

ESERCITAZIONE: TRASFORMAZIONE

1) La società Alfa S.n.c. si trasforma, in data 1/01/2023, in una società a responsabilità limitata. Si rediga il bilancio di verifica della società Alfa S.n.c. al 31/12/2022 tenendo presenti, tra le altre, le seguenti condizioni (i dati mancanti sono a scelta):

- a) in bilancio sono iscritti costi di sviluppo capitalizzati nel precedente esercizio, la vita utile è stimata in 10 esercizi;
- b) nell'attivo di stato patrimoniale è iscritta una somma a titolo di "titolare c/prelevamento utili";
- c) nel corso dell'esercizio è stato stralciato un credito a seguito dell'intervenuta prescrizione: il fondo svalutazione crediti non è capiente ed è parzialmente indeducibile;
- d) in data 30 giugno la società ha riscattato nell'esercizio un immobile a seguito della conclusione del contratto di leasing;
- e) in bilancio sono iscritte RIBA salvo buon fine.

2) Si effettui la chiusura dei conti della Alfa S.n.c. al 31/12/2022 tenendo, inoltre in considerazione che i crediti sono stati svalutati per un importo superiore al massimo fiscalmente deducibile.

3) Si redigano Stato patrimoniale e Conto economico della Alfa S.n.c. utilizzando gli schemi previsti dagli artt. 2424 e 2425 del Codice Civile.

La perizia di stima redatta da un esperto indicato dalla società ha messo in evidenza che:

- il valore corrente del fabbricato riscattato dal leasing nell'esercizio è superiore al valore contabile degli stessi;
- le spese di sviluppo non sono considerabili oneri pluriennali.

Si proceda alla riapertura dei conti nella Alfa S.r.l. all'1/01/2023, tenendo in considerazione che si è deciso di non recepire contabilmente il maggior valore del fabbricato.

Si descrivano in modo analitico: le ipotesi di lavoro, le possibili scelte contabili relative all'operazione di trasformazione e le relative implicazioni fiscali.

PREMESSA

Si precisa che la società, non essendo soggetto IRES, non rileva fiscalità differita

a) in bilancio sono iscritti costi di sviluppo capitalizzati nel precedente esercizio, la vita utile è stimata in 10 esercizi

ASPETTI CIVILISTICI

OIC 24.

Si distingue tra:

- costi per la ricerca di base, cioè le indagini svolte per conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, di utilità generica per l'impresa. Tali costi non sono capitalizzabili, in quanto costi di periodo che rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e, di conseguenza, imputati a conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti;
- costi per lo sviluppo, cioè l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione. Sono capitalizzabili nell'attivo di stato patrimoniale alla voce B.I.2 (art. 2424 cc.) a condizione che si riferiscano a un prodotto o processo chiaramente definiti, identificabili e misurabili; il progetto sia realizzabile, cioè per il quale la società disponga delle risorse necessarie; vi siano prospettive di reddito tali da consentire il recupero dei costi sostenuti

in particolare, la voce B.I.2 costi di sviluppo" può comprendere:

- i costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;
- i costi per la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;
- i costi per la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale;
- i costi per la progettazione, la costruzione e la prova di materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati;
- i costi per l'applicazione della ricerca di base.

Art. 2426, n. 5 cc.

"i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. [...] I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati".

Art. 2426, co. 1, n. 3 cc e OIC 9.

Alla data di chiusura dell'esercizio, l'immobilizzazione che risulti durevolmente di valore inferiore al suo valore netto contabile deve essere iscritta a tale minore valore. Dunque, in presenza di perdite durevoli di valore la società dovrà stimare il valore recuperabile dell'immobilizzazione e procedere alla svalutazione, da iscriversi in conto economico alla voce B.10.c – Altre svalutazioni delle immobilizzazioni

“Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata”. Nello specifico caso delle spese di sviluppo tali ripristini non operano

Art. 2428, co. 3, n. 1 cc.

Dalla relazione di gestione devono risultare le attività di ricerca e di sviluppo

Art. 2427, n.3 cc.

La nota integrativa deve indicare la composizione delle voci dei costi di sviluppo, le ragioni della loro iscrizione e i relativi criteri di ammortamento.

ASPETTI FISCALI

Art. 108, co. 1 TUIR.

“Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”.

Art. 108, co. 3 TUIR.

“Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto”

ASPETTI CONTABILI

La società ha iscritto costi di sviluppo capitalizzati nell'esercizio 2021 per 15.000 euro. All'1/01/2022 il progetto è disponibile per la sua utilizzazione economica. Pertanto, in data 31/12/2022 la società può procedere a iscrivere la relativa quota di ammortamento per 1.500 euro, operando la seguente scrittura

Si ipotizza, inoltre, che la società non richieda il relativo credito d'imposta stabilito ai sensi dell'art. 1, co. 198-209 L. 160/2019

	31/12/2022		
Amm.to costi di sviluppo	a	F.do amm.to costi di sviluppo	1.500,00

b) nell'attivo di stato patrimoniale è iscritta una somma a titolo di "titolare c/prelevamento utili"

ASPETTI CIVILISTICI

Nelle società di persone gli amministratori possono liberamente prelevare somme di denaro anche per uso personale durante l'esercizio, in quanto non percepiscono un compenso per l'attività prestata in qualità di soci, ma vengono remunerati direttamente con gli utili prodotti dalla società. Si tratta quindi di acconti sugli utili prodotti dalla società che vengono configurati come crediti della società verso il socio per utili ancora non maturati.

In sede di rilevazione dell'utile della società, il credito verso soci verrà chiuso e la differenza potrà essere eventualmente conguagliata.

Art. 2303 cc.

"Non può farsi luogo a ripartizione di somme tra soci se non per utili realmente conseguiti. Se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente".

ASPETTI FISCALI

Le somme a titolo di prelevamento in conto utili sono assimilate a prestiti infruttiferi della società nei confronti dei soci. Di conseguenza, non sono assoggettati a tassazione in capo alla società, ma concorreranno a formare il reddito imponibile del socio persona fisica insieme ad altre categorie di reddito ai fini IRPEF, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla loro distribuzione (principio di trasparenza).

ASPETTI CONTABILI

I due soci sono concordi nel prelevare ogni mese un importo pari a 1.200 euro ciascuno a titolo di prelevamento utili, con eventuale conguaglio a fine esercizio.

Pertanto, mensilmente si avrà la seguente scrittura:

Soci c/prelevamento utili	a	Banca c/c	2.400,00
---------------------------------	---	-----------	----------

**c) nel corso dell'esercizio è stato stralciato un credito a seguito dell'intervenuta prescrizione:
il fondo svalutazione crediti non è capiente ed è parzialmente indeducibile**

ASPETTI CIVILISTICI

I crediti rappresentano diritti ad esigere ad una scadenza determinati ammontari di disponibilità liquide da clienti o da altri soggetti. L'art. 2424 c.c. prevede che i crediti possano essere iscritti: - tra le immobilizzazioni finanziarie, alla voce B.III.2 dell'attivo di stato patrimoniale; - nell'attivo circolante, alla voce C.II dell'attivo di stato patrimoniale. Ogni voce è suddivisa in base alla scadenza tra crediti esigibili entro ed oltre l'esercizio successivo. L'art. 2427, comma 1, n. 6 c.c. richiede poi che in nota integrativa venga specificato, distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a 5 anni. I crediti vengono esposti in stato patrimoniale al netto di svalutazioni e altre rettifiche per ridurli al valore di presunto realizzo. Se i crediti non sono più iscritti in bilancio le rettifiche vanno esposte come passività, nei fondi per rischi e oneri o nei debiti, a seconda del rapporto sottostante. Nella voce B10.d di conto economico si classificano gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali e diversi iscritti nell'attivo circolante. Nella voce D10.b di conto economico si classificano gli accantonamenti e le svalutazioni di crediti finanziari iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie. Nella voce B14 di conto economico vengono iscritte le perdite realizzate su crediti non derivanti da valutazioni, previo utilizzo del fondo svalutazione crediti. Nella stima del fondo svalutazione crediti si comprendono le previsioni di perdite sia per situazioni di rischio di credito già manifestatesi o quelle ritenute probabili sia quelle per altre inesigibilità già manifestatesi oppure non ancora manifestatesi ma ritenute probabili. Dato che lo scopo del fondo è quello di fronteggiare le previste perdite su crediti in bilancio, il fondo è determinato tramite l'analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto.

Con l'avvento del D. Lgs. n. 139/2015 è stato modificato l'art. 2426, comma 1 n. 8 c.c. e, a partire dai bilanci 2016, i crediti saranno rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato.

ASPETTI FISCALI

L'art. 101, comma 5 TUIR afferma che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato o un piano attestato o è assoggettato a procedure estere equivalenti previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni. Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza del credito stesso. Il credito è di modesta entità quando: - ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevanti dimensioni - non supera i 2.500 euro per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto o in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili. La deduzione della perdita su crediti è ammessa, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si

considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un d'imposta successivo a quello in cui si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

Per quanto riguarda la svalutazione dei crediti e gli accantonamenti per rischi su crediti, si fa riferimento all'art. 106 TUIR.

La svalutazione dei crediti è deducibile in ciascun esercizio rispettando i seguenti due limiti:

- 0,5 % del valore nominale dei crediti;
- la deduzione non è più ammessa se l'ammontare delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% dei crediti a fine esercizio.

ASPETTI CONTABILI

Al 31.12.2021 la società presenta:

- ammontare crediti 600.000 euro
- fondo svalutazione 32.000 euro, di cui 30.000 euro non tassati *ex art. 106 TUIR* e tassati 2.000 euro
- accantonamento fiscalmente deducibile $0.5\% \times 600.000 = 3.000$ euro
- quota fondo svalutazione fiscalmente deducibile $5\% \times 600.000 = 30.000$ euro

Durante l'esercizio 2022 la società stralcia integralmente un credito causa intervenuta prescrizione, per importo pari a 35.000 euro. La scrittura contabile da effettuarsi è la seguente:

≠	a	Crediti v/clienti		35.000,00
F.do svalutazione crediti ex art.10			30.000,00	
F.do svalutazione crediti tassato			2.000,00	
Perdita su crediti			3.000,00	

d) in data 30 giugno la società ha riscattato nell'esercizio un immobile a seguito della conclusione del contratto di leasing

ASPETTI CIVILISTICI

Art. 1, co. 136 L.124/2017

“Per locazione finanziaria si intende il contratto con il quale la banca o l'intermediario finanziario [...] si obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l'obbligo di restituirlo”

Gli elementi tipici del contratto di leasing sono:

- canone di locazione
- durata del contratto
- valore di riscatto del bene oggetto di locazione

La contabilizzazione dei contratti di leasing può essere effettuata seguendo due modalità diverse:

- metodo patrimoniale, tipicamente utilizzato nell'ordinamento italiano, si basa sul principio della sostanza sulla forma
- metodo finanziario, suggerito dai principi contabili internazionali, si basa sul principio della prevalenza della forma sulla sostanza

1. metodo patrimoniale

Il metodo patrimoniale prevede l'imputazione per competenza dei canoni di leasing nella voce di conto economico B.8 – Costo per godimento di beni di terzi. Non viene quindi rilevato il debito relativo al finanziamento del bene nel passivo di stato patrimoniale né il bene stesso tra le immobilizzazioni, se non al momento del riscatto (eventuale) con conseguente ammortamento.

Art. 2427, n. 22 cc

“le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio”

2. metodo finanziario

IAS 17 – IFRS 16

Il metodo finanziario, invece, prevede da parte dell'utilizzatore l'iscrizione del bene nell'attivo di stato patrimoniale tra le immobilizzazioni al momento della stipula del contratto e la rilevazione del rispettivo debito verso la società di leasing, da ridurre di volta in volta a seguito del pagamento dei canoni secondo i termini previsti dal contratto di leasing. Vengono poi imputati a conto economico l'ammortamento del bene e gli oneri finanziari legati al debito iscritto nel passivo.

A partire dagli esercizi che iniziano all'1.01.2019 si applica il nuovo IFRS 16 in sostituzione dello IAS 17. Attualmente, si attende un intervento normativo che adegui gli OIC e quindi ne permetta l'applicazione anche alle società che redigono i bilanci secondo i principi contabili nazionali.

ASPETTI FISCALI

Art. 102, co. 7 TUIR

Per i contratti stipulati a partire dal 1.01.2014, dal punto di vista dell'impresa utilizzatrice, i canoni per beni immobili sono deducibili in un periodo non inferiore a 12 anni indipendentemente dalla durata contrattuale.

Ai fini IRES, la quota degli oneri finanziari impliciti nel contratto di leasing concorre nel calcolo della deducibilità del 30% del ROL e quindi solo parzialmente deducibili. Analogamente, ai fini IRAP la componente finanziaria dei canoni, deve essere ripresa in sede di dichiarazione dei redditi, operando una variazione in aumento, in quanto non deducibile.

Non è deducibile la parte dei canoni di leasing immobiliare riferibile al terreno su cui insiste il fabbricato. Nello specifico, si considera indeducibile una quota del 20% per i fabbricati commerciali e del 30% per i fabbricati industriali, della quota capitale dei canoni. Il valore del terreno così determinato dà origine a una variazione in aumento del reddito imponibile a fini IRES ed IRAP. Viceversa, il valore fiscalmente deducibile è pari rispettivamente all'80% e al 70% della quota capitale.

L'obiettivo della norma, quindi, è quello di assimilare il trattamento fiscale dei canoni relativi all'acquisizione in leasing di un fabbricato all'acquisizione del medesimo a titolo di proprietà.

Ai fini IVA, valgono le regole previste per le locazioni immobiliari; mentre per quanto riguarda il riscatto del bene si applica la disciplina fiscale propria delle cessioni.

ASPETTI CONTABILI

Inizio del contratto 30.06.2014

durata del contratto 8 anni

Durata fiscale 12 anni

Contabilizzazione: metodo patrimoniale

Importo complessivo 300.000
 Canoni trimestrale 9.375
 quota capitale 8.125 quota interessi 1.250
 Valore bene immobile (fabbricato industriale) 260.000
 Costo del terreno 30% (78.000)
 Riscatto bene immobile 10% (26.000)
 No maxicanone

30.06.2022 rilevazione della fattura di canone leasing trimestrale

	30/06/2022		
≠	a	Debiti V/Soc.Leasing	
Canone Leasing		9.375,00	11.437,50
Iva a credito		2.062,50	

30.06.2022 pagamento del canone leasing trimestrale

	30/06/2022		
Debiti V/Soc.Leasing	a	Banca c/c	
			11.437,50

30.06.2022 rilevazione del riscatto del fabbricato industriale

	30/06/2022		
≠	a	Debiti V/Soc.Leasing	
Fabbricato		18.200,00	31.720,00
Terreno		7.800,00	
Iva a credito		5.720,00	

30.06.2022 pagamento del riscatto

	30/06/2022		
Debiti V/Soc.Leasing	a	Banca c/c	
			31.720,00

31.12.2022 rilevazione della quota di ammortamento dell'immobile riscattato:
 $(18.200 \cdot 3\%) \cdot 6/12 = 273$

	31/12/2022		
Amm.to immobile industriale	a	F.do amm.to immobile industriale	273,00

Ai fini IRPEF e IRAP, si scorpora la quota di terreno riferita all'immobile (30%) dalla quota capitale dei canoni di competenza dell'esercizio. Tale importo costituisce una variazione in aumento permanente e, quindi, indeducibile. Si applica il seguente calcolo:

$$(8.125 \cdot 2) \cdot 30\% = 4.875$$

È inoltre indeducibile ai fini IRAP la quota di interessi.

e) in bilancio sono iscritte RIBA salvo buon fine.

ASPETTI CIVILISTICI

Le ricevute bancarie sono documenti che permettono all'impresa di incassare crediti di natura commerciale verso clienti senza emissione di titoli cambiari. Costituiscono uno strumento di incasso e quindi non un titolo di credito. Di conseguenza, il credito verso il cliente non viene trasferito alla banca, ma resta in capo alla società che l'ha emessa fino al momento dell'incasso.

Si classificano a seconda dell'emissione e successivo incasso in:

- ricevute bancarie "al dopo incasso": l'importo della ricevuta bancaria viene accreditato in conto solamente una volta che la banca incassa il credito dal debitore. Pertanto, al momento dell'emissione della Riba non viene compiuta alcuna operazione
- ricevute bancarie "salvo buon fine": al momento del trasferimento alla banca viene accreditato l'importo della ricevuta bancaria. In caso di mancato incasso la banca provvede ad addebitare all'impresa emittente l'importo precedentemente anticipato. Si ha dunque un accredito in linea capitale con valuta posteriore alla data di scadenza del credito, mentre si ha un addebito delle commissioni con valuta immediata.

ASPETTI FISCALI

Finché il credito non viene estinto, questo rientra nel plafond per il calcolo del fondo svalutazione crediti.

ASPETTI CONTABILI

La società emette ricevute bancarie salvo buon fine per importo pari a 40.000 euro. Si ipotizzano commissioni bancarie per 1.000.

Al momento dell'emissione e relativo accredito, la società effettua la seguente scrittura contabile.

		30/11/22		
≠	a	Banca c/ricevute bancarie		41.000,00
Banca c/c			40.000,00	
Commissioni bancarie			1.000,00	

Al momento dell'incasso, verrà stornato il credito verso clienti come di seguito

Banca c/ricevute bancarie	a	Crediti v/clienti		41.000,00
---------------------------	---	-------------------	--	-----------

BILANCIO DI VERIFICA AL 31.12/2022

DENOMINAZIONE	DARE	AVERE
Cassa	1.912	
Banca c/c	51.005	
Banca c/ricevute bancarie		41.000
Crediti v/clienti	500.000	
Debiti v/fornitori		160.000
Iva a credito	7.783	
Fondo tfr		36.000
Terreni e fabbricati	26.000	
F.do amm.to fabbricato industriale		273
Impianti e macchinari	78.000	
F.do amm.to impianti e macchinari		31.200
Spese di sviluppo	15.000	
F.do amm.to spese di sviluppo		1.500
Soci c/prelevamento utili	28.800	
Riserve		35.000
Amm.to fabbricati	273	
Amm.to impianti e macchinari	5.200	
Amm.to spese di sviluppo	1.500	
Canoni leasing	18.500	
Commissioni bancarie	1.000	
Perdite su crediti	3.000	
Salari e stipendi	12.000	
Spese per servizi	31.000	
Capitale sociale		60.000
Variazione rimanenze		19.000
Ricavi di vendita		397.000
TOTALE	780.973	780.973

2) Si effettui la chiusura dei conti della Alfa s.n.c. al 31/12/2022 tenendo, inoltre in considerazione che i crediti sono stati svalutati per un importo superiore al massimo fiscalmente deducibile

31/12/2022

Stato Patrimoniale Iniziale	A Diversi	675.527,00	
	A Cassa		1.912,00
	A Banca		51.005,00
	A Crediti verso clienti		500.000,00
	A Iva a Credito		7.783,00
	A Terreni e Fabbricati		25.727,00
	A Impianti e Macchinari		46.800,00
	A Spese di sviluppo		13.500,00
	A Soci c/ prelev. utili		28.800,00

Diversi	A Stato Patrimoniale Iniziale		675.527,00
Banche c/ ric. bancarie		41.000,00	
Deb. V/fornitori		160.000,00	
Fondo TFR		36.000,00	
Capitale Sociale		60.000,00	
Riserve		35.000,00	
Utile di esercizio		343.527,00	

Conto Economico	A Diversi	72.473,00	
	A Ammortamento Fabbricati		273,00
	A Ammortamento Impianti e Macchinari		5.200,00
	A Ammortamento Spese di sviluppo		1.500,00
	A Canoni Leasing		18.500,00
	A perdite su crediti		3.000,00
	A Salari e stipendi		12.000,00
	A Spese per servizi		31.000,00
	A Commissioni bancarie		1.000,00

Diversi	A Conto Economico		416.000,00
Rimanenze		190.000,00	
Ricavi di Vendita		397.000,00	

Conto Economico	A Utile di esercizio		343.527,00
-----------------	----------------------	--	------------

LA TRASFORMAZIONE OMOGENEA PROGRESSIVA

ASPETTI CIVILISTICI

La trasformazione è un'operazione straordinaria disciplinata dagli artt. 2498 e seguenti del codice civile. È un'operazione societaria attraverso la quale una società o un ente diverso dalle società, durante la sua vita, assume un tipo di organizzazione sociale diverso da quello originario di cui all'atto di costituzione, ma viene mantenuta una continuità dei rapporti giuridici, sostanziali e processuali poiché con questa operazione interviene solo un mutamento della forma giuridica. Tale operazione comporta una modifica dell'atto costitutivo, che deve essere approvata dall'assemblea dei soci sulla base delle maggioranze previste dal tipo di società che intende trasformarsi. La trasformazione non comporta l'estinzione della società preesistente e la nascita di una nuova società, bensì la continuazione della vecchia società in una rinnovata veste giuridica. Le motivazioni che possono condurre la società a porre in essere una trasformazione possono essere diverse:

- può essere una scelta derivante da un obbligo di legge quando la società versa nella fattispecie di cui all'art. 2447 c.c. (perdita che riduce il capitale sociale al di sotto del minimo legale) in presenza della quale l'assemblea convocata senza indugio può decidere di trasformare la società in società di persone la quale non richiede un capitale minimo;
- differente regime di responsabilità dei soci: i soci di società di capitali e gli accomandanti di S.a.s. rispondono per le obbligazioni sociali limitatamente alla quota conferita, mentre i soci di S.n.c. e soci accomandatari di S.a.s. rispondono illimitatamente con il proprio patrimonio;
- un più ampio e facile accesso alle fonti di finanziamento: le S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l., a certe condizioni, possono ricorrere al prestito obbligazionario come fonte di finanziamento ed inoltre la loro forma giuridica consente di ottenere migliori condizioni d'accesso ai canali di finanziamento; - motivazioni di opportunità e gestione costi: la trasformazione può rendersi necessaria per dotarsi della struttura organizzativa più idonea al piano d'investimenti che si vuole porre in essere ovvero per ridurre i costi amministrativi optando per una società di persone caratterizzata da minori adempimenti.

Il codice civile dall'articolo 2498 all'art. 2500-bis tratta i seguenti contenuti, comuni a tutti i tipi di trasformazione:

Art. 2498 c.c. - Continuità dei rapporti giuridici: in seguito alla trasformazione, si ha la conservazione dei diritti e degli obblighi facenti capo all'ente trasformato e la prosecuzione dei rapporti processuali. In sostanza, con la trasformazione si ha soltanto una modificazione dell'atto costitutivo, che però non comporta né la creazione di un nuovo soggetto di diritto né la successione di una società all'altra.

Art. 2499 c.c. - Limiti alla trasformazione: è consentita la trasformazione anche in pendenza di procedura concorsuale, a condizione che non vi siano incompatibilità con le finalità o lo stato della stessa.

Art. 2500 c.c. - Contenuto, pubblicità ed efficacia dell'atto di trasformazione:

tale articolo fissa i seguenti tre principi:

1. la trasformazione in società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata deve risultare da atto pubblico, contenente le indicazioni previste dalla legge per l'atto di costituzione del tipo adottato;
2. 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.

Art. 2500-bis c.c. - Invalidità della trasformazione: dall'effetto dell'ultimo adempimento pubblicitario richiesto non può essere dichiarata l'invalidità della trasformazione, salvo il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai partecipanti all'ente trasformato o ai terzi.

Il codice civile **dall'articolo 2500-ter all'art. 2500-octies** individua due tipologie di trasformazioni:

1) Trasformazioni omogenee: avvengono tra società lucrative, in relazione a quelle vicende modificative che vedono la trasformazione di società commerciali di persone in società di capitali o viceversa. Ancora, si qualifica come trasformazione omogenea quella interna, cioè quella che porta da un tipo di società di persone ad un altro appartenente alla stessa categoria o da un tipo di società di capitali all'altro. Al suo interno si distinguono ulteriormente le trasformazioni omogenee semplici (ove permane il medesimo ambito societario), progressive (da società di persone a società di capitali) e regressive (da società di capitali a società di persone);

2) Trasformazioni eterogenee: si parla di trasformazione eterogenea quando la trasformazione comporta il mutamento dello scopo sociale o dell'ente (per esempio, da lucrativo in mutualistico).

Gli articoli 2500-septies e 2500-octies del codice civile disciplinano per la prima volta nel nostro ordinamento, rispettivamente, la trasformazione eterogenea da società di capitali in consorzi, società consortili, cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni e la trasformazione eterogenea di tali enti in società di capitali, ad eccezione delle sole associazioni non riconosciute in società di capitali.

In particolare, dall'art. 2500-ter all'art. 2500-sexies sono disciplinate le trasformazioni omogenee (progressive e regressive):

Art. 2500-ter c.c. - Trasformazione di società di persone: la trasformazione di società di persone in società di capitali è decisa con il consenso della maggioranza dei soci determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili. A tutela del socio che non ha concorso all'approvazione della trasformazione, il legislatore ha previsto la possibilità di recesso dello stesso. È inoltre previsto che la trasformazione debba essere accompagnata da una relazione di stima che, però, non viene più riferita al patrimonio sociale, ma richiamata con riguardo al capitale sociale. □

Articolo 2500-quater c.c. - Assegnazione di azioni o quote: ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni o di una quota proporzionale alla sua partecipazione. Il socio d'opera ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni o di una quota in misura corrispondente alla partecipazione che l'atto costitutivo gli riconosceva precedentemente alla trasformazione o, in mancanza, d'accordo tra i soci ovvero, in difetto di accordo, determinata dal giudice secondo equità. □

Art. 2500-quinquies c.c. - Responsabilità dei soci: prevede che i soci a responsabilità illimitata non siano liberati dalla responsabilità per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione, salvo che i creditori sociali abbiano acconsentito alla trasformazione.

Art. 2500-sexies c.c. - Trasformazione di società di capitali: la trasformazione di società di capitali in società di persone è deliberata dall'assemblea. Per l'approvazione dell'operazione sono necessarie le maggioranze previste per le modificazioni dello statuto, più della metà del capitale sociale (art. 2368 c.c.), restando sempre salva la possibilità del recesso del socio dissenziente (art. 2437 c.c.). Inoltre, al fine di evitare che la deliberazione adottata a maggioranza possa arrecare pregiudizio ad alcuni soci, è richiesto il consenso dei soci che assumono la responsabilità illimitata a seguito della trasformazione. Il legislatore ha infine sancito l'estensione della responsabilità dei soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente alla trasformazione medesima.

Dall'art. 2500-septies all'art. 2500-novies sono disciplinate le trasformazioni eterogenee:

Art. 2500-septies - Trasformazione eterogenea da società di capitali: le S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l. possono trasformarsi in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e associazioni. La deliberazione viene adottata con il voto favorevole dei 2/3 degli aventi diritto; occorre altresì il consenso dei soci che assumono responsabilità

illimitata. Si applica, in quanto compatibile, la disciplina dettata per la trasformazione di società di capitali in società di persone e, per la deliberazione di trasformazione in fondazione, la disciplina dettata in tema di effetti dell'atto di fondazione o di volontà del fondatore.

Art. 2500-octies - Trasformazione eterogenea in società di capitali: i consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possono trasformarsi in S.p.a., S.a.p.a. o S.r.l.. La deliberazione di trasformazione deve essere assunta: nei consorzi, con il voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati; nelle comunioni di aziende, all'unanimità; nelle società consortili e nelle associazioni, con la maggioranza richiesta dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato; per le fondazioni la trasformazione, è disposta dall'autorità governativa su proposta dell'organo competente.

Art. 2500-novies - Opposizione dei creditori: la trasformazione eterogenea ha effetto dopo 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari contemplati dal secondo comma dell'articolo 2500 c.c., se i creditori entro detto termine non abbiano proposto opposizione, salvo che consti il consenso dei creditori stessi o il pagamento di quelli che non hanno dato il consenso.

Art. 2545-decies e undecies - Trasformazione delle società cooperative: in base a tali articoli soltanto le cooperative a mutualità non prevalente possono trasformarsi in società di persone o di capitali con il voto favorevole, espresso in assemblea, di almeno la metà dei soci. Alla proposta di deliberazione della trasformazione gli amministratori devono allegare una relazione giurata di un esperto designato dal tribunale con la valutazione del patrimonio. All'esito della trasformazione gli strumenti finanziari con diritto di voto sono convertiti in partecipazioni ordinarie conservando gli eventuali privilegi.

ASPETTI FISCALI

Imposte dirette - Art. 170-171 TUIR Dal punto di vista fiscale, la trasformazione è un'operazione neutrale: per effetto di essa non emergono componenti positivi o negativi rilevanti ai fini reddituali. Vanno però tenute nettamente distinte:

- le trasformazioni omogenee, per le quali il predetto principio di neutralità fiscale vige in ogni caso, con la sola esclusione delle trasformazioni da o in società semplici;

- le trasformazioni eterogenee, per le quali il predetto principio di neutralità fiscale vige solo nel limite in cui la trasformazione non fa venir meno, in capo al soggetto che si trasforma, la titolarità di un complesso aziendale organizzato per l'esercizio dell'impresa. In caso di trasformazione di ente non commerciale in società di capitali, i beni dell'ente si considerano conferiti in società (quindi sulla base del loro valore normale), salvo che non siano già compresi nell'azienda o nel complesso aziendale eventualmente esercitato dall'ente non commerciale. Le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci (art. 5 TUIR), se dopo la trasformazione sono state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine (riserve ex snc), non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione. La loro imputazione a capitale e successiva distribuzione non implica la loro tassazione come dividendi percepiti (art. 170, c. 3 TUIR).

La trasformazione determina la suddivisione dell'esercizio in due distinti periodi fiscali, con la conseguenza che sarà necessario presentare due distinte dichiarazioni dei redditi, sia ai fini IRES sia IRAP: il reddito prodotto nel periodo ante-trasformazione verrà trattato secondo le regole dettate per le società di persone, mentre quello relativo al periodo post-trasformazione sarà trattato secondo quanto previsto per le società di capitali. I termini di presentazione della dichiarazione dei redditi ante trasformazione e di versamento delle relative imposte hanno subito una modifica ad opera del D. Lgs. n. 75/2014. Per le trasformazioni divenute efficaci prima del 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del decreto semplificazioni) i termini sono: - dichiarazione ante-trasformazione: ultimo giorno del nono mese successivo alla data di efficacia della trasformazione. Il termine di versamento per il soggetto IRPEF (trasformazione progressiva) è il 16 giugno dell'anno in cui scadono i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi; - dichiarazione post-trasformazione: ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta. Il termine di versamento è il 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo cui le

imposte si riferiscono. I nuovi termini di presentazione della dichiarazione dei redditi e di versamento delle imposte sono: - dichiarazione ante-trasformazione: il 16 del decimo mese successivo alla data di efficacia della trasformazione. Il termine di versamento diviene il 16 del mese successivo alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi; - dichiarazione post-trasformazione: rimane invariata.

Disciplina del riporto delle perdite nella trasformazione - Art. 8, co. 2 TUIR Le perdite si sottraggono per ciascun socio in proporzione alle quote di partecipazione ai risultati economici. È stata ripristinata, dunque, la compensazione orizzontale delle perdite, in base alla quale gli imprenditori in contabilità semplificata (inclusi i soci) hanno nuovamente la possibilità di compensare le perdite con redditi di altra natura (di lavoro dipendente, di capitale, ecc.), ma non possono riportare a nuovo eventuali eccedenze. Per gli imprenditori e società di persone in contabilità ordinaria continua ad applicarsi il regime della compensazione verticale, ossia quel regime secondo il quale le perdite possono essere detratte esclusivamente da redditi della stessa natura conseguiti dagli stessi soggetti e possono essere riportate negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto. Per i soggetti IRES viene confermata la disciplina vigente in merito alle perdite attribuite per trasparenza da società in nome collettivo a società di capitali (compensazione verticale); contemporaneamente viene limitata la deducibilità dal momento che tali perdite sono utilizzabili in abbattimento degli utili assegnati per trasparenza nei successi cinque periodi di imposta dalla stessa società che ha prodotto perdite. Dal momento che le perdite prodotte dalla società trasformanda prima dell'operazione sono già state imputate (per essere detratte) ai vari soci in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili, esse non potranno più essere riportate dalla società trasformata.

IVA La trasformazione è un'operazione fuori campo IVA (art. 2, co. 3, D.P.R. 633/1972). Tuttavia la società che risulta dalla trasformazione deve presentare all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione di variazione dati, entro 30 giorni dalla data di iscrizione della delibera nel registro delle imprese. Alla società che risulta dalla trasformazione viene attribuito un nuovo numero di partita IVA solamente se viene deliberato anche il cambiamento di sede sociale in un'altra provincia.

Imposta di registro L'atto di trasformazione deve essere sottoposto a registrazione entro 20 giorni dalla sua iscrizione nel registro delle imprese, con il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa pari a 200 euro.

Imposta ipotecaria e catastale Tali imposte si rendono applicabili nei soli casi in cui la società che si trasforma sia titolare di immobili o diritti reali immobiliari. La misura della tassazione è fissa, pari a 200 euro, in quanto l'operazione di trasformazione consiste solo nel mutamento della forma giuridica della società e non in un atto di trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari.

ASPETTI CONTABILI:

In data 01/01/2023 diviene efficace la trasformazione della società Alfa S.n.c. in società a responsabilità limitata con il deposito dell'atto di trasformazione nel registro imprese. Trattandosi di S.r.l., la relazione di stima è stata redatta ai sensi dell'art. 2465 c.c.. Il professionista revisore contabile iscritto nell'apposito albo, è stato incaricato dalla stessa società.

...Qualche nozione sulla perizia di stima..

La perizia redatta da un esperto nominato dal tribunale per le S.p.A. e S.a.p.A. ex art. 2343 cod. civ. e nominato dalle parti nelle S.r.l. ex art. 2465 del cod. civ. previa scelta dall'Albo dei revisori legali dei conti, deve: 1) avere per oggetto i beni e i crediti che fanno parte del patrimonio della società trasformanda; 2) descrivere i beni e i crediti conferiti, attestando che il loro valore è almeno pari a quello a essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo, 3) indicare dei criteri di valutazione seguiti. I valori così riportati, se adottati, sono soggetti a controllo e revisione da parte degli amministratori, nei 180 gg dalla iscrizione della società nel Registro delle imprese. Fino a quando le valutazioni non sono state controllate, le azioni corrispondenti sono inalienabili e devono restare depositate presso la società. Se dal controllo

dovesse emergere che il valore per il quale è stato eseguito il conferimento in natura è inferiore di oltre 1/5 rispetto al valore per il quale il conferimento fu eseguito occorre adottare una delle seguenti soluzioni:

- 1) integrazione in denaro del conferimento in natura;
- 2) riduzione del capitale sociale in misura corrispondente con conseguente riduzione della quota di partecipazione del socio;
- 3) ammettere il recesso del socio con conseguente restituzione, in tutto o in parte, del conferimento eseguito.

La stesura della perizia si attua secondo la seguente successione di atti:

- a) completa e rigorosa ricognizione delle attività e passività;
- b) procedere alla valutazione delle attività e delle passività che compongono il patrimonio della trasformanda con l'adozione di uno dei seguenti criteri:

- valore equo;
- valore attuale dei flussi futuri;
- valore contabile rettificato che tenga conto dell'apporto effettuato in corso d'anno;
- valore corrente;
- valori di bilancio fondati su espressioni diverso dal costo storico.

In nessun caso sarà accertabile un valore di avviamento, poiché la trasformazione è un'operazione riorganizzativa, non traslativa e ai sensi dell'art. 2426, co. 1, numero 6) del cod. civ. è possibile iscrivere un valore a titolo di avviamento solo se acquisito a titolo oneroso.

Gli amministratori, a seguito del rilascio della perizia, possono trovarsi di fronte alla facoltà o all'obbligo di adeguare i valori contabili ai valori peritali. E' evidente che è possibile ipotizzare tre scenari:

- 1) i valori contabili coincidenti con i valori peritali: in tale circostanza non va apportata alcuna modifica ai valori contabili e la società trasformata inizierà la sua contabilità sulla scorta dei valori contabili trasmessi dalla società trasformanda;
- 2) i valori contabili per le attività sono maggiori dei valori peritali (e per le passività sono minori dei valori peritali): in questo caso gli amministratori dovranno adeguare i valori contabili ai valori peritali utilizzando come posta di variazione il conto "Rettifiche di trasformazione";
- 3) i valori contabili per le attività sono minori dei valori peritali (e per le passività sono maggiori dei valori peritali): in tal caso esiste la possibilità e non l'obbligo di adeguamento dei valori contabili ai valori peritali, utilizzando il conto "Rettifiche di trasformazione". Il conto "Rettifiche di trasformazione" è conto di natura patrimoniale della classe dei conti del patrimonio netto.

L'art. 170 del T.U.I.R. considera la trasformazione un istituto giuridico che non produce differenze fiscali deducibili, essendo un'operazione che non presenta carattere realizzativo. Conseguentemente, l'eventuale rivalutazione di beni ammortizzabili potrebbe determinare un disallineamento tra valori civilistici (rivalutati) e valori fiscali (in linea con i valori contabili). Il disallineamento produrrà, ad es. per i beni ammortizzabili, quote di ammortamento civilistiche maggiori delle quote di ammortamento fiscali con la conseguenza di dover gestire attraverso l'utilizzo del conto "Fondo Imposte differite" le maggiori imposte dovute sulla rivalutazione non rilevante da un punto di vista fiscale.

Riapertura dei conti al 01/01/2023

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/23	Cassa	1.912	
01/01/23	Banca	51.005	
01/01/23	Credito verso clienti	500.000	
01/01/23	Iva a credito	7.783	
01/01/23	Terreni e Fabbricati	25.727	
01/01/23	Impianti e Macchinari	46.800	
01/01/23	Spese di Sviluppo	13.500	
01/01/23	Soci C/ prelev. utili	28.800	
01/01/23	Banche c/ric. bancarie		41.000
01/01/23	Deb. V/fornitori		160.000
01/01/23	Fondo TFR		36.000
01/01/23	Capitale sociale		60.000
01/01/23	Riserve		35.000
01/01/23	Utile d'esercizio a nuovo		343.527
01/01/23			
01/01/23	Totale	675.527	675.527

Fabbricato

In modo particolare in questa esercitazione la società decide di non recepire contabilmente il maggior valore del fabbricato e quindi si procederà al riporto del valore contabile del fabbricato così come iscritto nell'attivo di Stato Patrimoniale di Alfa Snc.

Costi di Sviluppo

La perizia redatta da un esperto contabile ha messo in evidenza come i costi di sviluppo non siano più considerabili oneri pluriennali.

L'OIC 24 prevede la capitalizzazione delle spese di sviluppo solo se vengono rispettati tre parametri:

- 1) Essere riferiti ad un prodotto/processo chiaramente definito, identificabile e misurabile;
- 2) Essere riferiti ad un prodotto/processo realizzabile, cioè tecnicamente fattibile;
- 3) Essere recuperabile in futuro;

Viene quindi ipotizzato che, a seguito della perizia, i costi relativi al progetto non sono più recuperabili.

Bisogna quindi procedere ad una svalutazione della quota di costi non ancora ammortizzata. (OIC 9).

| UTILE D'ESERCIZIO A NUOVO A F.DO SVALUTAZIONE COSTI DI SVILUPPO | 13.500 |

Scritture di rettifica da Trasformazione

Determinazione del capitale sociale di Alfa Srl:

Utile d'esercizio portato a nuovo	A	Soci C/Prelevamento Utili	28.800
-----------------------------------	---	---------------------------	--------

L'utile portato a nuovo si riduce a euro 301.227.

Il capitale sociale rimane invariato rispetto alla Snc e pari a euro 60.000.

La riserva costituita nella Snc, pari a euro 35.000, rimane tale anche nella Srl. Si segnala che la riserva è una “Riserva ex Snc” ai fini della non tassazione in caso di distribuzione della stessa ai soci, in quanto già tassata per trasparenza in capi ai soci stessi. L’utile generatosi nell’esercizio 2022 viene a sua volta “girato” a “Riserva ex Snc”, in linea con il trattamento della riserva appena definito.

Diversi	A	Riserva ex Snc		336.227
Utile portato a nuovo			301.227	
Riserva			35.000	

Il patrimonio netto di Alfa Srl risulta essere, al 01/01/2023, pari a euro 396.227.