

LA TRASFORMAZIONE

**Corso di Ragioneria Applicata
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di
Teramo
07 novembre 2009**

Dott.ssa Barbara Astolfi
barbaraastolfi@yahoo.it

La trasformazione è un'operazione societaria straordinaria che consiste in una modifica della forma giuridica della società.

E' l'istituto giuridico con cui una società, attraverso una modifica del proprio atto costitutivo, cambia forma sociale.

Infatti, la trasformazione di una società commerciale non comporta l'estinzione di un soggetto giuridico e la correlativa creazione di un altro soggetto, ma soltanto un mutamento della veste legale di un organismo che continua la sua esistenza.

Secondo la dottrina, la giurisprudenza e la normativa fiscale si ha la persistenza dello stesso soggetto che conserva la sua identità e i rapporti giuridici da esso costituiti anteriormente alla trasformazione.

(Cassazione 11.11.1975, n. 3790)

L'art. 2498 c.c. dispone che “con la trasformazione l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione” (principio di continuità dei rapporti giuridici)

L'istituto della trasformazione è stato profondamente innovato con la riforma del diritto societario (D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) recepita dal nostro ordinamento dal 1° gennaio 2004.

Prima della riforma, le disposizioni sulle trasformazioni erano disciplinate soltanto da 3 articoli del codice civile (artt. 2498-2500); attualmente si sono invece aggiunti ben 11 ulteriori articoli che vanno così fino al 2500-novies.

Tipologie di trasformazioni previste dal Codice Civile

trasformazione



La trasformazione può essere:

• *Omogenea*: *quando avviene nell'ambito delle società commerciali; cioè trasformazione da società di persone a società di capitali o viceversa oppure trasformazione in altri tipi di società appartenenti alla stessa classe.*

In particolare possiamo avere le seguenti tipologie di trasformazioni omogenee:

- 1. Trasformazione omogenea tra società di persone (es. da snc a sas e viceversa)*
- 2. Trasformazione omogenea tra società di capitali (es. da srl a spa e viceversa)*

3. Trasformazione omogenea progressiva (da società di persone in società di capitale)

4. Trasformazione omogenea regressiva (da società di capitale in società di persone).

• *Eterogenea*: *quando un ente si trasforma in una società di capitali e viceversa.*

Le trasformazioni eterogenee sono operazioni precedentemente trascurate dal nostro codice civile.

Le tipologie di trasformazioni eterogenee sono:

- 1. Trasformazione eterogenea progressiva
(da ente a società di capitali)*
- 2. Trasformazione eterogenea regressiva
(da società di capitali ad ente)*

Sono operazioni che comportano la trasformazione di un ente (quali: i consorzi; le società consortili; le società cooperative; le comunioni d'azienda; le associazioni non riconosciute; le fondazioni) in una società di capitali o viceversa.

Trasformazioni omogenee tra società di persone

Sono operazioni non espressamente disciplinate dal c.c.

Si possono avere i seguenti casi:

- 1. una S.n.c. si trasforma in S.a.s.;*
- 2. una S.a.s. si trasforma in una S.n.c.*

In questi casi la decisione deve essere presa dall'unanimità dei soci (art. 2252 c.c.) salvo quando sia convenuto diversamente.

La delibera di trasformazione deve essere redatta con scrittura privata autenticata o con atto pubblico e soggetta a registrazione.

Trasformazione da SNC a SAS

Motivazioni

In questo caso si vuole limitare la responsabilità di uno o più soci che, con la trasformazione, diventeranno soci accomandanti e risponderanno solo per la quota conferita.

E' il caso, per esempio, di un socio che non intende occuparsi più direttamente della società.



La trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata (che diventerebbero soci accomandanti) dalla responsabilità per le obbligazioni sociali sorte prima della trasformazione medesima, se non risulta che i creditori sociali abbiano dato loro il consenso.

Vantaggi

- ✓ *Limitazione della responsabilità per i soci non amministratori;*
- ✓ *i soci accomandanti non sono soggetti a fallimento.*

Svantaggi

- ✓ *I soci accomandanti non possono essere amministratori;*
- ✓ *la trasformazione non libera i soci per le obbligazioni sociali sorte prima della trasformazione.*

Trasformazione da SAS a SNC

Motivazioni

E' necessario procedere alla trasformazione, pena lo scioglimento della società, quando rimangono soltanto soci accomandanti o soci accomandatari per un periodo superiore a sei mesi (art. 2323 c.c.).

Si procede alla trasformazione in esame anche quando tutti i soci decidono di partecipare attivamente alla società come amministratori.



Il socio accomandante che perde il beneficio della responsabilità limitata a seguito della trasformazione è responsabile anche delle obbligazioni sorte anteriormente alla trasformazione stessa.

Trasformazione società di persone

Responsabilità

S.N.C. in S.A.S.

Art. 2500 quinquies c.c.
(applicazione diretta)

La trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata che, a seguito della trasformazione diventano accomandanti, per le obbligazioni sorte prima della trasformazione.

S.A.S. in S.N.C.

Art. 2269 c.c.
(applicazione analogica)

La qualificazione di socio illimitatamente responsabile in una società di persone non consente la distinzione in merito al momento in cui è sorta l'obbligazione; per cui il socio che a seguito della trasformazione diviene illimitatamente responsabile risponde anche per le obbligazioni sorte anteriormente alla
trasformazione stessa

Trasformazioni omogenee tra società di capitali

Le motivazioni principali che portano ad una trasformazione tra società di capitali possono individuarsi in:

- le dimensioni dell'impresa;*
- la presenza di perdite.*

A volte la forma di S.r.l. può non consentire operazioni particolari che sono invece possibili ad una S.p.a., si pensi, a titolo di esempio, all'emissione di un prestito obbligazionario.

Al contrario, la presenza di perdite che riducono il capitale sotto il minimo previsto dalla legge può portare una S.p.a. a trasformarsi in S.r.l.

La procedura per la trasformazione da S.r.l. in S.p.a. segue le regole stabilite per le deliberazioni di modifica dell'atto costitutivo di cui all'art. 2436 c.c., in pratica occorre:

- 1. convocare l'assemblea;*
- 2. deliberare con voto favorevole di tanti soci che rappresentano almeno la metà del capitale sociale;*
- 3. consentire l'esercizio del diritto di recesso per il socio dissenziente.*

Trasformazioni omogenee di tipo regressivo
(*passaggio da società di capitali a società di persone - Art. 2500-sexies del c.c.*)

In questo caso l'operazione deve essere deliberata con le maggioranze stabilite per le modifiche statutarie.

Occorre comunque il consenso unanime per i soci che assumono la responsabilità illimitata.

Gli amministratori devono a loro volta predisporre una relazione che in modo completo illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione.

Infine, ad ogni socio deve assegnarsi una partecipazione proporzionale al valore della sua quota o delle sue azioni.

In ogni caso, i soci assumono una responsabilità illimitata anche per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione.

Trasformazioni eterogenee di tipo regressivo

(passaggio da società di capitali a ente commerciale - Art. 2500-septies del c.c.)

In questo caso la delibera deve essere assunta con il voto favorevole dei 2/3 degli aventi diritto e con il consenso di tutti i soci che dopo la trasformazione assumeranno responsabilità illimitata.

Trasformazioni eterogenee di tipo progressivo
(passaggio da ente commerciale a società di capitali -Art. 2500-octies del c.c.)

**Per questa tipologia di trasformazione
occorrono specifiche maggioranze, in
particolare:**

- **nelle comunioni d'azienda: l'unanimità;**
- **nei consorzi: il voto favorevole della
maggioranza assoluta dei consorziati;**
- **nelle società consortili e nelle associazioni:
la maggioranza richiesta dalla legge o
dall'atto costitutivo per lo scioglimento
anticipato**

***ASPETTI CONTABILI
DELLA
TRASFORMAZIONE***

Le rilevazioni nella società che si origina dalla trasformazione possono continuare sui libri della società trasformanda a meno che disposizioni civilistiche e fiscali della nuova società, in relazione alla sua forma giuridica, non richiedano la tenuta di nuovi libri (o ne eliminino parzialmente l'obbligo).

Come prima cosa occorre comunque procedere con la chiusura dei conti della società trasformanda al fine di poter poi pervenire alla successiva loro riapertura nella società trasformata.

Quanto sopra porta alla:

- a) predisposizione dello stato patrimoniale che deve accompagnare la delibera di trasformazione;*
- b) determinazione, del risultato reddituale relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio ed il giorno della trasformazione.*

Contabilmente occorrerà procedere con le seguenti 5 analitiche operazioni:

- 1. rettifiche dei valori delle attività e passività (a discrezione degli operatori);*
- 2. determinazione del capitale netto di trasformazione;*
- 3. calcolo degli eventuali conguagli tra i soci;*
- 4. trasferimento delle attività e passività alla società trasformata con la chiusura della contabilità della trasformanda e imputazione del capitale netto di trasformazione ai soci, con assegnazione di azioni o quote spettanti della società trasformata;*
- 5. apertura dei conti della società trasformata*

1. Rettifiche dei valori delle attività e passività

Sono rettifiche contabili alle attività e passività caratterizzate dalla trasformazione.

Sono operazioni facoltative che, una volta decise, comportano l'armonizzazione dei valori contabili della società trasformanda ai valori indicati in perizia.

Per la loro rilevazione deve utilizzarsi un conto denominato "Rettifiche di trasformazione".

In tale conto affluiranno:

- *in dare, l'annullamento, lo storno di poste attive, eventuali loro svalutazioni e la rilevazione di poste passive;*
- *in avere, l'annullamento, lo storno di poste passive, la rivalutazione di poste attive.*

Trattasi, in pratica, di un adeguamento di attività e/o passività ai valori espressi in sede di perizia.

2. Determinazione del capitale netto di trasformazione

È un conto a natura di netto patrimoniale quale contropartita per la chiusura:

- dei saldi dei conti del patrimonio netto della società trasformanda;*
- del saldo del conto "Rettifiche di trasformazione".*

Esempio

SITUAZIONE PATRIMONIALE AL 30/6 (Data di riferimento della perizia)

ATTIVITA'

• Banca	100
• Crediti	100
• Magazzino	125
• Immobilizzaz.	<u>175</u>
	500

PASSIVITA' E NETTO

• Fornitori	150
• Fondo T.F.R.	25
• Fondo amm.I.	25
• Capitale Soc.	275
• Utile di exerc.	<u>25</u>
	500

Esempio

VALORI EVIDENZIATI DALLA PERIZIA

ATTIVITA'

• Banca	100
• Crediti	90
• Magazzino	135
• Immobilizzaz.	<u>175</u>

TOTALE ATTIVO 500

PASSIVITA' E NETTO

• Fornitori	150
• Fondo T.F.R.	25
• Fondo amm.I.	<u>25</u>

TOTALE PASSIVO 200

**Capitale netto
di Trasformazione** 300

TOTALE A PAREGGIO 500

3. I conguagli dei soci

Tale posta si origina quando il capitale di trasformazione non è multiplo delle azioni o quote della nuova società.

In questo caso si richiederanno ai soci versamenti di adeguati conguagli al fine di realizzare la condizione in esame.

4. Chiusura dei conti della società trasformanda

I conti della società trasformanda si chiuderanno con la classica rilevazione in partita doppia del "Diversi a Diversi".

In dare avremo le passività ed in avere le attività con imputazione al patrimonio netto ai soci della società trasformanda.

5. Riapertura nella società trasformata

I conti di cui alla chiusura della società trasformanda saranno riaperti nella società trasformata sempre con la ben nota scrittura contabile del "Diversi a Diversi", che conterrà però questa volta in dare, le attività ed in avere le passività evidenziando altresì il conto relativo all'apporto dei soci.

Tale conto, in via successiva, sarà stornato al capitale sociale

***ASPETTI FISCALI
DELLA
TRASFORMAZIONE***

La riforma del diritto societario ha introdotto la disciplina della nuova forma delle trasformazioni eterogenee.

Ciò ha comportato una modifica del TUIR volta a disciplinare la nuova fattispecie introducendo il nuovo art. 171 ad integrazione dell'art. 170.

Le trasformazioni omogenee

(art. 170 del Tuir)

Il comma 1 afferma che la trasformazione di una società "non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore dell'avviamento".

La trasformazione è un'operazione che salvaguarda il patrimonio esistente, pertanto è fiscalmente neutrale.

Pertanto, a seguito di un'operazione di trasformazione, ogni passaggio da soggetto non Ires a soggetto Ires e viceversa non produce reddito imponibile.

Il comma 2 dell'art. 170 dispone che quando un soggetto non Ires si trasforma in un soggetto Ires o viceversa, si deve procedere a dividere l'esercizio interessato dalla trasformazione in due periodi:

- primo periodo: dall'inizio dell'esercizio alla data di effetto della trasformazione;

- secondo periodo: dalla data di effetto della trasformazione alla data di chiusura dell'esercizio.

Per i due periodi sopra delineati, il soggetto verrà assoggettato alla tassazione propria del gruppo di appartenenza (società di capitali o società di persone).

Naturalmente quando la trasformazione avviene all'interno della medesima tipologia di società, non deve essere presentata alcuna dichiarazione.

La trasformazione omogenea progressiva

(da società non soggetta ad Ires a società soggetta a Ires: da società di persone a società di capitali).

Le riserve costituite prima della trasformazione con utili già tassati per trasparenza in capo ai soci, qualora distribuite, non concorrono a formare il loro reddito a condizione che (art. 170, comma 3):

- le riserve risultino iscritte nel bilancio della società trasformata;*
- sia indicata espressamente la loro origine, ossia che si sono formate in periodi d'imposta*

'ante trasformazione'.

Se non risulta rispettata anche una sola delle due condizioni, le riserve in questione non godono della non imponibilità in capo ai soci e all'atto della distribuzione saranno tassate in base al regime impositivo proprio delle riserve delle società di capitali.

Riporto delle perdite: nella trasformazione di società di persone in società di capitali le perdite prodotte dalla società trasformanda prima dell'operazione sono già state imputate ai vari soci in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili pertanto non possono essere riportate dalla società trasformata.

*La trasformazione omogenea regressiva
(da società soggetta ad Ires a società non soggetta a
Ires: da società di capitali a società di persone).*

*Le riserve di utili costituite prima della
trasformazione sono tassate in capo ai soci nei
seguenti casi (art. 170, comma 4):*

- *se sono "distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio ... (nel periodo d'imposta in cui ciò avviene);*
- *nel periodo "successivo alla trasformazione, se non siano iscritte in bilancio" o vi siano iscritte senza ... indicazione della loro origine.*

In caso di tassazione il nuovo comma 5 dell'art. 170 stabilisce che questa avvenga secondo il nuovo regime di imponibilità parziale dei dividendi delle società di capitali.

In pratica potremmo avere:

- persona fisica che possiede una partecipazione qualificata fuori dall'esercizio d'impresa: le riserve percepite concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 49,72% (art. 47, comma 1, del Tuir);*
- persona fisica che possiede una partecipazione non qualificata fuori dall'esercizio d'impresa: ritenuta fiscale a titolo d'imposta del 12,5%;⁴²*

- *persona fisica o società di persone che riceve gli utili nell'esercizio d'impresa: le riserve percepite concorrono alla formazione del reddito nella misura del 49,72% (art. 59, comma 1, del Tuir);*
- *società di capitali: le riserve percepite concorrono alla formazione reddito nella misura del 5% (art. 89, comma 2, del Tuir). .*

Le trasformazioni eterogenee

(art. 171 del Tuir)

La disciplina fiscale della trasformazione cosiddetta eterogenea è contenuta nell' art. 171 del Tuir, in merito occorre distinguere i seguenti casi:

- 1. Trasformazione eterogenea regressiva (da società soggetta ad Ires ad ente commerciale)*
- 2. Trasformazione eterogenea progressiva (da ente commerciale a società soggetta ad Ires)*

3. Trasformazione eterogenea regressiva (da società soggetta ad Ires a ente non commerciale - art. 171, comma 1)

4. Trasformazione eterogenea progressiva (da soggetto non commerciale a società di capitali - art. 171, comma 2)

Trasformazione eterogenea regressiva

(da società soggetta ad Ires ad ente commerciale)

La trasformazione da società di capitali in altro soggetto commerciale è operazione fiscalmente neutra.

I beni della società che si trasforma in ente permangono nel regime d'impresa e, quindi, non vi è ragione di considerare realizzate le possibili plusvalenze latenti.

Trasformazione eterogenea regressiva
(da società soggetta ad Ires ad ente commerciale)

***Vale quanto rilevato al punto precedente e,
pertanto, l'operazione è neutrale.***

Trasformazione eterogenea regressiva

(da società soggetta ad Ires ad ente non commerciale - art. 171, comma 1)

La trasformazione da società di capitali in soggetto non commerciale comporta, di norma, il realizzo al valore normale dei beni della società.

Si ha infatti una destinazione dei beni dell'azienda a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art.86, c.1, lettera c), del Tuir).

In tale ambito è considerata plusvalenza imponibile la differenza tra il valore normale dei beni e il loro costo fiscalmente riconosciuto prima della trasformazione.

Tale regola generale è comunque disattesa quando i beni relativi alla società confluiscono nell'ambito dell'eventuale attività commerciale del soggetto trasformato. In questo caso, infatti, l'operazione avviene in regime di neutralità fiscale poiché gli stessi beni non escono dal regime d'impresa. In merito al trattamento delle riserve esistenti prima della trasformazione (art. 171 del Tuir) si ha una disciplina analoga a quella già vista per la trasformazione omogenea da società di capitali in società di persone.

Trasformazione eterogenea progressiva

*(da ente non commerciale a società di capitali -
art. 171, comma 2)*

L'operazione in esame è disciplinata allo stesso modo di un'operazione di conferimento.

In pratica ai beni dell'ente non commerciale immessi nella società va attribuito, al posto del costo storico, il valore normale trattandosi di ipotesi realizzativa.

È stata così aggiunta la lettera n) all'art. 67 del Tuir. Le plusvalenze derivanti pertanto da tale operazione di trasformazione, costituiscono redditi diversi e sono tassati se ricorrono le condizioni previste dalle precedenti lettere dello stesso art. 67.

Anche in questo caso, tuttavia, per i beni che si trovano già nella sfera commerciale dell'ente che si trasforma, l'operazione avviene in regime di neutralità fiscale in quanto per tali beni non vi è alcun passaggio dalla sfera non commerciale a quella di impresa.

Imposte indirette

Iva

L'operazione di trasformazione è ininfluente ai fini Iva, in quanto le cessioni di beni effettuate in occasione di questa operazione non sono soggette ad imposta.

La variazione intervenuta deve essere comunicata all'ufficio competente entro 30 giorni.

La dichiarazione annuale Iva della società trasformata deve contenere le operazioni ante e post trasformazione.

Imposta di registro

Le trasformazioni societarie sono assoggettate ad imposta fissa (168 euro).

L'atto di trasformazione deve essere registrato a cura del notaio.

Riporto delle perdite pregresse

Nelle operazioni di trasformazione che non modificano la natura giuridica della società e pertanto il regime impositivo applicato, le perdite pregresse sono utilizzabili dalla trasformata secondo le disposizioni del TUIR (art. 8 per le società di persone, art. 84 per le società di capitali).

Nelle operazioni di trasformazione che comportano una variazione della natura giuridica e pertanto la variazione del regime fiscale impositivo bisogna distinguere:

- *nelle trasformazioni regressive: le perdite pregresse possono essere riportate solo dalla società trasformata e non attribuite ai soci, pertanto computate in diminuzione del reddito prima dell'imputazione dello stesso ai soci.*
In caso di società di persone in contabilità semplificata il riporto delle perdite è consentito solo nel primo esercizio successivo alla trasformazione fino ad azzeramento del reddito, l'eventuale perdita eccedente non può più essere utilizzata.

- *nelle trasformazioni progressive: le perdite pregresse della società di persone non possono essere utilizzate dalla società di capitali (società trasformata) ma saranno attribuite ai soci in proporzione alla quota di partecipazione agli utili e pertanto riportate in diminuzione dei redditi come disposto dall'art. 8 TUIR.*

Il riporto delle perdite non è però possibile per i soci che non possiedono altri redditi aventi la stessa natura (di partecipazione in società di persone o srl in regime di trasparenza) o non svolgono un'attività commerciale.

Trasformazione Omogenea

*Senza modifica della
natura giuridica*

*Con modifica della
natura giuridica*

**Riporto delle perdite secondo
le direttive del TUIR:**

- **Art. 8 Società di persone;**
- **Art. 84 Società di capitali.**

- **Trasformazione Regressiva: il riporto delle perdite è concesso alla società risultante dalla trasformazione;**
- **Trasformazione Progressiva: il riporto delle perdite è concesso ai soci della società risultante dalla trasformazione.**