

**Scuola di Formazione Professionale Piero Piccatti e
Aldo Milanese ODCEC Torino**

TRASFORMAZIONE DI UNA SNC IN UNA SRL

Torino, 3 ottobre 2023

Coordinatore:

Prof. Bava Fabrizio

Gruppo di Lavoro:

Caccamo Francesca

Hadif Alaa

Lanzalonga Federico

Laus Vittorio

Lipari Francesco

Maritano Edoardo

Monge Alice

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) durante l'esercizio sono state sostenute spese di ricerca che al momento della chiusura dell'esercizio sono da qualificare "costi di sviluppo", l'attività non è ancora terminata e sono presenti i requisiti per la capitalizzazione dei costi;
- b) la società ha costruito internamente nuove attrezzature, alla data di chiusura dell'esercizio tale attività non è ancora completata;
- c) nell'attivo di stato patrimoniale è iscritta una somma a titolo di "titolare c/prelevamento utili" superiore al patrimonio netto;
- d) il 30 giugno dell'esercizio è stato riscattato un immobile in leasing.

2) Si effettui la chiusura dei conti della Alfa S.n.c. al 31/12/2022 tenendo, inoltre in considerazione che:

- a) i crediti sono stati svalutati per un importo superiore al massimo fiscalmente deducibile;
- b) nel mese di gennaio 2023 è fallito un cliente nei confronti del quale la società vanta un credito scaduto al 31.12.2022.

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 è superiore al valore contabile degli stessi.

Si proceda alla riapertura dei conti nella Alfa S.r.l. all'1/01/2023, tenendo in considerazione che si è deciso di rilevare 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

Quadro normativo

Le disposizioni del codice civile disciplinanti l'istituto della trasformazione sono:

- artt. da 2498 a 2500-bis, c.c. concernenti gli aspetti generali
- artt. da 2500-ter a 2500-quinquies, c.c. riguardanti la c.d. trasformazione omogenea progressiva, ovvero la trasformazione di società di persone in società di capitali
- art. 2500-sexies, c.c. relativo alla c.d. trasformazione omogenea regressiva, ovvero la trasformazione di una società di capitali in una società di persone
- art. da 2500-septies a 2500-novies, c.c. dedicati alla trasformazione eterogenea

Motivazioni alla base dell'operazione

→ ragioni di natura extra-fiscale:

- ampliamento delle dimensioni aziendali e possibilità di beneficiare di nuove forme di finanziamento (es. trasformazione funzionale alla quotazione e/o alla emissione di prestiti obbligazionari/strumenti finanziari partecipativi)
- mutamento del regime di responsabilità civilistica
- obblighi legali (es. riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale in conseguenza di perdite; forma giuridica imposta dal settore economico di appartenenza)
- modifica della disciplina civilistica applicabile (es. organo di controllo)

→ ragioni di natura fiscale:

- trasformazione finalizzata ad integrare i requisiti per accedere ad un determinato regime tributario, anche opzionale (es. consolidato fiscale e trasparenza societaria, rivalutazione delle partecipazioni, tassazione su base catastale)
- modifica delle modalità di tassazione (passaggio da un regime di trasparenza ad un regime di tassazione degli utili in caso di distribuzione)

Principali caratteristiche della trasformazione

La trasformazione comporta il mutamento dell'organizzazione esistente in continuità giuridica e, dunque, senza la necessità di creazione di un soggetto distinto dall'originario. La trasformazione non fa venire meno la soggettività dell'ente trasformato che conserva quindi i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti, anche processuali, dell'ente trasformato (art. 2498 c.c.)

Nel caso di specie trattasi di una trasformazione omogenea progressiva (da società di persone a società di capitali) che deve essere decisa con il consenso della maggioranza dei soci determinata secondo la partecipazione agli utili, salvo che il contratto sociale non preveda l'unanimità (art. 2500 ter c.c.). L'operazione straordinaria in questione non libererà i soci a responsabilità illimitata dalla responsabilità per le obbligazioni sociali anteriori all'iscrizione della deliberazione di trasformazione nel registro delle imprese, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione.

Regime di pubblicità ed efficacia della trasformazione

Art. 2500, co. 2, c.c. → “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”

Art. 2500, co.3, c.c. → “La trasformazione ha effetto dall’ultimo degli adempimenti pubblicitari di cui al comma precedente”

NB: Occorre infine considerare che la società oggetto di studio, non essendo soggetto IRES, non rileva fiscalità differita.

a) Durante l’esercizio sono state sostenute spese di ricerca che al momento della chiusura dell’esercizio sono da qualificare “costi di sviluppo”, l’attività non è ancora terminata e sono presenti i requisiti per la capitalizzazione dei costi;

Costi di sviluppo:

→ Nella voce costi di sviluppo sono classificati i costi per:

- la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l’utilizzo degli stessi;
- 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.

→ I costi che contribuiscono a determinare l’ammontare dello sviluppo da capitalizzare possono essere i seguenti:

- salari e stipendi di persone dedicate all’attività di sviluppo;
- materi prime, semilavorati utilizzati per gli studi e le ricerche;
- ammortamenti per la parte riferibile alle attrezzature utilizzate;
- prestazioni di servizi di terzi;
- costi per consulenze esterne nonché studi e progettazioni esterne;
- costi indiretti relativi alle attività di sviluppo (ad esclusione di spese generali e amministrative);
- oneri finanziari sostenuti in seguito a specifici finanziamenti ottenuti, che sono utilizzati per lo sviluppo con i requisiti richiesti per la capitalizzazione dall’OIC 24 e dall’OIC 16.

L’OIC 24 (“Immobilizzazioni immateriali”) distingue i costi che si sostengono nell’ambito di processi di ricerca in costi: per la ricerca di base; o per lo sviluppo.

→ La ricerca di base viene definita come “un’indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare” (par.47). I costi sono pertanto costi d’esercizio che sono sostenuti quale “supporto ordinario all’attività imprenditoriale della stessa” (par.47)

→ Lo sviluppo, invece, è “l’applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell’inizio della produzione commerciale o dell’utilizzazione” (par.48)

Per poter essere iscritti nello Stato patrimoniale i costi di sviluppo devono possedere i seguenti requisiti (par.49):

- essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili;
- essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale l’impresa possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
- essere recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall’applicazione del progetto stesso.

→ Inoltre, ai sensi dell’art. 2426 co. 1 n. 5 c.c., i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell’attivo con il consenso, ove esistente, del Collegio sindacale, e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l’ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l’ammontare dei costi non ammortizzati.

Immobilizzazioni in corso e acconti:

La voce “Immobilizzazioni in corso e acconti” può essere così suddivisa:

- immobilizzazioni in corso; o - acconti a fornitori.

→ Le immobilizzazioni in corso comprendono quei beni immateriali di produzione interna che alla data di riferimento del bilancio di esercizio si trovano in fase di realizzazione, cioè non hanno ancora assunto una loro “autonomia” patrimoniale (quando diventa ragionevolmente certo l’ottenimento della piena titolarità del diritto).

Gli acconti sono gli anticipi ai fornitori di immobilizzazioni immateriali di produzione esterna.

→ Le immobilizzazioni immateriali sono rappresentate da acconti versati ai fornitori e sono rilevate inizialmente nella voce “B.I.6 – Immobilizzazioni in corso e acconti”, alla data in cui tali importi sono corrisposti. Le immobilizzazioni immateriali in corso di realizzazione devono comprendere i costi interni ed esterni (ad es., consulenze tecniche) sostenuti per la realizzazione del bene. I valori iscritti tra le immobilizzazioni in corso rimangono esposti al costo storico fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto a seguito del quale sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali (par.59).

Diversi	a	Debito vs Fornitori (D.7 – SP)		1.220 €
Costi per servizi (B.7 – CE)			1.000 €	
IVA a credito (C.II.5-bis – SP)			220 €	

Immobilizzazioni in corso e acconti (B.I.6 – SP)	a	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (A.4 – CE)		1.000 €
---	----------	---	--	----------------

I costi di sviluppo vengono “sospesi” in quanto esistono i requisiti per la capitalizzazione al 31/12/2022. L’attività di sviluppo non è completata e pertanto il processo di ammortamento non è iniziato. Ai sensi del par. 72 dell’OIC 24, poiché il progetto non è completato, la classificazione utilizzata è quella riferita alla voce B.I.6) “Immobilizzazioni in corso e acconti”. I valori saranno riclassificati nella coerente voce “B.I.2 “Costi di sviluppo” al termine del progetto (con inizio del periodo di ammortamento).

b) La società ha costruito internamente nuove attrezzature, alla data di chiusura dell'esercizio tale attività non è ancora completata;

Immobilizzazioni materiali - OIC 16

Le immobilizzazioni materiali sono investimenti caratterizzati dalla tangibilità e dall'utilizzo durevole. Il riferirsi a fattori e condizioni durature non è una caratteristica intrinseca, ma deriva dalla loro destinazione. Le immobilizzazioni materiali possono consistere in: beni materiali acquistati o realizzati internamente; beni materiali in corso di costruzione; somme anticipate a fronte del loro acquisto o della loro produzione.

Attrezzature

Nella voce "attrezzature industriali e commerciali" sono classificati gli strumenti necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività quali ad esempio (par.22): attrezzi di laboratorio; equipaggiamenti e ricambi di rilevante costo unitario ed uso non ricorrente; attrezzature commerciale e di mensa.

La voce "attrezzature industriali e commerciali" include anche l'attrezzatura varia che completa la capacità funzionale di impianti e macchinari quali convenzionalmente gli utensili: abitualmente si tratta di attività con un più rapido ciclo di usura.

Immobilizzazioni in corso e acconti

La voce "Immobilizzazioni in corso ed acconti" (par.24) può essere suddivisa nelle seguenti sotto-voci: immobilizzazioni materiali in corso di costruzione; acconti a fornitori per l'acquisizione o la costruzione di immobilizzazioni materiali. Le immobilizzazioni in corso comprendono quei beni materiali di costruzione interna che alla data di riferimento del bilancio di esercizio si trovano in fase di realizzazione, cioè non hanno ancora assunto una loro "autonomia" patrimoniale.

Gli acconti sono gli anticipi ai fornitori di beni materiali di costruzione esterna.

→ Le immobilizzazioni materiali in corso di costruzione sono iscritte nella voce "Immobilizzazioni in corso e acconti" al momento del sostenimento dei primi costi di costruzione. Al completamento dell'immobilizzazione il valore viene riclassificato nella specifica voce dell'attivo, quando disponibile e pronto per l'uso.

→ Il valore originario di iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni è rappresentato dal costo di acquisto o di produzione, comprensivo dei costi che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. Costi di produzione → qualora l'impresa abbia le adeguate capacità, le immobilizzazioni materiali possono essere costruite internamente ed il costo di produzione, come indicato dall'art. 2426 n.1 c.c., comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto e può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

Diversi	a	Debito vs Fornitori (D.7 – SP)		2.440 €
Costi per materie prime (B.6 – SP)			2.000 €	
IVA a credito (C.II.5-bis – SP)			440€	

Immobilizzazioni in corso e acconti (B.II.5 – SP)	a	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (A.4 – CE)		2.000 €
--	----------	---	--	----------------

In base alla disciplina contenuta nel principio contabile OIC n. 16, par. 31, le immobilizzazioni materiali iscritte nella voce B.II.5) sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite. Esse rimangono iscritte come tali fino alla data in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso; a tale data l'immobilizzazione materiale verrà riclassificata nella specifica voce dell'attivo B.II.3) "Attrezzature industriali e commerciali" e inizierà il periodo di ammortamento.

c) Nell'attivo di stato patrimoniale è iscritta una somma a titolo di "titolare c/prelevamento utili" superiore al patrimonio netto;

S.n.c. – partecipazione agli utili e alle perdite

Il socio di società in nome collettivo, in quanto titolare di una quota della società, partecipa dei risultati della gestione "comune" dell'ente societario ed è titolare:

- da un lato, del diritto di percepire gli utili realizzati dalla società;
- dall'altro, dell'obbligo di concorrere alle perdite eventualmente subite dalla stessa.

In generale, nelle società di persone, trova applicazione la disciplina dettata in tema di società semplici in tema di partecipazione agli utili e alle perdite, applicabile anche alla snc in forza del rinvio di cui all'art. 2293 c.c.

Nel dettaglio, la determinazione della parte di ciascun socio nei guadagni e nelle perdite:

- è inserita nell'atto costitutivo, mediante la previsione dei criteri di riparto da parte dei soci stessi, con il limite del divieto del patto leonino (nella snc, art. 2295 co. 1 n. 8 c.c.);
- può essere rimessa ad un terzo (art. 2264 c.c.);
- in caso di omessa indicazione nell'atto costitutivo, è affidata a determinati criteri legali di riparto (art. 2263 c.c.).

Con riferimento specifico, poi, alla snc, l'art. 2303 c.c. dispone il divieto della distribuzione degli utili fittizi.

Diritto all'integrale ripartizione periodica degli utili

Ai sensi dell'art. 2262 c.c., "salvo patto contrario, ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto".

Da tale norma si ricava la sussistenza, nelle società di persone, di un vero e proprio diritto del socio alla ripartizione periodica di tutti gli utili accertati:

- a seguito dell'approvazione del rendiconto redatto dagli amministratori al termine di ogni anno (salvo che il contratto sociale stabilisca un termine diverso), ex art. 2261 c.c., da intendere, agli effetti di cui si tratta (nonostante l'assenza dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili ex art. 2214 c.c.), alla stregua di un vero e proprio bilancio;
- senza necessità che intervenga un'apposita delibera di distribuzione degli stessi e senza possibilità, per gli amministratori o la maggioranza dei soci, di deliberarne la non distribuzione e il reinvestimento nella società.

Cass. 28.4.2021 n. 11223 ha precisato che il socio può pretendere dagli amministratori gli utili non percepiti e risultanti da un rendiconto approvato attraverso l'azione di cui all'art. 2395 c.c., utilizzabile anche nell'ambito delle società di persone. Tale pretesa diviene ingiustificata qualora, in sede di approvazione del rendiconto, sia stata condivisa la destinazione degli utili stessi ad incremento del capitale della società.

Il citato art. 2262 c.c., infatti, non presenta carattere imperativo e fa salvo il patto contrario. Ciò consente ai soci (tramite l'inserimento di un'apposita clausola nel contratto sociale o l'assunzione di una decisione ad hoc all'unanimità) di:

- rinunciare, in tutto o in parte, alla distribuzione degli utili, destinando gli stessi all'ulteriore finanziamento dell'impresa sociale;
- procedere alla distribuzione di somme a titolo di acconto sugli utili, nel corso dell'esercizio, prima dell'approvazione del rendiconto. Gli acconti sugli utili sono validi con la condizione che gli utili si realizzino effettivamente (cfr. Cass. 9.7.2003 n. 10786), diversamente, il socio è obbligato alla restituzione (cfr. Cass. 4.3.2021 n. 6028 e Cass. 20.1.2021 n. 979)

Divieto di distribuzione degli utili fittizi

L'art. 2303 c.c. dispone, specificamente per la snc e, stante il rinvio dell'art. 2315 c.c., per la sas, il divieto della distribuzione degli utili fittizi. Sono utili fittizi quelli che non corrispondono ad una effettiva eccedenza del patrimonio netto della società rispetto al capitale sociale nominale. Non può, dunque, farsi luogo a ripartizione di somme tra soci se non per utili realmente conseguiti: in caso di perdite del capitale sociale, l'utile della snc deve essere destinato a coprire il passivo e solo in caso di eccedenza può essere distribuito ai soci (cfr. Cass. 4.7.2018 n. 17489).

Gli atti compiuti in violazione del divieto in oggetto:

- sono inefficaci;
- comportano l'obbligo di restituzione alla società di quanto percepito (cfr. Cass. 4.3.2021 n. 6028 e Cass. 20.1.2021 n. 979).

Questa previsione è posta a tutela dell'integrità del capitale sociale, a garanzia degli interessi dei soci e dei creditori sociali.

Titolare c/prelevamento utili (C.II.5-quater – SP)	a	Banca (C.IV.1 – SP)	400.000 €
---	----------	----------------------------	------------------

Nelle società di persone gli amministratori possono liberamente prelevare somme di denaro anche per uso personale durante l'esercizio, ciò 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.

L'art. 2303 c.c. dispone che “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”.

d) Il 30 giugno dell'esercizio è stato riscattato un immobile in leasing.

I beni in leasing

Premessa

La contabilizzazione dei leasing è disciplinata dall'OIC12, Appendice A, che conferma la contabilizzazione di tali contratti attraverso il metodo patrimoniale. Le operazioni di leasing finanziario sono dei contratti di locazione di beni materiali (mobili e immobili) o immateriali (ad es. software), acquistati o fatti costruire dal locatore su scelta e indicazione del locatario che ne assume i rischi.

Nell'operazione sono coinvolti tre soggetti:

- il soggetto conduttore (locatario): è colui che sceglie e utilizza il bene, nell'ambito dell'esercizio di un'impresa, un'arte, una professione o un'attività istituzionale;
- il soggetto concedente (locatore): è la società di leasing che acquista materialmente il bene scelto dall'utilizzatore e ne conserva la proprietà sino al momento del suo eventuale riscatto;
- l'impresa costruttrice: è il fornitore del bene, scelto dall'utilizzatore, alla società di leasing.

Il contratto prevede:

- la concessione da parte del locatore all'utilizzatore (locatario) dell'uso di un bene per un determinato periodo di tempo dietro il pagamento di un corrispettivo periodico, definito canone;
- un'opzione di acquisto del bene locato in favore dell'utilizzatore ad un prezzo contrattualmente predeterminato (c.d. "opzione di riscatto").

Si tratta di un contratto non espressamente disciplinato dal codice civile e non è stato redatto un principio contabile dall'OIC dedicato a tale tema. Un approfondimento sulla contabilizzazione del leasing è riportato nell'Appendice A dell'OIC 12 – "Operazioni di locazione finanziaria e compravendita con retro-locazione finanziaria", che illustra la metodologia di contabilizzazione da adottare con i principi contabili OIC e l'informativa da riportare in Nota integrativa.

Individuazione dei contratti di leasing finanziari

L'OIC 12 (Appendice A) ricorda che la locazione è "il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo" (art. 1571 c.c.)

Un'operazione di locazione "si qualifica come locazione finanziaria quando trasferisce al locatario la parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni locati" (art. 2427 n.22 c.c.)

L'operazione di leasing, pertanto, deve essere classificata o meno quale finanziaria sulla base del contenuto sostanziale dell'operazione e non sulla base della sola forma contrattuale.

→ Costituiscono indicatori utili ad individuare la classificazione di un contratto di leasing come finanziario, da valutare singolarmente o congiuntamente, i seguenti elementi:

- il contratto prevede il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;
- il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al fair value alla data in cui si potrà esercitare l'opzione, cosicché, all'inizio del contratto di leasing, è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;
- la durata del contratto di leasing copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non viene trasferita;

- all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al fair value del bene locato;
- i beni locati sono di natura così particolare che il solo locatario può utilizzarli senza dover apportare loro importanti modifiche.

Rappresentazione del leasing in bilancio

Mentre per le società locatrici che redigono il bilancio secondo il codice civile il legislatore ha previsto che sia data, tra le immobilizzazioni iscritte nell'attivo dello Stato patrimoniale, specifica evidenza di quelle concesse in locazione finanziaria (non prevedendo un'informativa aggiuntiva in Nota integrativa), per i locatari la rappresentazione di tali operazioni avviene in base al metodo patrimoniale, facendo prevalere la forma giuridica negoziale.

Nonostante l'attuale codice civile preveda che "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto" (art. 2423-bis c.c.), non è comunque possibile applicare il metodo finanziario che consentirebbe di rappresentare il leasing facendo prevalere la sostanza dell'operazione sulla forma contrattuale. Lo si desume dalla mancata abrogazione dell'obbligo di indicazione nella Nota integrativa dell'informativa di cui al punto 22) dell'art. 2437 c.c. e dai principi contabili nazionali OIC che prevedono la rappresentazione del leasing finanziario in base al tradizionale metodo patrimoniale.

Metodo patrimoniale

In base al metodo patrimoniale il locatario non iscrive al momento della stipula del contratto di locazione finanziaria i beni acquisiti nello Stato patrimoniale. Tali immobilizzazioni sono invece iscritte nell'attivo dello Stato patrimoniale del locatore (che effettua anche il processo di ammortamento), mentre nel bilancio del locatario sono rilevati in Conto economico i canoni di competenza, come costi, nonostante i canoni siano costituiti dalla somma del capitale e degli interessi, nella voce "B.8 – Costi di godimento di beni di terzi".

L'iscrizione dei beni nell'attivo dello Stato patrimoniale del locatario avverrà soltanto con l'esercizio dell'eventuale riscatto.

Diversamente da quanto ipotizzato nel nostro caso → nel caso in cui il contratto preveda un maxi-canone iniziale, la quota di competenza deve essere iscritta come i canoni di leasing tra i costi per godimenti di beni di terzi (voce B.8 di Conto economico), mentre la parte non di competenza dell'esercizio deve essere rinviata agli esercizi successivi attraverso la tecnica dei risconti attivi. In caso di riscatto anticipato, l'ammontare del risconto attivo effettuato sul maxi-canone iniziale deve essere imputato ad incremento del costo sostenuto per il riscatto quale valore di iscrizione del bene nell'attivo di Stato patrimoniale.

Metodo finanziario

La rappresentazione contabile in base al metodo finanziario consente di rispecchiare la sostanza del contratto e non la sua forma. L'operazione di leasing finanziario viene in sostanza contabilizzata come nel caso di acquisto di un bene con finanziamento. Il bene viene iscritto nell'attivo, nel passivo si iscrive il debito verso il concedente e conseguentemente tale bene viene assoggettato al processo di ammortamento così come previsto per le immobilizzazioni materiali. Nel Conto economico si iscrivono, invece, gli oneri finanziari di competenza.

I leasing operativi, invece, sono contabilizzati come i contratti di affitto con l'imputazione dei soli canoni periodici in Conto economico.

Leasing e fiscalità

A seguito delle modifiche prodotte dalla legge di stabilità 2014, la versione attuale dell'art. 102, co.7, del TUIR, applicabile a partire dai contratti stipulati dall'1.1.2014, si caratterizza per la non previsione di un vincolo di durata contrattuale minima (requisito presente nella previgente normativa) e, soprattutto, per una riduzione della durata fiscale del leasing su beni mobili ed immobili ad un periodo di tempo pari alla metà del periodo di ammortamento per ciò che concerne i beni mobili, e per un periodo non inferiore a 12 anni per ciò che concerne i beni immobili.

→ Al fine di individuare le conseguenze operative della disciplina fiscale è necessario distinguere tra le seguenti operazioni:

- contratto di durata corrispondente al periodo di deducibilità fiscale
- contratto di durata superiore al periodo di deducibilità fiscale
- contratto di durata inferiore al periodo di deducibilità fiscale

→ hp contratto di durata corrispondente al periodo di deducibilità fiscale → qualora la durata del contratto corrisponda al periodo minimo di deducibilità fiscale, la disciplina fiscale dei leasing non determina alcuna problematica contabile, in quanto il canone iscritto nel Conto economico è pari al costo fiscalmente deducibile. La società rileva i canoni di leasing di competenza di ciascun esercizio senza la necessità di effettuare alcuna variazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Ipotesi:

- Contratto di leasing (11 anni) stipulato in data 30.06.2011 e quindi antecedente al 28.04.2012;

Contratti stipulati sino al 28.04.2012 → Per i contratti stipulati sino al 28.4.2012, i canoni di leasing sono deducibili a condizione che la durata prevista dal contratto sia non inferiore alla durata indicata dall'art. 102 co. 7 del TUIR, nella formulazione anteriore all'intervento del DL 16/2012.

In particolare, in relazione al caso in esame:

Tipologia di bene → beni immobili

Dal 1.1.2008 al 28.4.2012 → 2/3 del periodo di ammortamento tabellare, con minimo 11 anni e massimo 18 anni.

La durata minima del contratto è determinata in base al coefficiente di ammortamento stabilito dal DM 31.12.88, rispetto al settore di attività proprio dell'impresa locataria/utilizzatrice del bene (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.3.2006 n. 10, § 10).

- Immobile strumentale commerciale, coefficiente di ammortamento al 6%;
- 1° esercizio – utilizzo del coefficiente di ammortamento al 50%, poiché il fabbricato è stato acquistato al 30/06.

Seguendo il metodo patrimoniale per la rappresentazione contabile del leasing, si rileva il costo per i canoni di competenza dell'esercizio, come segue:

Diversi	a	Deb. Vs Fornitore/Leasing (D.7 – SP)		1.220 €
Canone leasing Immobile (B.8 – CE)			1.000 €	
IVA a credito (C.II.5-bis – SP)			220 €	

Al 30/06 si rileva il riscatto del fabbricato

Diversi	a	Diversi		
Fabbricato commerciale (B.II.1 – SP)		Deb. Vs Fornitore/Leasing (D.7 – SP)	100.000 €	100.000€
IVA a credito (C.II.5-bis – SP)		IVA a debito (D.12 – SP)	22.000 €	22.000€

In sede di chiusura dell'esercizio si procede a rilevare l'ammortamento del fabbricato applicando il coefficiente di ammortamento del 6% e tenendo in considerazione che lo stesso è stato riscattato in data 30/06. Per tale ragione l'ammortamento effettivo sarà pari al 3% (0,5*6%).

Ammortamento Fabbricato (B.10.b – CE)	a	Fondo Amm. Fabbricati (B.II.1 – SP)		3.000 €
--	----------	--	--	----------------

→ Per quanto riguarda l'ammortamento del fabbricato non si rilevano disallineamenti tra i valori contabili e fiscali; saranno pertanto deducibili le quote di ammortamento risultanti dall'applicazione dei coefficienti tabellari indicati nel D.M. 31/12/1988 ridotte della metà nel primo esercizio di entrata in funzione del bene. Occorrerà, tuttavia, riprendere fiscalmente in aumento in sede di dichiarazione dei redditi e in sede di dichiarazione IRAP la quota di ammortamento riferita al terreno su cui insiste il fabbricato commerciale (20% di 3.000).

→ 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.

Fabbricati strumentali per natura (categorie B, C, D, e A/10) ai sensi dell'art. 10, co.1, n.8-ter del D.P.R. 633/72.

Sono imponibili IVA (22%) – con applicazione dell'imposta di registro fissa (200 euro) e delle cosiddette imposte ipotecarie e catastali proporzionali (3% + 1%):

- le cessioni di fabbricati strumentali effettuate sia dalle imprese costruttrici che da quelle di ristrutturazione entro i 5 anni (anziché quattro anni previsti dalla previgente formulazione della norma) dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, sia le cessioni effettuate dalle stesse imprese che, anche decorso il suddetto termine, nel relativo atto di cessione abbiano espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- cessioni di fabbricati strumentali da parte di soggetti passivi IVA, diversi dalle società di costruzione o ristrutturazione degli stessi, che abbiano espresso opzione per l'imponibilità.

In base all'art. 17, comma 6, lett. a-bis) del D.P.R. 633/72, in tutte le ipotesi di imponibilità per opzione, l'IVA è assolta dal cessionario in applicazione del meccanismo del reverse charge (ovviamente nel caso in cui il cessionario sia soggetto passivo. In caso contrario gli obblighi di fatturazione con l'esercizio della rivalsa restano a carico del cedente).

Nelle restanti ipotesi, la cessione è esente – con l'applicazione dell'imposta di registro fissa (200 euro), e delle imposte ipotecarie e catastali proporzionali (3% + 1%) – ma è dunque consentita la possibilità di optare, in sede di rogito, per l'applicazione dell'imposta.

Si presenta il bilancio di verifica al 31/12/2022:

Descrizione Conto	Dare	Avere
Immobilizzazioni Immateriali in corso e acconti	1.000,00	
Terreni e fabbricati	97.000,00	
Immobilizzazioni materiali in corso e acconti	2.000,00	
Crediti Verso Clienti Italia	10.700,00	
Crediti Verso Clienti Estero	9.300,00	
Crediti tributari	38.000,00	
Fondo svalutazione crediti Ex Art 106		1000
Crediti verso soci per acconto utili	400.000,00	
Banca XXX	100.000,00	
BancaYYY	20.000,00	
I - Capitale		5.000,00
VI - Altre riserve - Straordinaria		100.000,00
Debiti verso Fornitori Leasing (da eliminare)		100.000,00
Debiti verso fornitori		192.903,50
Debiti tributari		45.000,00
Banca ZZZ		41.933,55
Ricavi Italia		200.000,00
Ricavi Estero		100.000,00
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		3.000,00
Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	50.000,00	
Costi per servizi energia	39.000,00	
Costi per servizi amministrativi	10.000,00	
Canoni affitto fabbricato	1.000,00	
Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	3.000,00	
IRAP	7.837,05	
Totale	788.837,05	788.837,05

2) Si effettui la chiusura dei conti della Alfa S.n.c. al 31/12/2022 tenendo inoltre in considerazione che:

a) I crediti sono stati svalutati per un importo superiore al massimo fiscalmente deducibile;

b) nel mese di gennaio 2023 è fallito un cliente nei confronti del quale la società vanta un credito scaduto al 31.12.2022.

ASPETTI CIVILISTICI

APPLICAZIONE DEL PRESUNTO REALIZZO - LE SVALUTAZIONI

I crediti sono esposti nello stato patrimoniale al netto di svalutazioni necessarie per ricondurli al valore di presumibile realizzo. In sostanza le svalutazioni transitano nei conti di seguito riportati:

- svalutazione crediti (allocato alla voce B.10.d) del Conto Economico
- fondo svalutazione crediti (allocato nell'attivo patrimoniale, in diretta diminuzione dei crediti esposti nello stato patrimoniale).

L'OIC n. 15, al par. 12, definisce la svalutazione come la riduzione di valore di un credito, derivante da una stima, al valore di presumibile realizzo riconducibile alla data di bilancio." La svalutazione del credito deve essere effettuata nell'esercizio in cui è probabile la perdita di valore del credito stesso (OIC n. 15, par. 59).

Al fine di stimare il fondo svalutazione crediti una società deve valutare se sussistano degli indicatori che facciano ritenere probabile che un credito abbia perso valore. (OIC 15, par. 60), ovvero:

- significative difficoltà finanziarie del debitore;
- violazioni del contratto;
- probabile stato d'insolvenza del debitore che possono indurlo a dichiarare fallimento o ad attivare altre procedure di ristrutturazione del debito;
- osservazione di dati che indicano condizioni economiche nazionali o locali sfavorevoli nel settore di appartenenza del debitore.

APPLICAZIONE DEL PRESUNTO REALIZZO: LE PERDITE

L'articolo 2423 bis comma 1 n. 4 c.c. prescrive che bisogna tener conto delle perdite di competenza dell'esercizio, **anche se conosciute dopo la chiusura dello stesso.**

Secondo l'OIC n. 15, par. 13: "*La perdita è un evento certo e definitivo che coincide con la parte del credito non più recuperabile.*"

La situazione che cristallizza la perdita determina i presupposti per la rimozione del credito dal bilancio. L'OIC n. 15 individua le situazioni che determinano la cancellazione del credito (par. 71-77):

- pagamento
- rettifiche di fatturazione
- prescrizione
- cessione del credito
- transazione
- qualsiasi evento in grado di escludere il diritto ad esigere il credito
- rinuncia

ASPETTI FISCALI

Perdite crediti

Ai sensi dell'art. 101 TUIR co. 5 "... le perdite su crediti, ..., sono deducibili se risultano da ELEMENTI CERTI e PRECISI e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore":

- è **assoggettato a PROCEDURE CONCORDATE** (**fallimento**, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione straordinaria);
- ha concluso un ACCORDO DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI omologato ex art. 182bis, RD n. 267/42;
- ha concluso un PIANO ATTESTATO ex art. 67, co. 3, lett. d), RD n. 267/42;
- è assoggettato a PROCEDURE ESTERE EQUIVALENTI (in stati con 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 sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso. Inoltre, gli elementi certi e precisi sussistono quando il diritto alla riscossione del credito è PRESCRITTO.

Accantonamento fondo svalutazione crediti

L'articolo 106 TUIR stabilisce che:

- le svalutazioni dei crediti iscritti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni dei beni e dalle prestazioni di servizi (crediti commerciali ordinari), **sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi** (comma 1). Nel computo di tale limite sono compresi eventuali accantonamenti per rischi su crediti.
- la deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio (comma 1).
- le perdite su crediti sono deducibili per la parte che eccede l'ammontare delle svalutazioni ed accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi (comma 2). Per la copertura delle perdite, si utilizzano prioritariamente gli accantonamenti al fondo non tassato.
- se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti eccede il 5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso (comma 2).
- eventuali interessi di mora risultano imponibili nell'esercizio in cui sono incassati e deducibili nell'esercizio in cui sono pagati, seguendo dunque un criterio di cassa (art. 109 comma 7 TUIR).

ASPETTO CONTABILE

La risoluzione del punto 2) si basa sulle seguenti assunzioni:

- Crediti esistenti in bilancio per un valore di 20.000€;
- Fondo svalutazione (ante accantonamento 31/12/2022) presente in bilancio per un valore di 1.000€;
- Il Fondo svalutazione precedentemente accantonato a bilancio coincide con il fondo fiscalmente deducibile (5%) ai sensi dell'art. 106, comma 1 del TUIR.
- Accantonamento crediti per un valore di 3.000€

a) I crediti sono stati svalutati per un importo superiore al massimo fiscalmente deducibile;

Accantonamento al fondo svalutazione crediti	A	Fondo svalutazione crediti tassato	3.000
---	----------	---	--------------

b) nel mese di gennaio 2023 è fallito un cliente nei confronti del quale la società vanta un credito scaduto al 31.12.2022.

OIC 29 – par. 59

(a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio

Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

Ne possono essere esempi:

– i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:

• **il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio**

Per la risoluzione del caso è stata ipotizzata la volontà della società di non insinuarsi al passivo sul creditore fallito (altrimenti non viene iscritta la perdita ma solo una svalutazione)

Perdita su crediti	A	Credito vs/Sc fallita	700,00 €
Fondo svalutazione crediti ex. Art. 106 TUIR	A	Perdita su crediti	700,00 €

È stato utilizzato il fondo libero, in quanto i crediti erano già stati oggetto di svalutazione nel precedente accantonamento al fondo fiscalmente deducibile di €1.000.

La situazione al 31.12.2022:

- Il valore nominale dei crediti è di €19.300,00;
- Il valore netto a bilancio è di €16.000,00;
- Il fondo ex art. 106, comma 1, del TUIR residuo a seguito della copertura della perdita è di €300,00;
- Il fondo tassato avrà valore di 3.000,00€

Chiusura dei conti (31.12.22):

Stato Patrimoniale Iniziale	a	Diversi		674.000,00	
	a	Immobilizzazioni Imm. in corso e acconti		1.000,00	
	a	Terreni e fabbricati		97.000,00	
	a	Immobilizzazioni Mat. in corso e acconti		2.000,00	
	a	Crediti Verso Clienti		16.000,00	
	a	Crediti tributari		38.000,00	
	a	Crediti verso soci per acconto utili		400.000,00	
	a	BancaXXX		100.000,00	
	a	BancaYYY		20.000,00	

Diversi	a	Stato Patrimoniale Iniziale		674.000,00	
Capitale				5.000,00	
Altre riserve - Straordinaria				100.000,00	
Debiti verso Fornitori Leasing				100.000,00	
Debiti verso fornitori				192.903,50	
Debiti tributari				45.000,00	
BancaZZZ				41.933,55	
Utile d'esercizio				189.162,95	

Conto Economico	a	Diversi		113.837,05	
	a	Costi per materie prime, sussidiarie (...)		50.000,00	
	a	Costi per servizi energia		39.000,00	
	a	Costi per servizi amministrativi		10.000,00	
	a	Canoni affitto fabbricato		1.000,00	
	a	Ammortamento delle immob. mat.		3.000,00	
	a	Accantonamento Svalutazioni dei crediti		3.000,00	
	a	IRAP		7.837,05	

Diversi	a	Conto Economico		303.000,00	
Ricavi Italia				200.000,00	
Ricavi Estero				100.000,00	
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni				3.000,00	

Conto Economico	a	Utile d'esercizio		189.162,95	
-----------------	---	-------------------	--	------------	--

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.

Stato Patrimoniale - Attivo

A	CREDITI VERSO SOCI		
B	IMMOBILIZZAZIONI		
	I	IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	1.000,00
	6	Immobilizzazioni in corso e Acconti	1.000,00
	II	IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	99.000,00
	1	Terreni e Fabbricati	97.000,00
	5	Immobilizzazioni in corso e Acconti	2.000,00
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI		100.000,00
C	ATTIVO CIRCOLANTE		
	II	CREDITI	454.000,00
	1	Verso Clienti	16.000,00
	5bis	Crediti Tributari	38.000,00
	5quater	Verso Altri	400.000,00
	IV	DISPONIBILITA' LIQUIDE	120.000,00
	1	Depositi Bancari e Postali	120.000,00
	2	Assegni	
	3	Denaro e Valori in Cassa	
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE		574.000,00
TOTALE ATTIVO			674.000,00

Stato Patrimoniale - Passivo

A	PATRIMONIO NETTO		
	I	CAPITALE	5.000,00
	VI	ALTRE RISERVE:	
		Riserva straordinaria	100.000,00
	IX	UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO	189.162,95
	TOTALE PATRIMONIO NETTO		294.162,95
D	DEBITI		
	4	DEBITI VERSO BANCHE	41.933,55

7	DEBITI VERSO FORNITORI	292.903,50
12	DEBITI TRIBUTARI	45.000,00
TOTALE DEBITI		379.837,05
TOTALE PASSIVO		674.000,00

Conto economico

A	VALORE DELLA PRODUZIONE		303.000,00
1	RICAVI DELLE VENDITE E PRESTAZIONI		300.000,00
4	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI		3.000,00
B	COSTI DELLA PRODUZIONE		106.000,00
6	PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI		50.000,00
7	PER SERVIZI		49.000,00
8	PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI		1.000,00
		b Ammortamento delle Immobilizzazioni Materiali	3.000,00
		d Svalutazione dei Crediti compresi nell'Attivo Circolante e nel	3.000,00
	TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE		
	DIFFERENZA TRA VALORE DELLA PRODUZIONE E COSTI DELLA PRODUZIONE		197.000,00
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE		197.000,00
20	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO		
		Imposte correnti	7.837,05
21	UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO		189.162,95

Operazione di trasformazione:

La risoluzione si basa sulle seguenti assunzioni:

- Valore netto contabile del fabbricato al 31/12/2022: 97.000,00 €
- Valore corrente del fabbricato assunto sulla base della perizia di stima redatta da un esperto: 250.000,00 €

Nel caso prospettato la società che risulterà dall'operazione di trasformazione sarà una società di capitali e pertanto è necessario attestare che il valore nominale del capitale sociale, principale garanzia nei confronti dei creditori terzi, sia effettivamente pari al valore nominale riportato in contabilità.

L'art. 2500-ter, comma 2, c.c. dispone che il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei "valori attuali" degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da una relazione di stima redatta:

- per la trasformazione in spa o sapa, da un perito nominato dal tribunale, con successivo controllo delle valutazioni da parte degli amministratori (art. 2343 c.c.);

- per la trasformazione in srl, da un soggetto iscritto nel Registro dei revisori (o da una società di revisione), nominato dalle parti e dell'art. 2465 c.c.

A livello contabile, l'operazione di trasformazione può essere contabilizzata attraverso due diverse metodologie:

- **1° Metodo:** comporta la chiusura dei conti, previa determinazione delle scritture di rettifica per il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di trasformazione, al fine di determinare il risultato di periodo. Nell'ambito del Bilancio di chiusura si procede ad effettuare le rettifiche necessarie ad adeguare il valore delle attività e delle passività alle indicazioni del perito ed alla determinazione del capitale netto di trasformazione, che è dato dalla seguente sommatoria: (Capitale sociale + Riserve + Risultato di periodo – Prelievo soci). Successivamente, si procede alla riapertura dei conti della società risultante dalla trasformazione, evidenziando il Capitale sociale della “nuova” società.
- **2° Metodo:** alla data di trasformazione si chiudono i conti e si riaprono in capo alla nuova società trasformata, tenendo conto dei valori contenuti nella stima del perito. In questo modo le rettifiche di trasformazione vengono effettuate dopo la chiusura e la riapertura. (Metodo utilizzato per la risoluzione del caso)

La perizia di stima redatta dall'esperto ha evidenziato un valore corrente del fabbricato pari ad €250.000 a fronte del valore netto contabile pari a 97.000€. Siccome si è deciso di recepire il maggior valore corrente del fabbricato, occorre tuttavia considerare che ai fini fiscali l'operazione di trasformazione è eseguita in regime di neutralità ai sensi dell'**art. 170, comma 1 del TUIR**, per tale motivo il maggior valore imputato al fabbricato non è riconosciuto (non realizza plusvalenza). Per tale ragione si procede alla rilevazione del maggior valore corrente del fabbricato in contropartita al conto transitorio riserva da trasformazione e alla rilevazione delle imposte differite.

Fabbricato	A	Diversi		153.000,00 €
		Riserva da trasformazione	110.313,00 €	
		Fondo Imposte Differite	42.687,00 €	

La seguente scrittura rappresenta la chiusura del conto transitorio riserva da trasformazione e l'imputazione del patrimonio netto della trasformanda al nuovo patrimonio netto della trasformata. Considerando che nel bilancio di verifica è emerso che i soci hanno effettuato prelievi in misura superiore agli utili realizzati, si è deciso di stornare tale posta con il maggior valore attribuito al fabbricato (valore corrente).

Diversi	A	Diversi		404.475,95 €
Capitale			5.000,00 €	
Altre Riserve: Trasformazione			110.313,00 €	
Altre Riserve: Straordinaria			100.000,00 €	
Utile			189.162,95 €	
		Credito verso soci	400.000,00 €	
		Patrimonio Netto Di Trasformazione	4.475,95 €	

Infine, occorre considerare che, essendo il patrimonio netto della società trasformata insufficiente a costituire il capitale sociale minimo di una SRL, richiesto dall'art 2463 c.c., i soci sono tenuti a sottoscrivere la differenza.

Diversi	A	Capitale Sociale		10.000,00€
Credito verso soci per versamenti ancora dovuti			5.524,05 €	
Patrimonio Netto Ex Snc			4.475,95 €	

Banca	A	Credito verso soci per versamenti ancora dovuti		5.524,05 €
--------------	----------	--	--	-------------------