



**Novità in materia di riporto delle perdite nella
trasformazione:
la Risoluzione n. 60/E del 16/05/2005**

a cura della Dott.ssa Laura Bianchi



In materia di trasformazione societaria, da tempo, si sono evidenziati vari problemi interpretativi inerenti il riporto delle perdite pregresse, materia non disciplinata direttamente dal TUIR; con la **Risoluzione n. 60/E del 16/05/2005** l'Agenzia delle Entrate espone chiaramente il corretto trattamento fiscale da applicare.

Innanzitutto è necessario ricordare alcune caratteristiche principali dell'operazione di trasformazione, oltre alle regole fissate in via generale dal TUIR in ambito di riporto di perdite pregresse.

1. Trasformazione omogenea ed eterogenea

La trasformazione è un'operazione di *riorganizzazione aziendale volta a modificare la forma sociale di una società mantenendo l'identità dell'impresa*. Tale operazione rientra tra quelle sui soggetti, contrapposte alle operazioni sui beni (es. cessioni); dalla lettura dell'art. 2498 c.c. si evince che l'operazione di trasformazione si realizza infatti senza provocare l'estinzione della società trasformanda ma semplicemente attraverso la variazione dell'atto costitutivo della stessa. Conseguenza di questo carattere fondamentale della trasformazione, è la ***continuità della società e quindi il mantenimento in capo allo stesso soggetto di diritti e obblighi pre-esistenti***, oltre che dei valori fiscalmente riconosciuti, perdite pregresse incluse.

Con la riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/2003) il legislatore ha affiancato alla disciplina della trasformazione omogenea, la normativa inerente quella di tipo eterogeneo, operazione finora molto discussa.

Si ha una **trasformazione omogenea quando la società sceglie una nuova veste sociale modificando o meno la propria natura giuridica**; le opzioni sono diverse ma



possono essere suddivise in due categorie:

- 1) trasformazione senza modifica della natura giuridica della società, ovvero da società di capitali ad altro tipo di società di capitali o passaggio interno tra società di persone (da S.r.l. a S.P.A. o da S.a.s. in S.n.c.);
- 2) trasformazione con modifica della natura giuridica della società, ovvero da società di capitali a società di persone o viceversa (da S.r.l. in S.a.s. od all'opposto).

Nel primo caso non si rilevano particolari problemi in conseguenza del fatto che viene mantenuto inalterato il regime tributario applicato. Quando invece la trasformazione implica un passaggio da una categoria ad un'altra, ovvero la società da soggetto IRES diventa soggetto IRPEF o viceversa, la complessità dell'operazione determina in molti casi, tra cui il trattamento del riporto delle perdite pregresse, la necessità di una normativa ad hoc.

*La trasformazione omogenea viene detta **di tipo progressivo** quando si realizza il passaggio da società di persone a società di capitali, mentre è detta **regressiva** nel caso inverso.*

Occorre ricordare inoltre che, in ogni caso di **trasformazione con variazione di natura giuridica**, al fine di applicare le regole cui la società è soggetta, **il periodo di imposta** viene “spaccato” e **suddiviso in due periodi distinti**. Il primo periodo decorre dall'inizio dell'esercizio alla data di trasformazione e vede la società soggetta alle norme previste per la sua originaria veste societaria; il secondo, che ha inizio dal giorno successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione e termina con la fine dell'esercizio sociale, rappresenterà il momento di prima applicazione delle regole previste secondo la nuova forma giuridica prescelta.

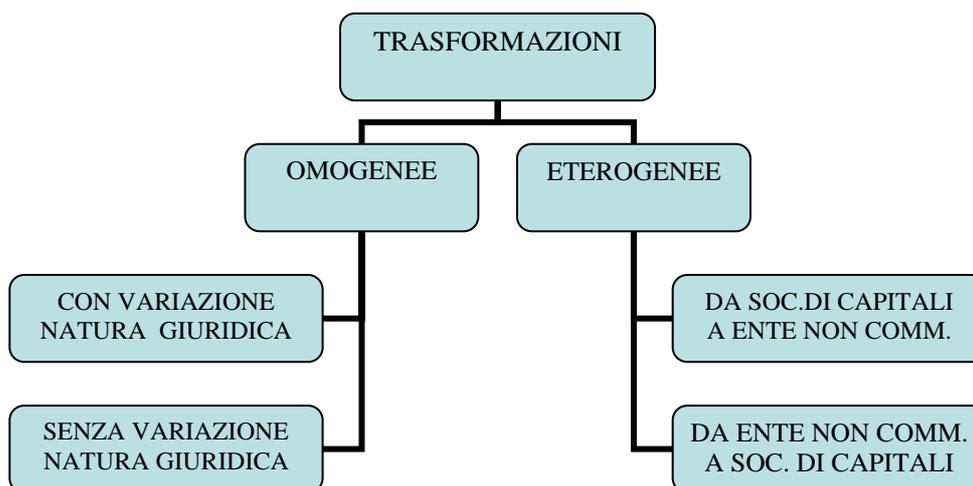
Con riguardo alla **trasformazione eterogenea**, le diverse perplessità nella classificazione dell'operazione tra le trasformazioni, derivano dal fatto che attraverso di essa si **realizza sia il cambiamento dell'organo e dello scopo sociale** che la variazione della natura e del tipo di rapporto esistente tra i soci, conseguenze non previste dalla



disciplina delle trasformazioni. Per trasformazione eterogenea infatti si intendono le operazioni attraverso cui ***un ente commerciale diventa un ente non commerciale o viceversa***, con conseguente modifica dei fini e dell'organizzazione interna della società. Con la riforma del diritto societario, ***art. 2500-septies e 2500-octies c.c. è stato eliminato ogni limite alla "trasformabilità di scopo e di ente"***.

Con eterogenea regressiva si indicano le trasformazioni da società di capitali a enti non commerciali ossia consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni; il passaggio inverso costituisce una trasformazione eterogenea progressiva.

Dalla lettura degli articoli 2500-septies e octies, emerge che la trasformazione eterogenea si può verificare solo quando si trasforma o risulti dalla trasformazione, una società di capitali.





2. La disciplina del riporto delle perdite fiscali

Il riporto delle perdite fiscali è regolato dagli articoli **8 e 84 del TUIR** in maniera generica, con riferimenti sia a società di persone che di capitali.

L'articolo 84 precisa che **per i soggetti IRES**, la perdita realizzata in un certo periodo d'imposta, può essere portata **in diminuzione del reddito dei periodi successivi ma non oltre il quinto**. E' concesso il riporto dell'importo totale che trovi capienza nel reddito imponibile di ogni periodo o nella misura che permetta la compensazione dell'imposta relativa all'imponibile con eventuali crediti d'imposta, ritenute alla fonte a titolo d'acconto, versamenti in acconto, eccedenze Ires del periodo precedente.

Qualora le perdite siano *realizzate nei primi tre periodi di imposta*, si parla di *perdite illimitatamente riportabili* in quanto non è posto alcun limite temporale all'utilizzo delle stesse in diminuzione del reddito.

Per quanto riguarda **le società di persone**, secondo l'art. 8 Tuir, la perdita realizzata **dalla società è imputata ai soci per "trasparenza"** ossia in proporzione alla quota di partecipazione agli utili e da questi ultimi utilizzata in diminuzione del reddito.

Il legislatore distingue tra società in contabilità ordinaria e semplificata: ai soci delle prime è connesso l'utilizzo della perdita esclusivamente in diminuzione di redditi aventi la stessa natura con i medesimi termini previsti per le società di capitali, mentre per gli altri le perdite possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo ma non riportate in esercizi successivi.

Occorre precisare che il legislatore, con riferimento alle S.a.s., ha esplicitamente previsto che in caso di perdite eccedenti il capitale sociale, le disposizioni dell'art. 8 TUIR sono da applicarsi "nei soli confronti dei soci accomandatari".

Andiamo ad analizzare la disciplina del riporto delle perdite in presenza di un'operazione di trasformazione.



3. Il riporto delle perdite in ambito di trasformazione

Il riporto delle perdite, in via generale, può essere riconosciuto in funzione di diversi fattori quali: “conservazione” della società come soggetto giuridico, permanenza dei soci che hanno sofferto la perdita, continuità dell’attività imprenditoriale che ha prodotto la perdita. Il legislatore italiano ha optato per il primo elemento in forza del fatto che è la società a vantare il diritto di riporto delle perdite come soggetto di diritto indipendentemente da ogni mutamento della compagine sociale o dell’attività svolta.

L’operazione di trasformazione, non modificando la soggettività della società trasformanda, non preclude in nessun caso il riporto delle perdite da parte della società trasformata.

Per quanto riguarda le trasformazioni in cui non è modificata la natura giuridica della società e perciò neanche il regime impositivo applicato, le perdite pregresse sono utilizzabili dalla società risultante dalla trasformazione secondo le direttive espresse dal TUIR, senza alcuna complicazione. Il periodo di imposta da computare per il calcolo del termine utile per il riporto delle perdite, è quindi unico.

Nelle trasformazioni con variazione di natura giuridica, regressive e progressive, viene modificato il regime fiscale cui il reddito è soggetto, tant’è che si creano due distinti periodi di imposta; la complessità dell’operazione dal punto di vista fiscale ha suscitato diversi dubbi.

In merito ad una trasformazione omogenea regressiva si era espressa la Direzione Regionale delle Entrate del Veneto con la Risoluzione n. 44130/51/01 del 19/12/1994: l’utilizzo delle perdite pregresse era negato alla società risultante dalla trasformazione in quanto tale operazione “determina la nascita di un nuovo soggetto in dipendenza dell’acquisizione o della perdita della personalità giuridica con conseguente applicazione di un diverso regime impositivo”.



Con la **Risoluzione n. 60/E del 16/5/2005**, l' Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'utilizzo delle perdite ante trasformazione dal nuovo soggetto in quanto **l'operazione straordinaria in oggetto, “non incide sulla soggettività della società, né sull'attività dalla stessa esercitata né, infine sulla sua compagine sociale”**. Il metodo di riporto delle perdite varia a seconda del tipo di trasformazione; vediamo in che misura.

Trasformazione regressiva: assimilata, nella Risoluzione 60/E, all'opzione per il regime di trasparenza fiscale da parte di una società di capitali (art. 115 TUIR), le perdite pregresse possono essere riportate **esclusivamente dalla società** e in nessun caso attribuite ai soci. Le perdite saranno quindi computate in diminuzione del reddito prima dell'imputazione dello stesso ai soci. **Il periodo di imposta da computare** per il termine di utilizzo della perdita, in questo caso, **va considerato doppio**. Occorre evidenziare che in caso di società di persone in contabilità semplificata il riporto è consentito soltanto nel primo esercizio fino ad azzeramento del reddito, l'eventuale perdita pregressa residua non può più essere utilizzata.

Inoltre la società di persone risultante dall'operazione di trasformazione, ha l'obbligo, in caso di utilizzo di perdite pregresse, di segnalarlo in sede di dichiarazione dei redditi; considerato che nel Modello Unico 2005 SP non è previsto alcun campo specifico, si ritiene che il alternativa vada compilato il rigo **RF44 “Altre variazioni in diminuzione”** (società di capitali trasformate in società di persone in contabilità ordinaria) o il rigo **RG20 “Altri componenti negativi”** (società di capitali trasformata in società di persone in contabilità semplificata).

Trasformazione Progressiva: le perdite pregresse della società di persone non possono essere utilizzate dalla società di capitali nascente dall'operazione di trasformazione ma saranno **attribuite ai soci in proporzione alla quota di**



partecipazione agli utili e quindi riportate a diminuzione dei redditi come previsto dall'art. 8 TUIR.

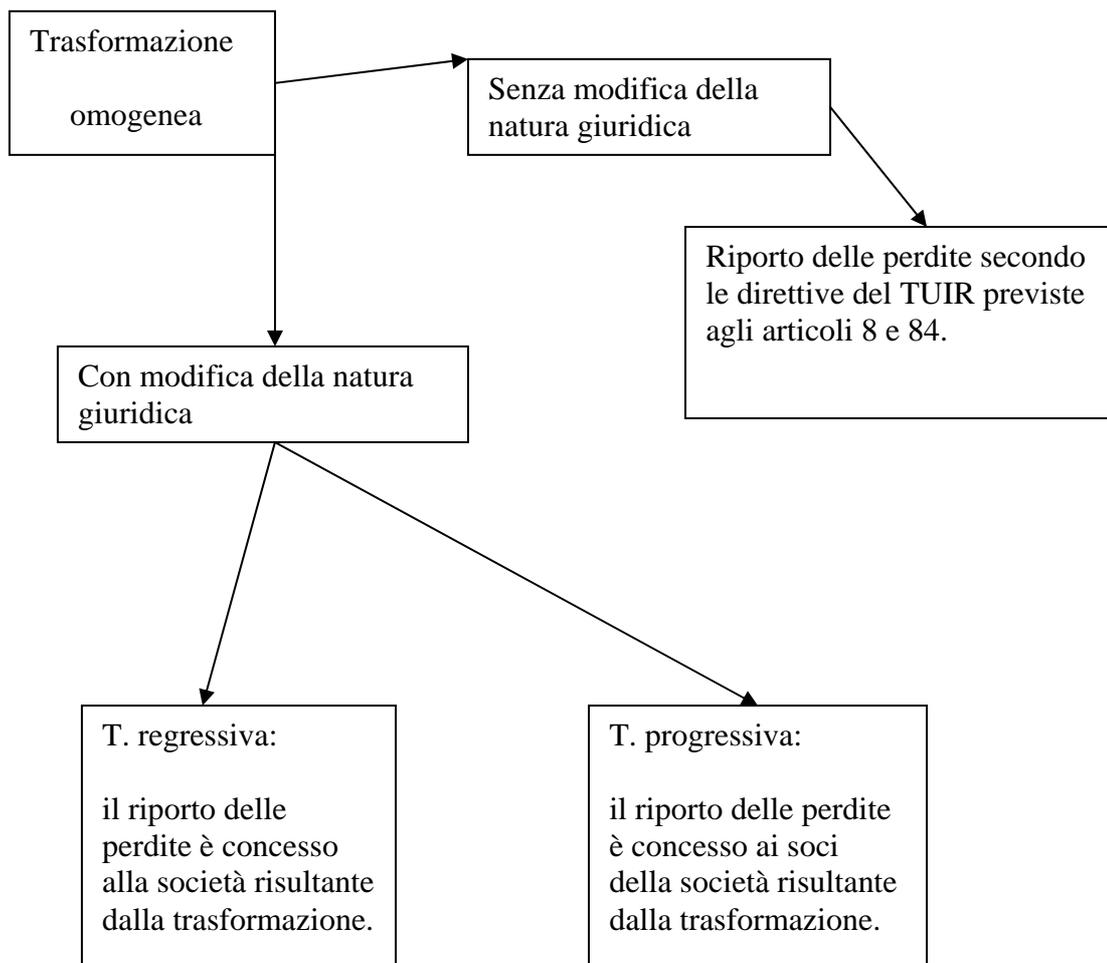
Nel caso in cui i soci non possiedano altri redditi della stessa natura, ossia di partecipazione in società di persone o srl in regime di trasparenza, o non svolgano un'attività commerciale, si configura l'impossibilità di utilizzo delle perdite a scomputo del reddito.

Il riporto delle perdite della società di capitali trasformata in ente non commerciale (trasformazione eterogenea regressiva) non è espressamente disciplinato e poiché il TUIR non riconosce il riporto delle perdite delle società di capitali da parte dei soci, pare logico dedurre che la stessa facoltà è preclusa ad enti privi di sfera commerciale.

E' interessante rilevare come sia nella Trasformazione progressiva che nella regressiva, permangano **due situazioni in cui la facoltà di utilizzo della perdita viene praticamente negata**. Le fattispecie, già precedentemente evidenziate, cui ci riferiamo sono le seguenti:

- in caso di *trasformazione regressiva in società a contabilità semplificata* è preclusa la facoltà di utilizzo di quella *parte di perdita eccedente il reddito del primo esercizio* successivo alla trasformazione;
- in caso di *trasformazione progressiva*, il riporto delle perdite è inattuabile *per i soci che non possiedono altri redditi aventi la stessa natura* (di partecipazione in società di persone o srl in regime di trasparenza) *o non svolgano un'attività commerciale*.

Schema del sistema di riporto delle perdite in caso di trasformazione omogenea



Dott.ssa Laura Bianchi