



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



OGGETTO	LA TRASFORMAZIONE DELLA SOCIETÀ IN DITTA INDIVIDUALE
RIFERIMENTI	ART. 2498, 2556 E 2272 C.C.; CASS. N. 22565/2017; RM 47/2006; CM 54/2002
CIRCOLARE DEL	15/12/2017

Sintesi: la cosiddetta trasformazione della società in impresa individuale trova riscontro nel caso:

- di prosecuzione dell'impresa da parte del socio superstite in presenza di scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci (art. 2272 c. 4 CC): essa configura una ipotesi di "assegnazione di azienda" in perfetta neutralità:
 - sia ai fini Iva
 - che ai fini dei redditi, alla sola condizione che i valori di carico dei beni in capo all'impresa individuale siano uguali ai valori risultanti dalla contabilità della società estinta
 - con applicazione dell'imposta fissa di registro (e le ipocatastali al 4% in presenza di immobili)
- della cd. "trasformazione" di Srl unipersonale in impresa individuale che, pur non disciplinata in via espressa da una norma e negata dalla giurisprudenza, è stata ritenuta ammessa dal Notariato. Dal punto di vista fiscale l'operazione non è ancora stata "sdoganata" dall'Agenzia Entrate; tuttavia, si deve ritenere si tratti di un'operazione di trasformazione vera e propria, anch'essa in perfetta neutralità fiscale (ai fini dei redditi dovrebbero applicarsi le disposizioni dell'art. 170 Tuir, ove compatibili).

PROFILI CIVILISTICI DELLA TRASFORMAZIONE (CENNI)

Secondo l'art. 2498 c.c., "Con la trasformazione l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione".

In merito alla trasformazione, si può considerare quanto segue (Cass., n. 3790/1975):

→ è il **mutamento di una società commerciale in un altro soggetto**, riconosciuto dalla legge



Nota: con la riforma del D.lgs. 6/2003, essa si distingue in:

- "omogenea": riguarda una società commerciale che si trasforma in un altro tipo di società commerciale ("progressiva" se da Snc/Sas ad Srl/Spa; "regressiva" in caso contrario)
- "eterogenea" (art. 2500-septies e 2500-octies c.c.): le Srl/Spa possono trasformarsi in consorzi/società consortili/cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute/fondazioni, e viceversa.

→ importa la **modificazione dell'atto costitutivo** (non l'estinzione di un soggetto giuridico con la correlata nascita di un altro soggetto), **che mantiene tutti i rapporti giuridici** da esso costituiti prima della trasformazione (infatti, la P.Iva rimane inalterata).



N.B.: al contrario, la "confluenza" della società di persone in ditta individuale comporta l'estinzione della prima e la nascita di altro soggetto giuridico, che "succede in via universale" in tutti i rapporti giuridici.



ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA

La Cassazione **non ammette** che la disciplina civilistica della **trasformazione possa estendersi anche le imprese individuali**.

Infatti, relativamente al passaggio dell'azienda dalla società di persone con unico socio superstite al medesimo socio che acquista la qualità di imprenditore individuale:

CASSAZIONE E "TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IN IMPRESA INDIVIDUALE"		SENTENZE
▪	"(P)ersona fisica e persona giuridica si distinguono non solo per forma, ma anche per natura"	Cass., n. 965/1997
▪	"(L)a cosiddetta 'trasformazione' di una ditta individuale in una società o di una società in impresa individuale determina sempre un <u>rapporto di successione tra soggetti distinti</u> ..."	Cass., 1593/2002
▪	"(L)'art. 2498 c.c. riserva la disciplina della trasformazione a quella di un "ente" in altro "ente" (nella eterogenea da società in consorzi, società consortili comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni e viceversa: artt. 2500 septies e 2500 octies) [...] (L)'atto posto in essere con la c.d. trasformazione della s.n.c. in impresa individuale non <u>implicherebbe</u> affatto un intento di trasformazione, bensì il <u>semplice conferimento dell'azienda sociale al socio unico superstite</u> come modalità di liquidazione del patrimonio della società, dovendosi prescindere dalla mera intestazione dell'atto notarile anche come "trasformazione"."	Cass., n. 496/2015
▪	"Non <u>si realizza, dunque, nel caso che occupa</u> , una trasformazione societaria ai sensi dell'art. 2498 cod. civ., ma solo <u>una successione tra soggetti distinti, ossia tra colui che conferisce l'azienda (la società di persone in liquidazione) e la persona fisica che ne è beneficiaria (il socio superstite)</u> (cfr. Cass. n. 496 del 14/01/2015)."	Cass., 22565/2017



ATTENZIONE: l'art. 2272, n. 4, c.c., indica tra le cause di scioglimento delle società di persone la mancata ricostituzione della pluralità dei soci entro sei mesi. L'eventuale protrarsi dell'attività aziendale con un unico socio, oltre il suddetto termine, non comporta **l'estinzione della società**.

Anche la giurisprudenza minore ha ritenuto inapplicabile l'istituto della trasformazione al caso di specie, in quanto la riforma del diritto societario, prevedendo la trasformazione eterogenea, non ha introdotto un sistema aperto. In sostanza, il legislatore avrebbe limitato l'ambito della trasformazione eterogenea alle società di capitali, impedendo qualsiasi estensione analogica della fattispecie (Corte d'Appello di Torino, 14 luglio 2010).



Trib. Piacenza sent. 2/12/2011: "Non è configurabile, dopo la riforma del diritto societario, la trasformazione eterogenea atipica da società di capitali in impresa individuale".

ORIENTAMENTO DELLA DOTTRINA

Secondo il **Notariato**, al contrario:

- ⇒ l'istituto della trasformazione ex art. 2498 c.c. **va esteso alle imprese individuali** (che devono potersi trasformare in società commerciali e viceversa)
- ⇒ in quanto dovrebbe trovare la sua fonte regolamentatrice primaria all'interno dell'art. 3 della Costituzione (cd. "Principio di uguaglianza"), in assenza di specifiche disposizioni di tipo oggettivo che possano ragionevolmente giustificare una limitazione dell'autonomia negoziale dell'impresa nel caso della trasformazione (**Massima K.A.37** del Comitato dei Consigli Notarili delle tre Venezie).

Di tenore analogo lo **Studio n. 545/2014** del Notariato.

IL TRASFERIMENTO DELL'AZIENDA DA SNC/SAS ALLA DITTA INDIVIDUALE

Nel passaggio dell'azienda dalla società di persone con unico socio al socio superstite, **il trasferimento dell'azienda viene realizzato in base all'art. 2556 c.c.:**



"Per le imprese soggette a registrazione i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto. I contratti di cui al primo comma, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, devono essere depositati per l'iscrizione nel registro delle imprese, nel termine di trenta giorni, a cura del notaio."

Come anticipato, secondo la Cassazione l'operazione comporta "una **successione tra soggetti distinti**"; inteso in senso figurato (diverso dal fenomeno della successione *mortis causa*) col quale si intende il subentro di un soggetto in tutti i rapporti giuridici di un altro soggetto in fase di estinzione.

Nella recente **sent. n. 22565 del 27/09/2017**, ha assimilato la sorte dei crediti d'imposta nell'ambito della cessione d'azienda alla sorte dei medesimi crediti nel caso di specie; infatti:



"in quanto cessionario dell'azienda, spettava al contribuente il credito di imposta esposto dalla società."



Ai fini fiscali: l'operazione è irrilevante se vengono rispettate le condizioni della continuità dei valori e della destinazione dei beni all'attività d'impresa.

PROSECUZIONE NELLA FORMA DI SOCIETÀ DI PERSONE "UNIPERSONALE"

Nel caso in cui il socio superstite dovesse continuare l'esercizio dell'impresa sotto forma di società di persone "unipersonale" e pertanto oltre il termine di sei mesi previsto dalla norma, trova applicazione la disciplina di seguito riportata, in termini di responsabilità:

▪	"Avvenuto lo scioglimento della società, i soci amministratori conservano il potere di amministrare, limitatamente agli affari urgenti, fino a che siano presi i provvedimenti necessari per la liquidazione."	Art. 2274 c.c.
▪	"I liquidatori non possono intraprendere nuove operazioni. Contravvenendo a tale divieto, essi rispondono personalmente e solidalmente per gli affari intrapresi."	Art. 2279 c.c.

Secondo la **Cass. sent. 1916/1981**:

- ⇒ lo scioglimento della società non determina automaticamente l'estinzione della società stessa
- ⇒ **l'estinzione della società si verifica con l'esaurimento delle operazioni di liquidazione**
- ⇒ **persiste l'autonomia patrimoniale** (cioè la separazione giuridica del patrimonio della società dal patrimonio personale del socio, che esclude necessariamente la confusione tra tali patrimoni)
- ⇒ **i creditori sociali:**
 - hanno diritto di essere soddisfatti sui beni sociali costituenti l'asse ereditario con preferenza rispetto agli altri creditori
 - sull'eccedenza concorrono con gli altri creditori, tenendo conto dei relativi privilegi.



Creditori sociali: con riferimento all'assegnazione dell'azienda, secondo il Quesito di Impresa n. 976-2013/I del Notariato, non si può prescindere dall'esigenza della preventiva soddisfazione dei creditori.

Essa può essere salvaguardata in due modi:

- ⇒ soddisfacimento dei creditori sociali
- ⇒ accantonamento delle somme necessarie per il loro pagamento

considerando che la menzionata esigenza emerge sia nel caso della liquidazione formale della società che nel caso in cui i soci procedano convenzionalmente.

SUCCESSIVA PROSECUZIONE DA PARTE DELL'IMPRESA INDIVIDUALE

Anche l'Agenzia entrate esclude l'applicazione della disciplina della trasformazione nel caso della continuazione dell'attività imprenditoriale in forma individuale del socio superstite.



ATTENZIONE: secondo la RM 47/2006 l'operazione consiste in una **assegnazione d'azienda** al socio superstite, da effettuarsi in seguito allo scioglimento della società con socio unico. In sostanza l'assegnazione del bene al socio non configura una destinazione a finalità estranee all'attività di impresa, in quanto la natura aziendale dei beni assegnati *"è desumibile dall'intento del socio superstite di destinare quanto assegnatogli all'esercizio dell'impresa in forma individuale"* (Cass. 22 maggio 1996, n. 11149; Cass. 1 dicembre 2005, n. 26196; ris. 30 giugno 1990, n. 550245)".

RILEVANZA FISCALE DELL'OPERAZIONE

Secondo la **CM 54/2002** il passaggio dei beni dalla società di persone all'impresa individuale, nel caso considerato, è fiscalmente irrilevante a condizione che:

- ➔ il socio superstite continui l'attività sotto forma di ditta individuale
- ➔ i valori dei beni rimangono inalterati.

Conforme la CM 13/2008, che parla di *"sostanziale neutralità fiscale" dell'operazione di "trasformazione", analogamente a quanto avviene in caso di donazione d'azienda con prosecuzione dell'attività"*.

Esempio: una Snc presenta la seguente situazione patrimoniale alla data della cessazione:

Attività		Passività	
Immobilizzazioni	1.000	Debiti	353
Rimanenze	300	Patrimonio netto	1.000
Crediti	50		
Banca c/c	3		
Totale attività	1.353	Totale passività	1.353

Detto patrimonio costituirà, contestualmente:

- il bilancio di chiusura della società
- ed il bilancio di apertura dell'impresa individuale.

L'operazione, così configurata, non genera plusvalenze tassabili.

In ogni caso l'eventuale successiva destinazione al consumo o la cessione a terzi dei beni determina il presupposto fiscalmente rilevante, per effetto della emersione delle plusvalenze latenti nell'azienda.

LA PROCEDURA AMMINISTRATIVA

Di seguito lo schema della procedura che porta alla cosiddetta "trasformazione di società di persone in impresa individuale":



CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



ATTENZIONE: nel documento elaborato da Unioncamere nazionale e dal Notariato (in data 17/02/2010), viene precisato che l'operazione può essere diversamente impostata dal notaio, di volta in volta, posta la differente impostazione assunta, in merito, dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

A prescindere dall'impostazione dell'atto, pertanto, ai fini dell'iscrizione al Registro imprese:

- la società non esiste più;
- lo scioglimento si è realizzato in assenza di liquidazione;
- l'azienda è passata alla titolarità di un altro soggetto che subentra.

L'istanza di cancellazione della società deve essere contestuale all'istanza di iscrizione dell'impresa individuale.

Con riguardo alla tempistica si considera che:

➔ **AGENZIA DELLE ENTRATE:** entro 30 giorni dallo scioglimento della società la ditta individuale deve presentare il **Mod. AA9/12** dove:

QUADRO A
TIPO DI DICHIARAZIONE

1 INIZIO ATTIVITÀ

Data di effetto del subentro; l'Agenzia rilascia un nuovo numero di P.Iva alla ditta individuale

DATA INIZIO
2 8 0 4 2 0 1 7

2 VARIAZIONE DATI

L

PARTITA IVA

DATA VARIAZIONE

...

QUADRO E

SEZIONE 1
OPERAZIONI STRAORDINARIE
TRASFORMAZIONI SOSTANZIALI
SOGGETTIVE

DA COMPILARE A CURA DEL SOGGETTO BENEFICIARIO (cessionario, donatario, ecc.)

1a CESSIONE E DONAZIONE D'AZIENDA

1b MODIFICAZIONE DI SOCIETÀ IN DITTA INDIVIDUALE

1c SUCCESSIONE EREDITARIA

2a CESSIONE E DONAZIONE DI RAMO D'AZIENDA

PL Barrare la casella se il soggetto subentrante intende esercitare la facoltà di comma 2, della L. n. 28/1997

Viene "assorbita" la P.Iva della società (che viene così cancellata)

Indicare la partita IVA (se ditta individuale) o il codice fiscale (se soggetto diverso) dei soggetti estinti o trasformati: vedi istruzioni

PARTITA IVA / CODICE FISCALE
0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0

PARTITA IVA / CODICE FISCALE

PARTITA IVA / CODICE FISCALE

PARTITA IVA / CODICE FISCALE

Istruzioni mod. AA9 - MODIFICAZIONE DI SOCIETÀ IN DITTA INDIVIDUALE: tale ipotesi si realizza mediante trasferimento totale da parte di una o più società delle proprie attività ad una o più ditte individuali di nuova costituzione per il proseguimento delle stesse. La casella deve essere barrata dalla ditta individuale risultante dalla modificazione della società o delle società, indicando negli appositi spazi il codice fiscale di queste ultime.

Tale comunicazione determina l'automatica estinzione della società modificatasi.

Il tipo di dichiarazione da indicare nel quadro A è il tipo 1; indicare come data di inizio quella della modificazione.

➔ **C.C.I.A.A.:** deposito dell'atto notarile, entro 30 giorni dallo scioglimento con proseguimento dell'attività da parte del socio, applicando le modalità previste per i trasferimenti d'azienda.



AI FINI DELL'IVA: trova applicazione l'art. 2 c. 3 lett. b) Dpr 633/72 che esclude dall'imposta le operazioni che riguardano il trasferimento di aziende

Inoltre si verifica la "confluenza" della posizione Iva propria di tutte le operazioni straordinarie in cui vi sia la "successione universale" (conferimento d'azienda; fusione/scissione; ecc.):

- il debito/credito di periodo della società transita immediatamente sulla posizione Iva della ditta individuale
- la dichiarazione Iva dell'intero anno va presentata dal dante causa (ditta individuale), col criterio cd. "del "doppio modulo".

IMPOSTA DI REGISTRO: il trasferimento del patrimonio comporta l'applicazione dell'imposta di registro **in misura fissa €. 200.**



RM 47/2006: "L'assegnazione del patrimonio sociale residuo costituisce la parte finale della fase di liquidazione (articolo 2282 c.c.), quindi rientra pur sempre tra gli atti "propri della società" (ris. 22 novembre 2000, n. 174). Pertanto, la stessa è soggetta all'imposta di registro di cui all'articolo 4, lett. d), della Tariffa, Parte prima, del T.U. dell'imposta di registro."

IPOCATASTALI: in presenza di immobili, la medesima RM 47/2006 ha chiarito che sono dovute **in misura proporzionale del 4%** sul valore degli immobili ricompresi nell'azienda oggetto di assegnazione (art. 2 c. 2 e 10 D.lgs. 347/90; CM 25/2005).

AI FINI DICHIARATIVI

La **RM 329/2008** ha chiarito quanto segue:

ADEMPIMENTI DICHIARATIVI		
▪	L'assenza della procedura di liquidazione comporta l'applicazione dei termini ordinari per la presentazione della dichiarazione dei redditi e irap (artt. 2 e 5, D.P.R. 322/1988; CM 50/2002 e 48/2002). Occorre dichiarare i redditi prodotti dal 1° gennaio alla data di scioglimento.	Società di persone
▪	Ai fini dell'Iva l'operazione rientra tra le trasformazioni sostanziali soggettive che si verificano, in linea generale, in una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti alla trasformazione. Tenuto conto che l'operazione ha comportato l'estinzione del dante causa (società che ha perduto la pluralità dei soci) la dichiarazione iva si dovrà suddividere in: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Unico frontespizio indicante i dati dell'imprenditore individuale; ▪ Modulo relativo al soggetto avente causa, contenente il riepilogo annuale delle operazioni iva (comprese le operazioni effettuate dal dante causa); ▪ Modulo relativo alla società (soggetto dante causa), contenente tutti i quadri relativi alla frazione d'anno interessata. Ai fini dei redditi e dell'irap sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione per entrambe le imposte per il periodo successivo allo scioglimento, fino al 31/12.	Imprenditore (socio superstite)



ATTENZIONE: Nel rigo VA1, campo 1, del modulo relativo al soggetto dante causa, occorre indicare la partita iva della società.

QUADRO VA INFORMAZIONI E DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Sez. 1 - Dati analitici
generali

Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie		1											
In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc.		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'IVA		2											
VA1	Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie	Credito dichiarazione IVA/2016 esente											
	Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie	3	4										

P. Iva della Società estinta