

La trasformazione regressiva

Aspetti fiscali

Perugia, 11 Dicembre 2012

Renzo Amanzio Regni

La trasformazione regressiva

- ***Riferimento legislativo D.p.r. 22.12.1986 n. 917***

art. 170

commi 1 - 2 Regole generali

commi 3 - 4 Regole particolari

La trasformazione regressiva

Concetto di neutralità fiscale (art. 170 c. 1)

La trasformazione della Società non costituisce realizzo, né distribuzione delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e alle immobilizzazioni.

La riforma tributaria del 2004 poneva a base delle operazioni straordinarie il criterio di piena neutralità fiscale, per la quale non dovevano scaturire né redditi, né perdite fiscali.

La trasformazione regressiva

Ricordiamoci !!

Le differenze di valore che dovessero emergere dallo Stato Patrimoniale di trasformazione non assumono alcun

RILIEVO TRIBUTARIO

La trasformazione regressiva

Art. 170 comma 2

Il reddito compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato ricordando le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di apposito conto economico.

**OCCORRE SEPARARE QUINDI IN MANIERA NETTA
I DUE PERIODI D' IMPOSTA**

La trasformazione regressiva

Gioca ricordare , che posta l'assenza di deroghe di natura fiscale la data di effetto della trasformazione coincide con quella dell'ultimo degli adempimenti pubblicitari richiesti (art.2500, comma 3 C.C.), vale a dire con la data di iscrizione della relativa deliberazione nel registro delle imprese.

Riferimento di prassi - C.m. 25 Gennaio 2002 n.6/E

C.m. 30 Gennaio 2002 n.9/E

C.m. 22 Novembre 2004 n. 49/E

Ris. Min. 20 Giugno 2005 n.203 /E

La trasformazione regressiva

Adempimenti dichiarativi

Quindi avremo:

- ✓ Unico SC per il periodo d'imposta decorrente dall'inizio del medesimo e sino alla data di iscrizione del provvedimento di trasformazione nel registro delle imprese
- ✓ Unico SP per il periodo d'imposta decorrente dalla data di iscrizione dell'atto nel registro delle imprese alla data di chiusura dell'esercizio amministrativo

La trasformazione regressiva

Adempimenti dichiarativi

Le dichiarazioni dovranno essere trasmesse in via telematica entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello in cui ha effetto la trasformazione

(art.5 bis comma 1 D.p.r. 322/1998)

La trasformazione regressiva

Adempimenti dichiarativi

Ai Soci della trasformata Società di persone verrà imputato il reddito o la perdita fiscale scaturente da questo secondo periodo d'imposta.

La trasformazione regressiva

Redazione del Conto Economico

La predisposizione dovrà avvenire con tutte le scritture di assestamento e di rettifica che tuttavia assumono esclusiva valenza fiscale poiché in ambito civilistico non vi sarà alcuna separazione di bilancio nell'esercizio amministrativo nel quale interverrà al trasformazione.

La trasformazione regressiva

Conto Economico

Il concetto va strettamente collegato con l'art. 110 comma 5 Tuir.

In caso di periodo d'imposta inferiore o superiore ai 12 mesi i proventi ex art. 90 ed i componenti negativi art.102 (c.1-6) art.104, 106 (c.1-2) 107 sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questo è inferiore o superiore ai 12 mesi.

La trasformazione regressiva

Versamenti

Saranno dovuti i saldi relativi all'Ires ma non saranno dovuti acconti in quanto la Società di capitali è venuta meno e pertanto non si individua alcun obbligo di acconto d'imposta.

La trasformazione regressiva

I Soci della Società trasformata riceveranno il primo reddito trasparente alla chiusura della seconda frazione del periodo d'imposta.

Quindi dovrà essere pagato il saldo Irpef ed il primo acconto entro il 16° giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio.

La trasformazione regressiva

Art 170 commi 3 e 4

Riserve di utili accantonate

Il criterio adottato dal legislatore è stato quello di consentire che l'eventuale modificazione del regime fiscale previsto in capo all'ente che si trasforma non vada ad incidere sul trattamento fiscale proprio delle riserve di utili accantonate dall'ente ante-trasformazione, fermo però restando l'obbligo di evidenziare distintamente tali utili nel patrimonio netto dell'ente trasformato in un'apposita voce di riserva la cui denominazione richiami l'origine e la natura degli utili ivi iscritti.

La trasformazione regressiva

Riserve di utili accantonate

Viene previsto che:

- ✓ Se vengono iscritte nel bilancio della Società post-trasformazione con l'indicazione della loro origine si considerano distribuite ai Soci nel periodo d'imposta in cui ha luogo l'effettiva distribuzione (scopi diversi dall'utilizzo a copertura di perdita di esercizio)
- ✓ Se non vengono iscritte nel bilancio della Società post-trasformazione con l'indicazione della loro origine si considerano distribuite ai Soci nel periodo d'imposta successivo a quello di trasformazione.

La trasformazione regressiva

Riserve di utili accantonate

Nel periodo d'imposta in cui le predette riserve si considerano imputate ai Soci la tassazione in capo a questi ultimi avrà luogo secondo le modalità previste per la tassazione dei dividendi distribuiti dai soggetti Ires, ossia:

- ✓ in misura pari al 40% o 49,72% se il socio percipiente è una persona fisica con partecipazioni qualificate o altra Società di persone;
- ✓ in misura pari al 5% se il Socio percipiente è una Società di capitali.

La trasformazione regressiva

Riserve di utili in sospensione

L'art. 170 nulla dispone in merito, contrariamente a quanto previsto in tema di fusioni e scissioni.

Quindi la normativa si limita soltanto a colpire un evento, la distribuzione, al fine di evitare l'attribuzione di redditi che hanno sostenute imposte agevolative o sostitutive.

La trasformazione regressiva

Tassazione delle Riserve di utili dopo la trasformazione

Art. 170 commi da 4 a 5

I dati relativi alle risorse provenienti dalla Società di capitali trasformanda vanno indicati nel prospetto presente nel quadro RS.

E' importante il COMPORTAMENTO CONTABILE.

La trasformazione regressiva

Tassazione delle Riserve di utili dopo la trasformazione

IMPORTANTE !!

Il presupposto per l'imputazione ai Soci si verifica automaticamente quando la Società di persone risultante dalla trasformazione adotta la contabilità semplificata e quando passa dalla contabilità ordinaria a quella semplificata.

La trasformazione regressiva

Tassazione delle Riserve di utili dopo la trasformazione

Nell'ambito del Patrimonio netto possono ritrovarsi:

- ✓ Riserve formate con apporti in denaro o in natura da parte dei Soci;
- ✓ Riserve formate con proventi non tassato o «in sospensione»
- ✓ Riserve con utili tassati in capo alla Società ed imponibili per il Socio;
- ✓ Riserve di rivalutazione che possono concorrere a formare il reddito in caso di distribuzione.

La trasformazione regressiva

Tassazione delle Riserve di utili dopo la trasformazione

COMPILAZIONE DEL QUADRO RS UNICO SP

Il prospetto consente di evidenziare le variazioni di tali riserve intervenute nel corso dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione.



PERIODO D'IMPOSTA 2011

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**REDDITI
QUADRO RS**

Prospetti comuni ai quadri RD, RE, RF, RG, RH e RJ

Mod. N.

--	--

RS1 Quadro di riferimento ¹					
Trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone		RISERVE FORMATE PRIMA DELLA TRASFORMAZIONE			
		Saldo iniziale	Decrementi per copertura delle perdite	Altri decrementi	Saldo finale
		1	2	3	4
RS2	Riserve in sospensione	,00	,00	,00	,00
RS3	Riserve che in caso di distribuzione costituiscono utile per il socio	,00	,00	,00	,00
RS4	Riserve che in caso di distribuzione non costituiscono utile per il socio	,00	,00	,00	,00
PERDITE D'IMPRESA IN CONTABILITÀ ORDINARIA NON COMPENSATE NELL'ANNO					
RS5	Perdite utilizzabili in misura limitata				,00
RS6	Perdite utilizzabili in misura piena				,00

La trasformazione regressiva

Perdite e riporto

Posizioni contrastanti dell'Amministrazione Finanziaria

Ris. D.R.E. del 19.12.1994 (n.44130/51/1)

Veniva negata la possibilità di utilizzare le perdite realizzate da una Società di capitali in Società di persone.

La trasformazione regressiva

Perdite e riporto

Risoluzione n. 60 del 16 Maggio 2005

Un interpello chiedeva chiarimenti in merito all'utilizzo delle perdite pregresse dopo la prevista trasformazione in S.a.s.

L' Agenzia ricorda che la trasformazione non comporta una novazione soggettiva, neppure nell'ipotesi di passaggio da un tipo all'altro, comportando soltanto il mutamento formale di un'organizzazione societaria già esistente, e non la creazione di un nuovo ente che succede all'altro.

La trasformazione regressiva

Perdite e riporto

Risoluzione n. 60 del 16 Maggio 2005

Sul piano fiscale si osserva che la trasformazione regressiva, così come quella progressiva, sono caratterizzate dal cambiamento del sistema impositivo che si rende applicabile al reddito prodotto nella nuova veste societaria.

Tale cambiamento non può influenzare il trattamento fiscale cui soggiacciono le perdite realizzate dallo stesso soggetto nei precedenti periodi d'imposta.

La trasformazione regressiva

Perdite e riporto

Risoluzione n. 60 del 16 Maggio 2005

Quindi si legittima il DIRITTO AL RIPORTO DELLE PERDITE dal proprio reddito senza l'imputazione ex art. 8 D.p.r. n. 917/1986 in quanto la perdita conseguita da una Società di capitali non può essere trasferita ai Soci.

La trasformazione regressiva

Ipotesi di S.r.l. con due Soci (Tizio al 60% e Caio 40%)

2005 Perdita € 10.000

2006 Perdita € 5.000

2007 Perdita € 2.000* (frazione di esercizio ante trasformazione)

Successivamente:

2007 Utile € 9.000* (frazione di esercizio post - trasformazione)

2008 Utile € 25.000

2009 Utile € 20.000

La trasformazione regressiva

Questi gli effetti per quanto riguarda l'utilizzo delle perdite della trasformata S.n.c.:

Esercizio 2007: l'utile (€ 9.000) viene completamente azzerato dalle perdite pregresse 2005 ed ai Soci non viene attribuito alcun reddito: avanzano inoltre perdite pregresse per € 8.000

Esercizio 2008: l'utile (€ 25.000) viene compensato con la rimanente perdita pregressa di € 8.000 ed il saldo imponibile € 17.000 viene attribuiti ai Soci Tizio e Caio in base alle rispettive quote di partecipazione.

Esercizio 2009: l'intero utile di € 20.000 viene attribuito per trasparenza ai Soci in base alle rispettive quote di partecipazione

La trasformazione regressiva

Trattamento utile periodo ante trasformazione

Si ritiene che tale posta contabile dovrebbe subire lo stesso trattamento riservato dai commi 3 e 4 dell'articolo 170 alle riserve di utili ante trasformazione.

La trasformazione regressiva

Interessi passivi

Circolare n. 29 del 27 Giugno 2011

In caso di trasformazione di una Srl in una Snc si chiedeva il corretto trattamento fiscale di eventuali eccedenti interessi passivi ai sensi dell'art.96 Tuir

Per le Società di persone risultanti dalla trasformazione non sono applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 96, comma 4, del Tuir per cui gli interessi passivi riportabili non potranno essere utilizzati in deduzione.

La trasformazione regressiva

Irap

Quindi doppia dichiarazione proprio perché l'art. 14 del D.Lgs. N. 446/1997 dispone che l'imposta regionale sulle attività produttive è dovuta per periodi d'imposta a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma.

Il periodo d'imposta è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi.

La trasformazione regressiva

Irap

Ai fini di quest' imposta il decreto non prevede norme specifiche nell'ambito delle disposizioni sulla determinazione della base imponibile, in quanto la fattispecie nelle operazioni societarie straordinarie è solo un problema di ORDINE DICHIARATIVO.

IAP
RIP 2012



QUADRO IC
SOCIETÀ DI CAPITALI

PERIODO D'IMPOSTA 2011

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Codice identificativo del soggetto			
		Maggiori ricavi per adeguamento agli studi di settore	Recupero deduzioni extracontabili
		1	2
Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00	,00
	IC2 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		,00
	IC3 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		,00
	IC4 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		,00
	IC5 Altri ricavi e proventi		,00
	IC6 Totale componenti positivi		,00
	IC7 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		,00
	IC8 Costi per servizi		,00
	IC9 Costi per il godimento di beni di terzi		,00
	IC10 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali		,00
	IC11 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		,00
	IC12 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		,00
	IC13 Oneri diversi di gestione		,00
	IC14 Totale componenti negativi		,00

La trasformazione regressiva

Iva

Ai fini Iva l'operazione di trasformazione societaria è considerata un'operazione neutrale.

Infatti a norma dell'art.2 comma 3 lett. f) del D.p.r. n.633/1972 i passaggi di beni in dipendenza di operazioni di fusioni, scissioni, e trasformazione sono considerate operazioni non soggette ad Iva, sia che si resti nell'ambito dello stesso tipo societario, sia che si transiti in un tipo diverso.

La trasformazione regressiva

Iva

Ai fini Iva, a differenza delle imposte sui redditi, non c'è interruzione del periodo d'imposta e quindi la Società risultante dalla trasformazione dovrà presentare un'unica dichiarazione annuale , costituita da un solo modulo, entro i termini ordinari, comprensivo di tutte le operazioni ante e post trasformazione.

La trasformazione regressiva

Iva

Quindi

Stessi registri

Stessa numerazione Iva

Stesso plafond (Ris.n. 410683 del 9.8.1073)

La trasformazione regressiva

Registro

La trasformazione, al pari delle altre modifiche statutarie, è soggetta ai sensi dell'art.4 lett. C) tariffa Parte I D.P.R. n. 131/1986 ad imposta fissa nella misura di € 168.00

La trasformazione regressiva

Ipotecarie e catastali

Qualora la Società trasformata fosse proprietaria di beni immobili, appare ormai consolidato l'orientamento per cui risultano dovute tali imposte nella misura fissa di € 168,00

(Corte di cassazione n. 3945 18 Aprile 1998)

La trasformazione regressiva

Mod. 770 Semplificato ed Ordinario

La dichiarazione dei sostituti d'imposta relativa all'anno in cui ha efficacia la trasformazione deve essere presentata dalla Società trasformata nei termini ORDINARI deve contenere tutti i dati (pagamenti, percipienti, ecc.) relativi sia al periodo *ante trasformazione* che quello *post trasformazione*.