
Trasformazione progressiva: obblighi fiscali della trasformazione da società di capitali a società di persone

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 10 Giugno 2013

un riassunto degli obblighi fiscali (in particolare di quelli dichiarativi) nei casi di trasformazione regressiva, cioè da società di capitali a società di persone

La trasformazione omogenea progressiva comporta, come noto, il cambiamento della veste giuridica di una società commerciale di persone (snc o sas) in una di società di capitali (spa, sapa o srl), anch'essa di natura commerciale. Da un punto di vista prettamente fiscale, la trasformazione omogenea progressiva (da società di persone a società di capitali) è un'operazione sostanzialmente neutra, nel senso che non comporta l'insorgenza di plusvalori imponibili né in capo ai soci della società, né in capo alla società stessa.

Tuttavia, sebbene tale operazione sia del tutto neutrale ai fini fiscali, occorre preliminarmente procedere al frazionamento del periodo di imposta nel quale la trasformazione si è perfezionata suddividendo lo stesso in due distinti periodi: periodo ante trasformazione e periodo post trasformazione. Ai fini della decorrenza dei suddetti periodi d'imposta, è bene precisare che, la trasformazione societaria ha effetto, anche ai fini fiscali, a decorrere dal giorno in cui è avvenuta l'iscrizione dell'atto di trasformazione nel Registro delle imprese.

Il reddito maturato nel periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data immediatamente antecedente a quella di efficacia della trasformazione (reddito del periodo ante trasformazione) deve essere assoggettato a tassazione secondo le modalità proprie delle società di persone, imputando tale reddito per trasparenza in capo a ciascun socio. In buona sostanza, quindi, il lasso di tempo intercorso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data immediatamente antecedente a quella in cui ha effetto la trasformazione omogenea progressiva è considerato un autonomo periodo d'imposta, il cui reddito deve essere determinato e tassato osservando la normativa prevista per il soggetto prima della trasformazione.

La dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo "ante trasformazione" deve essere presentata, invece, entro la fine del nono mese successivo a quello nel corso del quale la trasformazione si è perfezionata (art. 5-bis c. 1 DPR 322/98). Per quanto concerne il versamento delle imposte sul reddito e dell'IRAP, relativamente sempre al periodo ante

trasformazione, è necessario rispettare le regole proprie dei versamenti dovuti dai soggetti IRPEF, con conseguente obbligo di versamento entro il giorno 16 di giugno dell'anno in cui scadono i termini di presentazione della relativa dichiarazione.

Il reddito maturato nel periodo compreso tra la data di efficacia della trasformazione e la data di chiusura del periodo di imposta (reddito del periodo post trasformazione) deve essere assoggettato a tassazione, invece, secondo le modalità proprie delle società di capitali. Il reddito in parola (reddito post trasformazione) dovrà, ovviamente, essere assoggettato a tassazione in capo alla società trasformata, rispettando le regole ai fini della determinazione dell' IRES, salvo il caso in cui, al ricorrere delle condizioni, venga esercitata l'opzione per la trasparenza fiscale delle società di capitali, di cui agli artt. 115 del TUIR (Opzione per la trasparenza fiscale) e 116 del TUIR (Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria).

La dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo "post trasformazione" deve essere presentata, invece, entro la fine del nono mese successivo alla data di chiusura del periodo di imposta medesimo, in ossequio alle ordinarie regole (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la dichiarazione in parola deve essere presentata entro il 30.09 dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta). Per quanto concerne il versamento delle imposte sul reddito e dell'IRAP relativamente al periodo d'imposta post trasformazione, è necessario rispettare le regole proprie dei versamenti dovuti dai soggetti IRES, con conseguente obbligo di versamento entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo cui le imposte si riferiscono.

Una particolare considerazione deve essere riportata con riferimento al corretto trattamento fiscale delle riserve di utili accantonate dalla società di persone nel periodo antecedente la trasformazione e non distribuite ai soci (ma comunque tassate in capo ad essi per trasparenza, in ossequio al regime previsto per le società di persone dall'art. 5 del TUIR): le riserve in parola non concorrono, infatti, ai sensi del comma 3 dell'art. 170 TUIR, a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione.

Pertanto, nel caso in cui le predette riserve di utili siano state imputate a capitale sociale, in sede di trasformazione, l'aumento gratuito di capitale, effettuato appunto con l'imputazione delle predette riserve, si considera realizzato mediante l'imputazione di riserve formate con apporti, e non con riserve formate da utili. Ad ogni modo, affinché le riserve di utili "pregresse" possano essere assimilate a riserve formate con apporti (con la conseguenza che, in caso di distribuzione, non costituiscono dividendo imponibile in capo al percipiente) è necessario che, in occasione della trasformazione, tali riserve vengano iscritte nel bilancio della società trasformata con l'indicazione della loro origine.

Nella prassi, tali riserve vengono indicate nel patrimonio netto della società di capitali risultante dalla trasformazione come "*riserve di utili ex snc*", oppure "*riserve di utili art. 170 co. 3 del TUIR*". Le riserve formatesi prima della trasformazione "progressiva" (riserve ex art. 170 c. 3 TUIR) sono indicate nel prospetto del capitale e delle riserve contenuto nel quadro RF del modello UNICO SC, recante al campo 1, il saldo iniziale, al campo 3, i decrementi (in

genere per distribuzione ai soci) e al campo 4, il saldo alla fine dell'esercizio.

10 giugno 2013

Sandro Cerato