



CEPPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

STRUMENTI

LA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA: ASPETTI FISCALI

Data ultimo aggiornamento:
31 ottobre 2019

INDICE

LA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA: ASPETTI FISCALI

PREMESSA.....	3
1. IMPOSTE DIRETTE	3
1.1. TRASFORMAZIONE OMOGENEA	3
1.1.1. PERIODI DI IMPOSTA E DATA DI EFFETTO FISCALE DELL'OPERAZIONE	3
1.1.2. RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI	4
1.2. TRASFORMAZIONE ETEROGENEA.....	6
1.2.1. TRASFORMAZIONE ETEROGENEA REGRESSIVA	6
1.2.2. TRASFORMAZIONE ETEROGENEA PROGRESSIVA.....	6
1.3. PARTICOLARI TIPOLOGIE DI TRASFORMAZIONI	6
1.3.1 LA TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ SEMPLICI.....	6
1.3.2. LA TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI FATTO IN SOCIETÀ DI CAPITALI.....	7
1.3.3. LA TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ A IMPRESA INDIVIDUALE	7
1.4. RISERVE DI UTILI "ANTE TRASFORMAZIONE"	7
1.4.1. RISERVE E "TRASFORMAZIONE PROGRESSIVA"	7
1.4.2. RISERVE E "TRASFORMAZIONE REGRESSIVA"	8
1.4.3. DISTRIBUZIONE DELLE RISERVE	8
1.4.4. RISERVE E TRASFORMAZIONE ETEROGENEA.....	9
1.5. OBBLIGHI E ADEMPIMENTI TRIBUTARI	9
1.5.1. VERSAMENTI E DICHIARAZIONI AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI.....	9
1.5.2. VERSAMENTI E DICHIARAZIONI AI FINI IRAP	11
2. IMPOSTE INDIRETTE.....	11
2.1. OBBLIGHI E ADEMPIMENTI IN MATERIA DI IVA.....	11
2.2. IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA, CATASTALE	13

LA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA: ASPETTI FISCALI

a cura di CLA Consulting S.r.l.

PREMESSA

La normativa fiscale regola separatamente la trasformazione omogenea e la trasformazione eterogenea negli articoli 170 e 171 del D.P.R. n. 917/1986 (c.d. "TUIR").

Nello specifico:

- l'articolo 170 del TUIR disciplina le trasformazioni eterogenee tra soggetti commerciali (si pensi al caso della trasformazione di una società consortile in una società di capitali o viceversa);
- l'articolo 171 del TUIR disciplina le trasformazioni eterogenee (con conseguente passaggio dal regime di impresa ad un regime non di impresa e viceversa).

1. IMPOSTE DIRETTE

1.1. TRASFORMAZIONE OMOGENEA

L'art. 170, comma 1, TUIR, sancisce il c.d. principio di **neutralità della trasformazione**, in base al quale quest'ultima *"non costituisce realizzo né distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento"*.

La neutralità fiscale dell'operazione di trasformazione è confermata anche nel caso in cui dalla perizia di stima (redatta ai sensi dell'articolo 2500-ter del codice civile) dovessero emergere plusvalori o minusvalori recepiti nella contabilità della società trasformata rispetto a quelli riconosciuti (ai fini fiscali) in capo alla trasformanda. In questa ipotesi, infatti, questi maggiori/minori valori non assumono rilevanza fiscale. Proprio l'irrilevanza di questi plusvalori o minusvalori iscritti sui beni determina la nascita di un disallineamento tra i valori civilistici e fiscali che, in caso di ammortamento o di alienazione dei beni interessati, deve essere recepito in dichiarazione dei redditi mediante lo stanziamento di una "variazione fiscale" (in aumento o in diminuzione) del reddito imponibile¹. Pertanto, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo "post trasformazione", l'eventuale "doppio binario" derivante dal recepimento dei maggiori/minori valori ai soli fini civilistici dovrà essere rilevato mediante la compilazione del quadro RV del Modello REDDITI.

Per espressa previsione normativa², al principio di non imponibilità delle plusvalenze iscritte fanno eccezione le plusvalenze relative ai c.d. **beni "merce"**³ che, viceversa, in caso di rilevazione nel bilancio post-trasformazione, concorrono a formare il reddito imponibile della società trasformata.

1.1.1. Periodi di imposta e data di effetto fiscale dell'operazione

Ai fini della determinazione del reddito, è necessario distinguere le trasformazioni che comportano il **mutamento del regime impositivo** (da soggetti IRES a IRPEF e viceversa) dalle **trasformazioni tra società di capitali o tra società di persone**.

In particolare:

¹ In tal senso si veda anche la risoluzione ministeriale 22 dicembre 1980, n. 9/2715.

² Ex articolo 110, comma 1, lett. c), TUIR.

³ Articolo 85, comma 1, TUIR:

- *"i corrispettivi delle cessioni di beni e prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa"* (lett. a));

- *"i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione"* (lett. b));

- *"i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alle lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa"* (lett. e)).

- **nelle trasformazioni tra società di capitali o tra società di persone:** non sono previste disposizioni specifiche, in quanto non si configura alcuna variazione delle modalità di determinazione e tassazione del reddito prodotto dalla società (pertanto, in questo caso non è necessario interrompere il normale periodo amministrativo né redigere un'apposita dichiarazione dei redditi);
- **nelle trasformazioni che comportano il mutamento del regime impositivo:** è necessario suddividere l'esercizio in due periodi distinti, ovvero:
 - **il periodo compreso tra la data di inizio del periodo d'imposta e la data di effetto della trasformazione:** in cui il reddito deve essere determinato e tassato secondo le disposizioni proprie della forma giuridica della società trasformanda;
 - **il periodo compreso tra la data di effetto della trasformazione e la fine del periodo d'imposta:** in cui il reddito deve essere determinato e tassato secondo le disposizioni proprie previste della forma giuridica della società trasformata.

Per "data di effetto della trasformazione" deve intendersi la data di effettuazione dell'ultimo degli adempimenti pubblicitari richiesti dal comma 2 dell'articolo 2500 del codice civile⁴, ovvero la data di iscrizione al registro delle imprese dell'atto di trasformazione e, se posteriore, l'atto di cessazione della trasformanda⁵.

In assenza di specifiche disposizioni, la determinazione del reddito della società trasformanda e della società trasformata deve essere effettuata seguendo le disposizioni ordinarie previste ai fini della determinazione del reddito d'impresa dal TUIR.

In particolare, a livello operativo, la suddivisione dell'esercizio in due autonomi periodi d'imposta comporta la necessità di:

- raggugliare ad anno, in conformità con quanto previsto dall'articolo 110, comma 5, del TUIR:
 - gli **ammortamenti delle immobilizzazioni materiali** (e non, invece, quelli relativi alle immobilizzazioni immateriali e ai costi pluriennali);
 - le **spese di manutenzione**;
 - l'**ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili**;
 - le **svalutazioni dei crediti**;
 - gli **accantonamenti per rischi su crediti** e gli altri accantonamenti previsti dall'articolo 107, commi 1 e 2, TUIR;
- **imputare al singolo periodo di competenza** l'intera quota dei componenti reddituali per cui non è previsto il ragguglio ad anno come ad esempio:
 - le plusvalenze rateizzate ai sensi dell'articolo 86, comma 4, TUIR;
 - le spese di manutenzione che eccedono i limiti indicati all'articolo 102, comma 6, TUIR;
 - le spese di rappresentanza deducibili per quote ai sensi dell'articolo 108, comma 2, TUIR.

1.1.2. Riporto delle perdite fiscali

Nell'ipotesi di trasformazione che comporti un mutamento del regime impositivo, è opportuno analizzare il **trattamento da riservare alle eventuali perdite fiscali pregresse**.

⁴ Articolo 2500, commi 2-3, codice civile: "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". 3. La trasformazione ha effetto dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari di cui al comma precedente".

⁵ Circolari ministeriali 25 gennaio 2002 n. 6/E e 30 gennaio 2002, n. 9/E. Conformemente alle citate circolari, nella risoluzione ministeriale 20 giugno 2002, n. 203 è stato chiarito che "ai fini fiscali la data in cui ha effetto la trasformazione deve necessariamente coordinarsi con il disposto di cui all'art. 2498 del Codice Civile, in base al quale la società trasformata acquista personalità giuridica con l'iscrizione della deliberazione nel registro delle imprese". Inoltre, con riferimento alla possibilità di post-datare gli effetti della delibera di trasformazione rispetto alla data di iscrizione nel registro delle imprese, nella circolare 9/E/2002 è stato precisato che "allo stato attuale della normativa, diversamente da quanto previsto per la fusione mediante incorporazione e per la scissione, tale soluzione non è consentita...".

Nelle **trasformazioni da società di persone a società di capitali** le perdite pregresse, essendo già state imputate ai singoli soci per trasparenza (ex articolo 5 del TUIR), possono essere riportate da quest'ultimi in base alle modalità di utilizzo previste anteriormente alla trasformazione⁶.

Nelle **trasformazioni da società di capitali a società di persone** trova applicazione il **divieto di compensazione intersoggettiva di utili e perdite**. Di conseguenza, in questo caso, le eventuali perdite della società trasformanda verranno trasferite esclusivamente alla trasformata (e non, viceversa, ai suoi soci⁷).

Al fine di gestire quest'ultima casistica, nella dichiarazione dei redditi delle società di persone è prevista un'apposita sezione del quadro RS (denominata "*Trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone*") in cui è necessario riportare e tenere memoria delle **perdite trasferite dalla trasformata**, mantenendo la **distinzione tra**:

- **le perdite non compensate e sono utilizzabili in misura piena** (ex articolo 8, comma 2, del TUIR);
e
- **le perdite non compensate utilizzabili in misura limitata** ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR (ovvero nei limiti dell'80% del reddito prodotto con riporto illimitato).

L'Agenzia delle Entrate ha quindi ritenuto di "estendere" le modalità di riporto proprie delle perdite maturate in regime di contabilità ordinaria anche nell'ipotesi in cui la società risultante dall'operazione di trasformazione dovesse optare direttamente per la tenuta della contabilità semplificata.

Perdite pregresse - sintesi delle possibilità di riporto e utilizzo

Tipologia di operazione	Possibilità di riporto	Possibilità di utilizzo
Trasformazione tra società di persone o tra società di capitali	Continuità con la situazione precedente	Medesime possibilità di utilizzo rispetto alla situazione ante trasformazione
Trasformazione progressiva (da società di persone a società di capitali)	I soci potranno riportare eventuali perdite pregresse già ricevute per trasparenza (solo per società in contabilità ordinaria)	I soci potranno utilizzare le perdite pregresse con le medesime modalità rispetto alla situazione ante trasformazione
Trasformazione regressiva (da società di capitali a società di persone) indipendentemente dal regime contabile adottato post trasformazione	La società risultante dalla trasformazione potrà riportare le perdite pregresse mantenendo le caratteristiche delle stesse rispetto alla situazione ante trasformazione	La società risultante dalla trasformazione potrà utilizzare le perdite pregresse mantenendo le caratteristiche delle stesse rispetto alla situazione ante trasformazione

Infine, in assenza di particolari previsioni normative, stante il differente regime fiscale previsto, il trasferimento di eventuali **perdite pregresse da società di capitali a enti non commerciali** deve ritenersi

⁶ In tal senso, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 8, comma 3, del TUIR, a partire dal periodo d'imposta 2018, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice possono essere computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, in misura non superiore all'80% dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in essi. Pertanto, dopo la trasformazione, queste perdite potranno essere utilizzate dai soci in compensazione con eventuali utili provenienti dalla partecipazione in altre società di persone ovvero nell'ambito di un'eventuale attività commerciale svolta.

⁷ Risoluzione Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 60/E. Si veda anche la circolare 13 febbraio 2006 n. 6/E.

non consentito, a meno che il passaggio avvenga a favore di eventuali “rami di attività commerciali” che sono esercitate dall’ente trasformato.

1.2. TRASFORMAZIONE ETEROGENEA

L’articolo 171 del TUIR disciplina:

- le trasformazioni da società di capitali ad un soggetto non commerciale (ad esempio, fondazione) definite anche “**trasformazioni eterogenee regressive**”;
- le trasformazioni da un soggetto non commerciale a società di capitali, definite anche “**trasformazioni eterogenee progressive**”.

1.2.1. Trasformazione eterogenea regressiva

La **trasformazione di una società di capitali in un ente non commerciale** comporta la **presunzione di realizzo dei beni appartenenti alla società trasformanda** in base al relativo valore normale⁸. Pertanto, di fatto, questa operazione è assimilata a tutti gli effetti ad una destinazione dell’azienda (e quindi dei singoli elementi che la compongono) a finalità estranee all’esercizio di impresa.

La presunzione di realizzo è esclusa nell’ipotesi in cui i beni stessi dovessero confluire nell’eventuale ramo d’azienda (e quindi nell’attività d’impresa) esercitata dall’ente non commerciale.

1.2.2. Trasformazione eterogenea progressiva

La trasformazione di soggetti non commerciali in società di capitali viene qualificata dal comma 2 dell’articolo 171 del TUIR alla stregua di un “conferimento” qualora l’operazione comporti l’immissione dei beni in un complesso aziendale mediante il quale viene esercitata l’attività d’impresa. Restano, pertanto, **esclusi** da questa previsione i **beni o complessi aziendali** provenienti da un **eventuale ramo di attività imprenditoriale** già esercitato dall’ente trasformando.

Pertanto, ai beni dell’ente non commerciale che sono immessi nella società dovrà essere attribuito il **valore normale** (determinato ai sensi dell’articolo 9 TUIR) che costituirà poi il **costo fiscalmente riconosciuto** dei beni stessi in capo alla trasformata. Di conseguenza, la differenza esistente tra il costo d’acquisto originario e il valore normale attribuito sarà eventualmente imponibile (così come previsto dell’articolo 67, comma 1, lett. n, TUIR⁹) esclusivamente qualora ricorrano le condizioni previste dalle precedenti lettere dello stesso articolo 67 (si pensi, ad esempio, ai fabbricati posseduti dall’ente da meno di cinque anni, oppure alla presenza di terreni edificabili).

1.3. PARTICOLARI TIPOLOGIE DI TRASFORMAZIONI

1.3.1 La trasformazione di società semplici

La **trasformazione di una società semplice in una società di capitali** è assimilabile ad una “trasformazione eterogenea” disciplinata dall’articolo 171, comma 2, TUIR¹⁰. Infatti, questa operazione comporta l’acquisizione del carattere commerciale da parte della società, e l’ingresso dei beni della società semplice nel regime di impresa. In questo contesto, all’operazione in esame è quindi applicabile il disposto dell’articolo 67, comma 1, lett. n), TUIR, secondo cui, ai fini IRPEF, costituiscono redditi diversi “*le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all’articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti*”.

Da quanto sopra è possibile concludere che:

⁸ Articolo 171, comma 1, TUIR.

⁹ Articolo 67, comma 1, lettera n), del TUIR: “Sono redditi diversi ... *le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all’articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti*”.

¹⁰ In tal senso si veda risposta della DRE del Piemonte all’interpello 20 luglio 2007, n. 46754.

- il conferimento determinatosi con l'operazione di trasformazione comporta la tassazione dei plusvalori latenti relativi ai beni conferiti;
- la tassazione si verifica previa sussistenza delle specifiche condizioni previste dall'articolo 67 del TUIR relativamente alle cessioni di immobili, terreni e partecipazioni¹¹;

In ogni caso, nell'ipotesi in cui i beni posseduti dall'ente non commerciale dovessero far parte dell'eventuale attività commerciale esercitata dall'ente stesso, la trasformazione potrà essere effettuata in regime di neutralità fiscale, non comportando alcun pregiudizio alla continuità dell'attività d'impresa¹².

Viceversa, la **trasformazione di una società di persone commerciale (s.n.c. o s.a.s.) in una società semplice**, comportando l'assunzione di una forma giuridica incompatibile con l'esercizio di un'impresa commerciale (e quindi con la produzione di "redditi d'impresa"), è equiparabile, ai fini delle imposte sui redditi, ad un mutamento del regime reddituale dei beni sociali e, in particolare, alla destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, con conseguente tassazione delle relative plusvalenze derivanti ai sensi degli articoli 85, comma 2, e 86, comma 1, lettera c), del TUIR¹³.

1.3.2. La trasformazione di società di fatto in società di capitali

In caso di trasformazione di una società di persone irregolare¹⁴ in una società di capitali, è necessario, verificare **la neutralità fiscale dell'operazione** (ovvero la possibilità di effettuare la stessa senza l'emersione di materia imponibile).

Poiché l'articolo 170 TUIR prevede, genericamente, la neutralità fiscale dell'operazione di trasformazione, in assenza di specifiche restrizioni, questa disposizione deve ritenersi applicabile anche relativamente alla trasformazione di società di fatto o irregolari.

In senso conforme nella risoluzione 23 novembre 2007, n. 341/E, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto l'applicabilità dell'articolo 170 del TUIR nell'ipotesi di trasformazione di una società di fatto¹⁵ in una delle società tipiche regolate dal codice civile.

1.3.3. La trasformazione da società a impresa individuale

In caso di trasformazione da **società a impresa individuale**:

- ai fini delle imposte dirette: l'operazione è neutrale, a condizione che l'attività di impresa venga proseguita e che vengano mantenuti i valori fiscalmente riconosciuti in capo alla società di persone¹⁶;
- ai fini delle imposte indirette: l'operazione è assimilabile ad un'assegnazione di beni al socio (con conseguente debenza dell'imposta fissa di registro e, in caso di presenza di immobili, assoggettamento alle imposte ipotecarie e catastali proporzionali al valore dell'immobile)¹⁷.

1.4. RISERVE DI UTILI "ANTE TRASFORMAZIONE"

1.4.1. Riserve e "trasformazione progressiva"

¹¹ A titolo esemplificativo, nell'ambito di una trasformazione di un ente non commerciale in una società di capitali, gli eventuali plusvalori maturati su immobili posseduti da più di 5 anni non potranno essere assoggettati a tassazione.

¹² Articolo 171, comma 2, del TUIR: "La trasformazione effettuata ai sensi dell'articolo 2500-ocites del codice civile, di un ente non commerciale in società soggetta all'imposta di cui al Titolo II si considera conferimento limitatamente ai beni diversi da quelli già compresi nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso".

¹³ In tal senso: Corte di Cassazione, ordinanza 22 novembre 2018 n. 30228.

¹⁴ Si tratta di una società non iscritta nel registro delle imprese.

¹⁵ Nello specifico, si trattava di una società di fatto costituitasi per effetto della continuazione dell'attività d'impresa da parte dei beneficiari di una donazione d'azienda.

¹⁶ In tal senso si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E/2002.

¹⁷ Risoluzione Ag. Entrate n. 47/E/2006. Nella sentenza 14 gennaio 2015, n. 496 la Corte di Cassazione ha ribadito che il passaggio da una società (ente collettivo) ad una impresa individuale non può integrare una trasformazione in senso tecnico bensì uno scioglimento con contestuale assegnazione del patrimonio sociale all'unico socio.

In caso di **trasformazione da società di persone a società di capitali** (c.d. “trasformazione omogenea progressiva”), le **riserve di utili già tassate per trasparenza** in capo ai soci delle società di persone non devono essere assoggettate a tassazione in capo agli stessi in caso di distribuzione¹⁸:

- previa iscrizione nel bilancio della società di capitali risultante dalla trasformazione;
- previa indicazione della relativa origine¹⁹.

Tuttavia, è necessario sottolineare che gli utili tassati in capo ai soci *ante*-trasformazione e attribuiti agli stessi dopo la trasformazione sotto forma di distribuzione di dividendi, pur non concorrendo alla formazione del reddito dei soci medesimi, riducono il costo fiscale della partecipazione “*fino a concorrenza dei redditi già imputati*” (ex articolo 68, comma 6, TUIR).

1.4.2. Riserve e “trasformazione regressiva”

Ai sensi dell’articolo 170, comma 4, del TUIR, le riserve di utili formatesi nel periodo antecedente alla **trasformazione di una società di capitali in una società di persone** (escluse quelle di capitale previste dall’articolo 47, comma 5, del TUIR²⁰):

- se non evidenziate nel bilancio della società di persone trasformata ovvero se iscritte senza l’indicazione della loro origine: devono essere imputate ai soci per trasparenza nel periodo d’imposta successivo alla trasformazione;
- se evidenziate nel bilancio della società di persone trasformata: concorrono a formare il reddito imponibile dei soci soltanto nel periodo della relativa distribuzione ovvero in caso di utilizzo delle stesse per finalità diverse dalla copertura delle perdite d’esercizio.

Nell’ipotesi di **trasformazione da società soggetta ad IRES a società di persone in contabilità semplificata**, stante l’impossibilità di evidenziare le riserve tra le voci di patrimonio netto, le stesse concorreranno a formare il reddito imponibile nel primo periodo post-trasformazione.²¹

1.4.3. Distribuzione delle riserve

In caso di trasformazione regressiva, nel periodo d’imposta in cui le riserve di utili “*ante* trasformazione” devono considerarsi imputate ai soci (sulla base e i criteri analizzati al precedente paragrafo 1.4.2), la tassazione in capo a quest’ultimi sarà assimilata ad una distribuzione di “dividendi”.²²

Pertanto, in questo caso:

- se il beneficiario è una persona fisica che detiene la partecipazione al di fuori di attività di impresa: la distribuzione sarà tassata mediante l’applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d’imposta con aliquota pari al 26%²³;

¹⁸ Articolo 170, comma 3, del Tuir.

¹⁹ A livello operativo queste tipologie di riserve devono essere indicate nel Modello REDDITI SC in corrispondenza del rigo riservato alle “Riserve ex art. 170, comma 3”. In particolare, devono essere indicate:

- le riserve costituite prima della trasformazione disciplinata dall’articolo 170, comma 3, TUIR, con utili imputati ai soci in ragione delle previsioni contenute nell’articolo 5 TUIR (escluse quelle in sospensione d’imposta) ed iscritte in bilancio con l’indicazione della loro origine dopo la trasformazione stessa;

- i decrementi delle riserve di utili originati per effetto delle distribuzioni che non concorrono a formare il reddito dei soci nonché per effetto dell’imputazione delle stesse a capitale che non comporta l’applicazione delle disposizioni contenute nel comma 6 dell’art. 47 TUIR (in quest’ultimo caso un corrispondente importo va indicato fra gli incrementi di colonna 2 del precedente rigo RS130).

²⁰ Ovvero: fondi sovrapprezzo azioni, le riserve costituite con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, i versamenti dei soci a fondo perduto, in conto capitale, le riserve da rivalutazione esenti da imposte.

²¹ In tal senso: circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001 n. 57.

²² Articolo 170, comma 5, del TUIR

²³ Per gli utili prodotti anteriormente al 2017 derivanti da partecipazioni “non qualificate”:

-prodotti ante 2012 la ritenuta a titolo di imposta è pari al 12,5%;

-prodotti dal 2012 sino al 30 giugno 2014 la ritenuta a titolo di imposta è pari al 20%;

-prodotti dal 1 luglio 2014 la ritenuta a titolo di imposta è pari al 26%.

- se il beneficiario è una **persona fisica** che detiene la partecipazione **nell'ambito dell'esercizio di una attività di impresa**: l'importo attribuito sarà imponibile IRPEF in misura pari al 58,14%²⁴ del relativo ammontare senza applicazione di alcuna ritenuta alla fonte.

Infine, le somme percepite da **oggetti IRES**, sono tassate secondo le disposizioni previste dall'articolo 89 del TUIR (ovvero, generalmente, in misura pari al 5% del relativo ammontare).

In presenza di società di capitali che abbiano esercitato l'opzione per il regime di trasparenza previsto dagli articoli 115 o 116 TUIR, le eventuali riserve formatesi in costanza dell'opzione dovranno essere iscritte, *post trasformazione*, nella contabilità della società di persone trasformata con l'indicazione della relativa origine; soltanto in questo modo le stesse potranno non essere assoggettate ad imposizione in capo ai soci al momento della relativa distribuzione.

Riepilogo tassazione in caso di distribuzione di riserve - trasformazione regressiva

Beneficiario	Regime detenzione	TUIR	Trattamento previsto
Soggetto IRPEF	Non impresa	Art. 27, comma 1, D.P.R. n. 600/1973	Ritenuta a titolo di imposta del 26%
Soggetto IRPEF	Impresa	Art. 59	Imponibile nel limite del 58,14% dell'importo distribuito
Soggetto IRES	Impresa	Art. 89	Imponibile nel limite del 5% dell'importo distribuito

1.4.4. Riserve e trasformazione eterogenea

Le riserve che si considerano distribuite per effetto dell'operazione di trasformazione eterogenea da società di capitali ad ente non commerciale sono tassate in capo ai beneficiari secondo le modalità previste per i "dividendi"²⁵, ovvero in particolare:

- se iscritte in bilancio con indicazione della relativa origine dopo la trasformazione: nel periodo d'imposta della relativa **distribuzione** ovvero **utilizzo** per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio;
- se non iscritte in bilancio dopo la trasformazione (ovvero se iscritte senza l'indicazione della relativa origine): nel periodo d'imposta **successivo alla trasformazione**.

1.5. OBBLIGHI E ADEMPIMENTI TRIBUTARI

1.5.1. Versamenti e dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi

Come visto ai precedenti paragrafi, attraverso l'operazione di trasformazione societaria si vengono a creare normalmente **due "sotto periodi" di imposta**: il primo *ante* trasformazione (dall'apertura del normale periodo di imposta fino alla data di efficacia della trasformazione) e il secondo *post* trasformazione (dalla data di efficacia dell'operazione sino alla chiusura naturale del periodo di imposta). Fanno eccezione a questa regola le trasformazioni effettuate nell'ambito del medesimo gruppo d'appartenenza

²⁴ Per gli utili prodotti anteriormente al 2017 la parte tassabile sarà pari al 49,72% mentre per eventuali utili prodotti anteriormente al 2008 la parte imponibile sarà pari al 40% dell'ammontare distribuito.

²⁵ Articolo 171, comma 1, TUIR con rinvio al comma 5 dell'articolo 170 del TUIR.

(trasformazioni tra soggetti IRES o tra soggetti IRPEF) in quanto in questo caso vi è continuità di imposizione e la dichiarazione deve essere presentata unitariamente per tutto il normale periodo di imposta.

Nel caso di **trasformazione tra soggetti “non omogenei”**, i relativi sotto periodi, come prima definiti, sconteranno l'imposta propria in base al gruppo di appartenenza (IRES, IRPEF). Operativamente, in questo caso, sarà **indispensabile redigere due conti economici distinti** al fine di determinarne i risultati economici di periodo e conseguentemente adempiere agli obblighi fiscali in modo analitico e separato.

Anche ai **fini dichiarativi** occorrerà presentare due distinte dichiarazioni dei redditi. In particolare, la dichiarazione relativa alla **frazione di esercizio** compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data, in cui ha effetto la trasformazione deve essere inviata in via telematica **entro l'ultimo giorno del nono mese successivo** a tale ultima data²⁶.

Riepilogo obblighi di presentazione Mod. REDDITI

Tipologia di trasformazione	Termine di presentazione
Trasformazione tra società di persone o tra società di capitali	Esercizio unico, nessuna differenza con i termini ordinari di invio. Per l'adempimento dovrà essere utilizzato il Mod. REDDITI relativo all'anno in cui ha effetto l'operazione.
Trasformazione progressiva o regressiva	Due sotto periodi. Per il periodo “ante trasformazione” presentazione entro 9 mesi dalla data di effetto. Per il periodo “post trasformazione” presentazione nei termini ordinari. Se l'esercizio ordinario è “solare e termina normalmente il 31/12: - per l'adempimento relativo al periodo “ante trasformazione” dovrà essere utilizzato il Mod. REDDITI relativo all'anno precedente a quello in cui ha effetto l'operazione; - per l'adempimento relativo al periodo “post trasformazione” dovrà essere utilizzato il Mod. REDDITI relativo all'anno in cui ha effetto l'operazione.

Versamenti in acconto

Con riferimento agli obblighi di versamento degli acconti, si potranno verificare i seguenti casi²⁷:

- **in caso di trasformazione tra società di persone** (ad esempio da s.n.c. a s.a.s.): non si verifica alcuna interruzione del periodo di imposta e nessun acconto è dovuto ai fini delle imposte dirette;
- **in caso di trasformazione tra società di capitali** (ad esempio da s.r.l. a s.a.p.a.): non si verifica alcuna interruzione del periodo di imposta (di conseguenza la società è tenuta a versare normalmente l'acconto dell'IRES commisurato alle imposte dell'esercizio precedente);
- **in caso di trasformazione da società di persone a società di capitali** (omogenea progressiva): la società risultante dalla trasformazione non è tenuta a versare l'acconto IRES per il primo periodo post-trasformazione in quanto nel periodo precedente non esisteva quale “autonoma entità di imposizione”, facendo carico ai soci del pagamento dell'imposta”;
- **in caso di trasformazione da società di capitali in società di persone** (omogenea regressiva), l'acconto IRES deve essere versato, dalla società trasformanda soltanto nell'ipotesi in cui la data di efficacia della trasformazione dovesse essere successiva alla scadenza del termine per il versamento dell'acconto d'imposta (viceversa, nel caso in cui la data di efficacia della trasformazione dovesse essere

²⁶ Si ricorda che, ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 5-bis del D.P.R. n. 322/1998 le disposizioni citate valgono, in quanto applicabili, anche ai casi di trasformazione di enti diversi dalle società (ovvero in caso di trasformazioni c.d. “eterogenee”).

²⁷ Si veda anche la circolare 31 ottobre 1977 n. 96 dell'ex Ministero Finanze - Imposte Dirette.

antecedente alla data di scadenza della rata d'acconto, la società trasformata non sarà tenuta a versare alcun acconto IRES).

Versamenti a saldo

Nell'ipotesi di trasformazione, i versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione delle **società di persone** devono essere effettuati **entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione**.

Il versamento del saldo dovuto in base alla **dichiarazione relativa all'IRES** e quello relativo alla prima rata di acconto deve essere effettuato **entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**

1.5.2. Versamenti e dichiarazioni ai fini IRAP

Ai fini IRAP, gli adempimenti dichiarativi coincidono con le disposizioni in materia di IRES e IRPEF.

Per la determinazione della base imponibile IRAP si precisa che, mentre nell'ipotesi di società di persone che si trasforma in società di capitale, relativamente al periodo "post trasformazione", è necessario calcolare obbligatoriamente l'IRAP (senza necessità di manifestare alcuna opzione) con il metodo di bilancio (ex articolo 5 del D.Lgs. n. 446/1997), nel caso di società di capitali che si trasforma in società di persone l'eventuale opzione per l'applicazione del medesimo metodo di calcolo della base imponibile deve essere esercitata nella **dichiarazione IRAP** presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione o la revoca.

In merito agli **obblighi di versamento degli acconti**, constatato che, indipendentemente dal tipo di trasformazione, la società rimane comunque soggetto IRAP:

- la prima rata di acconto del periodo post trasformazione dovrà essere versata dalla società o associazione (ex articolo 5 TUIR) **entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione** mentre per i soggetti IRES entro l'ultimo giorno del **sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**;
- la **seconda rata di acconto** dovrà essere versata **entro il 30 novembre** ovvero, solo per i soggetti IRES con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, **entro l'undicesimo mese del periodo di imposta**.

Per le operazioni di trasformazione tra società di persone o tra società di capitali, non essendoci interruzione del periodo di imposta, l'acconto dell'IRAP, commisurato alle imposte dell'esercizio precedente, rimane comunque dovuto nei termini ordinari.

Per le operazioni di **trasformazione da società di persone a società di capitali** o viceversa assume rilievo la **data di effetto della trasformazione**.

In questi casi, stante la continuità agli effetti della soggettività passiva ai fini IRAP, l'obbligo di versamento dell'acconto relativo all'anno di imposta in cui avviene la trasformazione permane a condizione che il termine per il versamento dello stesso non sia posteriore al termine ultimo di presentazione della dichiarazione IRAP nella quale poter scomputare detto versamento.

2. IMPOSTE INDIRETTE

2.1. Obblighi e adempimenti in materia di IVA

La trasformazione è un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA²⁸.

²⁸ Articolo 2, comma 3, lett. f), D.P.R. n. 633/1972.

L'unico adempimento obbligatorio ai fini IVA è costituito dalla comunicazione della variazione dati prevista dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633/1972 da effettuare **entro trenta giorni** dalla data di iscrizione dell'ultimo tra l'atto di trasformazione e l'atto di cessazione dell'ente trasformato.

Un aspetto particolare dell'operazione di trasformazione è rappresentato dalla **numerazione delle fatture successivamente all'operazione**. Nello specifico, poiché l'atto non determina l'insorgenza di un nuovo soggetto passivo, si ritiene corretto continuare ad utilizzare la numerazione delle fatture precedenti alla trasformazione.

Viceversa, con riferimento alla **qualifica di esportatore abituale** e **all'utilizzo del plafond**, la società risultante dalla trasformazione può fruire della qualifica di esportatore abituale nell'ipotesi in cui la stessa abbia assorbito a tutti gli effetti i rapporti giuridici attivi e passivi e continui l'attività di esportazione della società trasformanda²⁹.

Si precisa inoltre che, essendoci continuità soggettiva del soggetto trasformato, non occorre presentare una specifica dichiarazione "finale" a seguito della trasformazione, ma deve essere presentata la dichiarazione annuale IVA, entro gli usuali termini, in cui siano ricomprese sia le operazioni *ante* sia le operazioni *post* trasformazione.

La società trasformata subentra nell'adempimento della trasformanda anche relativamente all'obbligo di inviare (trimestralmente) all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle liquidazioni periodiche IVA (mensili/trimestrali),³⁰ recependo nella propria dichiarazione periodica le operazioni effettuate dalla trasformanda dall'inizio del periodo oggetto di liquidazione fino alla data di efficacia della trasformazione.

Nel caso di **trasformazioni eterogenee regressive che prevedono il passaggio dei beni trasferiti all'attività "istituzionale" dell'ente trasformato** (in presenza o meno di un "ramo" di attività di impresa esercitato) deve ritenersi configurata un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (ex articolo 2, comma 2, n. 5, D.P.R. n. 633/1972), con conseguente realizzazione del presupposto impositivo e assoggettamento ad IVA dell'operazione. Sarà inoltre necessario verificare l'eventuale necessità di rettificare la detrazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

In relazione agli **adempimenti obbligatori** da porre in essere, occorre considerare che:

- le operazioni attive poste in essere entro la data di effetto della trasformazione devono essere assoggettate ad IVA (si pensi ad esempio ad eventuali canoni di servizi prestati, in questo caso la quota di canone riferita al periodo intermedio fino alla data di effetto della trasformazione dovrà essere assoggettata ad IVA, la quota di canone successiva sarà viceversa non soggetta ad imposta);
- la società può portare in detrazione l'IVA risultante dalle fatture emesse entro la data di effetto della trasformazione ma non anche quella relativa alle fatture emesse successivamente, anche qualora dovesse trattarsi di fatture relative a servizi ultimati antecedentemente dalla data di effetto della trasformazione;
- entro trenta giorni dalla data di effetto della trasformazione è necessario provvedere alla comunicazione della variazione dati (nell'ipotesi in cui l'ente trasformato non dovesse esercitare più l'attività imprenditoriale, occorrerà presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività conseguente alla cancellazione della partita IVA).

Viceversa, nelle ipotesi di **trasformazioni eterogenee progressive** (ad esempio da comunioni d'azienda a società di capitali) occorre considerare che:

- nel caso in cui l'ente trasformando non dovesse esercitare già un'attività di impresa: lo stesso dovrà presentare, entro i trenta giorni successivi alla data di effetto della trasformazione, la dichiarazione di inizio attività, con conseguente richiesta di attribuzione della partita IVA;
- ai fini dichiarativi l'operazione di trasformazione **non comporta il frazionamento del periodo di imposta**; ne consegue che, nell'ipotesi di attività d'impresa esercitata *ante* trasformazione progressiva o nell'ipotesi di attività d'impresa mantenuta in essere anche dopo la trasformazione regressiva, la

²⁹ Si veda R.M. 9 ottobre 1978, n. 410683.

³⁰ Articolo 21-bis, D.L. n. 78/2010 introdotto dall'art. 4, comma 2, D.L. n. 193/2016.

dichiarazione annuale dovrà essere riferita a tutte le operazioni effettuate nell'anno solare e dovrà essere presentata nel rispetto delle modalità e dei termini ordinari.

2.2. Imposte di registro, ipotecaria, catastale

L'operazione di trasformazione è soggetta all'imposta di registro in misura fissa (pari a euro 200)³¹.

Nel caso in cui, viceversa, si dovesse procedere anche ad aumentare il capitale sociale, l'aumento è assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale.

Quando la società che si trasforma è proprietaria di beni immobili (e, quindi, si verificano le ipotesi di trascrizione e di voltura catastale), per ogni tributo è dovuta l'imposta ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200,00.

In ultimo si segnala che, nel caso in cui con la trasformazione vi sia un aumento di capitale sociale effettuato con apporto di immobili da parte dei soci, sono dovute imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale prevista per i normali trasferimenti immobiliari (imposta ipotecaria del 2% e imposta catastale dell'1%) sul valore dichiarato ai fini dell'imposta di registro.

³¹ Articolo 4, lettera c), della Tariffa, Parte I, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.