



Fondazione Dottori Commercialisti Sicilia

8° CORSO ANNUALE 2009/2010

Il candidato delinea gli aspetti civilistici, contabili e fiscali relativi alla trasformazione di una società in nome collettivo in società a responsabilità limitata

Responsabile del corso:

Dott. Enrico Licciardello

Gruppo di Studio:

Dott.ssa Monica Coco

Dott.ssa Angela Gallo

Dott. Nicola Marchese

Dott. Gaetano Patti

Gennaio 2010

Indice:

- 1. Introduzione: cenni preliminari sulla trasformazione**
- 2. Aspetti civilistici della trasformazione da Società in nome collettivo a Responsabilità limitata**
 - Premessa**
 - Il criterio della “Partecipazione agli utili”**
 - La relazione di stima del Patrimonio della Società:**
 - Prime considerazioni**
 - Revisione della stima da parte degli Amministratori**
 - Assegnazione di quote nella Società Trasformata**
 - La responsabilità dei soci per le Obbligazioni**
 - La Deliberazione dei Soci per le Obbligazioni anteriori alla trasformazione**
- 3. Aspetti contabili**
 - Le rilevazioni contabili**
 - Il Bilancio dell’esercizio di trasformazione**
- 4. Aspetti fiscali**
 - Ammortamenti**
 - Riserve**
 - Riporto delle perdite**
 - Calcolo degli acconti**
 - Imposte indirette**
 - IVA**
 - Imposte di registro**
 - Ipotecarie e catastali**
- 5. Bibliografia**

1. INTRODUZIONE: CENNI PRELIMINARI SULLA TRASFORMAZIONE

L'istituto della trasformazione consiste sostanzialmente nella modifica dell'atto costitutivo e nel cambiamento del tipo sociale di società. Come operazione straordinaria, quindi, non comporta alcun trasferimento d'azienda in quanto, attraverso la trasformazione, i soci si limitano a modificare la forma giuridica originariamente prescelta, con una diversa forma societaria ritenuta maggiormente rispondente alle mutate esigenze che, in un determinato momento, la società ed i soci si trovano a dover soddisfare. L'operazione di trasformazione non implica quindi modifiche inerenti lo scopo sociale, l'organizzazione dell'attività o l'assetto proprietario e comunque non determina l'estinzione della società originaria e la nascita di una nuova società.

Il principio fondamentale che governa l'operazione, infatti, è quello della "continuità" del soggetto giuridico che si trasforma e dei rapporti sostanziali e processuali che a quello stesso soggetto fanno capo al momento della deliberazione di trasformazione. L'unica differenza è che esso si troverà ad operare, dopo la trasformazione, sotto un'altra veste giuridica e quindi dovrà sottostare alla disciplina propria del tipo di società adottato.

Di importanza fondamentale è inquadrare il momento nel quale si realizza il passaggio da una forma giuridica all'altra, e quindi quando la trasformazione prende efficacia; questo coincide con l'iscrizione della delibera di trasformazione nel registro delle imprese. L'individuazione di questo momento è essenziale, in quanto ad esso si ricollegano non solo gli effetti della trasformazione, ma anche una serie di

adempimenti civilistici, contabili e fiscali, che proprio con riferimento a questo momento vengono a decorrere.

Di norma, la tipologia di trasformazione maggiormente diffusa è la trasformazione omogenea progressiva, ossia il passaggio da società di persone a società di capitali; in particolar modo analizzeremo il passaggio da società in nome collettivo a società a responsabilità limitata.

I motivi che possono spingere una società in nome collettivo a trasformarsi in una società a responsabilità limitata sono vari:

- può accadere che mutate esigenze aziendali abbiano portato i soci a preferire la veste giuridica di una S.r.l. che consentirà loro di ridurre la propria responsabilità;
- una maggiore crescita dimensionale dell'azienda e quindi la necessità di adottare una forma giuridica più consona;
- la possibilità di accedere a forme di finanziamento per le quali è necessario la forma giuridica di società di capitali.

2. ASPETTI CIVILISTICI DELLA TRASFORMAZIONE DA SOCIETA' IN NOME COLLETTIVO A RESPONSABILITA' LIMITATA.

Premessa

Con la riforma del diritto societario le disposizioni sulle trasformazioni risultano ampliate e abbracciano undici articoli (2498 – 2500novies c.c.). In particolare, le novità riguardano la semplificazione delle procedure e l'aver

disciplinato le cosiddette “trasformazioni eterogenee” intese come “passaggio” dalla forma societaria (di capitali) ad altra forma (consorzi, associazioni, ecc.) o viceversa.

Volendo sinteticamente riepilogare i principali interventi sull’istituto della trasformazione, ricordiamo:

- la legge delega auspicava e cercava di “favorire la trasformazione di società di persone in società di capitali” per diminuire le responsabilità patrimoniali dei soci;
- ante riforma la trasformazione era possibile con il consenso unanime dei soci.
- Post riforma la delibera di trasformazione può essere presa a maggioranza appunto per favorire la trasformazione e, quindi, la tutela dei soci (si pensi alle società personali di famiglia con responsabilità patrimoniali pesanti sui soci);
- con la riforma la s.r.l. può essere gestita, di fatto, come una s.n.c. con una formazione del capitale terribilmente elastica;
- chi si trasforma può essere in presenza di una procedura concorsuale, prima non era possibile (si pensi alla possibile riduzione di costi trasformandosi da S.p.A. a S.r.l.);
- con la riforma si “blindano” gli atti straordinari. Infatti dopo il deposito nel registro delle imprese non è più possibile invalidare l’atto;

- con la trasformazione da società di persone in società di capitali il socio d’opera si ritrova con un’assegnazione di quote o azioni proporzionali alla partecipazione agli utili nella preesistente società di persone e di conseguenza si riduce proporzionalmente la quota degli altri soci;
- nelle trasformazioni di società di capitali in società di persone gli amministratori devono redigere una relazione alla trasformazione (è importante per conoscere le intenzioni e l’andamento della società);
- la trasformazione eterogenea è stata istituita per evitare i passaggi molto complessi (eredi di un’azienda in comunione che diventano soci di una società di fatto, società i cui eredi vogliono entrare in comunione, ecc.).

Ci sono però delle tutele, ad esempio per i creditori (efficacia della trasformazione dopo 60 gg.) tali da permettere l’opposizione degli stessi.

Prima di entrare nel merito della procedura e degli aspetti applicativi più rilevanti, occorre fare una breve analisi dei “nuovi” articoli del codice civile:

Art. 2498 – Continuità dei rapporti giuridici

Tale articolo conferma un condiviso orientamento dottrinale secondo il quale la trasformazione costituisce modificazione dell’atto costitutivo e non estinzione della società preesistente con creazione di un nuovo soggetto giuridico.

Ne consegue la continuità della società e quindi diritti e obblighi dell'entità ante trasformazione sono conservati dalla società risultante dalla stessa ("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").

Art. 2499 - Limiti alla trasformazione

La trasformazione è possibile anche in presenza di procedura concorsuale della società che si trasforma "salvo che non vi sia incompatibilità con le finalità e lo stato della stessa". Ne consegue, inoltre, che è possibile trasformare una società nella fase di liquidazione volontaria.

Art. 2500 - Contenuto, pubblicità e efficacia dell'atto di trasformazione

La trasformazione in società di capitali:

- a) deve risultare da atto pubblico;
- b) l'atto deve contenere le indicazioni previste dalla legge per l'atto di costituzione del tipo di società adottato;
- c) l'atto di trasformazione è soggetto alle forme di pubblicità previste per il tipo di società adottato nonché alle forme di pubblicità richieste per la cessazione "dell'ente che effettua la trasformazione";
- d) l'atto di trasformazione è soggetto alla disciplina prevista per il tipo di società adottato;

e) la trasformazione ha effetto dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari richiesti dal punto sub c).

Art. 2500-bis - Invalidità della trasformazione

Viene sancita l'impossibilità di pronunciare l'invalidità della trasformazione una volta eseguite le forme pubblicitarie previste dall'art. 2500.

Il secondo comma stempera quanto sopra affermato in tema di invalidità, prevedendo la possibilità di risarcimento per i soggetti danneggiati dall'operazione ("Resta salvo il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai partecipanti all'ente trasformato ed ai terzi danneggiati dalla trasformazione").

Art. 2500-ter - Trasformazione di società di persone

L'articolo regola due aspetti relativi alla trasformazione di società di persone in società di capitali, ed in particolare:

- le maggioranze assembleari previste;
- la stima del patrimonio della società.

In merito alle maggioranze assembleari è prevista la delibera a maggioranza dei soci; tale maggioranza è "determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili" (salvo "diversa disposizione del contratto sociale").

Si tratta di una innovazione notevole rispetto alla precedente normativa che prevedeva che la delibera fosse presa “con il consenso di tutti i soci se non è convenuto diversamente” (art. 2252 c.c. cui gli art. 2293 e 2315 c.c. rinviavano).

L’altro aspetto disciplinato dal succitato articolo riguarda la relazione di stima dei beni sociali redatta da parte di un esperto.

Anche in questa materia le innovazioni sono notevoli e riguardano, più che altro, i soggetti che possono effettuare tale stima in presenza di trasformazione in società per azioni o in società a responsabilità limitata.

In particolare avremo:

-Trasformazione in Società a responsabilità limitata	Perizia effettuabile da parte di un soggetto iscritto nel registro dei revisori o da una società di revisione nominato(a) dalle parti (art. 2465 c.c.)
--	--

- Trasformazione in società per azioni e S.a.p.a.	Perizia effettuabile da parte di un esperto nominato dal Presidente del Tribunale.
---	--

E’ necessario un controllo successivo da parte degli amministratori (art. 2343 c.c.)

Fatta questa doverosa premessa, passiamo ora ad un approfondito esame della trasformazione in oggetto.

L'art. 2500 ter del c.c. affronta il fenomeno della trasformazione di una società di persone in capitali, evidenziando così il favor riconosciuto dal legislatore verso l'adozione della forma di società di capitali.

La norma in esame regola in maniera specifica due aspetti relativi alla trasformazione di società di persone in società di capitali, e in particolare:

- (a) le maggioranze assembleari;
- (b) la stima del patrimonio della società.

Viene, inoltre, previsto “in ogni caso” il diritto di recesso a favore del socio “che non ha concorso alla decisione”.

In merito alle maggioranze assembleari, in ottemperanza ad uno dei principi contenuti nella delega, viene stabilito che, salva diversa previsione del contratto sociale, la trasformazione di una società di persone è decisa con il consenso della

maggioranza dei soci, determinata secondo la parte a ciascuno attribuita negli utili, sempre che il contratto sociale non disponga in maniera diversa.

Finora la trasformazione delle società di persone, in quanto modificazione del contratto sociale, doveva essere decisa dai soci all'unanimità, salvo che lo stesso contratto prevedesse l'applicazione del principio maggioritario; il legislatore delegato ha rovesciato tale regola, disponendo che operi il principio di maggioranza - salvo diversa disposizione del contratto - per la trasformazione in società di capitali.

In questa ipotesi di trasformazione, il ricorso operato dal legislatore all'uso di un'ampia formula, quale la “diversa disposizione del contratto sociale, consente ai soci di disporre di più soluzioni, come. ad esempio la possibilità di prevedere una clausola, seppur generica, che richieda l'unanimità dei consensi, o una regola maggioritaria comunque diversa da quella richiesta dalla legge, per deliberare le modifiche dell'atto costitutivo.

Dall'esame della norma, e sulla base del contenuto della legge delega, pare legittimo affermare che la stessa trovi piena applicazione anche per le società costituite prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni. Con la conseguenza, pertanto, che tale disposizione debba coordinarsi con quanto previsto dalla regola generale di cui all'art. 2252 c.c.; (cui gli artt. 2293 e 2315 c.c. rinviano): la

delibera di trasformazione deve quindi essere presa “con il consenso di tutti i soci se non è convenuto diversamente”, come quando, ad esempio, è l'atto costitutivo a prevedere un quorum inferiore.

In ogni caso, ai sensi dell'art. 2285 c.c. " viene riconosciuto ai soci dissenzienti il diritto di recesso per giusta causa. La liquidazione della quota al socio uscente avverrà pertanto secondo quanto prescritto dall'art., 2289 c.c. “entro – cioè – sei mesi dal giorno in cui si verifica lo scioglimento del rapporto”, prendendo come base la «situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento» e tenendo debito conto le situazioni in corso”.

“Il criterio della «partecipazione agli utili “

La legge stabilisce che la maggioranza è determinata secondo la partecipazione di ciascuno agli utili. Questo, peraltro, risulta essere lo stesso criterio legislativamente previsto in materia di società di persone quando si tratta di decisioni da prendere a maggioranza. Ne consegue, pertanto, che chi detiene la maggioranza degli utili potrà sempre decidere di trasformare la società di persone in società di capitali, con tutte le conseguenze che ne derivano per i soci di minoranza.

Nel nuovo ordinamento societario si afferma la presenza di una regola che, in deroga dal principio generale secondo cui ogni modificazione contrattuale deve essere concordata fra tutti i contraenti, dispone che la trasformazione di una società

di persone in una società di capitali sia decisa dalla maggioranza dei soci, indicando il criterio per il relativo calcolo. Questa previsione, d'altronde è fondata sul fatto che il citato art. 7, legge delega nr. 366/2001 autorizza il governo ad introdurre nel futuro ordinamento disposizioni dirette a favorire la trasformazione delle società di persone in società di capitali. Naturalmente, si tratta di norma agevolata, che potrà essere derogata dai singoli statuti societari.

Ci si è chiesto allora se tale decisione possa essere adottata a maggioranza anche all'insaputa della minoranza, o se, invece, si renda comunque necessaria la convocazione di un'assemblea. La giurisprudenza si è occupata raramente di tale problematica, mentre in dottrina il dibattito sulla portata del principio collegiale nelle società di persone è da tempo oggetto di interessanti pareri spesso contrastanti.

Fondamentalmente, il problema verte sulla necessità di coniugare al meglio la regola maggioritaria con il principio di collegialità, nell'ottica di ridurre al minimo le situazioni lesive dei diritti dei soci di minoranza di società di persone.

D'altronde, se si avvalorasse l'ipotesi di una decisione non collegiale bisognerebbe comunque consentire al socio di poter impugnare tale decisione, laddove egli ravvisi gli estremi di un abuso di maggioranza o qualora ritenga che la decisione sia contraria alla buona fede. In ogni caso tale soluzione si scontrerebbe con l'effetto sanante che deriva dall'iscrizione dell'atto di trasformazione nel registro delle imprese.

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 2500, comma 2, c.c. prevede che "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".

Le disposizioni in punto di pubblicità destano alcune perplessità.

Non è chiaro, infatti, se l'adempimento pubblicitario relativo alla cessazione dell'ente si aggiunga alla pubblicità cui deve sottostare la delibera di trasformazione in quanto modificazione dell'atto costitutivo (art. 2500, co. 1, c.c. e art. 2500 sexies, co. 1, c.c.). A queste pubblicità si aggiunge, infine, quella eventualmente prevista per il tipo adottato (cfr. ancora l'articolo 2500, co. 2 c.c.). Sulla forma e sul contenuto dell'atto di trasformazione si è inoltre individuato un problema di raccordo tra l'art. 2500 c.c. (secondo cui la decisione deve risultare da atto pubblico) ed il co 1. dell'art. 2500 ter c.c. (che prevede la regola maggioritaria).

Due sono le possibilità di rispettare la prescrizione dell'art. 2500 c.c.: la prima sta in ciò che i consensi della maggioranza dei soci di una società di persone che voglia trasformarsi in una società di capitali siano raccolti da un notaio, il quale, stante la prescrizione contenuta nello stesso primo comma dell'art. 2500 c.c., nel medesimo contesto documentale indica gli altri elementi previsti per l'atto costitutivo della società nella quale ci si vuole trasformare. La seconda strada è quella di considerare separatamente la decisione dei soci, che è quella prevista nel primo comma dell'art. 2500 ter c.c., e la stipulazione dell'atto pubblico ex art. 2500 c.c. come esecuzione della prima, ragion per cui il notaio redigente l'atto costitutivo

della società risultante dalla trasformazione darà atto della decisione dei soci indicandone gli estremi o formandone un allegato dello stesso atto pubblico.

Alla luce di quanto detto, appare assai arduo poter sostenere che la trasformazione possa essere adottata dal socio di maggioranza senza che tutti gli altri soci siano preavvertiti. Come potrebbe, altrimenti, il socio, che non ha partecipato alla decisione, esercitare il diritto di recesso, e/o il diritto al risarcimento del danno? Non gli resterebbe forse altra soluzione se non quella di consultare periodicamente il registro delle imprese!

La Relazione di stima del Patrimonio della Società:

Prime considerazioni.

L'altro aspetto disciplinato dall'art. 2500 ter c.c. riguarda la relazione di stima dei beni sociali redatta da parte di un esperto. Il comma 2 sembra risolvere i problemi che si erano posti durante la vigenza del vecchio codice civile per determinare la misura del capitale nella società risultante dalla trasformazione, discutendosi se tale capitale dovesse o meno corrispondere esattamente al patrimonio netto della società trasformata ovvero se potesse essere inferiore (con la costituzione di una riserva per la differenza). Il legislatore delegato, disponendo che il capitale deve essere determinato in base ai "valori attuali" degli elementi dell'attivo e del passivo, non impone di utilizzare i valori effettivi (spesso superiori, per l'attivo, a quelli contabili), ma, appunto, quelli attuali, cioè rilevati con riferimento al momento della trasformazione. Si stabilisce, inoltre, che nel caso

specifico devono applicarsi, le regole per la stima dei conferimenti previste dall'art. 2465.

Il richiamo alle norme delle società di capitali, fa sì che la stima dell'esperto, deve includere e valutare sia le poste attive sia le poste passive, detraendo le seconde dall'ammontare delle prime, affinché il patrimonio esistente nel momento iniziale di vita della società trasformata sia "almeno pari" alla cifra indicata come suo capitale nominale. Pertanto come capitale nominale della nuova società potrà essere indicato anche una cifra inferiore a quella del maggior valore del patrimonio stimato dall'esperto. La norma, invece, non sembra imporre l'ulteriore obbligo per la società di imputare l'intera differenza tra attivo e passivo (c.d. netto patrimoniale) a capitale nominale. Pertanto come capitale nominale della nuova società potrà essere indicato anche una cifra inferiore a quella del maggior valore del patrimonio netto risultante dalla stima attualizzata dei suoi elementi. In tal caso la parte non imputata a capitale nominale dovrebbe comunque andare a costituire una riserva. Quale, però, sia la disciplina di tale riserva alla luce delle nuove norme, come anche sotto il vigore di quelle precedenti, non è chiaro.

La disposizione in esame conferma quindi l'obbligo della relazione di stima, redatta da un esperto, nominato da parte dell'interessato e, quindi, nel caso in esame, da parte della società. In merito alla necessità della relazione di stima, la giurisprudenza ha, via via negli anni, ribadito la necessità dell'allegazione della

relazione di stima del patrimonio sociale alla delibera di trasformazione. In particolare il Tribunale di Cassino aveva precisato che “non è omologabile la delibera di trasformazione di società di persone in società di capitali se non è corredata da una relazione di stima del patrimonio sociale”. Per il tribunale tale principio deve valere anche quando in detto patrimonio non vi siano beni in natura ma soltanto denaro. Anche in questa materia le innovazioni sono notevoli e investono, più che altro, la qualità dei soggetti che possono effettuare tale stima, a seconda che si sia in presenza di trasformazione in società per azioni o in società a responsabilità limitata. In particolare si prevede che: nel caso di trasformazione in società a responsabilità limitata, la perizia sarà effettuabile esclusivamente da parte di un soggetto iscritto nel registro dei revisori o da una società di revisione nominato dalle parti (art. 2465 c.c.).

L'esigenza della stima del patrimonio della società in trasformazione deriva dal fatto che, secondo un principio generale del nostro ordinamento societario, non può costituirsi o incrementarsi, con conferimento di beni in natura o di crediti, il capitale di una società di capitali senza una preventiva stima dei beni destinati a comporlo (cfr. artt. 2342 e 2440 c.c.); principio che vale, non solo quando il capitale è la sintesi di conferimenti in natura, ma anche in quello, come nel caso di specie, in cui esso, sebbene già costituito da beni in natura o da crediti, tuttavia privi di stima imparziale, dentro una società di persone, è destinato ad assumere la propria funzione economica all'interno di una società di capitali.

Da quanto sopra riportato, emerge che tale relazione deve comprendere la stima dell'intero patrimonio sociale. Sia pure con le dovute differenziazioni sul piano metodologico, trattandosi di stima del patrimonio sociale, e non di soli beni in natura, la relazione non solo dovrà, come si è affermato, contenere una valutazione estimativa anche dei crediti, ma avrà carattere analitico e dettagliato, dovendosi ritenere che la relazione giurata di stima descrittiva dei beni costituiscono il patrimonio della società (ora) di capitali, altro che non sia che un vero e proprio bilancio, sia pure inteso in senso lato. Si tratterà appunto del bilancio (di trasformazione) redatto con le modalità della relazione di stima, che consentirà alla società di persone di continuare in regime di società di capitali, operando con i criteri degli artt. 2424 ss. C.c., rispondendo delle proprie obbligazioni solo con il proprio patrimonio.

Si tratta, a ben riflettere, di una conclusione che consente di raggiungere ulteriori risultati. Poiché la relazione di stima accompagna l'atto di trasformazione, la mancata redazione e/o allegazione costituisce per i giudici motivo idoneo a negare l'omologa alla delibera di trasformazione.

“ non è legittima, e non può quindi ordinarsene l'iscrizione nel registro delle imprese, la deliberazione di trasformazione di una società in nome collettivo in una società a responsabilità limitata non accompagnata dalla relazione di stima del

capitale sociale di un esperto nominato dal presidente del tribunale, bensì da una relazione tecnica di un perito incaricato da uno dei soci ”.

(sentenze tribunale Roma e Napoli)

Da tale assunto discende che la relazione si rende necessaria anche nel caso – seppur assai singolare – in cui il patrimonio della società che si trasforma non è costituito di beni (mobili, immobili, registrati e non) ma solo di denaro.

Revisione della stima da parte degli Amministratori

Nel caso di trasformazione di una società di persone in una società avente personalità giuridica, gli amministratori ed i sindaci sono tenuti ai sensi del terzo comma dell'art. 2343 c.c., dichiarato dall'art. 2498, co. 2, c.c., ad effettuare il controllo delle valutazioni contenuto nella stima del patrimonio sociale e, ove risulti che il valore dei beni e dei crediti conferiti sia inferiore di oltre un quinto a quello indicato, la società deve proporzionalmente ridurre il capitale sociale, annullando le quote che risultino scoperte, salva la facoltà dei soci conferenti di versare la differenza in denaro o di recedere dalla società. Tale opzione, in quanto collegata al diritto potestativo concesso dall'ultimo comma dell'art.2343 c.c., soltanto al socio conferente nell'ipotesi di conferimento di beni in natura, appartiene in via d'esclusiva, nell'ipotesi di trasformazione della società, ai soci che abbiano deliberato tale trasformazione ed accettato il relativo onere, anziché recedere dalla società, assumendo in tal modo un'obbligazione personale non trasferibile con le

quote, senza che i nuovi soci che subentrino ai vecchi soci possano essere coinvolti in un'operazione cui non hanno partecipato.

Assegnazione di quote nella Società Trasformata

L'art. 2500 quater c.c. detta una disciplina specifica per l'assegnazione di azioni o quote ai soci, nell'ipotesi di trasformazione da società di persone in società di capitali, al fine di evitare che si operino modifiche nei rapporti di partecipazione. Nel nostro caso, infatti, le quote dovranno essere assegnate ai soci in proporzione alla propria partecipazione, con la conseguenza che nell'atto di trasformazione dovrà quindi essere precisata la quota di capitale spettante a ciascun socio. In mancanza di tali indicazioni l'atto stesso non potrà essere accettato dal notaio. Il co. 1 del nuovo art. 2500 quater c.c. riproduce solo in parte la corrispondente disposizione del previgente codice civile (art. 2501), in quanto elimina il riferimento all'ultimo bilancio approvato (riferimento assolutamente inutile, poiché nel bilancio non si trova alcuna indicazione circa le quote di partecipazione dei vari soci). Il secondo comma dell'art. 2500 quater c.c. introduce una rilevante innovazione, poiché riconosce anche al socio d'opera il diritto di ricevere una quota determinata, in misura corrispondente alla partecipazione proporzionale – deve intendersi – agli utili che l'atto costitutivo gli riconosceva precedentemente alla trasformazione, o in base all'accordo tra i soci, oppure ancora, in difetto di accordo, determinata dal giudice secondo equità. Ne deriva che, a seguito dell'eventuale assegnazione al socio d'opera, “le quote assegnate agli altri soci si riducono

proporzionalmente”. Si evidenzia allora la volontà di tutelare i soci d’opera che potrebbero risultare menomati dalla trasformazione, tenuto conto che, in base al novellato art. 2500 ter c.c., non è più richiesta l’unanimità del consenso dei soci per la trasformazione in società di capitali. Sulla base di tali disposizioni si è poi sostenuto che, per determinare la misura in cui il socio d’opera, senza bisogno di effettuare nuovi conferimenti, abbia diritto a partecipare alla società nella nuova veste assunta a seguito della trasformazione, è necessario distinguere a seconda che il contratto sociale contenga o meno la valutazione della prestazione lavorativa del socio; nel primo caso è, infatti, a questa indicazione che occorre rifarsi per commisurare la partecipazione del socio d’opera al capitale della società risultante dalla trasformazione; nel caso in cui, invece, nel contratto sociale manchi la valutazione del conferimento del socio d’opera, la valutazione della quota deve essere effettuata consensualmente dai soci, ovvero, in caso di disaccordo, in sede giudiziaria da un perito. Il legislatore prevede, dunque, questo ventaglio di criteri di commisurazione, nel quale spicca come corretta e opportuna la possibilità, intesa come *extrema ratio*, di determinazione in via equitativa della quota del socio d’opera nella società trasformata da parte del giudice. La predetta norma fa espresso riferimento alla sola ipotesi del socio d’opera, a sembra potersi ritenere estendibile analogicamente a tutte quelle ipotesi in cui alcuni soci abbiano effettuato conferimenti non di capitale, avendo il legislatore evidentemente sentito l’esigenza di disciplinare espressamente solo l’ipotesi più frequente di tale tipo di conferimenti. L’eventualità della mancanza di un accordo tra tutti i soci è da

riconnettersi alla possibilità – ora prevista dal codice civile – di trasformabilità a maggioranza della società di persone: in tal caso, il socio di maggioranza non può quantificare la partecipazione del socio d'opera, ed il ricorso all'autorità giudiziaria sarà dunque inevitabile. In tale ipotesi si ritiene necessario che, una volta emesso il provvedimento, si proceda ad una nuova deliberazione in cui si potranno approvare le eventuali modifiche apportate allo statuto, che potrebbe risultare stravolto in seguito alla decisione del giudice. Ci si troverebbe, quindi, di fronte ad una “società a formazione progressiva”, che ha alla base una delibera di trasformazione efficace, seppur sospensivamente condizionata alla successiva decisione del giudice.

La Responsabilità dei Soci per le Obbligazioni Sociali

La nuova forma organizzativa, che l'originaria società personale assumerà per effetto della trasformazione, influirà sulla responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali: essi passeranno dal regime di responsabilità sussidiaria ed illimitata a quello di responsabilità limitata. Questo mutamento di regole ovviamente ridurrà le garanzie sulle quali i creditori della società personale facevano affidamento e, quindi, la trasformazione non potrà realizzarsi, quanto ai debiti sociali anteriori alla trasformazione, se non con il consenso dei suddetti creditori, così come dispone l'art. 2499 c.c.

Nell'intento di favorire la trasformazione, è stata introdotta una disciplina che agevola la liberazione dei soci. La delibera di trasformazione è generalmente revocabile dalla società fino al momento in cui la trasformazione non diviene

effettiva per effetto del completamento degli oneri pubblicitari previsti dall'art. 2500 c.c.

Dopo tale momento non può aversi revoca, ma, eventualmente, è necessaria una nuova delibera di trasformazione. La revoca, infatti, richiede una delibera con le stesse caratteristiche e la medesima forma richiesta per la trasformazione. Il legislatore, tuttavia, riconosce il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai partecipanti all'ente trasformato e ai terzi danneggiati dalla trasformazione, una volta che questa non possa più essere invalidata.

La Deliberazione dei Soci per le Obbligazioni anteriori alla Trasformazione

L'ART. 2500 quinquies c.c., che ripropone – seppur con marginali modifiche – il testo della precedente art. 2499 c.c., regolamentando gli obblighi e la responsabilità dei soci della società di persone per le obbligazioni assunte antecedentemente alla trasformazione in società di capitali, in linea di principio stabilisce che le responsabilità dei soci anteriori alla trasformazione restano immutate. Infatti, nell'intento di favorire la trasformazione e di saldare organicamente il passaggio tra due diversi regimi di responsabilità, la legge stabilisce che la trasformazione di una società non libera i soci a responsabilità illimitata dalle obbligazioni sociali anteriori alla iscrizione della deliberazione di trasformazione nel registro delle imprese. A fronte della salvaguardia dei diritti dei terzi, il legislatore prevede però che i soci possono essere liberati per le obbligazioni sociali assunte in data precedente alla trasformazione, ovverosia “prima che gli

adempimenti previsti dal terzo comma dell'art.2500 c.c.” (la trasformazione ha effetto dell'ultimo degli adempimenti pubblicitari richiesti), se tale è la volontà manifestamente espressa dai creditori. Come si vede, la liberazione dei soci da responsabilità per le obbligazioni anteriori non si produce immediatamente ma solo a seguito di determinate formalità, costituite dal consenso alla trasformazione da parte dei creditori sociali. Il secondo comma, relativo alle modalità di espressione del consenso da parte dei creditori, modifica parzialmente il precedente contenuto dell'art. 2499 c.c., introducendo la possibilità che la comunicazione della deliberazione di trasformazione possa essere effettuata anche utilizzando altri mezzi diversi dalla raccomandata, purché essi garantiscano comunque la prova dell'avvenuto ricevimento. Inoltre, tale disposizione eleva il termine per negare il consenso da trenta a sessanta giorni dal ricevimento. Se, dunque, entro questo lasso di tempo i creditori non abbiano espressamente negato il loro consenso alla trasformazione, si presume ipso iure la loro adesione. Riguardo alla procedura da seguire, va detto che la comunicazione deve essere effettuata dagli amministratori della società nata dalla trasformazione; tuttavia, in concorso o in luogo degli amministratori, può provvedervi anche ciascun socio. Infine, sono da considerare destinatari della comunicazione coloro che sono divenuti creditori anteriormente all'iscrizione della delibera di trasformazione. A questo punto, occorre verificare quali conseguenze si producono in caso di opposizione di uno o più creditori. Ma, si badi, l'eventuale dissenso non impedisce la trasformazione della società. Al ricorrere di tale evenienza, infatti i soci possono liquidare il loro debito verso i

creditori dissenzienti, oppure, in alternativa, continuare a mantenere la responsabilità illimitata verso detti creditori. La fase della comunicazione della trasformazione ai creditori sociali, tuttavia, non è da considerarsi indispensabile per il perfezionamento del procedimento di trasformazione. Tale comunicazione serve esclusivamente per sollecitare i creditori a liberare i soci dalla responsabilità illimitata per le obbligazioni anteriori alla trasformazione. Per altro verso, il diniego del consenso di una parte dei creditori vale a mantenere il regime della responsabilità illimitata per le obbligazioni anteriori alla trasformazione. Per altro verso, il diniego del consenso di una parte di creditori vale a mantenere il regime della responsabilità illimitata in capo ai soci della società in trasformazione solo nei loro confronti e senza possibilità alcuna di estensione anche in favore degli altri creditori che, tacitamente o espressamente, ne hanno approvato il mutamento. Quanto ai creditori particolari del socio, va osservato che il passaggio alla forma societaria di capitali legittima l'espropriabilità della quota di partecipazione (sia essa rappresentata da azioni o meno). Nel caso, invece, di una società in nome collettivo, finché dura la società, al creditore particolare non è consentito di far liquidare la quota del socio. L'angolo di visuale, tuttavia, si rovescia se si ha riguardo ai creditori della società. Da parte della giurisprudenza è orientamento ormai consolidato quello in forza del quale il permanere della responsabilità dei soci comporta il loro assoggettamento a fallimento ai sensi dell'art. 147, r.d. 16.3.1942, n. 267, qualora la società trasformata fallisca, purché l'insolvenza sia dovuta a debiti risalenti al periodo anteriore alla trasformazione.

La trasformazione può comportare un mutamento del regime di responsabilità dei soci. Nel precedente regime normativo la legge non regolava il caso in cui, a seguito della trasformazione, i soci avessero assunto responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali. Era tuttavia pacifico che tale responsabilità operasse anche per le obbligazioni anteriori alla trasformazione. Si riteneva infatti applicabile per analogia il principio contenuto nell'art. 2269 c.c. secondo il quale chi entra in una società di persone risponde anche per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio. Espressamente disciplinata era invece l'ipotesi inversa, quando, a seguito della trasformazione, viene meno la responsabilità illimitata di tutti o di alcuni dei soci. Al riguardo veniva enunciata la regola secondo cui i soci non sono liberati dalla responsabilità per le obbligazioni sociali anteriori all'iscrizione della delibera di trasformazione nel registro delle imprese. La trasformazione, in tal caso, opera solo per il futuro e non può pregiudicare la posizione dei creditori sociali anteriori contro la loro volontà.

3.ASPETTI CONTABILI

Le rilevazioni contabili

L'istituto della trasformazione é ispirato da un lato alla protezione dei diritti dei terzi e dei soci, e dall'altro alla individuazione delle soluzioni tecniche occorrenti per l'adempimento delle formalità di passaggio da un tipo di società all'altro; come noto, l'articolo 2500-*ter* c.c., al comma 2 dispone che, in occasione di una trasformazione, si rende necessaria la predisposizione, da parte di un esperto, di una *relazione peritale* la quale attesti che il capitale della società risultante dalla trasformazione sia “*determinato sulla base dei valori attuali dell’attivo e del passivo*”.

Dalle argomentazioni svolte nella parte precedente, appare chiara la posizione - ormai consolidata in dottrina - che con la trasformazione non si estingue la società né si costituisce un nuovo organismo sociale, ma avviene semplicemente il mutamento dell'organizzazione societaria che assume una diversa forma giuridica. Si attua cioè una mutazione che non comporta alcun cambiamento nella titolarità del patrimonio e dei rapporti giuridici esistenti ed il soggetto giuridico, pur sotto altra forma, sopravvive al fatto modificativo senza soluzione di continuità e senza perdere la sua identità soggettiva.

Ampliando il concetto, la trasformazione di una società commerciale in un altro dei tipi previsti dall'ordinamento non importa - anche nel caso che essa determini l'acquisto o la perdita della personalità giuridica - l'estinzione di un soggetto giuridico e la correlativa creazione di un altro soggetto, in sostituzione di quello preesistente, ma soltanto la modificazione dell'atto costitutivo e,

conseguenzialmente della struttura organizzativa dell'ente, restando immutata l'identità del soggetto titolare dei rapporti giuridici da esso costituiti anteriormente alla trasformazione.

La trasformazione della società é dunque una vicenda che non incide sulla identità della società, la quale conserva tutti i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione, lascia inalterati tutti gli elementi della società (sede, oggetto, capitale, ecc.), salvo naturalmente quelli che sono in connessione col tipo che si abbandona.

Conseguentemente l'operazione di trasformazione non richiederebbe, in linea generale, alcuna rilevazione contabile (come pure non richiede la messa in uso di nuovi libri contabili e fiscali, ma solo quelli sociali resi necessari dalla nuova veste giuridica).

Tuttavia vi sono alcune valide ragioni che rendono necessario ed opportuno la rilevazione contabile della trasformazione:

- *a fini civilistici*: perchè occorre recepire le eventuali rettifiche di trasformazione, quando la valutazione del perito sia analiticamente inferiore a quella contabile; ma anche perchè è necessario cristallizzare la situazione debitoria alla data di effetto della trasformazione per individuare le obbligazioni sociali di cui continuano (eventualmente) a rispondere i soci illimitatamente responsabili;

- *a fini tributari*: perchè la trasformazione (da soggetto IRPEF a soggetto IRPEG) interrompe il periodo d'imposta e quindi occorre determinare il reddito imponibile del periodo (la norma fiscale si limita, in verità, a richiedere la presentazione di un apposito conto dei profitti e delle perdite, che può essere redatto anche extra contabilmente).

Alla data di efficacia della trasformazione (iscrizione della delibera nel Registro delle Imprese), si dovrà quindi procedere al recepimento nelle scritture contabili delle eventuali rettifiche di trasformazione per adeguarsi ai valori di stima, quando inferiori a quelli contabili, nonché delle consuete scritture di rettifica e di assestamento per la determinazione del risultato del periodo con i criteri ordinari di funzionamento; si dovrà quindi procedere alla formazione di un "bilancio straordinario di trasformazione", ancorchè ciò non sia imposto specificatamente da alcuna norma.

La determinazione del risultato del periodo

La rilevazione delle scritture di assestamento e di rettifica per la determinazione del risultato della frazione di esercizio non è operazione necessaria soltanto per esigenze impositive, ma soprattutto per addivenire all'esatta quantificazione - alla data di efficacia della trasformazione, secondo il criterio della competenza economico temporale - delle attività e passività, dei crediti e dei debiti (fra cui anche quello per oneri fiscali) e, conseguentemente, alla determinazione delle

obbligazioni di cui devono rispondere i soci, da un lato, e del patrimonio sociale, dall'altro.

Le rettifiche di trasformazione

La relazione di stima o perizia deve essere strutturata come un bilancio d'esercizio (pur non dovendo ricomprendere anche il conto economico) e deve rispondere ai medesimi criteri di valutazione stabiliti dal legislatore per detto bilancio.

La reale consistenza del patrimonio netto potrà essere attestata proprio tenendo conto dei valori storici di costo, ma nel rispetto dell'art. 2426 n. 3 c.c., cioè confrontando gli stessi con il "valore corrente" dei beni oggetto della valutazione e riducendoli, ove del caso, a tale minor valore.

Si possono verificare due ipotesi:

1. i valori di bilancio dei beni sono inferiori a quelli di mercato;
2. i valori di bilancio dei beni sono superiori a quelli di mercato.

Nella prima ipotesi non deve essere effettuato alcun adeguamento di valori.

La trasformazione avviene a valori contabili.

Nella seconda ipotesi (valori di perizia inferiori a quelli di libro) si deve ritenere che la società sia obbligata ad adeguare i valori di bilancio ai minor valori

stimati. E' evidente, infatti, che il capitale sociale non potrebbe essere fissato in misura inferiore all'ammontare del patrimonio netto determinato dal perito.

Tali operazioni contabili di adeguamento ai minor valori saranno da rilevare alla data di trasformazione, cioè nella contabilità e nel "bilancio" del periodo antecedente la trasformazione, che pertanto, vedrà l'attribuzione a conto economico delle rettifiche - o minusvalenze - di trasformazione e la determinazione del patrimonio netto di trasformazione

Occorre tenere presente che, nella pratica, la relazione di stima viene redatta con riferimento a data anteriore a quella di efficacia della trasformazione di almeno 3 o 4 mesi; per il raffronto con i valori contabili sarà necessario, pertanto, procedere ad un ragguglio per rendere omogenei i valori espressi. Si tratterà di "trasportare" le valutazioni di stima alla data della trasformazione.

Riepilogando, le rilevazioni contabili, da porre in essere alla data di efficacia della trasformazione, sono:

- scritture di rettifica e di assestamento "ordinarie", per la determinazione del risultato della frazione di esercizio, con i criteri ordinari di funzionamento;
- redazione del bilancio di verifica assestato, e confronto dello stesso con i valori della perizia avendo l'accortezza di omogeneizzare i dati da raffrontare;
- scritture di rettifica per adeguamento dei valori contabili ai minor valori evidenziati dal perito nella relazione di stima;
- determinazione del patrimonio netto di trasformazione;

- scritture di chiusura e riapertura dei conti.

Il “bilancio di apertura” costituirà, fra l’altro, il documento per eccellenza atto ad evidenziare le obbligazioni della società sorte anteriormente alla trasformazione e segnerà quindi il “confine di demarcazione” della responsabilità personale dei soci illimitatamente responsabili.

Nell’ambito della trasformazione, stante le considerazioni svolte nelle pagine precedenti con riguardo alla funzione della perizia di stima, e tenuto conto del prevalente orientamento dottrinario, l’entità del patrimonio netto di trasformazione proposto dal valutatore non costituisce un valore che occorre necessariamente rispettare, bensì il limite massimo che può assumere il capitale nominale della trasformata.

Nulla vieterebbe, quindi, che i soci deliberino una misura del predetto capitale inferiore a quella peritale – a patto che sia rispettato il requisito del minimo legale – imputando la differenza residuale ad una riserva, ovvero che optino per il mantenimento dell’ammontare originario.

Sotto il profilo contabile l’operazione punterà ad evidenziare i plus/minusvalori, rispettivamente per le passività e per le attività, che l’esperto avrà evidenziato procedendo con il recepimento di tali rettifiche. In termini tecnici, dette correzioni vengono compiute utilizzando il conto transitorio “*Rettifiche di trasformazione*”, rilevando così a giornale scritture del tipo:

1) eliminazione o rilevazione di minori valori delle attività:

<i>Rettifiche di trasformazione</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
	<i>a</i>	<i>Attività</i>
		<i>(.....)</i>

2) integrazione o rilevazione di maggiori valori delle passività:

<i>Rettifiche di trasformazione</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
	<i>a</i>	<i>Passività</i>
		<i>(.....)</i>

Successivamente, il conto “*Rettifiche di trasformazione*” si spegnerà, con contropartita il “*Patrimonio netto di trasformazione*”, dopo che in esso saranno confluite le poste ideali del netto (ivi inclusa quella afferente al risultato economico – previamente determinato – inerente al tronco gestionale che va dall’inizio dell’esercizio all’efficacia dell’operazione). Si avrà

3) determinazione del patrimonio netto di trasformazione:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Patrimonio netto di trasformazione</i>
<i>Capitale sociale</i>		
<i>Riserve</i>		

4) storno del conto transitorio Rettifiche di trasformazione:

<i>Patrimonio netto di trasformazione</i>	<i>a</i>	<i>Rettifiche di trasformazione</i>
---	----------	-------------------------------------

5) chiusura dei conti patrimoniali:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
<i>Passività</i>		
<i>Socio X c/trasformazione</i>		
<i>Socio Y c/trasformazione</i>		

<i>a</i>	<i>Attività (.....)</i>
----------	-----------------------------

6) Attribuzione quote partecipative ai soci:

<i>Patrimonio netto di trasformazione</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
	<i>a</i>	<i>Socio X c/trasfor.</i>
	<i>a</i>	<i>Socio Y c/trasfor.</i>

A trasformazione avvenuta, poi, la voce riferita al “Patrimonio netto di trasformazione” dovrà essere imputata – o ripartita – fra capitale sociale e riserve, concorrendo così a formare il nuovo valore del netto della trasformata. Le scritture da redigere sono brevemente indicate nel prosieguo:

7) riapertura dei conti accesi alle attività e passività:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
<i>Attività (.....)</i>	<i>a</i>	<i>Passività (.....)</i>
	<i>a</i>	<i>Patrimonio netto di trasfor.</i>

8) Imputazione del patrimonio netto di trasformazione:

<i>Patrimonio netto di trasformazione</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
	<i>a</i>	<i>Capitale sociale</i>
	<i>a</i>	<i>Riserva.</i>

Il Bilancio dell'esercizio di trasformazione

Il "bilancio straordinario" descritto precedentemente avrà esclusivamente funzione interna e potrà costituire, se necessario, mezzo di prova ai fini della limitazione di responsabilità, senza tuttavia essere previsto o assistito da alcuna normativa civilistica.

Non solo, ma non esiste alcuna disposizione specifica riguardo alla redazione del *bilancio di esercizio* nell'esercizio in cui viene attuata la trasformazione.

La legge, dunque, prevede e regola esclusivamente il *bilancio di esercizio*, sancendo l'obbligo della sua compilazione periodica alla chiusura di ogni esercizio sociale, predisponendo una rigorosa disciplina in ordine alle voci di cui deve essere composto e in ordine ai criteri di valutazione da seguire e riconnettendo al bilancio particolari effetti giuridici.

Nell'esercizio sociale in cui viene attuata la trasformazione da società di persone in società di capitali si avranno, per tutti i motivi esposti in precedenza, due periodi o frazioni di esercizio.

E' prassi comune redigere due "BILANCI", il primo antecedente ed il secondo successivo alla data di trasformazione: la società di persone trasformata chiude il bilancio alla data in cui ha effetto la trasformazione (6/9/20xx); la società di capitali risultante dalla trasformazione redige il bilancio al 31/12/20xx, contenente i movimenti economici intercorsi a partire dal 7/9/20xx. Il bilancio dell'esercizio 20xx viene di conseguenza diviso in due documenti, perdendo l'unicità e quindi la continuità di misurazione sia pure convenzionale.

4. ASPETTI FISCALI

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali della trasformazione societaria, la disciplina fiscale di tale operazione straordinaria è rinvenibile nell'art. 170 TUIR (il quale tratta delle trasformazioni relative alle società commerciali riproducendo sostanzialmente il vecchio art. 122 del testo precedente).

La società trasformata, anche se diversamente organizzata, non perde la sua identità e conserva i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione (art. 2498 c.c.).

Il legislatore tributario, adeguandosi alla normativa civilistica, considera la trasformazione societaria come evento fiscalmente irrilevante dal quale non emergono né plusvalenze, né minusvalenze, né altri componenti positivi o negativi di reddito (principio di neutralità fiscale). Il motivo di tale concezione deve ricercarsi nel fatto che la trasformazione non attiene alla gestione dell'impresa, ma ne costituisce semplicemente una modifica della veste giuridica.

In particolare l'art. 170 del TUIR stabilisce

- i criteri di determinazione del reddito che risultano applicabili nelle trasformazioni di società soggette ad IRES in società non soggette a tale imposta o viceversa.

In particolare il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione, in base alle risultanze di apposito conto economico, con l'obbligo di presentare una apposita dichiarazione dei redditi.

Diviene necessario frazionare in due il periodo di imposta in cui ha luogo la trasformazione, dichiarando separatamente i relativi redditi di periodo, al fine di assoggettare i medesimi ai differenti regimi fiscali previsti per le diverse tipologie societarie (comma 2 dell'art. 170 del nuovo TUIR):

- tassazione per trasparenza in capo ai soci, per le società di persone (ante trasformazione);
- tassazione in capo alla società, per le società di capitali (post trasformazione).

- Il trattamento fiscale delle riserve, nella trasformazione di società di persone in società di capitali.

In tal caso, se le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci ai sensi dell'art. 5 del TUIR sono state iscritte in bilancio dopo la trasformazione con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e non vengono sottoposte ad imposta di conguaglio.

Ammortamenti

Con particolare riferimento agli ammortamenti, l'art. 110, comma 5 del TUIR, dispone che se il periodo d'imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi sono ragguagliati ad esso. Di conseguenza anche gli ammortamenti risulteranno deducibili pro-quota nel periodo ante trasformazione ed in quello post trasformazione.

Discorso analogo, per espressa previsione normativa, vale con riferimento alle manutenzioni, agli accantonamenti per rischi su crediti ed agli altri accantonamenti.

Riserve

Molto particolareggiata è la disciplina delle riserve, cui è dedicato il comma 3 dell'art. 170 TUIR.

Il comma 3 dell'art. 170 in esame disciplina anzitutto l'ipotesi della trasformazione di una società non soggetta ad Ires in una società soggetta a tale imposta.

In questo caso, le riserve costituite con utili realizzati prima della trasformazione e imputati ai soci ai sensi dell'art. 5 del TUIR, dopo la trasformazione, vengono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine.

- Non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di successiva distribuzione;
- Ove venissero imputate a capitale, non trova applicazione il comma 6 dell'art. 47, TUIR con la conseguenza che l'eventuale successiva riduzione del capitale per esuberanza non viene considerata distribuzione di utili fiscalmente rilevante.

In simili ipotesi, in altri termini, le riserve distribuite non risultano in alcun caso tassate essendo formate da utili che hanno già subito l'imposizione direttamente in capo ai soci, per trasparenza, nel periodo di imposta di formazione.

Ripporto delle perdite

In caso di trasformazione di società di persone in società di capitali, le eventuali perdite evidenziate nel periodo di imposta intercorrente tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia della trasformazione (nonché quelle relative ai periodi di imposta precedenti) sono attribuite per trasparenza ai soci.

Sono quindi i soci e non la società a poter riportare tali perdite negli esercizi successivi alla trasformazione.

In questo senso, la stessa Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare, nella recente R.M. 11 Luglio 2005, n. 28, che “nessuna posizione giuridica soggettiva collegata alle suddette perdite sorge in capo alla società di persone che possa essere eventualmente trasmessa alla società di capitali risultante da una operazione di trasformazione”.

Tuttavia è necessario appurare con quale tipologia di redditi il socio sia legittimato a compensare le predette perdite.

A tal proposito, l'art. 8, comma 3 del TUIR prevede che “le perdite derivanti dall'esercizio di impresa commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi”.

Ne consegue, dunque, che, una volta trasferite per trasparenza, tali perdite potranno essere utilizzate dai soci solo se e nella misura in cui questi ultimi

continuino ad essere titolari, per altre attività dagli stessi esercitate anche in forma collettiva, di redditi di impresa.

Calcolo degli acconti

Nella trasformazione di una società soggetta ad Ire in una soggetta ad Ires, nessun acconto è dovuto (salvo quello Irap) in quanto nel periodo di imposta precedente (quello da prendere in considerazione per il calcolo dell'acconto) la società non era soggetto passivo di imposta (in quanto lo erano i soci).

Imposte indirette

Iva

In linea generale, il passaggio di beni dalla società “di partenza” a quella “di arrivo” non costituisce una “cessione di beni” rilevante ai fini dell'Iva e, come tale, non risulta assoggettato al tributo in parola.

Di conseguenza, il contribuente avrà l'obbligo di presentare, entro 30 giorni dalla iscrizione nel Registro delle imprese dell'atto di trasformazione, una comunicazione all'Ufficio Iva competente relativamente alla variazione intervenuta (art. 35 DPR 633/72) e poi presentare, regolarmente, la dichiarazione Iva.

Per quanto riguarda gli altri adempimenti, la trasformazione non comporta particolari problemi: restano inalterati i termini di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e di presentazione della dichiarazione annuale, che sarà unica e comprenderà i dati delle operazioni compiute durante l'intero anno solare.

Per quanto riguarda i registri e gli stampati fiscali, questi potranno essere utilizzati anche dopo la trasformazione, previa annotazione sugli stessi dei nuovi estremi anagrafici della società risultante dalla trasformazione.

Imposta di Registro

La trasformazione ha generalmente effetto a partire dal giorno in cui ha luogo l'iscrizione dell'atto di trasformazione nel Registro delle Imprese.

Per quanto riguarda l'imposta di registro, la trasformazione, al pari delle altre modifiche statutarie, è soggetta, ai sensi dell'art. 4 lett. c) della Tariffa Parte 1 del D.P.R. 131/1986, ad imposta fissa nella misura di Euro 168,00.

Anche in presenza di beni immobili, la trasformazione non costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro in misura percentuale.

E' appena il caso di precisare che è esclusa qualsiasi possibilità da parte dell'Ufficio del Registro di effettuare accertamenti di congruità in rettifica di quanto dichiarato e indicato nella relazione di stima, che costituisce parte integrante dell'atto di trasformazione. Si viene a creare in questo caso il massimo di garanzia essendo la stessa perizia redatta sotto giuramento da un perito nominato dal Presidente del Tribunale.

Naturalmente nel caso in cui, contestualmente alla delibera di trasformazione, vi sia stato aumento di capitale, lo stesso sarà assoggettato a imposta di registro proporzionale.

Ciò è coerente con il principio secondo il quale gli aumenti di capitale deliberati mediante imputazione di riserve non assoggettate a imposta di registro danno luogo ad imposizione proporzionale.

Ipotecarie e catastali

Infine, con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali, qualora la società trasformata fosse proprietaria di beni immobili, appare ormai consolidato l'orientamento per cui risultano dovute tali imposte nella misura fissa di Euro 168,00.

5. Bibliografia

[1] G. de Luca, *Compendio di Diritto Tributario*.

Esselibri – Simone, Napoli 2007

[2] G. Auletta – N. Salnitro, *Diritto Commerciale*.

Giuffrè Editore, Milano 2006