

OPERAZIONI STRAORDINARIE D'IMPRESA

LA TRASFORMAZIONE

1. Le fonti	Pagina 3
2. Breve Storia.....	Pagina 4
3. Definizione	Pagina 8
4. Tipologie	Pagina 9
5. Motivazioni.....	Pagina 11
Trasformazioni “progressive”.....	Pagina 16
Trasformazioni “regressive”.....	Pagina 17
6. Aspetti Civilistici	Pagina 18
6.1 Trasformazione evolutiva	Pagina 19
6.2 Trasformazione regressiva.....	Pagina 22
6.3 Trasformazione semplice.....	Pagina 23
6.4 Trasformazione eterogenea.....	Pagina 24
6.5 Trasformazione di società cooperative.....	Pagina 29
7. Aspetti contabili.....	Pagina 31
Esempio 1.....	Pagina 38
Esempio 2.....	Pagina 42
8. Aspetti fiscali	Pagina 48

Fonti Bibliografiche: *I testi di questi appunti possono essere anche la copiatura di alcuni brani tratti da:*

Poddighe	Manuale di Tecnica Professionale <i>Cedam</i> (Testo adottato)
Savioli	Le operazioni straordinarie d'Impresa <i>Giuffrè</i> (Testo consigliato)
Confalonieri	Trasformazione, Fusione, Conferimento Scissione e Liquidazione delle Società – <i>Il Sole 24 ore</i> (Testo consigliato)

1. LE FONTI

- Artt.2498 a 2500-novies Codice Civile
- Art. 2112 Codice Civile
- Artt.170 -171 D.p.r. 917/1986 TUIR
- Art. 21 comma 3 L. 449/97
- Art.5bis c.1 D.P.R. 322/98
- Art.67 c.1 lett.n) D.P.R. 917/86
- Art.2 c.3 D.P.R. 633/72
- Art.4 lett.c tariffa parte I Testo Unico n. 131/86
- Artt.20-21 Testo Unico n. 131/86
- Art.10 c.2 Testo Unico n. 347/90

2. BREVE STORIA

- L'istituto della trasformazione non veniva ritoccato dal 1942
(Ad es.: la fusione e la scissione erano state rinnovate nel 1991).
- D.Lgs 17 gennaio 2003 n.6
Riforma del diritto societario in vigore dal 1 gennaio 2004 ha registrato le più rilevanti innovazioni rispetto agli altri istituti di gestione straordinaria (fusione – scissione – conferimento – liquidazione)
- Novità riguardano
 - a) la semplificazione delle procedure
 - b) l'introduzione delle cosiddette “trasformazioni eterogenee”

- Caratteristiche

- la legge delega auspicava e cercava di favorire la trasformazione di società di persone in società di capitali per limitare 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 decisamente 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 di società di persone in società di capitali, il socio d’opera si ritrova con un’assegnazione di quote o azioni proporzionale alla partecipazione agli utili nella preesistente società di persone e di conseguenza si potrà ridurre 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 conoscerne le intenzioni e l'andamento della società);
- il nuovo istituto della trasformazione eterogenea è stato istituito per evitare 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.).

3 - DEFINIZIONE

La trasformazione costituisce una

modifica della forma giuridica

di una società

mentre gli aspetti sostanziali:

- attività
- soggetto economico
- rapporti con i terzi

restano invariati.

Cfr. Cassazione 11/11/1975 n.3790

Cassazione 12/11/1997 n. 11180

4 TIPOLOGIE

4.1 OMOGENEA EVOLUTIVA (O PROGRESSIVA)

Da società di persone in società di capitali

Artt. 2500 –ter Codice Civile

2500 – quater Codice Civile

2500 – quinquies Codice Civile

4.2 OMOGENEA INVOLUTIVA (O REGRESSIVA)

Da società di capitali in società di persone

Art.2500 – sexies Codice Civile

4.3 OMOGENEA SEMPLICE

Nell'ambito della propria species

⇒ FRA SOCIETÀ DI PERSONE

⇒ FRA SOCIETÀ DI CAPITALE

Il codice non prevede disposizioni cogenti; unica eccezione nel decreto correttivo 6/2/2004 n. 37 all'art.5, che dispone la modifica dell'art.223-bis c.1 delle disposizioni attuative del C.C. come segue:

“le decisioni di trasformazione delle società a responsabilità limitata in società per azioni possono essere prese entro il 30 settembre 2004, anche in deroga a clausole statutarie, con il voto favorevole di una maggioranza che rappresenti più della metà del capitale sociale”.

4.4 ETEROGENEA

- DA SOCIETÀ DI CAPITALI (art.2500 septies Codice Civile)

- IN SOCIETÀ DI CAPITALI (art.2500 – octies Codice Civile)

4.5 DI SOCIETÀ COOPERATIVE

- art.2545 – decies Codice Civile

- art.2545 – undecies Codice Civile

5 - MOTIVAZIONI

B. AZIENDALI

C. RESPONSABILITA'

D. GIURIDICHE

E. FISCALI

5 .a. **MOTIVAZIONI AZIENDALI**

Ci si riferisce particolarmente a

- dimensioni aziendali
- economie di scala

5.b. **RESPONSABILITA'**

- valutazione dei rischi patrimoniali dei soci

ovvero

- necessità di distinguere fra beni personali e beni aziendali

5.c. MOTIVAZIONI GIURIDICHE

Per quanto riguarda le disposizioni di legge e sempre a scopo classificatorio ed esemplificativo possiamo individuare due grossi comparti giuridici:

5.c.1 NORME CIVILISTICHE

- ammontare del capitale sociale
- modello di governance
 - ❖ di tipo latino (tradizionale)
 - ❖ di tipo anglosassone: - monistico
- dualistico

5.c.2 NORME SPECIALI

- Attività bancaria, assicurativa, di intermediazione mobiliare - SPA
- Servizi pubblici locali – SPA
- Mutamento del grado di rischio

La trasformazione interviene a modificare le condizioni di rischio nella gestione dell'impresa, il livello della funzione di costo complessivo e l'ammontare dei ricavi. Tali interventi modificano infatti le condizioni ambientali esterne ed interne richiedendo un adattamento dell'impresa che potrebbe comportare anche il mutamento di forma giuridica. Si pensi, a titolo esemplificativo, al livello delle responsabilità e delle sanzioni per eventuali danni ambientali, al mutato grado di rischio connesso all'utilizzo di sostanze qualificate come nocive o pericolose, al divieto di utilizzo di determinate materie prime per le quali la ricerca scientifica abbia individuato pericoli per salute, al divieto di commercializzare prodotti rappresentanti una parte della produzione dell'impresa, alle situazioni di prezzi amministrati, ecc.

5.d FISCALI

Due le caratteristiche

- il tipo di tassazione
 - progressiva
 - proporzionale (salvo l'opzione per il principio di "trasparenza")
- connessione alla successione ereditaria e quindi semplicità o meno nel trasferimento della partecipazione societaria.

Schema riassuntivo delle principali motivazioni di una trasformazione

Trasformazioni c.d. progressive

(soc.di persone → soc.di capitali):

- in genere, dotare l'impresa collettiva in crescita di una "veste" giuridica adeguata;
- limitare la responsabilità per le obbligazioni sociali a quanto conferito e creare uno schermo tra patrimonio sociale e patrimonio dei singoli soci;
- poter aggregare, attraendo con un regime di responsabilità limitata, nuovi soggetti tuttavia non interessati ad una gestione diretta ed attiva dell'attività (soci accomandanti) o comunque non propensi a rischiare più di quanto conferito (i soci a responsabilità limitata);
- agevolare in via preventiva una futura successione o comunque in genere il trasferimento della qualità di socio;
- incrementare le possibilità di reperimento di mezzi finanziari;
- attenuare il carico fiscale gravante sui soci.

Per le trasformazioni c.d. regressive

(soc.di capitali → soc. di persone):

- riduzione degli oneri connessi alla forma societaria;
- evitare lo scioglimento della società nei casi di riduzione del capitale al di sotto del limite legale e di impossibilità di sua ricostituzione;
- evitare lo scioglimento della società nei casi di sopravvenuta mancanza di soci accomandanti o accomandatari e mancata ricostituzione nel termine di sei mesi;
- rafforzare l'immagine di solvibilità verso terzi "impegnando" anche l'intero patrimonio personale dei soci;
- limitare la trasferibilità della qualità di soci.

6 - ASPETTI CIVILISTICI

6.1 TRASFORMAZIONE EVOLUTIVA

6.2 TRASFORMAZIONE REGRESSIVA

6.3 TRASFORMAZIONE SEMPLICE

6.4 TRASFORMAZIONE ETEROGENA

6.5 TRASFORMAZIONE DI SOCIETA' COOPERATIVE

6.1 TRASFORMAZIONE EVOLUTIVA

L'art. 2500-ter del codice civile regola due aspetti:

- le maggioranze assembleari (innovazione rispetto al precedente dettato)
- la stima del patrimonio (innovazione rispetto al precedente dettato)

- Trasformazione in società a responsabilità limitata
- Perizia effettuabile da parte di un soggetto iscritto nel registro dei revisori o da una società di revisione nominata 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 Tribunale. E' necessario un controllo successivo da parte degli amministratori (art.2343 c.c.)

L'art. 2500 – quater detta norme per l'assegnazione di azioni o quote ai soci ai fini di evitare modifiche nei rapporti di partecipazione fra di essi.

L'art.2500 – quinquies ripropone il vecchio art.2499 c.c. regolamentando gli obblighi e le responsabilità dei soci delle società di persone per le obbligazioni assunte antecedentemente alla trasformazione in società di capitali.

Adempimenti civilistici

Trasformazione di società di persone in società di capitali (S.p.A. o S.a.p.a.)

1	Istanza al Tribunale per la nomina dell'esperto	Art.2500-ter c.c. e Art. 2343 c.c.
2	Stima del patrimonio sociale da parte dell'esperto	Art.2500-ter c.c. e Art. 2343 c.c.
3	Versamento del 25% degli eventuali conferimenti in denaro presso un istituto di credito	Art.2342 c.c.
4	Verbale di trasformazione, redatto da notaio	Art.2500 c.c.
5	Deposito della deliberazione al registro delle imprese a cura del notaio entro 30gg.	Art.2436 c.c.
6	Comunicazione della trasformazione ai creditori (1)	Art.2500-quinques c.c.

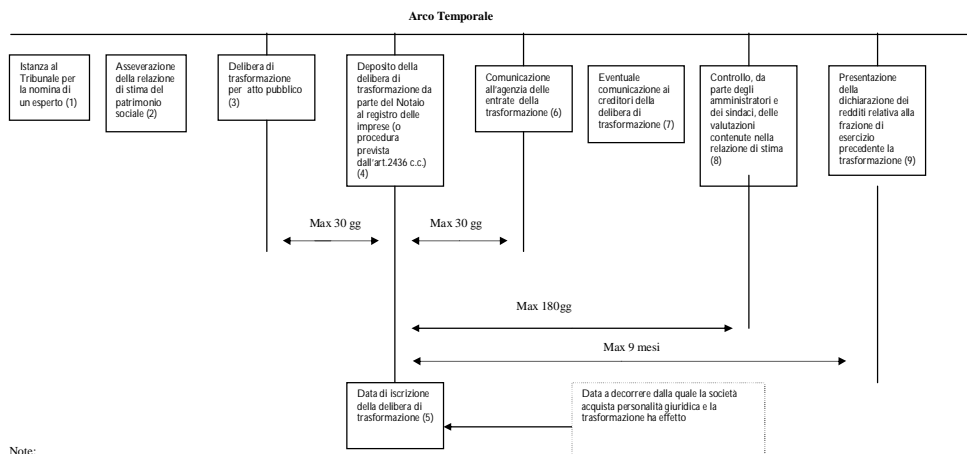
(1) Può essere richiesta per liberare i soci – nell'ipotesi di mancata opposizione dei creditori entro 60 gg. – dalla responsabilità illimitata per le obbligazioni precedenti la trasformazione.

Trasformazione di società di persone in società di capitali (S.r.l.)

1	Nomina da parte di chi conferisce i beni di un esperto	Art.2500-ter c.c. e art.2465 C.C.
2	Stima del patrimonio sociale da parte dell'esperto	Art.2500-ter e 2465 C.C.
3	Versamento di almeno il 25% degli eventuali conferimenti in denaro presso un istituto di credito	Art.2464 C.C.
4	Verbale di trasformazione, redatto da notaio	Artt.2479 e 2479-bis e 2480 C.C.
5	Deposito della deliberazione al registro delle imprese a cura del notaio entro 30 gg.	Artt.2480 e 2436 C.C.
6	Comunicazione della trasformazione ai creditori (1)	Art.2500-quinquies

(1) Può essere richiesta per liberare i soci – nell'ipotesi di mancata opposizione dei creditori entro 60 gg. – dalla responsabilità illimitata per le obbligazioni precedenti la trasformazione

TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ' DI PERSONE IN SOCIETÀ' DI CAPITALI



Note:

- (1) Per la trasformazione in S.r.l. nomina dell'esperto da parte di chi conferisce i beni (art.2465 c.c.)
- (2) La relazione di stima del patrimonio sociale, di cui all'art.2500-ter c.c. deve essere redatta secondo i criteri di cui all'art.2343 c.c.
- (3) La delibera deve contenere le indicazioni prescritte dalla legge per l'atto costitutivo del tipo di società adottato (art.2436 c.c.)
- (4) Alla delibera deve essere allegata la relazione di stima del patrimonio sociale e gli altri documenti di cui all'art.2330 c.c.
- (5) La trasformazione ha effetto "dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari" previsti dal 2° comma dell'art.2500 c.c.
- (6) Ai sensi dell'art.35 del D.P.R. 633/1972.
- (7) La comunicazione deve avvenire per raccomandata (art.2500-quinquies c.c.)
- (8) Comma 3 dell'art.2343 c.c.
- (9) Art.5-bis D.P.R. 22 luglio 1998 n.322

Prof. Giovanni Belluzzi

21

6.2 TRASFORMAZIONE REGRESSIVA

L'art.2500-sexsies ha specificamente introdotto una specifica normativa prima non prevista in quanto minore era la necessità di tutela dei terzi.

Le motivazioni già accennate, oltre ai calcoli di convenienza fiscale, possono essere:

- a) limitare la trasferibilità delle quote di partecipazione
- b) rafforzare l'immagine di solvibilità verso i terzi impegnando il patrimonio personale dei soci.

Adempimenti civilistici

Detti adempimenti valgono nell'ipotesi di trasformazione di qualsiasi tipo di società

1	Gli amministratori devono predisporre apposita relazione	Relazione depositata presso la sede sociale 30 gg prima dell'assemblea che delibera la trasformazione	Art.2500-sexies c.c.
2	Gli amministratori devono far conoscere ai soci il valore delle azioni nell'ipotesi di recesso	15 gg prima dell'assemblea	Art.2437-ter c.c.
3	Convocazione assemblea straordinaria per deliberare in ordine alla trasformazione	Per Spa: 15 gg prima dell'assemblea Per Spa quotate: 30gg prima dell'assemblea Per S.r.l.:8 gg prima dell'assemblea	Art.2366 c.c. D.M. 5-11-1998, n.437 Art.2479-bis c.c. (1)
4	Verbale di trasformazione di società di capitali in S.n.c.		
5	Deposito della deliberazione al registro delle	Entro 30gg dalla delibera a cura del notaio	Art.2436 c.c.

(1)L'atto costitutivo determina i modi di convocazione dell'assemblea dei soci...in mancanza, la convocazione è effettuata mediante lettera raccomandata spedita ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza nel domicilio risultante dal libro soci

6.3 TRASFORMAZIONE SEMPLICE

6.3.1. Nell'ambito delle società di persone

- Non viene a mutare la responsabilità dei soci o di certi soci verso i terzi
- Due casi: a) Da snc a sas
b) Da sas a snc

6.3.2. Nell'ambito delle società di capitali

- Le principali motivazioni possono essere legate
 - alla dimensione dell'impresa
 - alla presenza di perdite
- Nell'ipotesi di trasformazione di S.r.l. o S.p.A. in SAPA i soci accomandatari risponderanno solidalmente ed illimitatamente per le obbligazioni sociali dal momento del perfezionamento della trasformazione.

6.4 TRASFORMAZIONE ETEROGENEA

Trasformazione non consentita o comunque la cui liceità era messa in dubbio nel previgente dettato normativo civilistico.

- Precedentemente la riforma si doveva procedere alla liquidazione della società e alla successiva costituzione dell'ente.
- La previsione di soci illimitatamente responsabili riguarda il caso di trasformazione di società di capitali in COMUNIONE D'AZIENDA: i soci che parteciperanno alla comunione risponderanno solidalmente per le obbligazioni contratte ai sensi dell'art.1115 c.c..

I soci dissenzienti possono esercitare il diritto di recesso ex artt. 2437 e 2473 c.c..

➤ DA SOCIETÀ DI CAPITALI (ART.2500-septies)

L'art. 2500 septies C.C. norma la possibilità di trasformare in:

- Consorzi
- Società consortili
- Società cooperative
- Comunioni d'azienda
- Associazioni non riconosciute

-Fondazioni

Lo stesso articolo regola i quorum deliberativo (3° Comma) ed esplicita la facoltà di trasformazione in Fondazioni (4° Comma)

Alle trasformazioni eterogenee di società di capitali si applicano le disposizioni previste dall'art.2500-sexies relativamente a:

- redazione della relazione degli amministratori
- assegnazione ai soci
- responsabilità illimitata

in quanto compatibili con la forma giuridica finale (d'arrivo).

Nella trasformazione con il termine "eterogeneo" si intende un "passaggio" da soggetto societario a soggetto diverso (fondazione, consorzio etc).

Nella fusione con il termine "eterogeneo" si intende quella che coinvolge società di capitali e società di persone.

Nella scissione non è previsto l'uso dottrinale di tale terminologia (eterogeneo).

➤ IN SOCIETÀ DI CAPITALI (ART.2500-octies)

- E' possibile la trasformazione da:
 - Consorzi

-Società consortili

-Comunioni d'azienda

-Associazioni riconosciute

-Fondazioni

In merito ai soggetti più sopra evidenziati notiamo che:

- la trasformazione da società di capitali all'art.2500 –septies c.c. prende in esame le associazioni non riconosciute mentre l'art.2500 opties c.c. (in società di capitali) prende in esame le associazioni riconosciute.
- è quindi necessario che un'associazione non riconosciuta che voglia trasformarsi in società di capitali debba in via preliminare ottenere il riconoscimento della personalità giuridica.

• Occorrono specifiche maggioranze

Modalità di assunzione della decisione di trasformazione eterogenea in società di capitali

Consorzi	Voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati
Comunioni di aziende	Voto favorevole di tutti i comunisti (unanimità)
Società consortili	Maggioranza richiesta dalla legge o dallo statuto per la delibera di scioglimento anticipato
Associazioni riconosciute	Maggioranza richiesta dalla legge o dallo statuto per la delibera di scioglimento anticipato
Fondazioni	Provvedimento assunto dall'autorità governativa, previa proposta dell'organo competente
Società cooperative a mutualità non prevalente	- Se i soci sono meno di 50, con il voto favorevole dei 2/3 di essi; - se i soci sono 50 o più, con il voto favorevole di almeno la metà dei soci (tenendo presente che, se i soci sono più di 10.000, l'atto costitutivo può prevedere che la trasformazione sia deliberata con un quorum costitutivo del 20% e un quorum deliberativo dei 2/3 dei votanti)

- Forme di trasformazione non consentite (ex art.2500-octies 3° c.)
 - per le associazioni la trasformazione in società di capitali può essere esclusa dall'atto costitutivo o, per determinate associazioni dalla legge;
 - per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici, liberalità e oblazioni del pubblico la trasformazione è esclusa *tout court*;
 - per le fondazioni la trasformazione in società di capitali è disposta dall'autorità governativa su proposta dell'organo competente: l'ente fondazione dovrà inoltrare una proposta all'autorità competente (Prefetto – Presidente della Giunta regionale o Presidente della Repubblica).

Limiti di operatività

- per le associazioni il capitale sociale è suddiviso pariteticamente fra gli associati, salvo diverso accordo tra gli stessi;
- per le fondazioni le azioni o quote sono assegnate secondo le disposizioni dell'atto di fondazione o, in mancanza, dell'art.31 del codice civile.

➤ **DA O IN SOCIETÀ DI PERSONE**

- Il Collegio Notarile di Milano (nella massima 20/2004) ritiene ammissibile tale trasformazione eterogenea applicando le disposizioni degli artt.2500-septies e octies senza obbligo di perizia.
Tale tipologia di trasformazione presuppone la continuità dei rapporti giuridici ex art. 2498 c.c. .
- La trasformazione eterogenea da o in società di persone è ritenuta quindi, dall'organo notarile, ammissibile “pur in assenza di un'espressa previsione normativa”.
- Si ritiene possibile la trasformazione eterogenea da o in società di persone senza la redazione di apposita perizia.

6.5 TRASFORMAZIONE DI SOCIETA' COOPERATIVE

- La riforma del diritto societario ha introdotto specifiche norme per la trasformazione anche delle società cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente
 - in società di persone
 - in società di capitali
 - in consorzi
- Stop alla L.127/71 ex art.14 che vietava ciò.
- Devoluzione del Patrimonio (art.2545-undecies)
 - l'art.2545-undecies detta norme per le trasformazioni di società cooperative dopo il periodo transitorio (art.223 quaterdecies).
 - L'art.223-quaterdecies regola l'ipotesi di COMP (Cooperative a Mutualità Prevalente)
 - L'art.223-quinquiesdecies regola l'ipotesi di COMNP

Fino al 1° gennaio '04	Dal 1° gennaio '04	Adempimenti
Cooperativa che rispetta i vincoli mutualistici (COMP)	Cooperativa a mutualità prevalente	Deve adeguare lo statuto entro il 31/12/2004
Cooperativa che non rispetta i vincoli mutualistici (COMNP)	Può trasformarsi in società commerciale	Non devolve il patrimonio ai fondi mutualistici
Cooperativa che rispetta i vincoli mutualistici (COMP)	Può trasformarsi in società commerciale	Devolve il patrimonio ai fondi mutualistici

- La devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperativa
- La norma non prevede entro quale termine deve essere eseguita la devoluzione
- L'importo da devolvere è così calcolato

$$\frac{\text{PATRIMONIO} - \text{CAPITALE VERSATO} - \text{DIVIDENDI NON DISTRIBUITI}}{\text{DEVOLUZIONE}}$$
- L'importo da devolvere non può essere inferiore al capitale della nuova società
- Alla proposta di trasformazione gli amministratori devono allegare la relazione giurata di un esperto designato dal Tribunale

7. ASPETTI CONTABILI

7.1 PROCEDURA

Le fasi contabili della trasformazione possono essere così riassunte:

- a) rettifiche dei valori delle attività e passività
- b) individuazione del capitale netto di trasformazione
- c) eventuali conguagli fra soci
- d) trasferimento delle attività e passività

vale a dire

chiusura della contabilità della trasformanda e imputazione del capitale netto di trasformazione ai soci con relativa assegnazione di azioni o quote loro spettanti dalla società trasformata
apertura dei conti della società trasformata

7.2 RETTIFICHE DI TRASFORMAZIONE

Nella società trasformanda occorre armonizzare i valori dei costi esposti nella contabilità ante trasformazione e i valori recepiti dalla perizia e concordati ai fini della trasformazione:

si utilizza il conto rettifiche di trasformazione (c/patrimoniale – netto)

Il funzionamento del conto rettifiche

DARE	AVERE
Annullamento poste attive	Annullamento poste passive
Minori valori concordati per le attività	Maggiori o nuovi valori concordati per le attività
Maggiori o nuovi valori concordati per le passività	Minori valori concordati per le passività
Saldo=a Capitale netto di trasformazione	Saldo=da Capitale netto di trasformazione

7.3 CAPITALE NETTO DI TRASFORMAZIONE

Esso è così sinteticamente costituito:

DARE	AVERE
a Perdita d'esercizio	da Capitale sociale
a Perdite esercizi precedenti	da fondi di riserva
a Rettifiche di trasformazione	da Utile d'esercizio
	da Rettifiche di trasformazione
Saldo: Titolare s/c/quota a Soci L/quota Azionisti L/c/quota	

Nell'ipotesi in cui il capitale netto di trasformazione non sia multiplo delle azioni o quote della nuova società e sia superiore al capitale congruo per la società trasformata si procederà così:

- costituendo un fondo riserva
- distribuendo ai soci l'eccedenza

Esempio

Capitale netto di trasformazione	1.015
Capitale sociale società trasformata	1.000

Si rileverà in partita doppia

CAPITALE NETTO DI TRASFORMAZIONE	a	Diversi		
	a	CAPITALE SOCIALE	1.000	
	a	RISERVA LEGALE	15	1.015
OPPURE				
CAPITALE NETTO DI TRASFORMAZIONE	a	Diversi		
	a	CAPITALE SOCIALE	1.000	
	a	SOCIO A C/RIMBORSO	7	
	a	SOCIO B C/RIMBORSO	5	
	a	SOCIO C C/RIMBORSO	3	1.015

7.4 TRASFERIMENTO DELLE ATTIVITA' E PASSIVITA' ALLA SOCIETA' TRASFORMATA

Si chiuderanno i conti aperti alle attività e passività con la seguente scrittura:

Diversi	a	ATTIVITA'	80	100
PASSIVITA'			10	
SOCIO A			7	
SOCIO B			3	
SOCIO C				

Si farà lo stesso sia con il conto "Capitale netto di trasformazione" che con i conti aperti ai soci per le quote di spettanza nella società trasformata, con la scrittura:

CAPITALE NETTO DI TRASFORMAZIONE	a	Diversi		20
	a	SOCIO A	10	
	a	SOCIO B	7	
	a	SOCIO C	3	

7.5 APERTURA DEI CONTI DELLA SOCIETA' TRASFORMATATA

Diversi VARI CONTI APERTI ALLE ATTIVITA' DELLA SOCIETA' TRASFORMATATA	a	Diversi VARI CONTI APERTI ALLE PASSIVITA' DELLA SOCIETA' TRASFORMATATA	80	
	a	SOCI EX SOCIETA' "Z" CONTO APPORTO	20	100
SOCI EX SOCIETA' "Z" CONTO APPORTO		CAPITALE SOCIALE		20

N.B. Per gli apporti di beni non necessita il versamento del 25% (art.2343 c.c. e art.2464 c.c.) presso una banca. Occorrerà tale versamento se con la trasformazione entreranno nella compagine sociale anche uno o più nuovi soci che effettuano versamenti in denaro.

7.6 SINTESI DELLA PROCEDURA

Con particolare riferimento alla trasformazione di una società di persone in società di capitali (trasformazione evolutiva o progressiva)

1	Istanza per la nomina del perito	
2	Perizia di stima	Predisposizione di una situazione contabile "asestata" che serva da base al perito per le sue valutazioni; la data della perizia farà riferimento a detta situazione patrimoniale
3	Deposito della delibera (accompagnata dalla perizia) per l'iscrizione nel registro delle imprese	
4	Iscrizione (data di effetto della trasformazione)	Rettificazioni eventuali dei valori contabili Chiusura generale dei conti Redazione del "bilancio di chiusura" dell'ex trasformanda (è finalizzata anche alla dichiarazione dei redditi) Riapertura generale dei conti della trasformata
5	Controllo delle valutazioni da parte degli amministratori e dei sindaci ex art.2343 c.2, c.c.	
6	Fine periodo amministrativo	Redazione del bilancio di esercizio

7.7 I BILANCI

	Richiesto da:	Struttura	Criteri di valutazione	Approvazione assembleare	Note
Bilancio di trasformazione	Codice civile (art.2500-ter c.c.)	solo stato patrimoniale	di funzionamento	non è richiesta	E' richiesto per le sole trasformazioni da soc.di persone a soc.di capitali
Bilancio di chiusura della società che si trasforma	dottrina prevalente	bilancio (stato patrimoniale e conto economico)	di funzionamento	non è richiesta	E' richiesto dalla dottrina per le trasformazioni eterogenee
Bilancio di apertura della società trasformata	dottrina prevalente	stato patrimoniale	Prevalentemente di funzionamento	non è richiesta	E' richiesto dalla dottrina per le trasformazioni eterogenee

ESEMPIO N.1

Di seguito si ipotizza una trasformazione da società in nome collettivo in società per azioni, ovviamente semplificata, con le relative scritture in partita doppia.

BANCA C/C		100	1.300
CREDITI		200	
MAGAZZINO		300	
IMM.TECNICHE		700	
	a	FORNITORI	
	a	FONDO IND.LIC.	200
	a	FONDO AMM.IM.TEC.	100
	a	CAPITALE SOCIALE	250
	a	UTILE D'ESERCIZIO	50

La perizia evidenzia i seguenti valori

BANCA C/C		100	1.330
CREDITI		180	
MAGAZZINO		300	
IMM.TECNICHE		750	
	a	FORNITORI	
	a	FONDO IND.LIC.	200
	a	FONDO AMM.IM.TEC.	-
	a	CAPITALE NETTO DI TRASFORMAZIONE	430

Le scritture della società trasformanda sono:

IMMOBILIZZAZIONI TECNICHE per attribuzione di maggiori valori alle attività	a	RETTIFICHE TRASFORMAZIONE	DI	150	
RETTIFICHE TRASFORMAZIONE Per attribuzione di minori valori alle attività	DI	a	CREDITI	20	
Diversi	a	CAPITALE NETTO DI TRASFORMAZIONE			430
Per giro dei conti sottoesposti a capitale netto di trasformazione					
CAPITALE SOCIALE				250	
UTILE D'ESERCIZIO				50	
RETTIFICHE DI TRASFORMAZIONE				130	
Diversi	a	Diversi			
Per chiusura dei conti del passivo, dell'attivo e del netto					
FORNITORI				700	
FONDO IND.LIC.				200	
FONDO AMM.IMM.TECN.				100	
SOCIO A				200	
SOCIO B				130	
SOCIO C				100	1.430
	a	BANCA C/C		100	
	a	CREDITI		180	
	a	MAGAZZINO		300	
	a	IMM.TECNICHE		850	
CAPITALE NETTO DI TRASFORMAZIONE	a	Diversi			430
	a	SOCIO A		200	
	a	SOCIO B		130	
	a	SOCIO C		100	

La società per azioni risultante dalla trasformazione rileverà:

BANCA C/C	a	Diversi	100	
CREDITI			180	
MAGAZZINO			300	
IMM.TECNICHE			850	1.430
	a	FORNITORI	700	
	a	FONDO IND.LIC.	200	
	a	FONDO AMM.IM.TEC.	100	
	a	SOCI EX S.N.C. "Z"	430	
		CONTO APPORTI		
SOCI EX S.N.C. "Z" CONTO APPORTI	a	CAPITALE SOCIALE		430

Si suppongano ora le seguenti scritture del conto economico:

a) per il periodo inizio esercizio-data di riferimento perizia
avremo:

Rimanenze iniziali	220	Vendite	100
Acquisti	100	Rimanenze finali	300
Ammortamenti pro quota (1)	30		
Utile	50		
	400		400

(1) Calcolati in ragione di circa 1/3 dell'aliquota annua (10%)

b) periodo giorno successivo alla data di riferimento di
perizia-data d'iscrizione dell'atto:

Acquisti	30		
Vendite	70		
Ammortamenti pro quota (1/4)	20		
Rimanenze	320		

Ovviamente l'utile di 50 *sub a)* è già previsto nelle scritture precedenti; ora rileveremo le scritture di gestione del periodo *sub b)*:

MERCI C/ACQUISTI	a	BANCA C/C	30
BANCA C/C	a	MERCI C/VENDITE	70
AMMORTAMENTI	a	FONDO AMMORTAMENTI	20

Quindi si effettueranno le scritture di chiusura sia a conto economico che stato patrimoniale. In definitiva la dichiarazione fiscale, da presentarsi entro quattro mesi dalla data di effetto, presenterà un conto economico così strutturato:

	Inizio periodo	Data perizia	Data perizia	Data di effetto	Rettifiche	Totale come da dichiarazione fiscale
Rimanenze iniziali	220		300		-300	220
Acquisti	100		30			130
Ammortamenti	30		20			50
Utile	50		40			90
	-----		-----			-----
	400		390			490
	-----		-----			-----
Vendite	100		70			170
Rimanenze finali	300		320		-320	320
	-----		-----			-----
	400		390			490
	-----		-----			-----

E' quindi necessario che siano continuate le scritture contabili della società di persone fino al momento di iscrizione dell'atto di trasformazione al fine di redigere apposito bilancio rilevante ai fini tributari.

ESEMPIO N. 2

Si propone qui di seguito il caso di una trasformazione di una società di persone in una società di capitale.

La situazione patrimoniale della società trasformanda alla data di riferimento della perizia di stima è la seguente:

Caso n.1

Situazione patrimoniale

Società Rossi, Bianchi e Verdi s.n.c.

Attività		Passività e netto	
Avviamento	50.000	Mutuo passivo	50.000
Fabbricati	150.000	Fondo TFR	50.000
Arredi	50.000	Debiti v/fornitori	<u>60.000</u>
Impianti	25.000	Totale passività	160.000
Merci	20.000		
Crediti v/clienti	15.000	Quota socio Rossi	70.000
Altri crediti	10.000	Quota socio Bianchi	30.000
Cassa	90.000	Quota socio Verdi	<u>150.000</u>
	-----	Capitale sociale	<u>250.000</u>
Totale attività	<u>410.000</u>	Totale a pareggio	<u>410.000</u>

Situazione patrimoniale di trasformazione secondo le risultanze della perizia di stima.

Società Rossi, Bianchi e Verdi s.n.c.

Attività		Passività e netto	
Avviamento	50.000	Mutuo passivo	50.000
Fabbricati	190.000	Fondo TFR	50.000
Arredi	50.000	Debiti v/fornitori	<u>60.000</u>
Impianti	25.000	Totale passività	160.000
Merci	50.000		
Crediti v/clienti	15.000		
Altri crediti	10.000		
Cassa	<u>90.000</u>		
		Capitale netto di trasformazione	<u>320.000</u>
Totale attività	<u>480.000</u>	Totale a pareggio	<u>480.000</u>

Le valutazioni del perito evidenziano un valore effettivo netto del capitale di trasformazione pari a 320.000 ovvero superiore al valore netto contabile del patrimonio della s.n.c. . Non sono pertanto necessarie rettifiche in diminuzione.

Si ricorda che si rende necessario procedere a rettifiche in diminuzione solo se i valori stimati dal perito risultano inferiori a quelli contabili; è viceversa **facoltativo**, peraltro solo in presenza di determinate condizioni e comunque sopportando il correlato onere fiscale, l'adeguamento dei valori contabili ai maggiori valori di stima. Tuttavia quest'ultima è una facoltà di rado esercitata anche per le incertezze teoriche circa la sua fondatezza concettuale.

Sia il criterio adottato per la definizione dei valori di carico della società trasformata quello della continuità dei precedenti valori contabili; sia inoltre determinato il capitale sociale della s.r.l. in 250.000 rappresentato da quote dal valore nominale multiplo di un euro.

Sotto queste ipotesi e assumendo che la trasformazione sia "istantanea", ovvero non corra quel periodo di tempo che di fatto caratterizza le operazioni concrete, il bilancio di trasformazione della società si presenta come segue:

Situazione patrimoniale "iniziale"

Società Rossi, Bianchi e Verdi s.r.l.

Attività		Passività e netto	
Avviamento	50.000	Mutuo passivo	50.000
Fabbricati	150.000	Fondo TFR	50.000
Arredi	50.000	Debiti v/fornitori	<u>60.000</u>
Impianti	25.000	Totale passività	160.000
Merci	20.000		
Crediti v/clienti	15.000		
Altri crediti	10.000		
Cassa	90.000		
	-----	Capitale sociale	<u>250.000</u>
Totale attività	<u>410.000</u>	Totale a pareggio	<u>410.000</u>

Il prospetto di riparto delle quote è il seguente:

	Partecipazione nella società trasformanda		Partecipazione nella società trasformata	
	Valore nominale delle quote	%	Valore nominale delle quote	%
Socio Rossi	70	28	70	28
Socio Bianchi	30	12	30	12
Socio Verdi	150	60	150	60

Caso n.2

Si ipotizzi ora che la relazione di stima del perito si presenti, invece, nei seguenti termini:

Situazione patrimoniale di trasformazione secondo le risultanze della perizia di stima

Società Rossi, Bianchi e Verdi s.n.c.

Attività		Passività e netto	
Avviamento	0	Mutuo passivo	50.000
Fabbricati	190.000	Fondo TFR	50.000
Arredi	40.000	Debiti v/fornitori	<u>60.000</u>
Impianti	15.000	Totale passività	160.000
Merci	60.000		
Crediti v/clienti	15.000		
Altri crediti	10.000		
Cassa	<u>90.000</u>		
		Capitale netto di trasformazione	<u>260.000</u>
Totale attività	<u>420.000</u>	Totale a pareggio	<u>420.000</u>

Sotto queste ipotesi, pur essendo il capitale netto di trasformazione complessivamente accertato dal perito supera il capitale netto contabile, in virtù di consistenti plusvalenze latenti nei fabbricati, è opportuno rilevare solamente delle minusvalenze dei valori di stima rispetto a quelli contabili.

	Valori contabili	Valori di stima	Differenza
Avviamento	50.000	0	-50.000
Fabbricati	150.000	190.000	+40.000
Arredi	50.000	40.000	-10.000
Impianti	25.000	15.000	-10.000
Merci	20.000	60.000	+40.000
Crediti v/clienti	15.000	15.000	
Altri crediti	10.000	10.000	
Cassa	90.000	90.000	
Totale attività	410.000	420.000	+10.000
Passività e netto			
Mutuo passivo	50.000	50.000	
Fondo TFR	50.000	50.000	
Debiti v/fornitori	60.000	60.000	
Totale passività	160.000	160.000	
Capitale netto	250.000	260.000	+10.000
(di funzionamento/trasformazione)			

Non procedendo alla rivalutazione dei beni per i quali il perito ha stimato maggiori valori, ma procedendo unicamente alle rettifiche in diminuzione dei valori dei beni stimati inferiori ai valori contabili, consegue che il capitale sociale deve essere determinato in un importo inferiore. Si sottolinea la necessità che nell'effettuare le rettifiche si consideri anche l'eventuale modificazione della consistenza delle poste patrimoniali in oggetto (la perizia di stima fa riferimento ad una data pregressa rispetto al tempo di effetto della trasformazione; il patrimonio ha subito nel frattempo modificazioni sia di carattere quantitativo che qualitativo).

8. ASPETTI FISCALI

A. IMPOSTE DIRETTE

Il bilancio di trasformazione si presenta pertanto come segue:

Situazione patrimoniale “iniziale”

Società Rossi, Bianchi e Verdi s.r.l.

Attività		Passività e netto	
Fabbricati	150.000	Mutuo passivo	50.000
Arredi	40.000	Fondo TFR	50.000
Impianti	15.000	Debiti v/fornitori	<u>60.000</u>
Merchi	20.000	Totale passività	<u>160.000</u>
Crediti v/clienti	15.000		
Altri crediti	10.000		
Cassa	90.000		
	-----	Capitale sociale	<u>180.000</u>
Totale attività	<u>340.000</u>	Totale a pareggio	<u>340.000</u>

Il prospetto di riparto delle quote è pertanto il seguente:

Soci	Partecipazione nella società trasformanda			Partecipazione nella società trasformata	
	Valore nominale delle quote	Rapp.di partecipazione	%	Valore nominale delle quote	%
Socio Rossi	70.000	7/25	28	50.400	28
Socio Bianchi	30.000	3/25	12	21.600	12
Socio Verdi	150.000	15/25	60	108.000	60
Totali	250.000			180.000	

8.A.1 Trasformazione omogenea

1.1 Trasformazione semplice

1.2 Trasformazione omogenea

1.2.1 Trasformazione evolutiva (o progressiva)

1.2.2. Trasformazioni regressiva (o involutiva)

8.A.2 Trasformazione eterogenea

2.1. da società di capitali

2.2. in società di capitali

1. TRASFORMAZIONE OMOGENEA (art. 170 TUIR)

La trasformazione costituisce sempre un'operazione neutrale ai fini della determinazione del reddito.

L'irrilevanza fiscale permane anche quando le plusvalenze, le minusvalenze e altri elementi di reddito (rimanenze, titoli, avviamento)

- sono evidenziati nella relazione di stima (2498 cc.)
- sono iscritti, in contabilità e in bilancio (art. 21 c. 3 L. 449/97 che abroga la lettera c) dell'art. 54¹ Tuir, ora art. 86 Tuir,)

¹ Art. 54 Tuir (ora 86 Tuir) prima della modifica prevista dall'art. 21 comma 3 Legge 449/1997
"1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel primo comma dell'art. 53, concorrono a formare il reddito:
a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
c) se sono iscritte nello stato patrimoniale (abrogato dal comma 3 dell'art. 21 Legge 449/1997);

1.1 TRASFORMAZIONE SEMPLICE

- Nel caso di trasformazione senza mutamento di species societaria non cambia il regime fiscale.
- C'è continuità nel periodo d'imposta dal punto di vista contabile e fiscale.
- Si presenta un'unica dichiarazione dei redditi .

1.2 TRASFORMAZIONE OMOGENEA EVOLUTIVA (o PROGRESSIVA) O REGRESSIVA (OVVERO INVOLUTIVA)

Le conseguenze fiscali riguardano:

- a) la divisione dell'esercizio in due periodi fiscali;
 - b) il trattamento delle riserve;
 - c) il trattamento delle perdite: non è possibile la compensazione con i redditi della trasformata.
- Tratteremo solo i punti a) e b)

1.2.1 TRASFORMAZIONE EVOLUTIVA (art. 170 3° c.)

- In merito al punto a) la società trasformata deve presentare due distinte dichiarazioni dei redditi ai fini IRES/IRAP:
 - la **prima** entro la fine del **9° mese** successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione;
 - la **seconda** va presentata nei termini ordinari.
- non sussiste l'obbligo di istituire nuovi libri o registri per effettuare le scritture contabili in capo alla società trasformata.
 - l'obbligo di versamento degli acconti:
 - ai fini IRPEF nessun acconto è dovuto poiché nel periodo precedente non sussisteva autonomia di imposizione societaria; l'acconto versato dai soci sarà computato sulla loro imposta IRPEF.
 - ai fini IRAP l'obbligo deve essere adempiuto.
- La dichiarazione dei sostituti d'imposta (mod. 770) va presentata presso l'ufficio competente in relazione alla società risultante dalla trasformazione entro i termini ordinari e deve comprendere gli imponibili relativi all'intero anno sia quelli ante che quelli post trasformazione.
- In merito al punto b) le riserve non vengono tassate in caso di trasformazione a queste condizioni:
 - non devono essere evidenziate nella contabilità e nel bilancio della società di capitali risultante dalla trasformazione
 - deve essere indicata la loro origine

1.2.2 TRASFORMAZIONE REGRESSIVA (art. 170 4° c.)

- In merito al punto a) vedi 1.2.1
- In merito al punto b) vale il principio di destinazione delle riserve costituite ante-trasformazione:
 - se evidenziate nel bilancio della società di persone trasformata con indicazione della loro origine concorreranno a formare il reddito dei soci solo nel periodo nel quale vengono distribuite o utilizzate per scopo diverso dalla copertura di perdite
 - se non evidenziate la ripresa a tassazione di tali riserve avviene immediatamente nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione
 - il comma 5° dell'art. 170 prevede il regime di tassazione nel caso di distribuzione da parte dei soci delle riserve di cui al comma 4° (5% - 40%).

2. TRASFORMAZIONE ETEROGENEA (art. 171)

E' stato recepito a partire dal 1° gennaio 2004 quanto previsto in materia dal codice civile (artt. 2500 – septies/octies)

2.1 DA SOCIETA' DI CAPITALI (art. 2500 – septies)

Per quanto riguarda la disciplina fiscale applicabile possiamo avere:

- trasformazione in altro ente commerciale (soggetto IRES) ad es. in società cooperativa: si applica cfc. Punto 1.1
- trasformazione in altro ente non commerciale quale ad es.: una fondazione:
 - o a) la trasformazione comporta il realizzo al valore nominale dei beni della società salvo che non confluiscano nell'attività d'impresa del soggetto non commerciale.
 - o b) le riserve costituite prima della trasformazione sono assoggettate a tassazione con lo stesso modo di cui al punto 1.2.2.

2.2 IN SOCIETA' DI CAPITALI (art. 2500 – octies)

Per quanto riguarda la disciplina fiscale applicabile possiamo avere:

- trasformazione da ente commerciale: la trasformazione è neutrale (cfr. punto 1.1)
- trasformazione da ente non commerciale: l'operazione è assimilata ad un conferimento:
 - a) il passaggio dei beni appartenenti all'attività non commerciale costituisce realizzo di plusvalenze assoggettabili a tassazione come redditi diversi (ex art. 67 c.1 lett. n);
 - b) il passaggio dei beni appartenenti all'attività commerciale risultano conferiti in neutralità fiscale in quanto si trovano già in regime d'impresa.

I beni sono acquisiti in capo alla società di capitali risultante dalla trasformazione in base al valore nominale.

B. IMPOSTE INDIRETTE

- L'art. 2 c. 3 lett f) DPR 633/72 esclude da IVA la trasformazione.
- Sia nel caso di passaggio da società di persone a società di capitali che viceversa la società trasformata prosegue con la numerazione delle fatture della vecchia società ed anche gli altri adempimenti: dichiarazione, tenuta dei registri obbligatori non subiscono mutamenti.
- La continuità si ha anche per quanto riguarda l'espletamento degli obblighi dichiarativi: è previsto l'obbligo di comunicare nel termine di 30 giorni dall'effettuazione della trasformazione all'ufficio IVA (o delle Entrate) l'avvenuta variazione del tipo di società.

C. IMPOSTA DI REGISTRO

La lett. c) dell'art. 4 della TARIFFA, parte I, del DPR 26/4/1976 n. 131 assoggetta all'imposta fissa tutte le modifiche statutarie comprese le trasformazioni:

€168.

Il notaio effettua la registrazione.

L'atto non è soggetto a valutazione da parte dell'ufficio.

D. IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI

L'atto di trasformazione va assoggettato ad imposta fissa di €168,00 per ogni tributo.

E. ADEMPIMENTI FISCALI

(Quadro riassuntivo)

Nell'ipotesi di trasformazione evolutiva o regressiva.

- Versamento imposta di registro	Entro 20 gg. (*)	Art. 13 D.P.R. 26.4.86, N.131
- Denuncia IVA <variazione dati>	Entro 30 gg. (*)	Art. 35 D.P.R. 26.10.72, N.633
- Dichiarazione dei redditi della società di persone (soggetta ad IRPEF) o della società di capitali (soggetta ad IRPEG)	Entro il nono mese (invio telematico) (*)	Art. 5-bis D.P.R. 22.7.1998, N.322 (introdotto dal D.P.R. 7.12.2001, n.435 e modificato dal D.L. 223/06) Art. 122 D.P.R. 22.12.1986, N.917
(*) Dalla data di iscrizione nel registro delle imprese dell'ultimo fra atto di trasformazione e atto di cessazione dell'ente trasformato.		