delle condizioni di legge, deve provvedere all'**iscrizione** della decisione nel registro delle imprese del luogo ove la società trasformanda ha la propria sede, oppure del luogo ove la società, trasformandosi, eventualmente trasferisce la sede.

Se il notaio ritiene **non adempite le condizioni** stabilite dalla legge, ne dà comunicazione tempestivamente e comunque non oltre 30 giorni agli amministratori. Questi, nei 30 giorni successivi e, in mancanza, ciascun socio a spese della società, possono ricorrere al Tribunale affinché quest'ultimo, verificato l'adempimento delle condizioni richieste dalla legge e sentito il Pubblico Ministero, ordini l'iscrizione nel registro delle imprese.

Entro 30 giorni dalla data di iscrizione della decisione nel registro delle imprese, il legale rappresentante deve **comunicare** la trasformazione all'Agenzia delle Entrate.

Comunicazione ai creditori (art. 2500 quinquies c.c.) I soci della società trasformata restano responsabili illimitatamente per le obbligazioni sociali precedenti l'iscrizione della decisione di trasformazione a meno che i creditori sociali informati della trasformazione mediante la comunicazione ed il procedimento di seguito esaminati, acconsentano a liberarli da tale responsabilità.

A tale comunicazione provvedono gli **amministratori** della società trasformata, in mancanza o in loro sostituzione può provvedervi **ciascun socio**, anche se nella società prima della trasformazione era limitatamente responsabile. Si esclude in tal caso che i soci possano chiedere il risarcimento dei danni agli amministratori inadempienti.

Destinatari La comunicazione è inviata a **tutti** coloro che sono divenuti **creditori** della società prima dell'iscrizione della decisione di trasformazione (anche se le obbligazioni sono sorte dopo la decisione). I creditori possono indifferentemente essere titolari di crediti liquidi ed esigibili, o condizionati.

Modalità La comunicazione deve **avere come oggetto** specifico ed esclusivo la trasformazione ed indicare tutti gli elementi di identificazione della decisione ed il suo contenuto essenziale senza scendere nei particolari della delibera (Cass. 8 agosto 2002 n. 11994, trib. Lecce 16 novembre 1990). Va sottolineato, tuttavia, che il consenso dei creditori non riguarda la trasformazione in quanto tale, ma solo la liberazione dei soci per le obbligazioni sorte anteriormente alla stessa.

Con riguardo alle **modalità di comunicazione ai creditori**, essa può avvenire sia con raccomandata, sia con altri mezzi che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento (art. 2500 quinquies c. 2 c.c.) - è valida ad esempio la notificazione per mezzo di ufficiale giudiziario (Cass. 26 aprile 1983 n. 2851).

Decisione del singolo creditore Ciascun creditore può decidere se liberare o meno tutti i soci con riguardo ai crediti da lui vantati verso la società.

Se vuole **liberare i soci** può farlo sia espressamente (mediante apposita comunicazione) che **tacitamente** (consenso presunto), lasciando trascorrere i 60 giorni dal ricevimento della comunicazione senza esprimersi (art. 2500 quinquies c. 2 c.c.).

Se invece vuole **negare il consenso alla liberazione**, deve fare un'espressa comunicazione di dissenso prima della scadenza del termine di 60 giorni dal ricevimento della comunicazione. Tale dissenso può essere manifestato anche oralmente o per fatti concludenti.

Qualora sorgano contestazioni, nel giudizio eventualmente instaurato dal creditore, grava sul socio l'onere di dimostrare l'avvenuta prestazione del consenso.

Il creditore non può eccepire eventuali vizi della volontà o incapacità o altre situazioni che potrebbero avere impedito la conoscenza della comunicazione. C'è chi, in dottrina, fa salva la prova che il mancato diniego nei termini sia dipeso da forza maggiore.

EFFETTI DELLA TRASFORMAZIONE

Tutti gli effetti della trasformazione, che esaminiamo di seguito, decorrono dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti (art. 2500 c. 3 c.c.) ossia dall'iscrizione della decisione nel registro delle imprese.

Prima dell'iscrizione la società continua ad esistere secondo il tipo originario e gli atti compiuti sono imputati alla società di persone.

È possibile **posticipare** l'effetto della delibera di trasformazione purché il termine di efficacia non sia superiore a 60 gg dall'iscrizione della delibera nel registro imprese. Non è invece ammesso **anticipare** convenzionalmente la decorrenza degli effetti (massima Comitato Notarile Triveneto 2006 K.A.10).

Per la società La società di persone diventa a tutti gli effetti una società di capitali ed acquista personalità giuridica (art. 2331 c.c.). Essa è soggetta alla relativa disciplina di legge e può adottare le deliberazioni proprie del nuovo tipo sociale, come, ad esempio, quella di emissione delle obbligazioni (Trib. Verona 17 febbraio 1994).

Per i **rapporti giuridici anteriori** alla trasformazione (diritti, obblighi, contratti, rapporti processuali) valgono le regole generali.

Dal punto di vista **contabile**, si ritengono necessarie, una volta che la trasformazione acquista efficacia, le eventuali rettifiche di trasformazione, le scritture di assestamento per la frazione di esercizio ante-trasformazione e la chiusura generale dei conti. La legge fiscale impone la presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo precedente alla decorrenza degli effetti (art. 11 DPR 600/73).

Per gli organi sociali Quando una società di persone si trasforma in una S.p.A. o in S.A.p.A. (e secondo alcuni, anche in s.r.l.) i componenti dell'organo amministrativo della società nata dalla trasformazione devono entro 180 giorni dalla iscrizione della decisione di trasformazione, controllare le valutazioni contenute nella stima del patrimonio sociale.

L'obbligo deriva dal richiamo che la legge fa, in tema di relazione di stima, ai conferimenti in natura in sede di costituzione (art. 2500 ter c.c.).

Per i soci Per gli **atti successivi** all'iscrizione della decisione di trasformazione nel registro delle imprese i soci passano da una responsabilità illimitata ad una limitata.

Per gli **atti precedenti** tale iscrizione i soci illimitatamente responsabili (quelli di s.n.c. o gli accomandatari di s.a.s.) restano tali per una serie di crediti (quali quelli tributari o quelli previdenziali), per gli altri crediti possono ottenere dai creditori sociali il consenso a essere liberati da responsabilità illimitata. Rimangono dunque responsabili nei confronti dei creditori che hanno dissentito espressamente da tale liberazione.

Procedure concorsuali della società trasformata Se vi sono creditori che non hanno consentito alla liberazione della responsabilità dei soci illimitatamente responsabili e se l'insolvenza risulta anteriore alla trasformazione, la giurisprudenza consolidata **estende** a tali soci l'eventuale **fallimento** della società (Cass. 13 marzo 2003 n. 3733, Cass. 24 luglio 1997 n. 6925, Cass. 24 luglio 1992 n. 8924 in senso contrario: Cass. 20 settembre 1984 n. 4810) o l'ammissione a **concordato preventivo** (Cass. 13 gennaio 1981 n. 274, Cass. 10 luglio 1979 n. 3946). Il socio risponde però delle sole obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione.

TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ DI CAPITALI IN SOCIETÀ DI PERSONE

Le motivazioni alla base della trasformazione possono essere: la riduzione delle dimensioni aziendali oppure la riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale previsto per le società di capitali in alternativa all'aumento obbligatorio del capitale o alla liquidazione.

La trasformazione, comportando una modifica dell'atto costitutivo, deve essere deliberata dall'assemblea straordinaria con l'intervento del notaio per redigere l'atto. Tale delibera è adottata con le maggioranze previste per le modifiche statutarie e, in ogni caso, è richiesto il consenso dei soci che con la trasformazione assumono la responsabilità illimitata.

RELAZIONE

I membri dell'organo amministrativo devono predisporre una relazione che illustri le **motivazioni** e gli **effetti** della trasformazione.

Una copia della relazione deve restare **depositata** presso la sede sociale durante i 30 giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione, in modo che i soci possano prenderne visione ed ottenerne una copia senza spese (art. 2500 sexies c. 2 c.c.).

Con il consenso unanime di tutti i soci è possibile che gli amministratori siano esonerati alla redazione della relazione. La rinuncia può avvenire anche con riguardo al solo preventivo deposito (massima Comitato Notarile Triveneto 2006 K.A.13).

La delibera di trasformazione deve contenere tutti i requisiti previsti dalla legge per l'atto costitutivo della società risultante dalla trasformazione. Non è necessaria la relazione giurata di stima del patrimonio.

ADEMPIMENTI SUCCESSIVI

La delibera di trasformazione deve essere iscritta nel registro delle imprese, ad eccezione del deposito dell'intercalare S che, in questo caso, non è previsto.

EFFETTI

Il procedimento di trasformazione si perfeziona e produce i suoi effetti **dal momento** dell'iscrizione della deliberazione nel registro delle imprese (art. 2500 c. 3 c.c.).

Da tale momento la società cessa di esistere secondo il tipo precedente ed acquista la **nuova forma sociale**, perdendo la personalità giuridica e l'autonomia patrimoniale perfetta.

La trasformazione è **opponibile ai terzi** solo dopo l'iscrizione nel registro delle imprese, a meno che non si provi che questi ne erano comunque a conoscenza.

Effettuata la trasformazione, ciascun socio ha **diritto all'assegnazione** di una partecipazione proporzionale al valore della sua quota o delle sue azioni (art. 2500 sexies c. 3 c.c.).

La trasformazione comporta **per i soci** il passaggio da una responsabilità limitata ad una illimitata, anche se sussidiaria, per le obbligazioni sociali.

I soci che diventano **illimitatamente responsabili** rispondono illimitatamente anche per le obbligazioni contratte dalla società prima della trasformazione (art. 2500 sexies c. 4 c.c.).

TRASFORMAZIONE NELL'AMBITO DELLE SOCIETÀ DI PERSONE:

Questa trasformazione non è stata espressamente prevista dal codice civile in quanto non muta, in genere, il regime di responsabilità patrimoniale dei soci. Trattandosi di una modifica del contratto sociale è richiesto il consenso unanime dei soci, salvo che l'atto costitutivo disponga diversamente. Il socio dissenziente può recedere e ha diritto alla liquidazione della sua quota.

La delibera di trasformazione va redatta con scrittura privata autenticata o per atto pubblico e registrata con pagamento, in termine fisso, dell'imposta di registro di € 168,00 (art. 4 Tariffa, Parte Prima del D.P.R. 131/1986 [CFF o 2104]).

Gli amministratori devono, nel termine di 30 giorni dall'atto di trasformazione, chiedere l'iscrizione nel Registro delle imprese delle modificazioni dell'atto costitutivo e degli altri fatti relativi alla società per i quali è obbligatoria l'iscrizione. Le modifiche dell'atto costitutivo, finché non sono iscritte, non sono opponibili ai terzi, a meno che si provi che questi ne erano a conoscenza.

Quando in una **s.a.s.** viene a mancare una categoria di soci, se i soci rimasti non provvedono a ricostituire la categoria mancante entro sei mesi decorrenti dal momento in cui questa sia venuta meno, si verifica, secondo la dottrina, una trasformazione automatica in s.n.c. irregolare.

Nell'ambito delle trasformazioni di società di persone è possibile anche la trasformazione da s.n.c. o s.a.s. in società semplice a condizione che quest'ultima non eserciti attività commerciale (App. Milano 22 dicembre 1971).

ADEMPIMENTI SUCCESSIVI

Dopo la decisione, gli amministratori o il notaio se l'atto è stato redatto per atto pubblico, devono provvedere all'**iscrizione** della modifica nel registro delle imprese del luogo ove la società trasformanda ha la propria sede o del luogo ove la società, trasformandosi, ha trasferito la sua sede. Per l'iscrizione è necessario depositare, presso l'ufficio del registro, il modello S2 (sottoscritto dal notaio o dal socio amministratore), l'atto di trasformazione redatto per atto pubblico o scrittura autenticata (in bollo), tanti intercalari P quanti sono i soci, riportanti i loro dati anagrafici e non firmati.

Gli stessi soggetti devono inoltre eseguire gli **altri adempimenti** legali.

EFFETTI

Per la società, i soci e gli amministratori, gli effetti della decisione di trasformazione **decorrono** dal momento della sua adozione (App. Trento 21 marzo 2001).

Nei confronti dei terzi, invece, la trasformazione è opponibile solo dal momento dell'iscrizione della modifica nel registro delle imprese, a meno che non si provi che questi ne erano comunque a conoscenza.

E' possibile posticipare l'effetto della delibera di trasformazione purché il termine di efficacia non sia superiore a 60 gg dall'iscrizione della delibera nel registro imprese. Non è invece ammesso **anticipare** convenzionalmente la decorrenza degli effetti (massima Comitato Notarile Triveneto 2006 K.A.10).

Verso i soci Per quanto riguarda la **responsabilità** dei soci dopo la trasformazione:

— quelli che diventano limitatamente responsabili (è il caso dal s.n.c. a s.a.s. per i soci accomandanti) sono liberati dalla responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione solo se chiedono ai creditori sociali tale liberazione e questi acconsentono;

— quelli che diventano illimitatamente responsabili (è il solo caso da s.a.s. a s.n.c. per i soci accomandanti) assumono una tale responsabilità anche per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione. I soci possono però **limitare pattiziamente** le responsabilità di uno o di alcuno di essi per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione. Tale limitazione tuttavia ha effetto solo tra le parti e non anche verso i creditori, la cui tutela non è dunque in alcun modo diminuita.

TRASFORMAZIONE NELL'AMBITO DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI:

La trasformazione da una società di capitali all'altra può essere motivata da cause dimensionali o da riduzione per perdite del capitale al di sotto del minimo legale in caso di mancato reintegro. Anche dopo la trasformazione la società conserva la personalità giuridica e l'autonomia patrimoniale. La responsabilità dei soci è limitata alle quote di partecipazione (salvo gli accomandatari delle S.A.p.A.). La società trasformata risponde anche degli obblighi precedenti alla trasformazione.

Per la trasformazione di una s.r.l. in S.p.A. senza aumento del capitale sociale è necessario procedere nel modo seguente:

- delibera del Cda per la convocazione dell'assemblea straordinaria;
 - delibera dell'assemblea straordinaria. **L'assemblea straordinaria**, competente per le modificazioni dell'atto costitutivo, delibera la trasformazione secondo le modalità legali.
- La deliberazione, che deve avere la forma dell'atto pubblico, è contraddistinta dalle regole particolari che esaminiamo di seguito.

Quorum deliberativo Si applicano i quorum deliberativi legali per le modificazioni dell'atto costitutivo, con le particolarità dettate per l'eventuale **mutamento della responsabilità** dei soci. Sono **fatte salve** le diverse disposizioni dell'atto costitutivo.

Contenuto La delibera deve contenere tutte le **indicazioni** richieste dalla legge per l'iscrizione dell'atto costitutivo del tipo di società in cui si trasforma (art.2500 c. 1 c.c.).

La società nata dalla trasformazione deve avere il **capitale** minimo richiesto dalla legge, altrimenti questo deve essere adeguatamente aumentato.

Nella trasformazione in una società con azioni, ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un numero di **azioni** proporzionale al valore della sua partecipazione .

Nella trasformazione di una società con azioni **in s.r.l.** l'assegnazione delle quote ai soci deve essere proporzionale alla loro partecipazione nella società prima della trasformazione e deve rispettare le regole prescritte per il valore della quota.

Diritto di recesso (art. 2437 c.c.) Il socio **dissenziante** o **assente** e, secondo la giurisprudenza, anche il socio **astenuto** dalla deliberazione riguardante il cambiamento del tipo di società ha diritto di recedere dalla società.

Pubblicità Il notaio, verificato l'adempimento delle condizioni di legge, deve provvedere all'**iscrizione** della delibera di trasformazione presso il registro delle imprese.

- assegnazione a ciascun socio di un numero di azioni proporzionale al valore della sua quota secondo l'ultimo bilancio approvato;
- deposito della delibera assembleare, entro 30 giorni presso l'Ufficio del Registro delle imprese;
- iscrizione nel Registro delle imprese.

Nel caso di trasformazione da S.p.A. o s.r.l. in S.A.p.A. i soci accomandatari risponderanno illimitatamente per le obbligazioni sociali dal momento di perfezionamento della trasformazione.

Nella trasformazione inversa, S.A.p.A. in S.p.A. o s.r.l., gli accomandatari manterranno la responsabilità illimitata fino alla data di effetto della trasformazione.

Nel caso di trasformazione di s.r.l. in S.p.A. o S.A.p.A, a ciascun socio occorrerà assegnare un numero di azioni proporzionale al valore della sua quota secondo l'ultimo bilancio approvato.

La trasformazione di S.p.A. in s.r.l. in presenza di prestito obbligazionario è valida se esistono tutti i requisiti stabiliti dalla legge per il nuovo tipo di società. La trasformazione è attuabile solo se il prestito risulti estinto oppure se consti il consenso di tutti i singoli obbligazionisti alla trasformazione del prestito obbligazionario in non obbligazionario.

Società in possesso di azioni proprie Se una S.p.A. o una S.A.p.A. ha acquistato azioni proprie non può deliberare la trasformazione in s.r.l., vigendo per essa il divieto di acquisto di proprie quote. Per superare tale divieto la società può, prima della trasformazione, **annullare** le azioni proprie oppure **conferirle, cederle o distribuirle**.

Categorie speciali di azioni Se la S.p.A. o la S.A.p.A. trasformanda ha categorie speciali di azioni, non può deliberare la trasformazione in società di tipo diverso che non consenta il mantenimento dei diritti per quella categoria di soci. Il limite può essere superato sia ottenendo **l'approvazione dell'assemblea speciale** dei soci della categoria interessata e procedendo alla conversione con azioni o quote ordinarie sia **rimborsando tali azioni**, a seguito di riduzione del capitale.

Se la società ha emesso strumenti finanziari di partecipazione, qualora la delibera di trasformazione pregiudichi i possessori di tali categorie di strumenti finanziari, si ritiene che essa debba essere approvata anche dall'assemblea speciale di tali soggetti.

Obbligazioni e titoli di debito In pendenza del termine per il rimborso delle **obbligazioni**, la S.p.A. (o la S.A.p.A.) può trasformarsi in s.r.l. a condizione che abbia rimborsato anticipatamente il prestito previa approvazione dell'assemblea degli obbligazionisti o purché abbia preliminarmente estinto il prestito, convertendo il rapporto obbligazionario in altro rapporto creditizio, con il consenso di tutti gli obbligazionisti. Tali modalità si impongono anche se la legge consente alla s.r.l. l'emissione di titoli di debito: le caratteristiche di tali titoli infatti non coincidono con quelle delle obbligazioni.

In caso di inosservanza delle suddette condizioni la trasformazione è nulla e gli obbligazionisti conservano i loro diritti nei confronti della precedente S.p.A. (Cass. 14 febbraio 1995 n. 1574). Nel caso di S.A.p.A. che intenda trasformarsi in s.r.l. gli obbligazionisti possono conservare a tutela del loro credito la responsabilità illimitata dei soci accomandatari.

Quando è invece una s.r.l. con **titoli di debito** a volersi trasformare in S.p.A., il problema è più facilmente risolvibile; i titoli possono essere assunti dalla nuova società come strumenti finanziari atipici (previsti dall'art. 2346 u.c. c.c.).

Capitale sociale costituito da beni in natura La trasformazione di una s.r.l. in S.p.A. non richiede la predisposizione della relazione di stima quando il capitale della s.r.l. è costituito, in tutto o in parte, da conferimenti di beni in natura o crediti (massima Cons. Notarile Milano n. 77/2005), purché tra la data del conferimento e quella di trasformazione sia intercorsa l'approvazione di almeno un bilancio di esercizio (massima Comitato Notarile Triveneto 2004 K.A.1).

EFFETTI

La trasformazione produce i suoi effetti **dal momento** dell'iscrizione della deliberazione nel registro delle imprese.

È possibile **posticipare** l'effetto della delibera di trasformazione purché il termine di efficacia non sia superiore a 60 gg dall'iscrizione della delibera nel registro imprese. Non è invece ammesso **anticipare** convenzionalmente la decorrenza degli effetti (massima Comitato Notarile Triveneto 2006 K.A.10).

Per la società La società acquista la nuova forma sociale e può assumere tutte le deliberazioni per essa ammissibili. Essa conserva, comunque, tutti i diritti e gli obblighi della società trasformata. Resta immutata l'autonomia patrimoniale.

Per i soci In generale i soci di **S.p.A.** e di **s.r.l.** e gli accomandanti di **S.A.p.A.** mantengono la responsabilità limitata anche dopo la trasformazione **in altra società di capitali**.

Tuttavia, quando la società si trasforma in **S.A.p.A.**, chi assume la qualità di socio **accomandatario** diventa, dal momento dell'iscrizione della società, illimitatamente responsabile anche per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione. I soci della società trasformando possono concordare pattiziamente una **limitazione di responsabilità** per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione dei soci che diventano accomandatari. I creditori non vedono infatti diminuite da questo patto le loro garanzie patrimoniali.

I soci **accomandatari di S.A.p.A.** che si trasformi **in S.p.A. o s.r.l.**, pur divenendo limitatamente responsabili per le obbligazioni sociali successive alla trasformazione, mantengono la responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali della **S.A.p.A.** fino al momento della iscrizione della trasformazione nel registro delle imprese, salvo che i creditori sociali non abbiano prestato il proprio consenso alla liberazione.

TRASFORMAZIONE DI O IN SOCIETA' SEMPLICE

L'orientamento prevalente ammette la trasformazione di e in società semplice. Per il procedimento da seguire, a seconda che la trasformazione sia in o di società semplice si applicano le regole relative alla trasformazione in o di società di persone esaminati in questo capitolo.

Trasformazione di una società semplice La società semplice che decide la sua trasformazione in un'altra società di persone o in una società di capitali deve deliberare contestualmente la modifica dell'oggetto sociale affinché questo abbia carattere commerciale, a meno che si trasformi in una società a sua volta avente oggetto sociale di tipo non commerciale, come nel caso di società di capitali agricole o professionali.

Trasformazione in una società semplice Una società di persone o di capitali può trasformarsi in società semplice quando ha ad oggetto l'esercizio di attività economica non commerciale. Quando però il suo oggetto è commerciale deve preliminarmente modificare l'oggetto in attività non commerciale, pena la illegittimità della delibera di trasformazione (App. Venezia 30 gennaio 1992, App. Bologna 31 marzo 1989, Trib. Udine 16 gennaio 1999).

La **tutela dei creditori** sociali della società che delibera la trasformazione è assicurata:

- dalla pubblicità legale (iscrizione della trasformazione nel registro delle imprese) per essa prescritta;
- dal perdurare della responsabilità personale dei soci della società che ha deliberato la trasformazione, se questa era a responsabilità illimitata, e dall'aggiunta, nel caso inverso, della responsabilità personale dei soci a quella assicurata dal patrimonio sociale;
- dal diritto di dissentire dalla delibera di trasformazione.

TRASFORMAZIONE ETEROGENEA DA SOCIETÀ DI CAPITALI

Il nuovo art. 2500-septies ha stabilito che le società di capitali possono validamente trasformarsi in:

- consorzi;
- società consortili;
- società cooperative;
- comunioni di azienda;
- associazioni non riconosciute;
- fondazioni.

A tali trasformazioni si applicano, ove compatibili, le norme previste per la trasformazione delle società di capitali in società di persone.

La delibera di trasformazione deve essere assunta con il voto favorevole dei due terzi degli aventi diritto e, comunque, con il consenso dei soci che assumono la responsabilità illimitata.

In deroga a quanto previsto dal terzo comma dell'art. 2500 c.c., la trasformazione eterogenea ha effetto dopo 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti, salvo che abbia il consenso dei creditori o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso.

TRASFORMAZIONE ETEROGENEA in SOCIETÀ di CAPITALI

I consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possono trasformarsi in società di capitali.

La delibera di trasformazione deve essere assunta:

- nei consorzi: con il voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati;
- nelle comunioni d'azienda: all'unanimità;
- nelle società consortili: con le maggioranze richieste dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato;

- nelle associazioni riconosciute: con le maggioranze richieste dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato. La trasformazione non è ammessa per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni dal pubblico;

- nelle fondazioni: è disposta dall'autorità governativa.

In deroga a quanto previsto dal terzo comma dell'art. 2500 c.c., la trasformazione eterogenea ha effetto dopo 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti, salvo che abbia il consenso dei creditori o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso.

Nel prosieguo il presente testo non tratterà di trasformazioni eterogenee stante la loro scarsa applicazione concreta nella realtà operativa dei nostri studi professionali.

ADEMPIMENTI CONNESSI ALLE IMPOSTE DIRETTE

La trasformazione da società personali a società di capitali, o viceversa, determina il mutamento di regime di tassazione:

- 1) personale progressiva (Irpef) in capo ai soci per le società personali;
- 2) proporzionale (Ires) in capo alla società di capitali.

La trasformazione è un'operazione neutrale: non costituisce realizzo né distribuzione tassabile delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni societari, compresi quelli relativi alle rimanenze e al valore dell'avviamento (art. 170, T.U.I.R.).

Le plusvalenze eventualmente emergenti dalla relazione di stima, redatta in sede di trasformazione ai sensi dell'art. 2343 del c.c., sono del tutto irrilevanti, salvo che siano iscritte in bilancio prima della trasformazione.

Con l'approvazione della Legge 27.12.1997, n. 449 (legge collegata alla Finanziaria 1998) la neutralità fiscale vale anche nel caso in cui la società post trasformazione riprenda nelle proprie scritture dei valori contabili superiori rispetto ai valori della società ante trasformazione. Infatti l'art. 21 della L. 449/1997 ha previsto l'abrogazione della lett. c) del previgente art. 54, co. 1 del T.U.I.R., conseguentemente, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1997, le eventuali plusvalenze iscritte non concorrono più alla formazione del reddito.

Le minusvalenze, derivanti dall'obbligo di non iscrivere in bilancio valori superiori a quelli della perizia (inferiori a quelli contabili), saranno fiscalmente irrilevanti. La minusvalenza verrà quindi ripresa mediante una variazione in aumento in sede di dichiarazione.

I valori fiscali riconosciuti sia per l'ammortamento, sia per il valore cui ricollegare una eventuale cessione del bene, sono quelli che non tengono conto né della minusvalenza né della plusvalenza iscritta, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito (art. 110, co. 1, lett. c) del T.U.I.R.).

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Nel caso di trasformazioni senza mutamento del tipo di società non cambia il regime fiscale della società.

Se la trasformazione, invece, comporta il passaggio da un tipo societario (società di persone) ad un altro (società di capitali), o viceversa, occorrerà distinguere l'esercizio in due separati periodi d'imposta al fine di determinare il reddito di ciascuna frazione, con l'applicazione delle regole proprie dei diversi regimi Irpef o Ires.

Il primo periodo va dall'inizio dell'esercizio alla data di effetto della trasformazione; il secondo dalla data di effetto alla data di chiusura dell'esercizio.

La società trasformata deve presentare due distinte dichiarazioni dei redditi:

- una relativa al primo periodo. Il reddito è determinato secondo le disposizioni applicabili anteriormente alla trasformazione in base alle risultanze di un apposito conto economico. Questa dichiarazione deve essere presentata entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data di effetto della trasformazione;
- l'altra, relativa ai redditi realizzati nella restante parte dell'esercizio, va presentata nei termini ordinari.

La data di effetto della trasformazione ha particolare importanza perché, nel caso di trasformazione da un gruppo societario ad un altro, segna il passaggio da un regime fiscale ad un altro.

In genere, la trasformazione ha effetto dal momento dell'iscrizione della delibera nel Registro delle imprese.

Per la trasformazione non è applicabile una norma analoga a quella contenuta nel comma 9 dell'art. 172 del T.U.I.R., in base alla quale gli effetti della fusione possono farsi risalire ad una data precedente a quella dell'atto. (E' possibile stabilire, nell'atto di trasformazione, una decorrenza degli effetti della trasformazione differente da quella della data di iscrizione nel Registro delle imprese, purché tale decorrenza non sia anteriore alla data di iscrizione stessa, ma solo posteriore - Commissione tributaria di Bergamo del 4.10.1985).

DICHIARAZIONE MODELLO UNICO-770

Le dichiarazioni dei sostituti di imposta vanno sempre presentate alle usuali scadenze e comprendono tutti i pagamenti effettuati durante l'intero anno solare ante e post trasformazione. Il modello 770 è a carico della società trasformata.

In caso di trasformazione, poiché tale evento, pur potendo determinare la nascita di nuovi soggetti di imposta nell'ipotesi di trasformazione da società di capitali in società di persone e viceversa, non incide sull'esistenza del soggetto e sui suoi adempimenti in qualità di sostituto di imposta, la dichiarazione deve essere compilata secondo le regole generali.

ACCONTI DI IMPOSTA

Il versamento degli acconti di imposta non crea alcun problema nel caso di trasformazioni fra società appartenenti allo stesso tipo. Quando invece si passa da un soggetto Ires a uno Irpef e viceversa si devono distinguere il tipo di trasformazione e se questa avviene prima o dopo la scadenza degli acconti.

IRAP: la trasformazione da società di persone a società di capitali o viceversa determina l'interruzione del periodo di imposta con continuità agli effetti della soggettività passiva Irap. Di conseguenza la società trasformata è tenuta a presentare la dichiarazione per il periodo ante trasformazione e a versare il saldo e la prima rata di acconto Irap. L'acconto per il primo periodo post trasformazione deve essere commisurato sul valore della produzione netta risultante dalla dichiarazione presentata.

TRASFORMAZIONE da SOCIETÀ di PERSONE a SOCIETÀ di CAPITALE: nel caso in cui la trasformazione da società di persone a società di capitali avvenga prima della scadenza degli acconti non è necessario versare alcun acconto Ires, in quanto nel periodo di imposta precedente alla trasformazione non esisteva il soggetto obbligato al pagamento di tale tributo.

TRASFORMAZIONE da SOCIETÀ di CAPITALE a SOCIETÀ di PERSONE: se la trasformazione avviene prima della scadenza degli acconti, non ci sarà versamento a titolo Ires. Se la trasformazione avviene dopo la scadenza degli acconti, la società di capitali avrà versato gli acconti Ires e Irap. In questo caso l'acconto Irap sarà utilizzato in dichiarazione dalla società di persone risultante dalla trasformazione, mentre l'acconto Ires sarà scomputato (per trasparenza) dai soci nelle rispettive dichiarazioni.

DISTRIBUZIONE DELLE RISERVE

Le riserve conservano il regime del momento in cui si sono formate, a condizione che vengano distintamente indicate in bilancio dopo la trasformazione.

TRASFORMAZIONE da SOCIETÀ di PERSONE a SOCIETÀ di CAPITALE: la distribuzione ai soci della società di capitale di riserve formate prima della trasformazione non è tassata. Tali riserve infatti sono costituite con accantonamenti derivanti da utili già assoggettati ad imposizione ai fini Irap in capo alla società di persone, e ai fini Irpef in capo ai soci.

La condizione per non tassare la distribuzione delle riserve è quella di iscriverle nel bilancio della società trasformata con l'indicazione della loro origine. In caso contrario, le riserve sono soggette all'ordinario regime impositivo previsto per le società di capitali.

L'esclusione da tassazione non viene meno nell'ipotesi di imputazione di queste riserve a capitale e di successiva riduzione dello stesso per esuberanza. In pratica, non trova applicazione il co. 6 dell'art. 47 del T.U.I.R.

TRASFORMAZIONE da SOCIETÀ di CAPITALE a SOCIETÀ di PERSONE: le riserve costituite prima della trasformazione, se sono iscritte nel bilancio della società di persone con l'indicazione della loro origine, sono tassate in capo ai soci soltanto nel periodo di imposta in cui sono distribuite o comunque utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio.

Fanno eccezione le riserve di capitali previste dal co. 5 dell'art. 47, T.U.I.R. (fondi sovrapprezzo azioni, versamento soci in conto capitale o a fondo perduto, riserve costituite con interessi di conguaglio versate dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, ecc.) che non sono tassabili in capo ai soci anche se dopo la trasformazione non sono indicate in bilancio o sono iscritte senza indicazione della loro origine.

Se non sono rispettate le condizioni suddette, la ripresa a tassazione avviene nel periodo di imposta successivo alla trasformazione.

PERDITE

Non sono riportabili le perdite né nel caso di trasformazione da società di persone in società di capitali né in quello da società di capitali a società di persone. Un caso particolare di riporto delle perdite a seguito di una trasformazione da società di capitali a società di persone è stato analizzato nella R.M. 16.5.2006, n. 60. La risoluzione sottolinea che l'art. 84 del T.U.I.R., nel prevedere la riportabilità delle perdite afferma un principio di carattere generale secondo cui è vietata la compensazione intersoggettiva degli utili e delle perdite, in quanto destinati ad essere imputati ed attribuiti esclusivamente al soggetto che li ha generati mentre non è consentito compensare le perdite generate da determinate attività con utili eterogenei generati da attività diverse, cioè provenienti da soggetti terzi (si veda R.M. 28.2.2002, n. 62/E).

L'operazione di trasformazione prospettata nell'istanza di interpello, non incide sulla soggettività della società né sull'attività dalla stessa esercitata né, infine, sulla sua compagine societaria. Assodata la continuità del soggetto giuridico anche nel passaggio da società di capitali a società di persone, viene inoltre chiarito che neanche il mutamento del regime impositivo derivante dalla trasformazione influenza il trattamento fiscale delle perdite pregresse.

Tali perdite, pertanto, saranno mantenute in capo alla società di persone, che le computerà in diminuzione nella determinazione unitaria del proprio reddito da imputare, per trasparenza, a ciascun socio.

Un caso specifico, di cui non si darà conto in quanto ormai non più applicabile, era la possibilità di riporto delle perdite da parte dei soci nella trasformazione da società di persone a società di capitali in caso di opzione per il regime di trasparenza. Anche tale possibilità è ora esclusa.

NORME ANTIELUSIONE

Per gli atti ed i procedimenti posti in essere dall'8 novembre 1997 si applicano le nuove disposizioni antielusive anche alle trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili.

Queste norme dispongono che non si possono opporre all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni d'imposta o rimborsi, altrimenti indebiti.

L'Amministrazione finanziaria disconosce pertanto i vantaggi tributari conseguiti mediante questi atti, fatti e negozi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

ADEMPIMENTI CONNESSI ALLE IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La trasformazione è un'operazione fuori campo Iva (art. 2, co. 3, lett. f)

La società che risulta dalla trasformazione deve presentare all'Ufficio Iva competente la dichiarazione di variazione dati, entro 30 giorni dalla data di iscrizione nel Registro delle imprese.

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: la società trasformata è tenuta a presentare la dichiarazione annuale Iva entro i termini ordinari; la dichiarazione comprende le operazioni di tutto il periodo (ante e post - trasformazione).

NUMERAZIONE DELLE FATTURE: la società trasformata prosegue con la numerazione delle fatture ante-trasformazione.

PLAFOND: la società trasformata può utilizzare il plafond esistente relativo agli esportatori abituali purché sia subentrata in tutti gli obblighi attivi e passivi della società trasformanda (R.M. 9.10.1978, n. 410683).

IMPOSTA DI REGISTRO

La trasformazione è soggetta all'imposta di registro in misura fissa pari a € 168 (Tariffa, parte I, art. 4, lett. c), D.P.R. 131/1986).

CONCESSIONI GOVERNATIVE

E' dovuta la tassa di iscrizione dell'atto di trasformazione nel Registro delle imprese nella misura di € 168,00.

IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI

L'atto di trasformazione è soggetto ad imposte in misura fissa (€ 168,00) in quanto non si verifica il presupposto per l'applicazione dell'imposta catastale.