



# **Fondazione Dottori Commercialisti Sicilia**

## **TESINA**

**GLI ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI DELLA TRASFORMAZIONE DA**

**SOCIETA' SEMPLICE A SOCIETA' DI PERSONE**

***IL RESPONSABILE DEL CORSO***

***Dott. Enrico Licciardello***

### **RELATORI :**

Dott. Rosario Alè

Dott. Serafino Tuccio

Dott. Liborio Bonadonna

Dott. Sergio Martellino

Dott. Cristian Dellutri

Dott. Andrea Diliberto

Dott. Enrico Amato

Dott.ssa Katia Di Salvo

<i>INTRODUZIONE.....</i>	<b><i>pag. 3</i></b>
<b><i>1. LA DISCIPLINA GENERALE DELLA TRASFORMAZIONE NELL'AMBITO DELLE SOCIETA' DI PERSONE.....</i></b>	<b><i>pag. 5</i></b>
<b><i>2. LA TRASFORMAZIONE DA SOCIETA' SEMPLICE A SOCIETA' DI PERSONE.....</i></b>	<b><i>pag. 7</i></b>
<b><i>3. ASPETTI CIVILISTI E FISCALI DELLA TRASFORMAZIONE.....</i></b>	<b><i>pag. 9</i></b>
<b><i>3.1. ASPETTI CIVILISTICI.....</i></b>	<b><i>pag. 9</i></b>
<b><i>3.2. ASPETTI FISCALI.....</i></b>	<b><i>pag. 12</i></b>

## INTRODUZIONE

L'operazione straordinaria di trasformazione determina un mutamento della veste giuridica di una società già esistente ma non comporta né l'estinzione del soggetto giuridico originario né la costituzione di un nuovo ente. Non si verifica inoltre alcun trasferimento di patrimonio, in quanto quest'ultimo va a costituire il patrimonio di partenza della società trasformata.

In altri termini si manifesta un passaggio da una organizzazione giuridica ad un'altra, fermo restando il soggetto che pone in essere l'operazione. La trasformazione può essere dettata da ragioni di convenienza oppure da circostanze in presenza delle quali il Legislatore ha impostato l'adozione di una diversa forma giuridica per la compagine societaria. Ciascuna forma societaria contemplata dalla legge presenta vantaggi e svantaggi: risulta quindi determinante il compito svolto dal consulente, il quale deve saper **“fotografare”** la situazione contabile, finanziaria ed economica della società, soppesando nelle giuste proporzioni tutti gli elementi in suo possesso, per comprendere quale veste giuridica possa ritenersi la più idonea a soddisfare le esigenze e le aspettative dei soggetti coinvolti, ovvero dalla volontà di realizzare una perfetta autonomia patrimoniale della società e superare i limiti della responsabilità personale dei soci tipica delle società di persone.

Sono possibili i seguenti tipi di trasformazione:

1. da società di persone a società di capitali, in cui, venendo meno il regime di responsabilità illimitata dei soci, acquisisce priorità l'esigenza di tutela dei terzi ( trasformazione omogenea progressiva );
2. da società di capitali a società di persone ( trasformazione omogenea regressiva);
3. nell'ambito delle stesse forme giuridiche ( fra società di capitali; fra società di persone);
4. da società di capitali in Consorzi, Società Consortili, Comunione d'azienda, Associazioni non riconosciute, Fondazioni;
5. da Consorzi, Società Consortili, Comunione d'azienda, Associazioni non riconosciute, Fondazioni a Società di Capitali.

# **1. LA DISCIPLINA GENERALE DELLA TRASFORMAZIONE**

## **NELL'AMBITO DELLE SOCIETA' DI PERSONE**

La trasformazione nell'ambito delle società di persone non è stata espressamente regolata dal Codice Civile in quanto con essa non muta, in genere, il regime di responsabilità patrimoniale dei soci. In questo caso l'operazione si concretizza in una modifica del contratto sociale, che deve essere attuata con il consenso unanime dei soci, salvo il caso in cui si disponga diversamente ( art. 2252 c.c. ).

E' pacifico che le società semplici, le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice possano trasformarsi le une nelle altre. Risulta tuttavia chiaro, stante il modo di disporre dell'art. 2249 c.c., che né una società in nome collettivo, né una società in accomandita semplice che svolgessero un'attività di tipo commerciale potrebbero legittimamente trasformarsi in società semplice senza avere preventivamente provveduto alla modificazione dell'oggetto sociale.

Più in particolare, la deliberazione di trasformare ( con la speciale maggioranza di cui all'art. 2500 ter cod. civ., a meno che diversamente non sia stato stabilito nell'atto costitutivo) una società semplice in una società in nome collettivo o in una società in accomandita semplice dovrà rinvenire in un atto modificativo degli originali patti sociali ( art. 2252 c.c. → imporrebbe l'unanimità dei soci) ad essere iscritta nel registro delle imprese. La mancata esecuzione della formalità pubblicitaria

comporterà tanto l'applicazione dell'art. 2297, I comma c.c.<sup>1</sup>, quanto l'inopponibilità della trasformazione ai terzi ex art. 2300 c.c. ( nel termine di 30 giorni dall'atto di trasformazione, gli amministratori devono chiedere l'iscrizione nel Registro delle Imprese delle modifiche dell'atto costitutivo e degli altri fatti relativi alla società per i quali è obbligatoria l'iscrizione).

La stessa cosa deve dirsi anche nel caso di trasformazione di una S.n.c. o di una S.a.s. l'una nell'altra o di entrambe questi due tipi sociali nella forma di società semplice. La mancata iscrizione dell'atto di trasformazione avrebbe come conseguenza, oltre alla predetta inopponibilità della trasformazione ai terzi, anche la formazione di una società irregolare, con l'ulteriore effetto che i rapporti tra la società e terzi sarebbero regolati dalle disposizioni sulla società semplice. Occorre rilevare come non abbia luogo una trasformazione nel caso in cui, venuti meno tutti i soci accomandanti, gli accomandatari di una S.a.s. proseguono la gestione sociale oltre il termine dei sei mesi senza che ci sia stata ricostruita la categoria degli accomandanti mancante. In tal caso si verificherebbe una delle cause di scioglimento della società prevista dall'art. 2323 c.c.

In caso di trasformazione da S.n.c. in S.a.s., il consenso del socio che deve assumere la qualifica di accomandatario non sia necessario, dal momento che il regime di responsabilità per le obbligazioni sociali non subisce variazioni. Infatti permane per il socio comunque la responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali che già gli

---

<sup>1</sup> Art. 2297 I comma c.c. → Fino a quando la società non è iscritta nel Registro delle imprese, i rapporti tra la società e i terzi, ferma restando la responsabilità illimitata e solidale di tutti i soci, sono regolati dalle disposizioni relative alla società semplice.

incombeva precedentemente ( art. 2318 c.c.). Al contrario, in caso di trasformazione da società semplice a S.a.s., il consenso espresso del socio sarebbe da richiedere qualora quest'ultimo, futuro accomandatario della società trasformanda, abbia limitato la propria responsabilità con efficacia esterna *ex art. 2267 c.c.*

## **2. LA TRASFORMAZIONE DA SOCIETA' SEMPLICE A** **SOCIETA' DI PERSONE**

Nel caso di trasformazione “ da o in società semplice” la perfetta neutralità fiscale dell'operazione viene meno, in quanto:

- nell'ipotesi di trasformazione in società semplice da società commerciali ( di persone o di capitali), si configura una destinazione dei beni per finalità estranee all'impresa, con conseguente emersione dei plusvalori latenti dei cespiti aziendali, ai sensi degli artt. 85 co. 3 e 86 co. 1 lett. c) del nuovo TUIR;
- nell'ipotesi di trasformazione da società semplice in società commerciali ( di persone o di capitali), si configura come un conferimento di una pluralità di beni in società, con conseguente applicazione del relativo regime fiscale.

Le motivazioni che inducono i soci che esercitano quelle attività a trasformare la società semplice in società commerciale ( di persone o di capitali), si possono schematizzare in due gruppi:

1. i soci vogliono intraprendere l'esercizio di un'attività commerciale in aggiunta o in graduale sostituzione di quella precedente;
2. i soci vogliono continuar la precedente attività e trasformano la società per raggiungere differenti obiettivi quale la completa autonomia patrimoniale, attraverso la società in nome collettivo, la trasferibilità delle quote, attraverso la società a responsabilità limitata. È evidente che sono più frequenti i casi di trasformazione di società semplici che vogliono ampliare o modificare in attività commerciale le loro precedenti attività. Si pensi ad un'attività agricola a cui si vuole accompagnare la trasformazione o la semplice conservazione dei prodotti agricoli su scala industriale assorbendo la produzione di altre società agricole. Pertanto, si abbina ad un'attività agricola un'attività manifatturiera che non può essere esercitata sotto la forma di società semplice.

### **3. ASPETTI CIVILISTI E FISCALI DELLA TRASFORMAZIONE**

#### **3.1. ASPETTI CIVILISTICI**

L'art. 2285 c.c. ( Diritto di recesso dei soci dissenzienti) precisa in quali circostanze è ammesso il recesso di un socio e tra queste è prevista la sussistenza di una giusta causa.

La dottrina ritiene che, nella trasformazione, si può appunto ravvisare una giusta causa. È evidente che i motivi di politica aziendale consiglieranno, nel caso concreto, o di liquidare il socio dissenziente e trasformare la società, oppure di rinunciare alla trasformazione per non alterare l'equilibrio e l'affiatamento della compagine sociale.

**Consenso dei creditori alla trasformazione:** i soci assumono la responsabilità illimitata e solidale per le obbligazioni sociali antecedenti la trasformazione sia che la società si trasformi in società di persone che in società di capitali. L'eventuale socio che ha esercitato il diritto di recesso, a seguito della delibera di trasformazione, conserva la responsabilità per le obbligazioni sociali antecedenti il recesso. L'eventuale nuovo socio, ammesso in sostituzione del dimissionario, risponde con gli altri soci per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio ( art. 2269 c.c.).

Se la società semplice si trasforma in società di persone, non sorge la necessità della richiesta del consenso alla modifica della società ai creditori sociali, mentre, nel caso la stessa si trasformi in società di capitali ( S.p.A. o S.r.l.), torna utile l'art. 2500 *quinquies* c.c.

Grave pregiudizio potrebbe essere arrecato ai creditori, qualora la società semplice si trasformasse in società in accomandita semplice ed i soci finanziatori, i più rappresentativi da un punto di vista di disponibilità di beni, assumessero la figura di soci accomandanti. Si deve ritenere che la loro responsabilità, per le obbligazioni assunte in precedenza, permanga successivamente alla trasformazione.

**Forma e contenuto dell'atto di trasformazione:** se la società semplice non avesse apportato beni immobili o mobili registrabili, il contratto sociale avrebbe potuto essere perfezionato solo verbalmente col consenso dei soci; in caso contrario, sarebbe stata indispensabile la forma scritta autenticata dal notaio.

Nell'atto di trasformazione, che segue la forma prescritta per il tipo di società commerciale scelta ( solo atto pubblico, previo versamento del 25% del capitale liquido, della redazione di stima del patrimonio sociale rilasciata dal perito, di nomina del Tribunale solo nelle S.p.A., e delle eventuali autorizzazioni amministrative per l'esercizio della specifica attività per le società per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni; anche scrittura privata autenticata dal notaio per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice), devono essere riportati i dati specifici della predetta società commerciale, richiamando i dati della società semplice quali la data di costituzione, il capitale apportato nella nuova società.

## Trasformazione da società semplice a società in nome collettivo

I sottoscritti ( nome, cognome, luogo e data di nascita, domicilio, professione e codice fiscale), quali soci componenti la società semplice ....., con sede in ....., via ....., costituita con privata scrittura il ....., registrata a ....., atti privati, il ..... al n..... vol.....,duratura fino al ....., dichiarano di trasformare la predetta società semplice in società in nome collettivo, sotto la denominazione “..... di ..... & C. – S.N.C.” avente per iscopo ....., immutata la sede sociale in ....., via ..... riconfermandone la durata fino al .....

La trasformazione ha effetto immediato ed oggi stesso la “..... di ..... & C. – S.N.C.” viene regolata dai seguenti patti:

**1.** il capitale sociale è di € ..... ( diconsi ..... ) diviso fra i soci in parti uguali, completamente versato, quale risulta dalla seguente odierna situazione patrimoniale della trasformata società semplice:

Attività:

Cassa € .....

Crediti € .....

Immobili € .....

Totale = € .....

Passività:

Debiti diversi € .....

Capitale sociale € .....

Totale = € .....

**2.** Utili e perdite sono da dividersi fra i soci in parti uguali;

**3.** entrambi i soci sono amministratori con firma libera;

**4.** per quanto convenuto valgono le norme di legge.

Letto, approvato e sottoscritto in ..... il giorno .....

Firme dei soci ..... ( autenticate da Notaio).

### **3.2. ASPETTI FISCALI**

Per la trasformazione da società semplice a società commerciale ( società di persone o di capitali) si ritiene opportuno applicare le stesse regole vigenti per la società di fatto (tale società può avere come oggetto sociale lo svolgimento di attività non commerciali o commerciali, nel senso precisato dall'art. 2195 c.c. Se esercita attività non commerciale, sarà assoggettata alle norme che disciplinano le società semplici). Per le società di fatto si considerano relativi all'impresa i beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 53 ( attuale art. 85), i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa e i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, compresi quelli iscritti in pubblici registri a nome dei soci utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa ( art. 65 comma 3 del D.P.R. n. 917/1986). Il carattere di bene strumentale per gli immobili e i mobili registrati deriva, quindi, dal criterio dell'effettiva utilizzazione del bene, criterio che deve essere contraddistinto da due fattori qualificanti, uno **oggettivo** (*l'esclusiva utilizzazione*) e l'altro **soggettivo** (*la titolarità del bene in capo a tutti i soci*).

L'esistenza dei requisiti indicati determina, in particolare, le seguenti conseguenze:

- la possibilità di ammortizzare i beni iscritti in pubblici registri a nome di tutti i soci;
- la realizzazione di una plusvalenza patrimoniale in capo alla società di fatto nel caso di concessione di beni in oggetto.

Va, infine, sottolineato che la mancanza di una delle condizioni sopra dette comporta, quale conseguenza, che il bene deve ritenersi estraneo all'impresa. Dalla sua cessione, pertanto, non deriverà una plusvalenza da computare nella determinazione del reddito di impresa, ma, eventualmente, una plusvalenza speculativa a favore del singolo socio da qualificare come reddito diverso, ai sensi dell'art. 67 del Testo Unico n. 917/1986.

Rimane in piedi il problema relativo al riconoscimento delle plusvalenze relative ai beni mobili non registrabili. Il realizzo della plusvalenza è configurabile qualora la

nuova società ( S.n.c. o S.a.s ) esponga in bilancio maggiori valori rispetto a quelli fiscalmente rilevati in capo alla preesistente società e ne chieda espressamente la tassazione.

L'art. 170 T.U.I.R. delinea una disciplina di sostanziale “ neutralità fiscale” della trasformazione e non potrebbe essere diversamente in quanto la trasformazione è un'operazione che attiene soltanto alla adozione di un nuovo modello organizzativo, estranea alla gestione dell'impresa e, dunque, inidonea a generare reddito. Si tratta di operazioni che non attenendo alla gestione dell'impresa ma esclusivamente allo status del soggetto imprenditore lasciano inalterati i rapporti giuridici esterni, compresi quelli tributari, incidono in un momento diverso e in certo senso preliminare a quello della produzione, e quindi non costituiscono, di per sé, fatti generatori di redditi o perdite: ivi compresi quelli inerenti al realizzo di eventuali plusvalenze o minusvalenze di beni compresi nel patrimonio sociale, realizzo qui non ravvisabile perché i beni permangono nel patrimonio stesso.

Il realizzo di plusvalenze si ha solo in caso di fuoriuscita dei beni dal patrimonio sociale che non è qui di per sé configurabile, stante il permanere dei beni nel medesimo patrimonio del medesimo soggetto che si limita a “ trasformarsi”.

Un'eccezione è data dalla trasformazione da società commerciale in società semplice, che non costituisce un'operazione *fiscalmente neutra*: in tal caso, infatti, la società semplice non svolge attività commerciale, e dunque i beni escono dal regime fiscale dell'impresa, con conseguente tassazione delle plusvalenze realizzate ex art. 56 ( ora art. 86) T.U.I.R. In altri termini, la trasformazione è da considerarsi un'operazione neutra ( ai sensi dell'art. 170 T.U.I.R.) nel solo caso in cui entrambi i soggetti che partecipano all'operazione svolgono attività d'impresa.

In virtù del comma 1 dell'art. 170 T.U.I.R. “ la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze di beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento” e tale neutralità opera anche qualora tali componenti di reddito vengano evidenziati nella relazione di stima ex art. 2423 c.c.

Al riguardo la Relazione governativa allo schema di Testo Unico delle Imposte dei redditi precisa che il mancato riferimento a plusvalenze e minusvalenze patrimoniali è dovuto alla circostanza che – diversamente – si avrebbe avuto ‘l’implicazione, palesemente assurda, di considerare realizzate, e quindi tassabili all’atto della trasformazione le plusvalenze o minusvalenze del magazzino e tanto meno di valore di avviamento. In quest’ordine di idee la stima del patrimonio, che preclude alla ristrutturazione senza trasfondersi nel bilancio, costituisce fatto fiscalmente irrilevante. Pertanto la relazione di stima di cui all’art. 2498 c.c., al pari di ogni altro documento interno, non fa emergere né plusvalenze né minusvalenze rilevanti come componenti del reddito imponibile.

Peraltro, la menzionata Relazione precisa altresì che “ la situazione è diversa allorché le plusvalenze o le minusvalenze vengono iscritte nell’attivo dello stato patrimoniale e quindi trovano rilievo ufficiale nei conti annuali della società. In tal caso la rivalutazione perde il carattere interno e strumentale rispetto alla trasformazione e, acquistando rilevanza esterna nei confronti dei terzi, determina necessariamente l’insorgere dei componenti positivi di reddito”. Posto che in virtù della nuova normativa civilistica la relazione di stima di cui all’art. 2498 c.c. non è più un documento interno, in quanto le plusvalenze e/o le minusvalenze vengono iscritte nell’attivo dello stato patrimoniale della società post trasformazione ai fini fiscali, l’iscrizione in bilancio di un maggiore valore dei beni deve essere verificata secondo le ordinarie regole stabilite dal T.U.I.R. Con la conseguenza che in linea di principio:

- l’iscrizione di un maggior valore non comporta l’emergere di una plusvalenza imponibile ( ma detto maggior valore non è fiscalmente riconosciuto, in quanto non realizzato);
- l’iscrizione di un minor valore non comporta l’emergere di una minusvalenze deducibile ( ma detto minor valore non è fiscalmente riconosciuto, in quanto non realizzato).

Tuttavia, allorché si tratta di valutazione delle rimanenze ( o meglio, di beni da cui non originano plusvalenze in senso tecnico) deve ritenersi, per contro, che una

plusvalutazione non possa non assumere rilevanza ai fini del reddito di impresa e che non consente di rettificare in pejus, nella dichiarazione dei redditi, tali maggiori valori attribuiti nel bilancio di esercizio.

Per contro, l'iscrizione di minusvalori nel bilancio di esercizio deve essere ripresa a tassazione mediante apposita variazione in aumento in sede dichiarazioni dei redditi, posto che ai sensi dell'art. 101 T.U.I.R. sono deducibili, quali componenti negativi nella determinazione del reddito di impresa:

1. le minusvalenze dei beni relativi all'impresa se sono realizzate;
2. le sopravvenienze passive derivanti da:
  - il mancato conseguimento di ricavi già imputati nel conto economico di precedenti esercizi;
  - il sostentamento di oneri o maggiori oneri relativi a ricavi già imputati nel conto economico di precedenti esercizi;
  - l'eliminazione anche parziale di attività già iscritte in bilanci precedenti esercizi.

Secondo quanto espressamente previsto dal citato art. 170 del D.P.R. n. 917/1986 il reddito del periodo antecedente la data di effetto della trasformazione deve essere determinato in base alle risultanze di apposito conto dei profitti e delle perdite.