

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

I PARERI IN MATERIA TRIBUTARIA

PARERE N. 20 DEL 13.09.2011

Dichiarazione e versamenti d'imposta nella trasformazione societaria

IL QUESITO

Ho recentemente trasformato la snc di famiglia in srl allo scopo di limitare la responsabilità personale dei soci. Vorrei un quadro dei conseguenti adempimenti in termini di presentazione della dichiarazione dei redditi e dei versamenti d'imposta.

L'articolo 170, comma 2 del Tuir, prevede che nell'ipotesi in cui una società di persone si trasformi in una società di capitali, o viceversa, il periodo d'imposta si spezza e occorre separatamente dichiarare i redditi relativi ai due periodi, posto che la prima società sconta l'Irpef (o meglio la scontano i soci), mentre la seconda è soggetta all'Ires. Anche ai fini Irap il periodo d'imposta si spezza e occorre, dunque, separatamente dichiarare i due periodi.

Dal punto di vista dell'Iva, invece, non si ravvisano particolari problematiche posto che il soggetto con la trasformazione cambia meramente "cappello" e tale circostanza è completamente ininfluenza ai fini di quest'ultima imposta.

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E IRAP

I termini di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Irap seguono le regole ordinarie:

- la snc dovrà presentarle entro la fine del nono mese successivo alla data di effetto della trasformazione. Quindi, ad esempio, se la trasformazione avviene con effetto dal 12 giugno 2011, il termine ultimo per l'invio del Modello Unico e Irap è il 31 marzo 2012. In particolare dovrà essere utilizzato il modello Unico SP e Irap a disposizione all'atto della spedizione telematica. Se alla data del 31 marzo (o nei giorni immediatamente precedenti in cui si intende inviare la dichiarazione) il canale telematico Sogei per la spedizione del Modello Unico 2012 e Irap 2012 non è ancora disponibile, si potranno utilizzare i modelli dell'anno precedente;
- la srl dovrà presentare il modello Unico e il modello Irap entro la fine del nono mese successivo alla chiusura dell'esercizio. Dunque, ad esempio, se come presumibile, il primo esercizio della srl verrà chiuso il 31 dicembre 2011, il termine ultimo è fissato nel 30 settembre 2012. Dovrà necessariamente essere utilizzato il Modello Unico Sc e Irap 2012 posto che il periodo d'imposta della srl comprende la data del 31 dicembre 2012;

- i soci, persone fisiche, presenteranno le proprie dichiarazioni Modello Unico PF nei termini ordinari (30 settembre 2012) tassando per trasparenza il reddito attribuito loro dalla snc per lo spezzone di periodo d'imposta in cui questa è stata in vita.

LA DATA DI EFFETTO DELLA TRASFORMAZIONE

E' essenziale, alla luce di quanto ora esposto, comprendere con precisione qual è la data di effetto della trasformazione. Sul punto non vi è uniformità di vedute tra prassi amministrativa e dottrina. Occorre premettere che l'effetto della trasformazione si ha con l'iscrizione della delibera di trasformazione nel registro delle imprese, posto che la srl acquista così la personalità giuridica. Dal giorno in cui la delibera è iscritta non esiste più la snc ed è in vita la srl. Non è possibile retrodatare gli effetti dell'atto, per l'evidente quanto intuibile circostanza che si passa da una situazione in cui i soci sono illimitatamente responsabili ad una in cui sono responsabili nel limite del capitale sociale sottoscritto. Viceversa non sembra vi possano essere controindicazioni nel posticipare gli effetti della delibera, poiché nessun pregiudizio può derivarne ai creditori sociali. In tale direzione, peraltro, il Notariato del Triveneto, massima K.A.10 con la quale si ammette la possibilità della posticipazione degli effetti della delibera ad un periodo non superiore a 60 giorni. Tuttavia, occorre al riguardo segnalare che il ministero delle finanze, prima con risoluzioni n. 11/1179/78, n. 9/2059/76 e n. 9/802/84, e più recentemente con Risoluzione n. 203 del 20 giugno 2002 ha ritenuto di dover ribadire che *"poiché l'articolo 170 del Tuir non contiene un enunciato corrispondente a quello dell'articolo 172, comma 7 del Tuir – che disciplina espressamente la retrodatazione ai fini fiscali della fusione – la delibera di trasformazione non può prevedere una decorrenza fiscale degli effetti della trasformazione stessa da una data diversa da quella di iscrizione della delibera stessa nel registro delle imprese."*

Per quanto l'Agenzia si soffermi sulla (ovvia) impossibilità della retrodatazione, va posto l'accento sul fatto che ribadisce che l'effetto deve necessariamente coincidere con l'iscrizione della delibera nel registro delle imprese. Alla luce di quanto sopra per quanto si dissenta dalla posizione dell'Agenzia, si suggerisce in via prudenziale di attenersi a tale interpretazione nonostante ciò possa comportare un aggravio in termini procedurali: è di tutta evidenza il vantaggio che si avrebbe nel posticipare gli effetti della trasformazione al primo gennaio dell'anno successivo, posto che si eviterebbe di spezzare in due il periodo d'imposta.

IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Non si pongono particolari problemi per quanto riguarda il versamento delle imposte sui redditi, mentre notevole incertezza si ha per il versamento Irap, che verrà oltre affrontato.

Per quanto riguarda l'Iref dei soci non si hanno osservazioni da svolgere. Il termine degli acconti nell'anno in cui avviene la trasformazione resta fissato alla date canoniche: 16 giugno/luglio (salvo proroghe) e 30 novembre. All'atto del versamento degli acconti, se la trasformazione è già avvenuta, potrà essere valutato di non attenersi al dato matematico ma rifarsi ad una valutazione previsionale. A giugno dell'anno successivo i soci versano poi il saldo.

Per quanto riguarda l'Ires, posto che la srl non ha una base di riferimento derivante da una dichiarazione dei redditi presentata, non deve, per il primo periodo d'imposta della propria esistenza (spezzone), alcun acconto. Verserà dunque, per la prima volta a giugno/luglio dell'anno successivo il saldo Ires e l'acconto per l'anno in corso.

LE CRITICITÀ IN MATERIA DI IRAP

Per quanto riguarda i versamenti Irap vi sono notevoli dubbi poiché gli unici documenti di prassi (Circolare ministero finanze n. 144/1998 e Circolare Agenzia Entrate n. 263/1998) risultano di

difficile lettura e, peraltro, analizzano la questione con riferimento ai termini allora vigenti per il versamento delle imposte.

Occorre premettere che già il disposto di legge porta a situazioni prossime al paradosso. L'articolo 17 del DPR n. 435/2011 stabilisce che il saldo dell'Irap relativo alla società di persone che si è trasformata deve avvenire entro il giorno 16 del mese di giugno dell'anno in cui la società medesima deva presentare la dichiarazione Irap. Posto che detta dichiarazione va trasmessa entro la fine del nono mese successivo alla data di trasformazione, si ha che per le trasformazioni avvenute nel periodo 1° gennaio – 31 marzo, la dichiarazione Irap relativa al medesimo periodo va trasmessa entro lo stesso anno e, dunque, il relativo versamento va fatto entro il 16 giugno del medesimo anno. In altre parole una trasformazione con effetto 31 marzo 2011 obbliga la snc al versamento a saldo dell'Irap per lo spezzone di periodo 1/1/11-31/3/2011 entro il 16 giugno 2011. Viceversa, se la trasformazione avviene a decorrere dal 1° aprile e non oltre il 31 dicembre, il saldo dell'Irap deve essere effettuato entro il 16 giugno dell'anno successivo, posto che il termine per la presentazione della dichiarazione Irap della snc scade, appunto, nell'anno successivo.

Ebbene, per quanto concerne il versamento gli acconti Irap torna utile, pur nella criticità delle indicazioni fornite dalla circolare n. 263/98, il seguente concetto: non sono dovuti gli acconti d'imposta quando il termine per il versamento a saldo per il periodo antecedente la trasformazione coincide o è anteriore a quello entro il quale si sarebbe dovuto versare l'acconto. Indubbiamente il passaggio non risulta di facile lettura. Ciò posto si ritiene che lo stesso possa essere così interpretato:

- se la trasformazione avviene nel periodo 1/1/-31/3 per la snc il saldo Irap va versato, come prima visto, entro il 16 giugno dello stesso anno. Ne consegue che non va versato alcun acconto poiché la data di scadenza dell'acconto (16 giugno) coincide con quella del saldo (16 giugno). D'altronde non avrebbe senso versare l'acconto da conguagliare poi con il saldo che scade lo stesso giorno;
- se la trasformazione avviene dopo il 31 marzo, posto che il versamento a saldo dell'Irap da parte della snc deve avvenire entro il 16 giugno dell'anno successivo, in linea di principio gli acconti per il periodo 1/1-data effetto trasformazione, dovrebbero essere versati. Ciò detto si è però del parere che tale principio debba comunque essere coniugato con quello della esistenza in vita del soggetto. Dunque, se alla data di scadenza del versamento del primo acconto (16 giugno) la snc è ancora in vita (esempio trasformazione avvenuta il 22 luglio) sarà dovuto il primo acconto ma non quello del 30 novembre posto che a tale ultima data la snc non è più in vita. Se alla data di scadenza del secondo acconto, fissato al 30 novembre, la snc è ancora in vita (trasformazione avvenuta ad esempio, il 1° dicembre) sarà dovuto anche il secondo acconto. Sul punto capita di assistere nella pratica operativa che la snc, ancorchè non più in vita poichè la trasformazione è avvenuta prima del 30 novembre, versi prudenzialmente anche l'acconto di novembre che viene imputato di fatto alla srl (nel modello F24 il codice fiscale della società non cambia) nella sua prima dichiarazione Irap.

Per quanto riguarda la srl, la situazione è ancor più controversa, ed infatti:

- se la trasformazione ha avuto effetto nel periodo 1/1-31/3, sembra che la srl debba sia il primo acconto di giugno sia il secondo acconto di novembre. L'importo dovrebbe essere determinato prendendo a base l'Irap dovuta (dalla snc) per il periodo ante trasformazione (vale a dire per lo spezzone d'anno);
- se, invece, la trasformazione ha avuto effetto a decorrere dal 1° aprile, la soluzione diviene ancor meno pacifica. Facendo tesoro del passaggio sopra sintetizzato della circolare n. 263/98 gli acconti non dovrebbero essere dovuti poiché il loro termine (16 giugno e 30 novembre) è anteriore al termine di versamento del saldo Irap della snc, la cui scadenza è fissata al 16 giugno dell'anno successivo. Se a tale conclusione letteralmente porta in

citato passaggio della predetta circolare, non può nascondersi, tuttavia, che logica e coerenza potrebbe richiedere che ove la srl sia già in vita alla data del termine per il versamento degli acconti (16 giugno/30 novembre), gli stessi siano dovuti e da calcolarsi in base all'Irap dovuta (dalla snc) per il periodo ante trasformazione (vale a dire per lo spezzone). Sembra, invece pacifico che nell'ipotesi in cui la trasformazione avvenga nel periodo 1° dicembre -31 dicembre la srl non debba per il suo primo periodo d'imposta alcun acconto Irap e verserà dunque solo il saldo, entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta (16 di giugno dell'anno successivo).

Alla luce di quanto sopra e con l'auspicio che l'Agenzia delle entrate intervenga per fornire puntuali e univoche indicazioni, si suggerisce un atteggiamento prudente ancorchè in termini finanziari evidentemente penalizzante.

Normativa di riferimento

- Tuir - articolo 170, comma 2
- DPR n. 435/2011 – articolo 17

Prassi di riferimento

- Ministero delle finanze - Risoluzioni n. 11/1179/78, n. 9/2059/76 e n. 9/802/84.
- Ministero delle finanze - Circolare n. 144/1998
- Agenzia delle entrate - Risoluzione n. 203 del 20 giugno 2002
- Agenzia Entrate - Circolare n. 263/1998
- Notariato del Triveneto, massima K.A.10

Fondazione Studi
IL PRESIDENTE
Rosario De Luca

