
La trasformazione eterogenea: aspetti civili e fiscali

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 10 Aprile 2006

La trasformazione omogenea é la trasformazione da un tipo all'altro di società commerciale mentre la trasformazione eterogenea può avvenire da società in ente non societario e viceversa. E' prevista la trasformazione da società di capitali in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni.

La trasformazione societaria: disciplina del Codice civile

Nel periodo precedente alla riforma del diritto societario, erano previsti solo casi limitati di trasformazione (trasformazione delle società semplici in società commerciali e viceversa), mentre, invece, nel periodo successivo (dopo l'avvento dell D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, in vigore dal 1° gennaio 2004) **i casi di trasformazione sono stati decisamente ampliati.**

La trasformazione eterogenea, dal lato civilistico, è adesso ampiamente regolata (dall'art. 2498 all'art. 2500-novies del C.c.).

Permane, la **trasformazione omogenea**, che é la trasformazione da un tipo all'altro di società commerciale, mentre **con la trasformazione eterogenea, essa può avvenire da società in ente non societario e viceversa.**

E ciò comporta, tra l'altro, il mutamento dello scopo sociale (ad es. da lucrativa a scopo mutualistico senza fine di lucro o viceversa).

In particolare è prevista (dall'art. 2500-septies del C.c.) la trasformazione da società di capitali in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni.

Trasformazione omogenea: cenni

Aspetti fiscali della trasformazione omogenea (da un tipo all'altro di società commerciale)

In atto è regolata dall'art. 170 del D.P.R. n. 917/1986 dove è prevista la neutralità della trasformazione, che non costituisce né realizzo, né distribuzione delle plusvalenze.

La trasformazione omogenea si distingue in trasformazione progressiva (da società di persone in società di capitali) o in trasformazione regressiva (da società di capitali in società di persone).

Trasformazione omogenea progressiva

Se una società di persone si trasforma in una società di capitali, o viceversa, si ha un passaggio dall'imposizione del reddito societario mediante imputazione ai soci a quella societaria (IRES). A tal fine la norma tributaria impone una divisione tra il periodo d'imposta precedente e il periodo successivo alla trasformazione:

- Il primo periodo d'imposta decorre dall'inizio dell'esercizio fino alla data in cui ha effetto la trasformazione;
- il secondo dal giorno successivo a quello in cui ha effetto la trasformazione fino alla fine dell'esercizio sociale.

Si applicano, a ciascuno dei due periodi, le regole fiscali cui la società è soggetta in ragione della sua forma sociale, per cui è necessaria la redazione di due appositi conti economici, relativi ai due periodi d'imposta, e la presentazione di distinte dichiarazioni dei redditi.

Le riserve costituite prima della trasformazione con utili tassati in capo ai soci per imputazione conservano il loro originario stato fiscale anche dopo la trasformazione.

Pertanto, tali riserve non vanno più tassate quando la società trasformata le distribuisce ai soci, purché siano iscritte in bilancio con la indicazione della loro origine (altrimenti verrebbero tassate due volte).

In pratica, le riserve delle società di persone non sono più tassate a seguito della trasformazione, ma occorre che:

- vengano registrate in contabilità ed indicate nel bilancio della società di capitali risultante dalla trasformazione;
- ne sia indicata l'origine.

Nella trasformazione progressiva, le perdite pregresse delle società di persone, essendo state imputate ai soci, non sono interessate dalla trasformazione.

Trasformazione omogenea regressiva

Tale principio delle riserve vale anche per le trasformazioni regressive.

Difatti, se una società di capitali, cui non si applica il regime di trasparenza, si trasforma in società di persone, e nel suo bilancio vi sono riserve costituite con utili, questi non sono automaticamente imputati ai soci, poiché la trasformazione lascia immutate le riserve preesistenti.

Le riserve conservano il loro stato fiscale originario di utili tassabili come dividendi presso i soci solo a seguito di distribuzione (ferma restando che devono essere iscritte in bilancio con lo stato d'origine).

In definitiva tali riserve sono tassate solo quando sono distribuite ai soci, o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio.

Pertanto, nell'ipotesi di passaggio da società di capitali a società di persone, sulle riserve costituite prima della trasformazione si continuano ad applicare le norme relative ai dividendi distribuiti dalle società soggette ad IRES, anche se la società non è più soggetta a tale imposta.

Gli utili distribuiti dalla società di persone, ma derivanti da redditi prodotti dalla ex società di capitali, concorrono a formare il reddito del socio percettore, secondo le regole generali della tassazione dei dividendi con l'applicazione dell'aliquota del 12,50% sui dividendi derivanti da partecipazioni non qualificate e non detenute nell'esercizio di impresa, e con il concorso al reddito imponibile nella misura del 40% negli altri casi.

Rimane la non tassazione qualora siano distribuite riserve di capitale (riserve formate con sovrapprezzi di emissione, interessi di congruaggio versati dai sottoscrittori, versamenti dei soci a fondo perduto o in conto capitale o con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta).

Per tale trasformazione non viene disciplinato il riporto delle perdite.

La dottrina ritiene che le perdite realizzate prima dalla trasformazione, dalla società di capitali, possono essere riportate a nuovo e compensate con gli utili della risultante dalla trasformazione, applicando l'art. 8, comma 3, e l'art. 84, comma 1 del TUIR.

Aspetti fiscali e risvolti civili della trasformazione eterogenea

Casi di trasformazione eterogenea ai fini del codice civile.

Le società di capitali (cioè S.p.A., S.r.l. e S.A.P.A) si possono trasformare nelle seguenti forme di enti non commerciali (art. 2500-septies del C.c.):

- Cooperative a fini mutualistici;
- fondazioni;
- associazioni non riconosciute;
- Consorzi;
- comunioni di azienda;
- altri enti non commerciali.

Viceversa, si possono trasformare in società di capitali soltanto (art. 2500-octies del C.c.):

- consorzi, società consortili;
- comunioni di azienda;
- associazioni riconosciute;
- fondazioni.

Restano escluse da tale tipo di trasformazione le cooperative e le associazioni non riconosciute.

Riguardo le cooperative, è disposta la trasformazione da società di capitali in cooperative, mentre non è previsto il caso contrario, tuttavia vi è una deroga al divieto di trasformazione delle cooperative in società lucrative (dall'art. 2545-decies, il quale consente la trasformazione delle cooperative a mutualità non prevalente in società semplice o in società commerciali o in consorzio).

Casi di trasformazione eterogenea ai fini del T.U.I.R..

La materia fiscale è regolata dall'art. 171 del T.U.I.R. La figura tributaria della trasformazione eterogenea differisce da quella civilistica. Quello che conta è il mutamento di destinazione (e, quindi, di regime fiscale) dei beni. E, per tale ragione,

Dal lato fiscale rilevano due diversi tipi di trasformazione eterogenea:

1. la trasformazione da società di capitali in soggetto non commerciale (trasformazione decommercializzante);
2. la trasformazione da soggetto non commerciale in società di capitali (trasformazione commercializzante).

L'art. 171, comma 1, del T.U.I.R. si discosta dal contenuto del Codice civile. Infatti, a differenza del codice civile, che considera eterogenea la trasformazione da società di capitali in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni, il predetto articolo 171, invece, contempla la trasformazione di una società soggetta ad IRES in ente non commerciale.

La disciplina fiscale è, quindi, più ampia, poiché prende in considerazione tutte le società commerciali soggette ad IRES e, quindi, comprese le società cooperative e di mutua assicurazione.

La norma civilistica disciplina i consorzi, le società consortili, le società cooperative, le comunioni d'azienda, le associazioni non riconosciute e le fondazioni, mentre quella fiscale disciplina la categoria (dal lato tributario) degli enti non commerciali (oltre che alle comunioni d'azienda).

Ciò comporta l'esistenza di trasformazioni eterogenee ai fini civili che non sono tali ai fini tributari.

Ad esempio, la trasformazione di una società per azioni in società consortile, o società cooperativa, è trasformazione eterogenea dal punto di vista civilistico, ma non lo è dal punto di vista tributario (rimane regolata con le norme fiscali dei soggetti commerciali, cioè l'art. 170 del T.U.I.R.).

Trasformazione eterogenea *decommercializzante* (da società di capitali in ente non commerciale): Aspetti fiscali

In tale trasformazione la società di capitali si *decommercializza* (ciò avviene, ad es., nel caso di trasformazione da S.r.l. in ente non commerciale).

La trasformazione eterogenea fiscalmente non è neutrale, poiché può comportare un mutamento di regime fiscale dei beni, immessi o estromessi dal regime dei beni d'impresa.

In particolare per la trasformazione eterogenea <<decommercializzante>>, l'art. 171, comma 1, del T.U.I.R. dispone che i beni della società si considerano realizzati in base al valore normale (quindi, l'operazione comporta la tassazione, in base al valore normale, dei beni societari), salvo che non confluiscano nell'attività (secondaria) di impresa del soggetto trasformato (ciò avviene nel caso che l'ente non commerciale che nasce dalla trasformazione eserciti anche una eventuale altra attività commerciale secondaria, in tal caso i beni, della ex società di capitali, confluendo nella suddetta attività secondaria di tipo commerciale del neo ente no profit non vanno tassati).

Ciò che provoca la tassazione non è dunque il realizzo delle plusvalenze, ma la cessazione del regime dei beni d'impresa, ossia la destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Indi, il medesimo articolo 171 disciplina anche le riserve di utili, che restano in sospensione d'imposta se dopo la trasformazione sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine; sono, invece, tassate, se non sono più iscritte in bilancio o sono iscritte senza indicazione della loro origine, o se, pur iscritte in bilancio con indicazione della origine, sono distribuite ai soci o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite.

L'articolo 171 contiene pure la norma che regola la trasformazione della società commerciale in comunione d'azienda. In tale evenienza si applica l'art. 67, comma 1, lett. h), del T.U.I.R., relativo ai

“redditi diversi”. La plusvalenza da cessione dell’azienda è tassata come “reddito diverso” dei comproprietari.

Le perdite pregresse del soggetto decommercializzato

L’art. 171 del T.U.I.R. riguardo le perdite non regola il caso, ma come è stato rilevato dalla dottrina è lecito ritenere che poiché la società commerciale si trasforma in ente non commerciale, la quale non esercita nessuna attività commerciale, perde il diritto di riportare a nuovo le perdite pregresse, derivanti dalla precedente attività commerciale.

Viceversa, se l’ente non commerciale, derivante dalla trasformazione, prosegue in via secondaria un’attività commerciale, le perdite della pregressa attività commerciale (ante trasformazione) possono essere utilizzate dopo la trasformazione, ma solo a compensazione dei redditi d’impresa del neo ente non commerciale.

La tassazione delle riserve di utili dopo la trasformazione

Se la società commerciale si trasforma in ente non commerciale, le riserve sono tassate a carico degli associati, applicando la disciplina dei dividendi.

Se l’ente risultante dalla trasformazione è un ente non commerciale “puro” (ad esempio una associazione o fondazione), che non esercita alcuna attività di impresa e non dispone di un bilancio di esercizio in cui inserire le riserve con indicazione dell’origine, le riserve di utili sono tassabili nel periodo d’imposta successivo alla trasformazione (art. 171, comma 1, lett. b, del T.U.I.R.).

Trasformazione eterogenea commercializzante: Aspetti fiscali

Riguardo la trasformazione di un ente non commerciale in società di tipo commerciale, l’art. 2500-octies del C.c. prevede che i consorzi, le società consortili, le comunioni d’azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni si possono trasformare in società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni.

E' pertanto, possibile, ad esempio, la trasformazione di una fondazione in società di capitali.

La trasformazione da soggetto non commerciale in società di capitali è fiscalmente equiparata ad un conferimento.

Le plusvalenze dei beni dell'ente non commerciale che si trasforma in società commerciale, vengono considerate fiscalmente come quelle realizzate da un privato cittadino, per cui sono tassate come redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1.

Riguardo la trasformazione eterogenea "commercializzante", l'art. 171, comma 2, del T.U.I.R., quindi, equipara, dal punto di vista fiscale, la trasformazione al conferimento, in quanto i beni (dell'ente non commerciale) assumono la qualifica di "beni relativi all'impresa".

Sia la decommercializzazione, sia la commercializzazione, sono dunque considerate "realizzative".

Ma l'aspetto fondamentale rilevato dalla dottrina è che l'assetto fondamentale della disciplina fiscale non è il mutamento in sé della forma giuridica del soggetto, ma il mutamento di attività, o, più precisamente, di destinazione dei beni, ossia l'ingresso o l'uscita dei beni dal regime d'impresa.

Se i beni confluiscono nell'azienda o nel complesso aziendale, non muta lo stato di "beni relativi all'impresa".

E, quindi, la trasformazione, di per sé, è fiscalmente indolore.

Per stabilire se i beni continuano ad essere beni d'impresa occorre riferirsi all'art. 144 del T.U.I.R., che richiama le norme che disciplinano l'individuazione dei beni d'impresa dell'imprenditore individuale (art. 65, commi 1 e 3 bis, del T.U.I.R.).

Ciò vale particolarmente per i beni dell'ex ente non commerciale che erano inseriti nell'eventuale attività commerciale secondaria.

La determinazione del costo, o valore, fiscale dei beni al momento del loro ingresso nel regime di impresa

Le operazioni di conferimento sono equiparate, ai fini fiscali, alle cessioni a titolo oneroso, il cui corrispettivo è rappresentato dalle partecipazioni ricevute in cambio del bene conferito (art. 9, comma 5

del TUIR).

Secondo dottrina vige la regola generale, prevista dall'art. 9, comma 2, secondo cui "in caso di conferimenti o apporti in società o altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti", che va determinato secondo i criteri posti dal comma 4.

Il punto dell'art. 9, comma 4, lett. b), dispone che, se la conferitaria è di nuova costituzione, rileva il valore del bene conferito. Il valore che rileva è il valore normale dell'insieme dei beni dell'ente non commerciale che diventa società commerciale.

A parere della dottrina ne può derivare una plusvalenza imponibile e, di conseguenza, un nuovo valore fiscale, presso il soggetto trasformato, che costituisce valore di partenza del patrimonio ai fini delle successive vicende "impositive" delle plusvalenze (al pari dei conferimenti "realizzativi").

Trasformazione da società commerciale in società semplice e viceversa

Poiché il T.U.I.R. non disciplina espressamente sia il caso in cui una società commerciale (di capitali o di persone) si trasforma in società semplice sia il caso (inverso) in cui una società semplice si trasforma in società commerciale, la dottrina ritiene che tale tipologia di trasformazione è analoga alla trasformazione di una società di capitali in ente non commerciale.

Peraltro, il caso, inverso, in cui una società semplice si trasforma in società di capitali, secondo dottrina va considerato come trasformazione di soggetto non commerciale in soggetto commerciale.

I termini di presentazione della dichiarazione nella trasformazione

Riguardo gli adempimenti dichiarativi, l'art. 5-bis, D.P.R. n. 322/1998, introdotto dall'art. 6 del D.P.R. n. 435/2001, regola i termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali da parte dei soggetti che nel corso del periodo d'imposta hanno effettuato operazioni straordinarie, tra cui la trasformazione.

In caso di trasformazione di società in altra di diverso tipo, (da società di persone a società di capitali soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e viceversa), è previsto che la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data in cui ha effetto la trasformazione, sia presentata:

- Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione, nel caso in cui la presentazione sia effettuata per il tramite di una banca o ufficio postale;
- entro l'ultimo giorno del decimo mese nel caso di presentazione in via telematica.

A tal fine, la trasformazione decorre data di iscrizione, della relativa delibera assembleare dei soci, nel registro delle imprese.

La dichiarazione relativa alla frazione di esercizio successivo (dalla data in cui diviene efficace la trasformazione fino alla fine del periodo d'imposta) va, invece, presentata nei termini ordinari previsti dall'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, cioè entro la fine del settimo o decimo mese successivo alla data di chiusura dell'esercizio.

Per individuare i modelli da utilizzare, i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare devono fare riferimento alla data del 31 dicembre, ciò poiché la regola generale prevede che i soggetti con periodo di imposta a cavallo di due anni solari devono utilizzare i modelli approvati nel corso dello stesso anno solare in cui si chiude il proprio esercizio di riferimento.

In particolare, per periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare si intendono sia quelli a cavallo di due anni solari sia quelli infrannuali che si chiudono prima del 31 dicembre.

In caso di trasformazione di ente (consorzi, società consortili, comunioni di azienda, associazioni riconosciute, fondazioni) in società di capitali:

Si considerano coincidenti con l'anno solare anche i periodi di imposta di durata inferiore a dodici mesi che, tuttavia, si chiudono alla data del 31 dicembre.

In base al D.P.R. n. 322/1998 questi di seguito sono i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi:

- Se la dichiarazione è presentata in via telematica (direttamente o tramite un intermediario abilitato alla trasmissione), entro la fine del 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- Se, viceversa, è presentata tramite un ufficio postale o una banca, entro l'ultimo giorno del 7° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

E' obbligatoria la trasmissione telematica per le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, gli enti pubblici e privati, diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Comunque, l'eventuale dichiarazione presentata in via cartacea, alla posta o in banca, viene considerata valida, il problema è dato dalla circostanza che poi viene applicata la sanzione che va da € 258 a € 2.065, ciò ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 471/1997 (per la non conformità al modello approvato).

Ai fini dell'adempimento della presentazione, non assume rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma solo la data di chiusura del periodo d'imposta.

Inoltre, i contribuenti che ai fini dell'IRES hanno un periodo di imposta non coincidente con l'anno solare non possono presentare la dichiarazione in forma unificata.

Tuttavia, per motivi di semplificazione, la dichiarazione IRAP deve essere comunque presentata congiuntamente alla dichiarazione dei redditi.

Termini dei versamenti eventuali scaturenti dalla trasformazione

I termini di versamento delle imposte sul reddito e dell'I.R.A.P. sono stati svincolati dal termine di presentazione delle relative dichiarazioni (C.M. n. 9/E/2002, paragrafo 8.3).

Nell'ipotesi di società di persone, o di ente non commerciale, che si trasforma in società di capitali:

- Il versamento del saldo e dell'acconto delle imposte risultanti dalle dichiarazioni presentate per la frazione di periodo antecedente alla trasformazione deve essere effettuato entro il 20 giugno dell'anno di presentazione delle stesse, oppure entro il trentesimo giorno successivo a quello di scadenza, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse;
- il versamento del saldo e dell'acconto delle imposte (Ires e Irap) risultanti dalle dichiarazioni presentate per il primo periodo di imposta successivo alla trasformazione va effettuato entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Infine, nel caso in cui la società si avvale del maggiore termine di sei mesi per l'approvazione del bilancio, il versamento deve essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo a quello in cui è avvenuta l'approvazione. In entrambe le ipotesi sopra descritte è consentito differire di altri trenta giorni il versamento con la maggiorazione dello 0,40%.

Prospetto delle riserve formate prima della trasformazione da società soggetta all'IRES in ente non commerciale

Nel modello Unico ENC è contenuto un particolare prospetto che va compilato dall'ente non commerciale risultante a seguito dalla trasformazione, compiuta in virtù dell'art. 2500-septies del C.c., ove in base a tale norma le società di capitali si possono trasformare in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni.

Il prospetto consente di tenere memoria dell'iscrizione in bilancio delle variazioni delle riserve costituite prima della trasformazione (escluse le riserve non tassabili di cui al comma 5 dell'art. 47, del TUIR, cioè i versamenti in conto capitale, ecc.), le quali riserve, qualora dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, sono soggette a tassazione nei confronti dei soci o associati nel periodo d'imposta in cui sono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite, altrimenti vengono tassate nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione.

A tale proposito, sul suddetto prospetto, nel rigo RS38 si deve riportare l'ammontare complessivo delle riserve esistenti prima che avvenisse la trasformazione, mentre nei righi successivi si devono indicare

l'importo delle riserve distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio (per il periodo che va dalla data di trasformazione alla chiusura dell'esercizio), l'importo delle riserve che non siano state iscritte in bilancio o che siano state iscritte senza l'indicazione dell'origine, nonché l'ammontare delle riserve iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite.

Leggi anche:

[Trasformazione di società semplice in S.r.l.](#)

aprile 2006

Vincenzo D'Andò