

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Viterbo

Commissione Studio Area Societaria

**La trasformazione di società a responsabilità limitata unipersonale
in ditta individuale con continuazione dell’attività
e di tutti i rapporti giuridici sottostanti.**

Sommario

| | |
|--|----|
| INTRODUZIONE | 3 |
| INQUADRAMENTO DELLA FATTISPECIE | 4 |
| INDICAZIONI OPERATIVE | 8 |
| ASPETTI CONTABILI E FISCALI | 10 |
| CONCLUSIONI | 12 |
| Riferimenti normativi e documenti di consultazione | 15 |

INTRODUZIONE

L’operazione che consente, in astratto, alla Società a Responsabilità Limitata (SRL) Unipersonale di proseguire l’attività e continuare in tutti i rapporti giuridici esistenti sotto forma di impresa individuale, impropriamente detta “Trasformazione”, non trova uno specifico pacchetto normativo nell’attuale ordinamento italiano e resta, ad oggi, un’opzione contemplata più dalla prassi professionale che dalla giurisprudenza.

Nella dottrina (prevalente) e, come anticipato, soprattutto nella prassi oramai ampiamente consolidata con la Riforma del diritto societario e l’entrata in vigore del D.lgs. n.6/2003, detta trasformazione viene operata applicando in via analogica le previsioni contenute negli artt. 2500-septies, 2500-octies e 2500-novies del Codice Civile.

Il citato corpo normativo, come sappiamo, riguarda specificatamente:

- Art. 2500-septies - Trasformazione eterogenea da società di capitali;
- Art. 2500-octies - Trasformazione eterogenea in società di capitali;
- Art. 2500-novies - Opposizione dei creditori.

A supporto degli operatori, Notai e Commercialisti, allo stato attuale non esistono documenti ufficiali di consultazione riguardanti le procedure pubblicitarie necessarie, salvo alcuni documenti di prassi emanati dal Consiglio del Notariato, dal Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie e da Unioncamere.

Il presente contributo, pertanto, vuole analizzare le caratteristiche e gli aspetti procedurali di quella che è stata denominata anche “Trasformazione Impropria”, fattispecie riconducibile sì alle

trasformazioni eterogenee in maniera analogica, ma come precedentemente ricordato, non inquadrare dal nostro ordinamento giuridico tra le fattispecie di trasformazione riconosciute e standardizzate.

Un cenno finale, dopo aver descritto la procedura utilizzata dalla prassi e valutati gli aspetti contabili e fiscali della stessa, avrà ad oggetto la continuazione dei rapporti giuridici esistenti ed i relativi eventuali benefici per la società oggetto di trasformazione.

INQUADRAMENTO DELLA FATTISPECIE

L'oggetto del presente elaborato riguarda l'operazione riconducibile, in via del tutto fattuale, alla trasformazione eterogenea da società di capitali (SRL Unipersonale) in Impresa Individuale (ditta individuale).

Non essendo rilevante ai fini della presente, trattandosi di fattispecie che abbracciano aspetti sia procedurali che civilistici ultronei e non inquadrabili all'interno del perimetro individuato, si tralascerà l'esposizione degli aspetti riguardanti le “trasformazioni” da Società di Persone in Impresa Individuale e le operazioni che da Impresa Individuale determinano la nascita di una SRL (anche) Unipersonale.

Vale la pena sottolineare, in ogni caso, che sia la trasformazione da SRL a Impresa Individuale, impropriamente detta, che le operazioni inverse come sopra descritte, vengono abbracciate dalla prassi e dalla dottrina, ma non riconosciute dalla giurisprudenza. Tale disconoscimento è sicuramente non preponderante ma di certo rilevante, anche per le motivazioni riportate dai Giudici di merito e dalla stessa Cassazione.

Per meglio delineare il perimetro dell’operazione che in questa sede viene analizzata, ricordiamo che con l’entrata in vigore della riforma del Diritto Societario, le norme che riguardano la trasformazione sono contenute nei 13 articoli del Codice Civile dal 2498 al 2500-novies. Tali norme, come sappiamo, disciplinano sia le trasformazioni omogenee, ossia quelle che attuano un mutamento dell’organizzazione sociale, progressive (da società di persone in società di capitali) e regressive (società di capitali in società di persone); sia le trasformazioni eterogenee, ossia quelle che attuano modifiche all’organizzazione ed allo scopo aziendale, da o in società di capitali e da o in società cooperative.

Per le società la trasformazione è un’operazione che muta lo Statuto senza interrompere la continuità dei rapporti giuridici esistenti, con la finalità di garantire l’adattamento della forma societaria alle mutate condizioni endogene ed esogene.

In particolare, nel caso della trasformazione “eterogenea”, la modificazione riguarda:

- la causa che aveva caratterizzato l’accordo originario dei soci, oltre che lo scopo;
- l’organizzazione, come avviene nelle trasformazioni omogenee;

Una delle peculiarità della trasformazione di società è data dall’adozione, da parte del soggetto societario stesso, di un diverso “tipo giuridico”, con la conseguenza di assoggettarsi per il futuro alla diversa disciplina stabilita per tale nuovo tipo, e di “sottrarsi” alle norme precedentemente applicate.

Anche a seguito della trasformazione, i rapporti con i terzi restano inalterati, con la continuità dei diritti e degli obblighi, oltre che dei rapporti processuali (ex art. 2498 c.c.).

Attraverso la trasformazione eterogenea è possibile trasformare le società di capitali in una serie piuttosto varia di soggetti non societari, e viceversa, come i Consorzi, le Cooperative, le Fondazioni, le Associazioni o semplicemente le Comunioni d’Azienda.

Ebbene, con la Riforma del Diritto Societario, la qualificazione normativa come “trasformazione societaria” del passaggio da società di capitali a comunione d’azienda (e viceversa), viene interpretata come un implicito riconoscimento della possibilità di trasformare la società di capitali unipersonale in impresa individuale in forza del ricorso all’applicazione analogica della norma (Studio n. 545-2014/I dal titolo “Trasformazione di società unipersonale in impresa individuale” –CNN).

Secondo il Notariato, tanto il principio di tipicità della trasformazione, quanto la necessità di fornire un’adeguata tutela dei creditori sociali, non sarebbero, infatti, disattesi:

- il principio di continuità dei rapporti giuridici può esplicare i propri effetti anche solo con riferimento ai beni che formano oggetto del complesso aziendale, e non anche ai soggetti titolari dello stesso, rispetto ai quali è consentita un’alterazione dell’identità soggettiva;
- la qualificazione dell’operazione in termini di trasformazione eterogenea consente di tutelare adeguatamente i creditori attraverso il rimedio dell’opposizione ex art. 2500-novies c.c. applicato in via analogica.

Nell’ambito di tale operazione, il socio unico si spoglia dello schermo giuridico societario e della responsabilità limitata, ma resta “titolare” dell’attività economica, esercitandola sotto diversa forma giuridica ed acquisendone a tutti gli effetti la illimitata responsabilità. Questa nuova forma giuridica può essere assunta senza la previa liquidazione dei rapporti giuridici, beneficiando del principio della continuità degli stessi.

Se la prassi e la dottrina ammettono che, in via analogica ed anche se impropriamente detta, l’operazione possa configurarsi come una vera e propria trasformazione, la giurisprudenza contrappone l’impossibilità dell’esistenza in senso tecnico di un’operazione che trasformi in

perfetta continuità di rapporti giuridici un ente collettivo (quindi una società) in un’impresa individuale.

Le principali argomentazioni in merito riguardano:

- il carattere di eccezionalità della trasformazione, che consente il passaggio tra diversi enti derogando al normale procedimento di estinzione e costituzione degli stessi, la rende inapplicabile ai casi non espressamente previsti dal legislatore;
- le tipologie di enti per i quali è consentito ricorrere alla trasformazione, espressamente previste dal legislatore, sono caratterizzate da due requisiti: la plurisoggettività e la separazione patrimoniale, che non ricorrono nel caso di impresa individuale;
- il passaggio da società a impresa individuale consentirebbe di evitare il procedimento di liquidazione delle società che è formalmente inderogabile per le società di capitali;
- il carattere atipico dell’operazione impedirebbe ai creditori di essere consapevoli delle conseguenze della trasformazione e, laddove ne ricorrono i presupposti, di esercitare il diritto di opposizione.

Ed è proprio quest’ultimo aspetto che, invece, sembra favorire l’applicabilità della prassi attualmente riconosciuta rispetto all’asettica negazione tecnica data dalla giurisprudenza. L’applicazione analogica degli artt. 2500-septies, 2500-octies e 2500-novies c.c. e in particolare del termine di efficacia differita di 60 giorni dall’ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti dall’art. 2500 comma 3 c.c., salvo che consti il consenso dei creditori ovvero il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso ai sensi dell’art. 2500-novies c.c., consente di

garantire i creditori offrendo loro opportuna pubblicità ed un termine congruo entro il quale opporsi all’operazione paventata.

INDICAZIONI OPERATIVE

Mancando un adeguato e specifico impianto normativo a supporto della Trasformazione da SRL Unipersonale a Impresa Individuale, l’unica indicazione di carattere procedurale utilizzabile per l’applicazione fattuale dell’operazione è data dall’Orientamento della Commissione Tecnico Giuridica di Unioncamere e del Consiglio Nazionale del Notariato datato 2019 “Trasformazione ai sensi degli artt. 2500-septies ss. c.c. da società unipersonali ad impresa individuale finalizzata alla continuazione dell’attività di impresa”, che tra gli altri recita:

“è iscrivibile nel Registro delle Imprese l’atto di trasformazione di una società unipersonale, tanto di persone quanto di capitali, in impresa individuale, con applicazione analogica della disciplina degli artt. 2500-septies, 2500-octies e 2500-novies c.c. e in particolare del termine di efficacia differita di 60 giorni dall’ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti dall’art. 2500 comma 3 c.c., salvo che consti il consenso dei creditori ovvero il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso ai sensi dell’art. 2500-novies c.c.”

In tal caso la pubblicità al Registro delle Imprese avviene mediante la combinazione di tre adempimenti:

1) domanda di iscrizione della trasformazione in impresa individuale con effetto subordinato e differito al decorso senza opposizioni di creditori del relativo termine

MODELLO S2 per deposito atto di trasformazione (legittimato NOTAIO)

*** attesa termine 60gg o consenso creditori

2) domanda di cancellazione della società (una volta divenuta efficace la trasformazione);

MODELLO S3 per cancellazione (legittimato NOTAIO)

3) domanda di iscrizione dell'impresa individuale.

MODELLO I1 per iscrizione nuova ditta individuale scaturente da SRL trasformata (contestuale a S3)

Nelle note dei modelli S2, S3 e I1 andrà indicato:

"TRASFORMAZIONE AI SENSI DEGLI ARTT. 2500-SEPTIES SS. C.C. DA SOCIETÀ UNIPERSONALI AD IMPRESA INDIVIDUALE FINALIZZATA ALLA CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA"

La cancellazione della società trasformata dal Registro delle Imprese è subordinata alla presentazione della richiesta di iscrizione nel Registro delle Imprese dell'impresa individuale derivante dalla trasformazione stessa.

Un caso pratico esaminato di recente ha richiesto chiarimenti procedurali indirizzati della CCIAA competente da parte della quale, esaminata l'operazione e previa richiesta ufficiale diretta a Unioncamere, ha successivamente attuato il recepimento delle indicazioni fornite per

permettere al Notaio rogante ed al professionista incaricato di dar esito agli adempimenti pubblicitari connessi all’atto di trasformazione.

Ad oggi, in ogni caso, i documenti ufficiali (Guida statica ed Guida Interattiva) della Camera di Commercio interpellata, non risultano aggiornati e pertanto la procedura individuata dagli enti camerali come idonea a produrre gli effetti desiderati, rimane ancora di fatto non standardizzata.

ASPETTI CONTABILI E FISCALI

Partendo dal presupposto che le società di capitali applicano per espresso obbligo normativo regime di contabilità ordinaria, a seguito della trasformazione l’impresa scaturente potrà applicare il regime contabile riferendosi alla nuova veste giuridica e pertanto applicare la contabilità “opzionalmente” semplificata ove ne ricorrono i presupposti, oppure continuare ad utilizzare il regime ordinario.

La società trasformata, rileverà la chiusura dei saldi i quali confluiranno nella contabilità della nuova impresa individuale, in piena continuità di valori.

Aspetto particolarmente delicato riguarda l’obbligo dell’approvazione del bilancio d’esercizio da parte della SRL trasformata. Qualora, prima dell’approvazione, l’organo societario a cui è affidato il compito di approvare il bilancio d’esercizio cessi di esistere, proprio a seguito della modifica statutaria generata dalla trasformazione stessa, tale bilancio non potrà né essere approvato né tantomeno depositato presso il Registro delle Imprese competente. Tale aspetto, confermato dalla prassi camerale, produce una situazione di carenza informativa per gli stakeholders del bilancio, carenza che comunque è parzialmente colmata dalla garanzia che

tutte le obbligazioni della SRL trasformata si tramutano in obbligazioni dell'impresa individuale risultante, proprio per effetto della perfetta continuità dei rapporti giuridici sottostanti l'operazione stessa.

Un ulteriore aspetto pratico che vale la pena di menzionare, riguarda la presenza di assets immobiliari: la trasformazione, in questo caso, non produce nessun effetto traslativo della proprietà, e pertanto non è necessario procedere ad alcuna trascrizione ma solo una semplice voltura catastale per aggiornare le referenze del titolare dell'immobile. Inoltre, ove l'attività della trasformata venisse proseguita in continuità dall'impresa individuale risultante, l'operazione di trasformazione si considera in regime di neutralità per le imposte dirette. E' l'art. 170 del TUIR, stabilendo che “non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze ed ai valori di avviamento”, che pertanto giustifica la neutralità, con la circostanza che l'operazione non ha in alcun modo natura realizzativa, ma si concretizza soltanto in una modifica della veste giuridica.

La trasformazione non incide, infatti, sulla gestione dell'impresa, ma solamente sullo status del soggetto imprenditore, lasciando inalterati i rapporti giuridici esterni compresi quelli tributari. Per effetto dell'operazione l'ente non si estingue, ma modifica soltanto la veste societaria attraverso la quale svolgere l'attività imprenditoriale, senza che vi sia fuoriuscita di beni dal patrimonio dell'imprenditore e quindi fatti generatori di reddito o perdite.

Nel caso di trasformazione eterogenea, come recita **l'art. 171 del TUIR**: “(...) effettuata ai sensi dell'articolo 2500-septies del codice civile, di una società soggetta all'imposta di cui al Titolo II in ente non commerciale, i beni della società si considerano realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso. Le

riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono assoggettate a tassazione nei confronti dei soci o associati:

- a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;*
- b) nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, se non iscritte in bilancio ovvero iscritte senza la detta indicazione. In caso di trasformazione in comunione di azienda si applicano le disposizioni dell'articolo 67, comma 1, lettera b). Si applicano le disposizioni del comma 5 dell'articolo 170.*

Pertanto, a livello pratico, ove siano presenti riserve potenzialmente tassabili in capo alla SRL trasformata, queste andranno riportate ed indicate nella contabilità della trasformata, obbligando di fatto la stessa ad utilizzare il regime di contabilità ordinaria per non incorrere nelle previsioni del I comma dell'art 171, salvo che l'operazione di trasformazione stessa non contempli la distribuzione delle menzionate riserve come evento connesso e programmato.

CONCLUSIONI

La trasformazione impropria di una Società a Responsabilità Limitata, nel caso esaminato dal presente elaborato, già Unipersonale, in un'Impresa Individuale che, in piena continuità di rapporti giuridici, continua a gestire l'attività fino a quel momento svolta sotto forma di società di capitali con il conseguente beneficio dell'autonomia patrimoniale perfetta, genera in capo al socio unico un cambiamento del regime di responsabilità patrimoniale,

tramutandosi da una responsabilità verso i creditori limitata al capitale sociale sottoscritto, ad una responsabilità che diventa illimitata, ossia che abbraccia l'intero patrimonio del soggetto giuridico.

Va ricordato che, nel caso particolare (ma frequente) in cui il socio unico sia anche amministratore della trasformata, il regime di autonomia patrimoniale risulta già ampiamente compromesso per le novellate previsione dell'art. 2476 del Codice Civile in tema di responsabilità solidale degli amministratori per i danni cagionati a terzi dalla società.

Inoltre, anche ai fini delle norme del Nuovo Codice della Crisi, prima di intraprendere un'operazione di questo tipo, risulta centrale l'apporto di professionisti seri che siano in grado di esaminare attentamente, valutando caso per caso, sia i vantaggi che gli svantaggi.

Tra i **vantaggi** possiamo menzionare:

- i ridotti costi di “scioglimento” di una società a responsabilità limitata che per vicissitudini varie non ha più ragione di esistere, essendo l'unico socio anche unico amministratore o comunque l'unico ad avere interesse (ove l'amministrazione fosse demandata a terzi soggetti) a proseguire l'attività commerciale in piena continuità di rapporti giuridici esistenti;
- la semplificazione a livello amministrativo e tributario, essendo caratteristica peculiare di tutte le trasformazioni, oltre alla neutralità fiscale, anche quella di non dovere chiudere vecchi rapporti, anche di tipo autorizzativo, e doverne riaprirne altri, essendo sufficiente comunicare agli Enti o ai soggetti interessati, la semplice mutazione della veste giuridica;

- la possibilità di poter abbandonare il regime di contabilità ordinaria, con conseguente semplificazione gestionale e riduzione dei costi di gestione, ove ne ricorrano i presupposti.

Tra gli **svantaggi**, invece, vanno citati:

- la perdita della responsabilità limitata in capo all'unico socio;
- i vincoli dell'art 171 del TUIR in caso di presenza di riserve tassabili in caso di distribuzione;
- gli aspetti legati al Nuovo Codice della Crisi, in quanto i debiti della società (di competenza del socio limitatamente al capitale sociale sottoscritto) diventano debiti della persona fisica (illimitatamente responsabile) non essendo poi questa assimilabile alla nozione di Consumatore e potendo, ove ne ricorrano i presupposti, solo alle norme riguardanti la sfera imprenditoriale del sovraindebitamento;
- l'incertezza applicativa legata al possibile disconoscimento da parte della Giurisprudenza ma soprattutto al vuoto normativo che non prevede un pacchetto di norme ad hoc.

Riferimenti normativi e documenti di consultazione

- Studio approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato 09/09/2014
- Orientamenti della Commissione Tecnico Giuridica Unioncamere / Consiglio Nazionale del Notariato 02/05/2019
- Massima K.A. 37 del Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie pubblicazione 9/14
- Codice Civile articolo 2476 e articoli dal 2498 al 2500-novies
- TUIR articoli 47, 67, 170 e 171
- Sentenza Cassazione 496/2015
- Tribunale Piacenza 02/12/2011

Documento di approfondimento elaborato dalla Commissione Studio Area Societaria:

Dott. Valter Pellegrini

Dott. Massimo Cinesi

Dott. Michele Fanelli

Dott. Francesco Proietti

Viterbo Novembre 2023



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

Studio n. 545-2014/I

Trasformazione di società unipersonale in impresa individuale

Approvato dall'Area Scientifica – Studi d'Impresa il 9 luglio 2014

Approvato dal CNN il 9 settembre 2014

Lo studio in sintesi (Abstract): lo studio esamina la questione delle possibilità di trasformare la società unipersonale in impresa individuale, questione risolta in senso affermativo dalla prevalente dottrina successiva alla riforma del diritto societario, ma in senso negativo dalle poche pronunce giurisprudenziali che se ne sono occupate.

Tanto il presunto principio di tipicità della trasformazione, quanto la necessità di fornire un'adeguata tutela dei creditori sociali non sarebbero disattesi dall'operazione in oggetto, in quanto:

- la previsione normativa della trasformazione di società in azienda individuale costituisce una prova del fatto che il principio di continuità dei rapporti giuridici, che caratterizza la trasformazione, può esplicare i propri effetti anche solo con riferimento ai beni che formano oggetto del complesso aziendale, e non anche ai soggetti titolari dello stesso, rispetto ai quali è consentita un'alterazione dell'identità soggettiva;

- la qualificazione dell'operazione in esame in termini di trasformazione eterogenea consente di tutelare adeguatamente i creditori attraverso il rimedio dell'opposizione ex art. 2500-novies c.c.

Sul piano operativo, la configurazione del passaggio da società in impresa individuale in termini di trasformazione consente di affermare che in relazione agli immobili eventualmente esistenti nel patrimonio della società non è configurabile alcun tipo di trasferimento, con conseguenti riflessi pratici sia con riferimento ai profili pubblicitari, sia con riguardo alle regole di circolazione degli immobili.

Sommario: 1. Il dibattito sulla ammissibilità della trasformazione; 2. La presunta tassatività delle ipotesi trasformatrici e la continuità riferita al complesso aziendale; 3. La tutela dei creditori; 4. Riflessi operativi della qualificazione dell'operazione come trasformazione; 5. Conclusioni.



1. Il dibattito sulla ammissibilità della trasformazione

Il tema della possibilità di trasformare una società unipersonale in impresa in titolarità individuale presenta un rilevante interesse pratico: la qualificazione di tale operazione in termini di trasformazione consentirebbe, infatti, al socio unico che intenda proseguire l'attività come imprenditore individuale, di continuare a gestire la medesima impresa senza essere costretto a liquidare preventivamente i rapporti giuridici ad essa afferenti, per poi procedere alla loro ricostituzione, probabilmente in termini identici, procedimento che risulterebbe altrimenti necessario al fine di riprendere la medesima attività in precedenza esercitata in forma societaria.

Una simile soluzione consentirebbe, inoltre, di beneficiare del principio della continuità dei rapporti giuridici ai fini, ad esempio, della conservazione di licenze amministrative relative all'impresa svolta, ed eventualmente anche ai fini del trattamento fiscale ⁽¹⁾.

La questione, però, è allo stato estremamente controversa.

Prima della riforma del diritto societario, la disciplina della trasformazione e l'interpretazione assolutamente prevalente non lasciavano spazio alla possibilità di riconoscere natura trasformativa al passaggio da società ad impresa individuale ⁽²⁾.

Dopo il d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, la qualificazione normativa, come trasformazione societaria, del passaggio da società di capitali a comunione di azienda e viceversa viene interpretata, da una parte consistente della dottrina, come un implicito riconoscimento della possibilità di trasformare la società di capitali unipersonale in impresa individuale, in forza del ricorso alla applicazione analogica della norma ⁽³⁾.

Sul fronte della giurisprudenza si registrano, tuttavia, pronunce di merito di segno negativo, nelle quali si esclude la possibilità della trasformazione da società di capitali o di persone in impresa individuale e viceversa, in quanto le norme in tema di trasformazione, ancorché eterogenea, presuppongono sempre che essa interessi enti plurisoggettivi e dotati di patrimonio separato, elementi che mancano, invece, nell'impresa individuale ⁽⁴⁾.

L'inammissibilità della trasformazione da e in impresa individuale si fonderebbe sulle seguenti argomentazioni:



- la trasformazione, operazione caratterizzata dal principio della continuità dei rapporti giuridici sancito dall'art. 2498 c.c., avrebbe carattere eccezionale, in quanto consente il passaggio tra diverse tipologie di enti derogando al normale procedimento di estinzione e costituzione degli stessi ⁽⁵⁾;

- le tipologie degli enti per i quali è consentito ricorrere alla trasformazione, espressamente previste dal legislatore, sarebbero tutte caratterizzate dal ricorrere di almeno uno dei seguenti requisiti: la plurisoggettività e la separazione patrimoniale (che invece non ricorrono nel caso di impresa individuale);

- il passaggio da società a impresa individuale consentirebbe di evitare il procedimento di liquidazione delle società che, invece, è, almeno per le società di capitali, formalmente inderogabile;

- il carattere "atipico" di tale operazione impedirebbe ai creditori di essere consapevoli delle conseguenze di tale trasformazione e, laddove ne ricorrano i presupposti, di esercitare il diritto di opposizione.

Ciascuno di tali argomenti si presta, tuttavia, ad una serie di considerazioni critiche, dovendosi tener presente che, mentre la richiamata giurisprudenza di segno negativo si occupa tanto del passaggio da società a impresa individuale quanto di quello inverso, nel presente contributo si esamineranno esclusivamente le "trasformazioni" da società in impresa individuale in quanto maggiormente rilevanti per l'attività notarile.

2. La presunta tassatività delle ipotesi trasformatrici e la continuità riferita al complesso aziendale

Quanto alla natura eccezionale della trasformazione ed alla conseguente inapplicabilità ai casi non espressamente contemplati, si può in contrario obiettare come il legislatore non dia una definizione di trasformazione e, pertanto, in assenza di un'apposita nozione, dovrebbero essere suscettibili di rientrare nella disciplina della trasformazione tutte le fattispecie che producano effetti compatibili con quelli tipici delle fattispecie di trasformazione espressamente disciplinate ⁽⁶⁾.



Invero, quello della tassatività, è un argomento cui fa ricorso anche la giurisprudenza amministrativa per negare la natura trasformativa del passaggio tra enti del libro I, senza tener tuttavia nella debita considerazione la circostanza che ai medesimi risultati può pervenirsi attraverso l'approdo intermedio allo schema societario ⁽⁷⁾.

Occorre, tuttavia, tenere presente che la stessa giurisprudenza ha, in altre occasioni, disatteso il presunto principio della tassatività delle ipotesi di trasformazione, ammettendo espressamente la trasformazione atipica di società a partecipazione locale in azienda speciale ⁽⁸⁾.

Invero, la presunta tassatività avrebbe ragion d'essere ove della trasformazione dovesse essere rinvenirsi una definizione univoca, mentre la riforma del 2003 dà alla vicenda una pluralità di significati, tutti relativi al principio di continuità, che va tuttavia di volta in volta adattato alla fattispecie concreta (continuità soggettiva fra enti o continuità nella destinazione di un complesso di beni organizzato).

La mancata definizione normativa dell'operazione di trasformazione consente, in sostanza, di far rientrare in tale fenomeno tutte le fattispecie che presentino caratteristiche compatibili con quelle espressamente menzionate dal legislatore.

Con particolare riferimento all'impresa individuale, si può rilevare come le sue peculiari caratteristiche, rinvenibili tanto nell'assenza di separazione patrimoniale, quanto nell'unisoggettività, siano presenti anche in altre delle tipologie espressamente ammesse alla trasformazione, quali, da un lato, la comunione d'azienda e, dall'altro, le società unipersonali.

Proprio con riferimento all'ipotesi di trasformazione da e in comunione d'azienda, si è rilevato come in tal caso la continuità dei rapporti giuridici si riferisca esclusivamente all'azienda come complesso organizzato di beni suscettibile di una destinazione all'esercizio di attività d'impresa, ma non al soggetto titolare della medesima, rispetto al quale si determina una situazione di discontinuità. Questi, infatti, muta, come accade necessariamente in ogni vicenda traslativa e a differenza di quanto avviene nelle altre ipotesi di trasformazione ⁽⁹⁾.

Il principio di continuità dei rapporti giuridici è destinato ad operare, quindi, anche soltanto in riferimento ai beni che formano oggetto di tali rapporti, quale il complesso aziendale, e non ai



soggetti titolari del medesimo rispetto ai quali può realizzarsi, analogamente a quanto avverrebbe in caso di passaggio da e in impresa individuale, una situazione di discontinuità.

Si potrebbe, quindi, ipotizzare che anche in caso di passaggio da società in impresa individuale viene rispettato il principio della continuità dei rapporti giuridici, in quanto nonostante in questa fattispecie venga meno l'identità del soggetto titolare del complesso aziendale, quest'ultimo rimane destinato al perseguimento del medesimo scopo, circostanza che giustificerebbe la prosecuzione in tutti i rapporti attivi e passivi dell'ente trasformato ai sensi dell'art. 2498 c.c.

Non sembra, poi, che possa darsi decisiva rilevanza alla circostanza che la titolarità dell'impresa sia individuale, considerati tanto l'espressa cittadinanza delle società unipersonali sin dal d.lgs. 3 marzo 1993, n. 88; quanto il fatto che al medesimo risultato si potrebbe pervenire attraverso una cessione strumentale della quota della società, la quale verrebbe poi trasformata in comunione di azienda tra gli ex soci, ed un successivo trasferimento della quota di comproprietà sul complesso dei beni organizzati in favore dell'originario unico socio, con la conseguenza che, attraverso questo tortuoso percorso, avremmo ancora, come esito dell'operazione, una impresa in titolarità individuale.

3. La tutela dei creditori

Si è detto come, tra le obiezioni sollevate in ordine alla ammissibilità della trasformazione in discorso vi sia, da un lato, quella dell'atipicità del procedimento che non consentirebbe ai creditori di aver la consapevolezza delle conseguenze dell'operazione e, dall'altro lato, almeno nel passaggio da società a impresa, la mancanza della tutela garantita dalla liquidazione del patrimonio sociale secondo le regole codicistiche.

La prima obiezione non appare convincente, posto che la prospettata ipotesi non si differenzia da quella tipizzata che vede coinvolti più soggetti (trasformazione da e in comunione di azienda). A ragionare diversamente, allora, si dovrebbe negare qualsiasi trasformazione che non rientri nelle ipotesi espressamente previste dal legislatore, compresa, ad esempio, la trasformazione diretta da società di persone in società consortile o cooperativa: non rientrando



esse nelle fattispecie tipizzate, il creditore non sarebbe in grado di valutare l'esistenza di un diritto di opposizione ad esso spettante, dato che l'art. 2500-*novies*, c.c., non contempla queste ipotesi.

Invero l'atipicità riguardo ai soggetti che si trasformano non esclude in alcun modo una tipicità degli effetti dell'operazione, considerato che, come si è detto, la cessione della partecipazione sociale prima di procedere alla trasformazione creerebbe il presupposto per la trasformazione eterogenea in comunione d'azienda espressamente contemplata dal legislatore; e, per l'ipotesi inversa, laddove l'imprenditore individuale (o l'esclusivo titolare di una azienda) cedesse a terzi una quota della stessa, si creerebbe il presupposto per una successiva trasformazione "tipica" in società. Ipotesi, entrambe, che nella sostanza non differiscono in alcun modo da quella in esame.

Quanto, poi, alla presunta inderogabilità del procedimento di liquidazione delle società, è proprio la disciplina della trasformazione a stabilire i casi nei quali esso non occorra, individuando altresì i meccanismi di tutela dei terzi idonei a sopperire all'assenza della liquidazione.

Laddove, infatti, la trasformazione implica una modifica della causa del contratto (è il caso del passaggio tra società di persone o di capitali, da un lato, e i consorzi, società consortili, cooperative, enti del Libro I, dall'altro), oppure la cessazione dell'attività d'impresa senza l'instaurarsi di una procedura di liquidazione dei creditori (è il caso del passaggio da società in comunione d'azienda), il rimedio posto a tutela dell'interesse dei creditori è quello dell'opposizione *ex art. 2500-novies*, c.c. ⁽¹⁰⁾.

L'opposizione dei creditori si ha, in sostanza, o nel caso di modifica dello scopo (passaggio dallo scopo di lucro in senso stretto, inteso quale ripartizione degli utili dell'attività economica, allo scopo altruistico, mutualistico o consortile e viceversa); o in quello del radicale mutamento della struttura organizzativa dell'ente (inteso vuoi come soggetto, vuoi come complesso di beni organizzato e quindi connotato da una particolare destinazione) che implichi, come nel caso tipizzato della comunione d'azienda, la cessazione o l'avvio dell'attività di impresa in forma societaria.

Laddove vi fosse un passaggio da società in impresa individuale, vi sarebbe continuazione sia nell'attività d'impresa che nello scopo di lucro in senso stretto, che non risulterebbe variato, ma si



approderebbe ad un modello organizzativo che non prevede più alcun procedimento di liquidazione (formale o sostanziale) per la cessazione dell'attività, con una evidente modifica dei presidi posti a tutela dei creditori.

Tale ultima circostanza consentirebbe, quindi, di qualificare l'operazione in esame in termini di trasformazione eterogenea e, conseguentemente, di ritenere operante l'istituto dell'opposizione dei creditori *ex art. 2500-novies c.c.*, superando così le obiezioni legate alla possibile elusione del procedimento di liquidazione, anch'esso mancante laddove una società venga trasformata in comunione d'azienda.

L'ordinamento riconosce, addirittura, al creditore di inibire, attraverso lo strumento dell'opposizione, l'operazione di trasformazione; ma non è, questa, l'unica tutela dell'interesse dei creditori che l'ordinamento accorda in tali ipotesi.

Occorre, infatti, tenere presente che l'*art. 2500-septies*, comma 2, c.c., per la trasformazione eterogenea delle società di capitali rinvia, nei limiti della compatibilità, all'*art. 2500-sexies c.c.*, il cui comma 4 prevede che "i soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata, rispondono illimitatamente anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente alla trasformazione".

Conseguentemente, nel nostro caso, l'ex socio che sia oggi diventato imprenditore individuale in forza della trasformazione eterogenea, verrebbe comunque a rispondere illimitatamente per le pregresse obbligazioni della società trasformata ⁽¹¹⁾.

Sembra opportuno segnalare come l'acquisto della responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali anteriori alla trasformazione costituisca un efficace strumento alternativo – rispetto alla liquidazione – ai fini della tutela dei creditori, laddove si consideri che l'*art. 2495*, comma 2, c.c., per l'ipotesi di scioglimento e cancellazione della società prevede che i creditori sociali non soddisfatti nella liquidazione "possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione".

La responsabilità illimitata per le obbligazioni anteriori alla trasformazione, che in caso di trasformazione eterogenea da società di capitali è sancita dall'*art. 2500-septies*, comma 2, c.c., si



ha anche laddove la trasformazione in impresa individuale dovesse riguardare una società di persone rimasta con un unico socio.

In quest'ultimo caso, infatti, per le obbligazioni anteriori opera il normale regime di responsabilità proprio delle società di persone, secondo cui i soci rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali.

Laddove, poi, l'ente trasformato sia una s.a.s. rimasta con un unico accomandante, si deve tener presente che la limitazione di responsabilità per le obbligazioni sociali viene meno o laddove l'accomandante abbia di fatto gestito la società, oppure laddove sia scaduto il termine massimo di sei mesi della carica dell'amministratore provvisorio nominato per effetto del venir meno di tutti gli accomandatari.

4. Riflessi operativi della qualificazione dell'operazione come trasformazione

La qualificazione della vicenda in termini di trasformazione si può ovviamente riflettere anche su taluni profili legati all'eventuale presenza di beni immobili nel patrimonio della società trasformanda.

Va ricordato, infatti, che l'operazione è diretta a conservare e a potenziare un organismo vitale senza che questo perda la propria individualità: essa, quindi, costituisce una modificazione strutturale e organizzativa di una società che non comporta di solito la creazione di un nuovo ente distinto dal primo ⁽¹²⁾.

Considerato che sussiste una continuità tra la società prima e dopo la trasformazione, continuità che investe tutti i rapporti giuridici, in relazione agli immobili sociali esistenti nel patrimonio della società non è configurabile alcun tipo di trasferimento; non ricorrendo, quindi, alcun "mutamento di legittimazione da segnalare", ne dovrebbero conseguire una serie di riflessi operativi sia con riferimento ai profili pubblicitari, sia con riguardo alle regole di circolazione degli immobili.

In particolare, con riguardo alla trascrizione, va ricordato come la sua funzione primaria consista nella risoluzione dei conflitti tra più aventi causa (funzione strumentale al fine della



opponibilità ai terzi della vicenda circolatoria che all'atto si ricollega) e non nel fornire notizie sulle vicende riguardanti il patrimonio immobiliare.

Inoltre, poiché la tassatività delle norme sulla trascrizione va riguardata sotto il profilo degli effetti, l'art. 2645 c.c. - che è norma di chiusura dell'intero sistema pubblicitario e che ammette la trascrizione di atti o provvedimenti diversi da quelli elencati all'art. 2643 c.c., ma produttivi degli stessi effetti in relazione a beni immobili o a diritti immobiliari - può essere in via generale utilmente invocato a sostegno della tesi della intrascrivibilità dell'atto di trasformazione stante la mancata produzione degli effetti tipici di cui all'art. 2643 c.c. ⁽¹³⁾.

Peraltro, ove si reputasse soggetto a trascrizione l'atto di trasformazione, si dovrebbero considerare soggetti alla stessa formalità, per non creare una disparità interna al sistema, anche gli atti che attestano il mutamento dei dati identificativi di una persona fisica, ossia in caso di modificazione del proprio cognome *ex* artt. 84 e ss. d.p.r. 3 novembre 2000, n. 396 o, ancora, di rettificazione di attribuzione di sesso *ex* l. 14 aprile 1982, n. 164.

È appena il caso di aggiungere che i problemi connessi al mancato aggiornamento delle risultanze della pubblicità immobiliare possono essere superati attraverso il codice fiscale della società il quale è insuscettibile di cambiamento come si desume dall'art. 4 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 605.

Quindi, in generale, deve ritenersi che l'atto di trasformazione non sia soggetto a trascrizione ⁽¹⁴⁾, mentre è previsto l'obbligo della volturazione catastale ⁽¹⁵⁾.

Tali conclusioni dovrebbero allora valere anche per la trasformazione in discorso, da società in impresa individuale: in tal senso può ricordarsi come l'operazione risulti comunque evidenziata nel registro delle imprese, sicché il duplice riscontro dei registri immobiliari e di quello delle imprese consentirebbe di risalire dal soggetto a favore del quale è trascritto – in ipotesi – l'ultimo acquisto del bene (la società) all'attuale forma che esso riveste (l'imprenditore individuale) ⁽¹⁶⁾.

Per effetto dei suesposti principi, non sembrerebbe poi applicabile alla trasformazione in discorso la normativa:

- in tema di condono edilizio (art. 40 della legge 28 febbraio 1985, n. 47; art. 46 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380);



- e di trasferimento dei terreni (art. 30 D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380) che hanno entrambe riguardo a “gli atti tra vivi, sia in forma pubblica sia in forma privata, aventi ad oggetto trasferimento o costituzione o scioglimento della comunione di diritti reali”;

– nonché quella sulla conformità catastale (art. 29, comma 1-*bis*, della legge 27 febbraio 1985, n. 52, che ha riguardo a “Gli atti pubblici e le scritture private autenticate tra vivi aventi ad oggetto il trasferimento, la costituzione o lo scioglimento di comunione di diritti reali su fabbricati già esistenti, ad esclusione dei diritti reali di garanzia, ...”);

- sulla prestazione energetica (art. 6, comma 3, del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, che fa riferimento ai “contratti di compravendita immobiliare, negli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso”);

- nonché a quelle relative alla prelazione dello Stato per la circolazione dei beni culturali (art. 60 del D.Lgs. 22 gennaio 2004 n. 42, che si riferisce a “i beni culturali alienati a titolo oneroso o conferiti in società”).

5. Conclusioni

Va dato atto, quindi, che, dalla riforma ad oggi, i precedenti giurisprudenziali, che spesso si fondano su considerazioni poco persuasive, non appaiono favorevoli ad una soluzione positiva della questione.

E, tuttavia, paiono ormai particolarmente significative le argomentazioni sostanziali a sostegno della possibilità di una trasformazione in impresa in titolarità individuale, tenuto conto anche del fatto che, diversamente opinando, si corre il rischio di pervenire a risultati incongrui riconoscendo una piena continuità alla sola vicenda trasformativa che riguardi la contitolarità di un complesso di beni organizzati ma non concretamente utilizzati per l’attività di impresa, e negandola invece all’unico socio che intenda continuare ad utilizzare l’azienda in veste di impresa individuale.

Si tratta, beninteso, di una soluzione che, ancorché appaia ormai ammissibile, riguarda una questione a tutt’oggi controversa, e che quindi presuppone una prudente ponderazione dei rischi ad essa connessi anche per ciò che concerne i profili operativi.



Daniela Boggiali e Antonio Ruotolo

- 1) Sul punto, TASSANI, *La "trasformazione" di società in impresa individuale tra riforma societaria e regimi fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1933 ss.; BASILAVECCHIA, *Applicazione dell'imposta di registro in caso di trasformazione di società di persone in ditta individuale*, in *Studi e materiali*, 2005, 1424; ID., *"Trasformazione" di società di persone in ditta individuale*, in *Corr. Trib.*, 2005, 3265; LOMONACO, *Per l'Agenzia delle entrate la cd. trasformazione di società di persone in impresa individuale sconta l'imposta fissa di registro*, Segnalazione novità prassi interpretative, in *CNN Notizie* del 13 aprile 2006.
- 2) SARALE, *Trasformazione e continuità d'impresa*, Milano, 1996, 289 ss.; IBBA, *La società a responsabilità limitata con unico socio*, Torino, 1995, 45.
- 3) MALTONI, *I limiti all'autonomia privata nelle trasformazioni eterogenee*, in *Riv. not.*, 2003, 1381 ss.; ID., *La trasformazione eterogenea: in generale*, in MALTONI – TASSINARI, *La trasformazione delle società*, Milano, 2005, 229 ss.; GUERRERA, *Trasformazione, fusione e scissione*, in AA.VV., *Diritto delle società. Manuale breve*, Milano, 2012, 437; TASSANI, *La "trasformazione" di società in impresa individuale tra riforma societaria e regimi fiscali*, cit., 1933 ss.; SARALE, *Sub art. 2500-septies c.c.*, in *Il nuovo diritto societario Commentario dir. Cottino – Bonfante – Cagnasso - Montalenti*, Bologna,***, 2004, 2273; GENOVESE, *La trasformazione eterogenea*, in *Il nuovo diritto societario. Prime riflessioni su alcuni contenuti di disciplina*, cur. Genovese, Torino, 2004, 57, CETRA, *Le trasformazioni "omogenee" ed "eterogenee"*, in *Il nuovo diritto delle società. Liber Amicorum Gian Franco Campobasso*, dir. Abbadessa-Portale, Torino, 2006, 4, 140 ss. In senso contrario, DE ANGELIS, *La trasformazione nella riforma del diritto societario*, in *Società*, 2003, 383 ss.; ID., *Trasformazioni eterogenee: sottintesi e reticenze della legge di riforma*, in *Società*, 2005, 1220; FRANCH, *sub art. 2500-septies c.c.*, in *Trasformazione - fusione, scissione*, (a cura di) Bianchi, nel *Commentario alla riforma delle società*, dir. Marchetti, Bianchi, Ghezzi, Notari, Milano, 2006, 260 ss.; SANTOSUOSSO, *Della trasformazione*, in *Società di capitali*, Commentario Niccolini - Stagno d'Alcontres, Napoli, 2004, 1900 ss.; PAVONE LA ROSA, *Comunione d'azienda e società di capitali: ammissibilità di una trasformazione*, in *Giur. comm.*, 2005, 147 ss. Sul punto, v. anche PAOLINI – RUOTOLO, *Trasformazione di s.r.l. unipersonale in impresa individuale. (Quesito n. 13-2006/I)*, in *Studi e materiali*, 2007, 881.
- 4) Trib. Mantova 28 marzo 2006, in *Vita Not.*, 2006, 1438, in *Giur. Comm.*, 2007, 1132, in *Riv. Dir. Impr.*, 2006, 401; App.Torino, 14 luglio 2010, in *Foro Pad.*, 2011, 583; in *Notariato*, 2011, 26; in *Riv. Not.*, 2011, 425; Tribunale di Piacenza, decr. 22 dicembre 2011 (in *Riv. dir. comm.*, 2013, II, 445, con nota critica di SACCO GINEVRI, *Sull'ammissibilità della trasformazione eterogenea di società di capitali in impresa individuale*; in *Giur. comm.*, 2012, II, 1033 ss., con nota di CARRARO, *In tema di trasformazioni eterogenee innominate*; in *Società*, 2012, 1013 ss., con nota di DIVIZIA - OLIVIERI, *La trasformazione in impresa individuale*; in *Notariato*, 2012, 268 ss., con nota di BELLO, *Trasformazione atipica di s.r.l. unipersonale in impresa individuale*; in *Riv. not.*, 2013, II, 121 ss. con nota di TIMPANO, *La trasformazione da e in impresa individuale, sia essa omogenea o eterogenea, è sempre inammissibile*).
- 5) In sostanza, la giurisprudenza, anche con riferimento a questa ipotesi, sembra seguire quell'orientamento – inverosimile anche ad alcune pronunce dei giudici amministrativi (TAR Toscana, sent. 16 novembre 2004, n. 5282, in *Giorn. dir. amm.*, 2005, 2, 178, che si rifà a Cons. Stato parere n. 288 del 20 dicembre 2000; TAR Lazio Roma, sez. I ter, ordinanza n. 460 del 29 gennaio 2009; TAR Piemonte, sez. I, 31 maggio 2012, n. 781. Su tali questioni, v. RUOTOLO, *La trasformazione degli enti no profit*, in *Studi e materiali*, 2010, 825 ss.) – che ritiene tassative le fattispecie trasformative espressamente elencate nel codice civile.
- 6) TANTINI, *La trasformazione di comunione d'azienda in società, le inquietudini del giurista e la magia delle parole*, in *Contr. e impr.* 2008, 814; SIMONETTO, *Trasformazione e fusione delle società*, in *Commentario del codice civile* diretto da Scialoja-Branca, Bologna-Roma, 1976, 9; PUGLIATTI, *Grammatica e Diritto*, Milano, 1978, 164-165; SPADA, *Dalla Trasformazione delle società alle trasformazioni degli enti e oltre, in Scritti in onore di Vincenzo Buonocore*, III, Diritto Commerciale, Società, t. 3, Milano, 2005, 3893; MALTONI, in MALTONI-TASSINARI, *La trasformazione*, Milano, 2005, 9.
- 7) TAR Toscana, sent. 16 novembre 2004, n. 5282, in *Giorn. dir. amm.*, 2005, 2, 178, che si rifà a Cons. Stato parere n. 288 del 20 dicembre 2000, il quale afferma la tassatività delle fattispecie trasformative previste dagli artt. 2498 e ss., c.c., con la conseguenza che non potrebbe mai darsi una trasformazione diretta fra enti del libro I del codice. Più recentemente, TAR Lazio Roma, sez. I ter, ordinanza n. 460 del 29 gennaio 2009; TAR Toscana 24 novembre 2011, in cui si trattava espressamente di trasformazione da associazione riconosciuta in fondazione e TAR Piemonte, sez. I, 31 maggio 2012, n. 781.



- 8) Corte dei Conti, Sez. Autonomie, delibera 21 gennaio 2014 n. 2. L'ipotesi è infatti inversa rispetto a quella positivamente disciplinata dal legislatore.
- 9) Ancorché l'operazione sia qualificabile come trasformazione, la discontinuità sul piano soggettivo rende in tale ipotesi necessaria la trascrizione dell'atto nel caso di azienda comprendente beni immobili, per il tramite dell'art. 2645 c.c. (MALTONI, in MALTONI-TASSINARI, *La trasformazione delle società*, cit., 305).
- 10) MALTONI, *I limiti all'autonomia privata nelle trasformazioni eterogenee*, cit., 1381 ss.
- 11) In tal senso, v. anche MALTONI, in MALTONI-TASSINARI, *La trasformazione delle società*, cit., 371.
- 12) *Ex multis*: SIMONETTO, sub artt. 2498 - 2550 c.c. in *Comm. Scialoja - Branca*, Bologna - Roma, 1976, spec. 14; TANTINI, voce *Trasformazione di società I* *dir. comm.* in *Enc. giur.*, vol. XXXI, Roma, 1994.
- 13) La dottrina non ha mancato di evidenziare che la trascrizione della trasformazione non presenterebbe né efficacia costitutiva perché la trasformazione produce effetti dall'iscrizione nel registro delle imprese, né efficacia dichiarativa perché il conflitto tra l'avente causa dalla società *ante* trasformazione e la società trasformata si risolve sempre a favore del primo, né, infine, efficacia sotto il profilo della continuità perché lo strumento deputato a rendere note ai terzi le vicende della società commerciali è il registro delle imprese (MARICONDA, *Effetti della fusione sugli immobili e principi della trascrizione*, in *Notariato*, 1995, 128 ss.; MONTESANO, *Nota a Trib. Roma 15 dicembre 1994, decr.*, in *Società*, 1995, 1062 ss.; VIGO, *Pubblicità immobiliare e trasformazione, fusione e scissione di società*, in *Riv. dir. comm.*, 1999, 605.; TONDO, *Abusivismo edilizio e fusione tra società*, in *Consiglio Nazionale del Notariato, Studi e materiali* 3, 1989 - 91, Milano, 1992, 156. *Contra*, PICCIAU, sub art. 2506, in *Trasformazione - Fusione - Scissione*, a cura di L.A. Bianchi, in *Commentario alla riforma delle società*, diretto da P. Marchetti - L.A. Bianchi - M. Notari, Milano, 2006, 1025).
- 14) Ed in tal senso si esprime la prevalente giurisprudenza Cass. 12 novembre 1997 n. 11180; Trib. Roma 15 dicembre 1994; Trib. Messina 13 maggio 1992; Comm. Trib. Centr. 6 novembre 1979 n. 2747.
- 15) V. art. 1, comma 276, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, per cui sono soggetti all'obbligo della voltura - ex art. 3 del D.P.R. n. 650/1972, quindi con obbligo a carico del notaio - gli atti soggetti ad iscrizione nel registro delle imprese che comportino qualsiasi mutamento nell'intestazione catastale dei beni immobili di cui siano titolari persone giuridiche, anche se non direttamente conseguenti a modifica, costituzione o trasferimento di diritti reali (V., sul punto, BOGGIALI - RUOTOLO, *Dal 15 ottobre obbligo di volturazione per gli atti societari*, in *CNN Notizie* del 9 agosto 2012).
- 16) Va peraltro di passaggio osservato come a diversa conclusione si debba però pervenire con riferimento all'ipotesi di trasformazione progressiva di comunione di azienda in società: il principio di continuità s'è visto operare solo con riferimento al complesso aziendale, ma non ai soggetti titolari del medesimo rispetto ai quali si realizza una situazione di discontinuità la cui esistenza potrebbe essere non certificata in maniera esaustiva dal Registro delle Imprese, tenuto conto che i comunisti non sono soggetti a tale forma di pubblicità. La creazione di un nuovo soggetto giuridico (che si ha nel solo caso di trasformazione di comunione di azienda e non, invece, nell'ipotesi inversa di passaggio da società in comunione d'azienda o in impresa in titolarità individuale) determina dunque una situazione assimilabile a quelle previste nell'art. 2643 sotto il profilo del mutamento del centro di imputazione dei rapporti giuridici attivi e passivi, e quindi anche sotto il profilo della titolarità dei singoli beni che sono compresi nel complesso aziendale. Se l'operazione in esame è valutata sotto l'aspetto soggettivo, l'effetto che la stessa produce può essere considerato analogo a quelli propri degli atti di cui all'art. 2643. In tale prospettiva può quindi argomentarsi, a differenza di tutte le altre ipotesi di trasformazione, la necessità della trascrizione, per il tramite dell'art. 2645 c.c. (MALTONI, in MALTONI-TASSINARI, *La trasformazione delle società*, cit., 305).

(Riproduzione riservata)

ORIENTAMENTI DELLA COMMISSIONE TECNICO-GIURIDICA

Sommario

| | |
|--|---|
| 1. TRASFORMAZIONE AI SENSI DEGLI ARTT. 2500-SEPTIES SS. C.C. DA SOCIETÀ UNIPERSONALI AD IMPRESA INDIVIDUALE FINALIZZATA ALLA CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA..... | 1 |
| 2. PUBBLICITA' NEI CASI DI CESSAZIONE DEL CONTRATTO DI AFFITTO DI AZIENDA..... | 2 |
| 3. IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA TRAMITE MODELLO UNICO INFORMATICO E IMPOSTA DI BOLLO DOVUTA AL REGISTRO DELLE IMPRESE | 2 |
| 4. PROCEDURA DI DEPOSITO ED ISCRIZIONE DI CESSIONI DI AZIENDA SOTTO CONDIZIONE SOSPENSIVA O RISOLUTIVA O CON RISERVA DI PROPRIETÀ' | 6 |
| 5. PROCEDURA DI DEPOSITO ED ISCRIZIONE DI CESSIONI DI QUOTE DI S.R.L. SOTTO CONDIZIONE SOSPENSIVA O RISOLUTIVA O CON RISERVA DI PROPRIETÀ' | 7 |
| 6. COMUNIONE EREDITARIA DI QUOTA DI S.R.L. | 8 |
| COMPONENTI DELLA COMMISSIONE TECNICO - GIURIDICA MISTA | 9 |
| DATA AGGIORNAMENTO..... | 9 |

1. TRASFORMAZIONE AI SENSI DEGLI ARTT. 2500-SEPTIES SS. C.C. DA SOCIETÀ UNIPERSONALI AD IMPRESA INDIVIDUALE FINALIZZATA ALLA CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA

È iscrivibile nel Registro delle Imprese l'atto di **trasformazione** di una società unipersonale, tanto di persone quanto di capitali, in impresa individuale, con applicazione analogica della disciplina degli artt. 2500-*septies*, 2500-*octies* e 2500-*novies* c.c. e in particolare del termine di efficacia differita di 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti dall'art. 2500 comma 3 c.c., salvo che consti il consenso dei creditori ovvero il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso ai sensi dell'art. 2500-*novies* c.c..

In tal caso la pubblicità al Registro delle Imprese avviene mediante la combinazione di tre adempimenti:

- a) domanda di iscrizione della trasformazione in impresa individuale con effetto subordinato e differito al decorso senza opposizioni di creditori del relativo termine;
- b) domanda di cancellazione della società (una volta divenuta efficace la trasformazione);
- c) domanda di iscrizione dell'impresa individuale.

La cancellazione della società trasformata dal Registro delle Imprese è subordinata alla presentazione della richiesta di iscrizione nel Registro delle Imprese dell'impresa individuale derivante dalla trasformazione stessa.

Nota: resta ferma per le sole società di persone con unico socio, come già chiarito nelle linee guida (scheda n. 7.4.8), la possibilità di addivenire allo **scioglimento della società** e alla prosecuzione dell'attività come **nuova impresa individuale** mediante **trasferimento** dell'azienda sociale all'unico socio medesimo e volontaria **omissione** del procedimento legale di liquidazione.

2. PUBBLICITA' NEI CASI DI CESSAZIONE DEL CONTRATTO DI AFFITTO DI AZIENDA

In caso di cessazione del rapporto contrattuale avente ad oggetto il godimento di una azienda, occorre procedere alla relativa iscrizione presso il Registro delle Imprese, stante il principio della correttezza ed attendibilità dei dati iscritti e di sicurezza della circolazione dei diritti.

Tale iscrizione potrà avvenire sia nei casi in cui l'evento risolutivo sia contenuto o richiamato in un atto ricevuto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata o in un provvedimento dell'autorità giudiziaria o in un procedimento arbitrale, sia qualora sia documentato in atti della Pubblica Amministrazione.

Ai fini della pubblicità è necessario predisporre un modello TA per la chiusura del precedente rapporto ed inoltre predisporre uno nuovo nel caso in cui contemporaneamente venga aperta una nuova posizione.

3. IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA TRAMITE MODELLO UNICO INFORMATICO E IMPOSTA DI BOLLO DOVUTA AL REGISTRO DELLE IMPRESE

Dal 1° giugno 2007 la registrazione di tutti gli atti notarili avviene tramite Modello Unico Informatico (MUI), con versamento dell'imposta di bollo nella misura forfettaria stabilita dall'art. 1 commi 1 bis e 1 bis 1 (modificati dal DM 22 febbraio 2007) della tariffa dell'imposta di bollo (allegata al DPR 26 ottobre 1972 n. 642); la stessa tariffa stabilisce, all'art. 1 comma 1 ter, l'importo, anch'esso forfettario, dell'imposta di bollo dovuta per le "domande, denunce ed atti che le accompagnano" inviati per via telematica al Registro delle Imprese.

Pertanto, in alcuni casi, il bollo pagato tramite MUI assolve anche il bollo dovuto sulla copia dell'atto e sulla domanda per il Registro delle Imprese.

E' quindi necessario operare un coordinamento tra nuove e vecchie disposizioni.

La tariffa dell'imposta di bollo prevede espressamente che il bollo forfettario (**€ 156,00**) versato tramite MUI in sede di registrazione degli *"atti propri delle società"* (n.1 del comma 1 bis 1 dell'art. 1 della tariffa stessa) include il bollo dovuto per la copia dell'atto e la domanda al Registro delle Imprese: quindi il bollo forfettario (**€ 59,00** per gli atti che riguardano società di persone - **€ 65,00** per gli atti che riguardano società di capitali) previsto nel successivo comma 1 ter dell'art. 1 della tariffa non è dovuto e non va versato al momento dell'invio della pratica al Registro delle Imprese.

Queste le indicazioni pratiche per la redazione della modulistica da inviare al Registro delle Imprese: nella distinta "Fedra" si sceglie l'opzione "bollo assolto all'origine" inserendo nel campo relativo agli estremi dell'autorizzazione all'assolvimento virtuale del bollo una dicitura tipo "assolto ai sensi del DM 22 febbraio 2007 mediante MUI" e scegliendo, in sede di spedizione, la casella "esente da addebito bollo".

Viceversa i numeri 2, 3, 4 del medesimo comma 1 bis 1 della tariffa (che riguardano *procure, cessioni di quote sociali e altri atti*) non prevedono che il bollo forfettario versato tramite MUI (rispettivamente **€ 30,00, 15,00 e 45,00**) in sede di registrazione assolvano anche il bollo dovuto per le formalità al Registro delle Imprese: pertanto, in sede di esecuzione di tali ultime formalità, andrà versato l'importo previsto dal comma 1 ter sopracitato.

Il principio vale anche nel caso in cui il *versamento dell'imposta di bollo tramite MUI avviene in data successiva alla presentazione della domanda di iscrizione al Registro delle Imprese*; infatti, in tutti i casi in cui il bollo pagato tramite MUI assolve e comprende (ai sensi dell'art. 1 comma 1 bis e 1 bis 1 della tariffa allegata al DPR 642/1972) anche il bollo dovuto sulla copia dell'atto e sulla domanda per il Registro delle Imprese, è irrilevante che l'invio del MUI (e quindi anche il versamento dell'imposta di bollo suo tramite, al quale il notaio è peraltro obbligato) avvenga in data successiva all'invio della domanda di iscrizione al Registro delle Imprese, in quanto la norma disciplina le modalità di versamento in modo esclusivo e l'imposta di bollo è in ogni caso dovuta nella misura che comprende le formalità al Registro delle Imprese, anche se già effettuate.

D'altra parte la dicitura "bollo assolto ai sensi del DM 22 febbraio 2007 mediante MUI" non presuppone che il versamento sia già avvenuto, ma segnala solo le relative modalità.

Per gli *atti aventi ad oggetto il trasferimento di diritti reali di godimento su beni immobili che comportano anche formalità nel Registro delle Imprese* l'art. 1 comma 1 bis n. 2 della tariffa allegata al DPR 642/1972 indica in **€ 300,00** l'importo dell'imposta di bollo dovuta in caso di registrazione telematica.

Nonostante qualche perplessità iniziale dovuta alla diversa formulazione del suddetto n. 2 rispetto al n. 1 del comma 1 bis 1, sembra evidente che detto importo comprenda il bollo dovuto sulla copia dell'atto e sulla domanda al Registro delle Imprese; l'inclusione si ricava dai seguenti elementi:

- il bollo è di importo maggiore rispetto a quello dovuto per i medesimi atti non soggetti a deposito nel Registro delle Imprese, incremento che si giustifica solo perché "sostitutivo" del bollo da versarsi al Registro delle Imprese;

- la diversa formulazione rispetto al comma 1 bis n. 1 è dovuta a un mancato coordinamento ma è superata dall'esplicito riferimento al deposito degli atti al Registro delle Imprese.

Stesso principio vale per gli altri "atti che comportano formalità nei pubblici registri immobiliari" e anche "formalità nel registro delle imprese" previsti dal n. 4 del comma 1 bis, per i quali è previsto un bollo forfetario di **€ 225,00**.

Si forniscono di seguito alcune indicazioni per particolari tipologie di atti.

| Tipo di atto | Imposta di bollo Assolta tramite MUI | Imposta di bollo adempimenti registro imprese |
|--|--|---|
| atto costitutivo di società di persone e di capitali | € 156,00 (1) | non dovuta |
| atto costitutivo, verbale di assemblea di cooperativa sociale | non dovuta | non dovuta |
| atto costitutivo, verbale di assemblea di cooperativa diversa da quella sociale | € 156,00 (1) (3) (6) | non dovuta (6) |
| verbale di assemblea di società di capitali | € 156,00 (3) | non dovuta |
| cessione di partecipazioni di SRL | € 15,00 | dovuta |
| atto di modifica di società di persone, compresa la cessione e la costituzione di usufrutto o pegno di quote | € 156,00 (3) | non dovuta |
| procure e revoche di procure | € 30,00 | dovuta |
| cessione / affitto di azienda | € 45,00 (1) | dovuta (2) |
| conferimento di azienda | € 156,00 (1) | non dovuta (2) |
| deposito di atto estero di trasferimento sede di società estera o apertura di sede secondaria | € 156,00 (3) | non dovuta |
| pegno su partecipazioni di SRL | € 45,00 (4) | dovuta (4) |
| fusione, scissione | € 156,00 (3) | non dovuta (5) |

- (1) Qualora comporti anche il trasferimento di diritti su immobili e le relative formalità nei registri immobiliari: € 300,00 e non dovuta per gli adempimenti al registro imprese, salvo assorbimento nell'imposta di registro, nel qual caso torna dovuta per gli adempimenti al registro imprese.
- (2) Imposta dovuta nella misura maggiore in relazione alle parti (imprenditore individuale o società - Circolare AE 11/E del 3 aprile 2006).
- (3) Qualora comporti anche formalità nei registri immobiliari: € 225,00.
- (4) Qualora il finanziamento garantito sia soggetto ad imposta sostitutiva ai sensi del DPR 601/1973: non dovuta.
- (5) In relazione al deposito dell'incorporante / beneficiaria dovuto per i depositi relativi alle incorporate / scisse (consulenza giuridica DRE Emilia Romagna prot. 909-16099/2009 del 7 aprile 2009).
- (6) Salve specifiche agevolazioni; in caso di mancato versamento tramite MUI, o di versamento inferiore a € 156,00, è dovuta l'imposta di bollo per gli adempimenti al registro imprese.

LE NORME DI RIFERIMENTO

**ART. 1 COMMI 1-BIS e 1-BIS 1 DELLA TARIFFA PARTE PRIMA
DELL'IMPOSTA DI BOLLO (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642)**

**Modifiche introdotte dal
DM Ministero dell'Economia e delle Finanze 22 febbraio 2007**

| | | |
|---|---|-------------|
| 1-bis. Altri atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali relativi a diritti sugli immobili, inclusi gli atti delle società [...] sottoposti a registrazione con procedure telematiche e loro copie conformi per uso registrazione ed esecuzione di formalità ipotecarie [...]: | | |
| 1. | per gli atti aventi ad oggetto il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili [.....] | euro 230,00 |
| 2. | per gli atti di cui al numero 1) che comportano anche formalità nel registro delle imprese | euro 300,00 |
| 3. | per tutti gli altri atti che comportano formalità nei pubblici registri immobiliari | euro 155,00 |
| 4. | per gli atti di cui al numero 3) che comportano anche formalità nel registro delle imprese | euro 225,00 |

| | | |
|--|--|-------------|
| 1-bis. 1. Altri atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali sottoposti a registrazione con procedure telematiche e loro copie conformi per uso registrazione: | | |
| 1. | per gli atti propri delle società [.....] non ricompresi nel comma 1-bis, incluse la copia dell'atto e la domanda per il registro delle imprese | euro 156,00 |
| 2. | per le procure, deleghe e simili | euro 30,00 |
| 3. | per gli atti di cessione di quote sociali | euro 15,00 |
| 4. | per tutti gli altri atti | euro 45,00 |

4. PROCEDURA DI DEPOSITO ED ISCRIZIONE DI CESSIONI DI AZIENDA SOTTO CONDIZIONE SOSPENSIVA O RISOLUTIVA O CON RISERVA DI PROPRIETA'

E' frequente nella prassi, e legittima dal punto di vista giuridico, la conclusione di atti di cessione di azienda condizionati, sospensivamente o risolutivamente, al verificarsi di determinati eventi; ancora più frequente è la conclusione di atti di cessione di azienda con riserva della proprietà in capo al cedente in funzione della dilazione del pagamento del prezzo di cessione.

Nel caso di cessione sotto condizione sospensiva il trasferimento della proprietà dell'azienda è sospeso; nel caso di cessione sotto condizione risolutiva il trasferimento dell'azienda avviene, ma la stessa azienda può tornare di proprietà del cedente al verificarsi dell'evento condizionante; infine, in caso di cessione con riserva di proprietà, il cedente rimane titolare dell'azienda. Tali situazioni sono rilevanti per l'eventuale ulteriore trasferimento della medesima azienda e occorre quindi darne pubblicità nel Registro delle Imprese.

Il deposito al Registro delle Imprese per la successiva iscrizione degli atti di trasferimento di azienda condizionati, sospensivamente o risolutivamente, al verificarsi di un determinato evento, ovvero con riserva della proprietà in capo al cedente, deve avvenire in ogni caso entro 30 giorni dalla data dell'atto.

Dopo il verificarsi della condizione sospensiva o risolutiva, ovvero dopo la scadenza del termine relativo senza che la condizione si sia verificata, ovvero ancora ad avvenuto saldo del prezzo in caso di trasferimento con riserva di proprietà o al venir meno della riserva o della condizione per altra causa, è necessario comunicare il verificarsi dei suddetti eventi. La comunicazione può essere effettuata dal notaio che ha redatto e depositato l'atto condizionato, non obbligato ma solo facoltizzato a tale secondo deposito, sulla base di un ulteriore atto che documenti il verificarsi dell'evento condizionante o, nel caso in cui si tratti di eventi il cui verificarsi può essere accertato tramite documenti, atti o certificati ad evidenza pubblica che ne facciano oggettivamente stato, allegando la relativa documentazione. Nel caso in cui l'evento condizionante consista nella conclusione di un atto soggetto ad autonomo deposito nel Registro delle Imprese (ad esempio atto di fusione o scissione), è possibile effettuare la comunicazione facendo rinvio al deposito dell'atto che costituisce l'evento condizionante.

E' altresì possibile comunicare, con le medesime modalità, il definitivo mancato verificarsi della condizione e il mancato saldo del prezzo di cessione.

La comunicazione del verificarsi dell'evento non è soggetta a termine (e quindi non è soggetta a sanzione in caso di deposito oltre i 30 giorni dall'evento).

5. PROCEDURA DI DEPOSITO ED ISCRIZIONE DI CESSIONI DI QUOTE DI S.R.L. SOTTO CONDIZIONE SOSPENSIVA O RISOLUTIVA O CON RISERVA DI PROPRIETA'

L'aggiornamento dell'assetto proprietario delle società a responsabilità limitata conseguente agli atti traslativi delle partecipazioni è di particolare importanza, tenuto conto della funzione dell'elenco dei soci tenuto dal Registro delle Imprese, in particolare a seguito dell'abolizione dell'obbligo di tenuta del libro soci da parte delle società a responsabilità limitata.

In caso di cessione sotto condizione sospensiva, non verificandosi immediatamente gli effetti traslativi, il cedente rimane titolare dei diritti connessi alla titolarità della partecipazione; pertanto il cedente rimane nell'elenco dei soci e si dà pubblicità a margine del relativo nominativo dell'avvenuto deposito dell'atto di cessione sotto condizione sospensiva; il cessionario viene inserito al posto del cedente nell'elenco dei soci solo una volta che viene comunicato al Registro delle Imprese il verificarsi della condizione sospensiva.

Viceversa in caso di cessione sotto condizione risolutiva, verificandosi immediatamente gli effetti traslativi, il cessionario diviene titolare dei diritti connessi alla partecipazione, seppur condizionatamente; pertanto il cessionario sostituisce immediatamente il cedente nell'elenco dei soci e si dà pubblicità a margine del relativo nominativo dell'avvenuto deposito dell'atto di cessione sotto condizione risolutiva. Nel caso in cui si verifichi la condizione risolutiva, una volta che ciò venga comunicato al Registro delle Imprese, il cedente viene nuovamente inserito nell'elenco dei soci al posto del cessionario.

Il deposito al Registro delle Imprese per l'iscrizione degli atti di cessione di quote con effetti condizionati, sospensivamente o risolutivamente, al verificarsi di un determinato evento, ovvero con riserva della proprietà in capo al cedente, deve avvenire in ogni caso entro 30 giorni dalla data dell'atto. Dopo il verificarsi della condizione sospensiva o risolutiva, ovvero dopo la scadenza del termine relativo senza che la condizione si sia verificata, ovvero ancora ad avvenuto saldo del prezzo in caso di trasferimento con riserva di proprietà o al venir meno della riserva o della condizione per altra causa, al fine di dare adeguata pubblicità ai relativi effetti, è necessario comunicare il verificarsi dei suddetti eventi. Nel caso in cui si tratti di eventi il cui verificarsi può essere accertato tramite documenti, atti o certificati ad evidenza pubblica che ne facciano oggettivamente stato, la comunicazione può essere effettuata dall'amministratore della società le cui quote sono oggetto del trasferimento o da alcuna delle parti interessate, allegando la relativa documentazione. Nel caso in cui l'evento condizionante consista nella conclusione di un atto soggetto ad autonomo deposito nel Registro delle Imprese (ad esempio atto di fusione o scissione ...), è possibile effettuare la comunicazione facendo rinvio al deposito dell'atto che costituisce l'evento condizionante.

Occorre altresì comunicare, con le medesime modalità, il definitivo mancato verificarsi della condizione e il mancato saldo del prezzo di cessione.

Qualora il verificarsi o meno della condizione o l'avvenuto o il mancato pagamento dell'intero prezzo risultino da atto notarile (pubblico o autenticato) la comunicazione può essere effettuata dal notaio che ha rogato o autenticato l'atto, applicandosi in tal caso il comma 7-bis dell'art. 20 del D.L. 91/2014.

La comunicazione del verificarsi dell'evento non è soggetta a termine (e quindi non è soggetta a sanzione in caso di deposito oltre i 30 giorni dall'evento).

6. COMUNIONE EREDITARIA DI QUOTA DI S.R.L.

“Ai sensi dell’art. 2470 C.C., comma 2, seconda parte, in caso di successione *mortis causa* nella quota di una s.r.l.:

- ove la successione del *de cuius* sia regolata dalla legge, in caso di pluralità di chiamati, l’ intestazione agli eredi della medesima quota può avvenire solo pro indiviso, in conformità alle norme regolatrici della successione medesima, con nomina del rappresentante comune da parte degli eredi stessi;

- ove la successione sia regolata con testamento, in caso di pluralità di chiamati, l’ intestazione della quota avverrà in conformità alle disposizioni attributive previste dal medesimo;

- in entrambi i casi l’ intestazione dovrà avvenire dietro presentazione della documentazione prevista in tema di trasferimenti a causa di morte nella s.p.a. per la relativa annotazione nel libro dei soci ossia della documentazione prevista dall’art. 7 r.d. 29 marzo 1942, n. 239 (certificato di morte, copia del testamento se esiste, atto di notorietà giudiziale o notarile, ovvero dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà, attestante la qualità di erede o di legatario, prova che è stata presentata dichiarazione di successione e pagata la relativa imposta).”

COMPONENTI DELLA COMMISSIONE TECNICO - GIURIDICA

Unioncamere:

dott. Pierluigi Sodini (Unioncamere)
dott.ssa avv. Antonia Rasile (Unioncamere)
dott. Gianfranco Vanzelli (Milano)
dott.ssa Elena Galeri (Brescia)
dott. Antonio d'Azzio (Brescia)
dott.ssa Elena Cassani (Ferrara)
dott.ssa Catia Menegatti (Ferrara)
dott.ssa Giovanna Briganti (Forlì - Cesena)
dott. Di Carlo (Livorno)

Consiglio Nazionale del Notariato:

dott. Michele Natri
dott. Giampaolo Marozz
dott. Roberto Braccio
dott. Marco Dolzani
dott. Carlo Munafò
dott. Vincenzo Pitino
dott. Manuela Agostini
dott. Marco Silva
dott. Antonio Ruotolo

DATA AGGIORNAMENTO

2 maggio 2019

K.A. Trasformazione > Trasformazione**K.A.1 - (TRASFORMAZIONE DI SRL CHE HA RICEVUTO CONFERIMENTI IN NATURA IN SPA - 1° pubbl. 9/04)**

Non è necessario procedere ad una nuova stima formata da un esperto nominato dal tribunale nel caso in cui una s.r.l., che abbia ricevuto conferimenti in natura, si trasformi in s.p.a., purché tra la data del conferimento e quella di trasformazione sia intercorsa l'approvazione di almeno un bilancio di esercizio.

K.A.2 - (TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI CON RIDUZIONE DEL CAPITALE - 1° pubbl. 9/04 - modif. 9/05)

Nella trasformazione di società di persone in società di capitali, il capitale risultante dopo l'operazione non può essere inferiore a quello nominale anteriore alla trasformazione a meno che la riduzione sia necessaria per adeguarsi alla stima ex art. 2500 ter, comma 2, c.c., ovvero sia ritualmente adottata nelle forme della riduzione reale del capitale.

K.A.3 - (SPESE DI COSTITUZIONE NELLE TRASFORMAZIONI - 1° pubbl. 9/04)

Le spese dell'atto costitutivo vanno inderogabilmente indicate solo nelle costituzioni di società di capitali e di cooperative e non nelle trasformazioni.

K.A.4 - (AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 2500 SEXIES C.C. - 1° pubbl. 9/05)

La norma dell'art. 2500 sexies c.c. benché sia intitolata "Trasformazione di società di capitali" in realtà si riferisce alle sole trasformazioni di società di capitali in società di persone, non anche alle trasformazioni di società di capitali in altre società di capitali, come si può ricavare dalle disposizioni dei commi primo e quarto. Pertanto la disposizione di cui al comma 2 dell'art. 2500 sexies c.c. che prescrive l'obbligo della relazione dell'organo amministrativo, non si applica in caso di trasformazione nell'ambito delle società di capitali (ad esempio nel caso di trasformazione di una s.r.l. nella forma di s.p.a. o di una s.p.a. nella forma di s.r.l.). Resta in ogni caso salvo il disposto dell'art. 2500 septies, comma 2, c.c., per le ipotesi di trasformazione ivi previste.

K.A.5 - (TRASFORMAZIONE IN CONSORZIO O SOCIETÀ CONSORTILE - 1° pubbl. 9/05)

Nella trasformazione in consorzio e/o in società consortile è (implicitamente) necessario verificare che sussistano tutti i requisiti "speciali" previsti per tali enti. In particolare, sarà necessario verificare che tutti i soci siano imprenditori e la natura consortile del nuovo oggetto sociale, procedendo altrimenti ai necessari adeguamenti (ed eventuali esclusioni).

K.A.6 - (TRASFORMAZIONE ETEROGENEA - 1° pubbl. 9/05)

Ogni ipotesi di trasformazione eterogenea da società di capitali richiede, per effetto della norma di cui all'art. 2500 septies c.c. (che richiama l'art. 2500 sexies c.c.), la predisposizione della relazione degli amministratori che illustri le ragioni e gli effetti della proposta trasformazione, la quale deve essere messa a disposizione dei soci nei termini di legge.

K.A.7 - (OBBLIGO DI IMPUTABILITÀ A CAPITALE DEL PATRIMONIO NETTO DI UNA SOCIETÀ DI PERSONE TRASFORMATA IN SOCIETÀ DI CAPITALI - 1° pubbl. 9/05)

Nell'ipotesi di trasformazione di società di persone in società di capitali non sussiste alcun obbligo di legge di imputare a capitale della società trasformata il patrimonio netto della società di persone eccedente il capitale preesistente, quale risultante dalla perizia di stima redatta ai sensi dell'art. 2500 ter, comma 2, c.c.

K.A.8 - (TRASFORMAZIONE DI ENTE DIVERSO DA SOCIETÀ DI CAPITALI IN COOPERATIVA E PERIZIA DI

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

formazione e valutazione del patrimonio che si applica nelle società lucrative. Quindi, secondo i casi, dovrà procedersi alla stima del patrimonio secondo le regole di cui all'art. 2464 e segg. c.c., se la cooperativa assumerà la disciplina della società a responsabilità limitata, ovvero di cui all'art. 2342 e segg. c.c. se adotterà, invece, la disciplina della società per azioni. Ciò trova fondamento e conferma, tra l'altro, nella previsione di cui all'art. 13 della II Direttiva comunitaria in materia societaria.

K.A.9 - (DECADENZA DEL COLLEGIO SINDACALE E DEL REVISORE CONTABILE IN SEGUITO A TRASFORMAZIONE SOCIETARIA - 1° pubbl. 9/06)

Nel caso in cui una società dotata di collegio sindacale e/o di revisore si trasformi in un tipo incompatibile con la presenza di tali organi i componenti degli stessi decadono dalla data di efficacia della trasformazione.

Tra i tipi incompatibili con la presenza del collegio sindacale e/o del revisore, oltre alle società di persone, è da annoverare anche la società a responsabilità limitata che non versi nelle condizioni di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 2477 c.c. e che non abbia recepito nel proprio statuto la previsione di nomina facoltativa del collegio sindacale o del revisore ai sensi del comma 1 del medesimo art. 2477 c.c.

K.A.10 - (APPONIBILITÀ DI UN TERMINE INIZIALE DI EFFICACIA ALLE DELIBERE DI TRASFORMAZIONE - 1° pubbl. 9/06 - motivato 9/11)

Alle delibere di trasformazione societaria, comprese le trasformazioni in società di capitali di cui all'art. 2500, ultimo comma, c.c., è possibile apporre un termine iniziale di efficacia, a condizione che detto termine non decorra da una data anteriore alla iscrizione della delibera nel registro delle imprese né sia superiore ai sessanta giorni da detta iscrizione.

K.A.11 - (RELAZIONE DI STIMA IN CASO DI CONFERIMENTO DI BENI IN NATURA E CONTESTUALE TRASFORMAZIONE DI SPA IN SRL - 1° pubbl. 9/06)

Nel caso in cui si deliberi la trasformazione di una società da spa a srl con contestuale conferimento di beni in natura la relazione di stima dei beni oggetto di conferimento è redatta ai sensi dell'art. 2465 c.c., in quanto le dette delibere di trasformazione e di aumento saranno efficaci solo dopo l'iscrizione nel registro delle imprese e quindi quando la società conferitaria avrà assunto la forma di srl.

L'esposto principio vale anche nel caso che il conferimento in natura sia eseguito in anticipo rispetto all'iscrizione della delibera, poiché in detto caso anche l'efficacia del conferimento è sospensivamente condizionata ex lege alla iscrizione della delibera suo presupposto.

Nell'esposta fattispecie esiste un collegamento negoziale tra le due delibere, pertanto, nel caso che il notaio non dovesse ravvisare i presupposti di legge per l'iscrivibilità della trasformazione non potrà procedere neppure all'iscrizione dell'aumento in natura.

K.A.12 - (TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ CONSORTILE A RESPONSABILITÀ LIMITATA IN CONSORZIO E CONSENSO DEI SOCI EX ART. 2500 SEXIES, COMMA 1, C.C. - 1° pubbl. 9/06)

La trasformazione di una società consortile a responsabilità limitata in consorzio può essere adottata senza il consenso di tutti i soci di cui all'art. 2500 sexies, comma 1, c.c.

La responsabilità che i soci assumeranno in seguito alla trasformazione per le eventuali obbligazioni che il consorzio contrarrà per loro conto ai sensi dell'art. 2615, comma 2, c.c., non è infatti la responsabilità illimitata generica rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 2500 sexies, comma 1, c.c., bensì è la responsabilità propria e fisiologica del mandato senza rappresentanza, limitata a quanto richiesto dal consorziato al consorzio.

K.A.13 - (RINUNCIABILITÀ ALLA RELAZIONE SULLA TRASFORMAZIONE EX ART. 2500 SEXIES, COMMA 2, C.C. - 1° pubbl. 9/06 - motivato 9/11)

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

K.A.14 - (FORMA DELL'ATTO DI TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE O DI FATTO IN SOCIETÀ DI CAPITALI - 1° pubbl. 9/06)

La trasformazione di una società di persone, ancorché irregolare, o di fatto, in società di capitali richiede l'atto pubblico ad substantiam.

K.A.15 - (FORMA DELL'ATTO DI TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE O DI FATTO IN ALTRA SOCIETÀ DI PERSONE - 1° pubbl. 9/06)

La trasformazione di una società di persone, ancorché irregolare, o di fatto in altro tipo di società di persone può essere stipulata anche per scrittura privata autenticata.

K.A.16 - (IMPOSSIBILITÀ DI TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE IRREGOLARE - 1° pubbl. 09/06)

La norma che fa decorrere l'efficacia delle trasformazioni dalla esecuzione degli adempimenti pubblicitari previsti dalla legge (art. 2500, commi 2 e 3, c.c.) preclude la possibilità di esistenza di società di persone irregolari a seguito di trasformazione.

Infatti, in mancanza della prescritta iscrizione dell'atto di trasformazione nel registro delle imprese della società trasformata, l'atto di trasformazione non produce alcun effetto, continuando ad applicarsi la disciplina prevista per il tipo originario.

K.A.17 - (TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IRREGOLARE O DI FATTO IN ALTRO TIPO DI SOCIETÀ REGOLARE - 1° pubbl. 9/06)

La norma che fa decorrere l'efficacia della trasformazione dalla esecuzione degli adempimenti pubblicitari previsti dalla legge (art. 2500, commi 2 e 3, c.c.) non preclude la possibilità per una società irregolare o di fatto, che non proceda ad una preventiva regolarizzazione, di trasformarsi direttamente in altro tipo di società regolare.

L'efficacia della trasformazione decorrerà dall'iscrizione nel registro delle imprese dell'atto di trasformazione, senza ulteriori formalità in ordine al tipo trasformato.

K.A.18 - (DECISIONE DI TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IN ALTRA SOCIETÀ DI PERSONE - MAGGIORANZE - 1° pubbl. 9/06)

La disposizione di cui all'art. 2500 ter, comma 1, c.c., trova applicazione nella sola ipotesi ivi prevista, pertanto, in mancanza di una diversa specifica disciplina contenuta nei patti sociali, la decisione di trasformare una società di persone in altra società di persone deve essere adottata all'unanimità.

K.A.19 - (NON APPLICABILITÀ DELL'ART. 2500 TER, COMMA 1, C.C. ALLE SOCIETÀ COSTITUITE PRIMA DELLA SUA ENTRATA IN VIGORE - 1° pubbl. 9/06)

Poiché la disposizione di cui al primo comma dell'art. 2500 ter c.c. ha invertito la previsione legale previgente, contenuta nell'art. 2252 c.c., in ordine alla necessità, salvo patto contrario, del consenso unanime dei soci per la valida adozione della decisione di trasformare una società di persone in una società di capitali, tale disposizione non può essere applicata a quei contratti che si siano formati prima della sua entrata in vigore.

Nel caso contrario si violerebbero i principi della irretroattività delle norme di cui all'art. 11 delle preleggi e sulla interpretazione della volontà dei contraenti di cui agli artt. 1362 e ss. c.c. (cfr. Decr. Trib. Milano, sez. VIII civile, 8 luglio 2005; Decr. Trib. Reggio Emilia, 13 gennaio 2006).

K.A.20 - (CONTENUTO MINIMO DELLE CLAUSOLE CHE RENDONO INAPPLICABILE LA TRASFORMAZIONE A MAGGIORANZA DI CUI ALL'ART. 2500 TER C.C. - 1° pubbl. 9/06)

La decisione di trasformazione di una società di persone in una società di capitali, pur rientrando nell'ampio "genus" delle decisioni di modifica del contratto sociale, è specificamente

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

anche essere formulata con l'introduzione di clausole generiche del tipo: "Le modificazioni del contratto sociale debbono essere adottate all'unanimità", ovvero: "Per le modificazioni del contratto sociale si applica l'art. 2252 c.c."; in tali ipotesi infatti è necessario interpretare le dette clausole, apparentemente inutili perché riproduttive di principi di legge, in conformità al disposto di cui all'art. 1367 c.c., nel senso cioè in cui possano avere un qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno.

K.A.21 - (DECISIONE DI TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI A MAGGIORANZA E ADOZIONE DEL NUOVO STATUTO - 1° pubbl. 9/06)

In mancanza di espressa diversa previsione del contratto sociale, si deve ritenere che l'art. 2500 ter, comma 1, c.c., nella parte in cui prevede la trasformazione a maggioranza delle società di persone in società di capitali, consenta l'approvazione con la medesima maggioranza del nuovo testo dello statuto della società trasformata anche in quelle parti che non risultano strettamente necessarie per l'adozione del nuovo tipo sociale (si pensi all'introduzione di particolari maggioranze, o all'adozione di particolari sistemi di "governance", o a clausole di prelazione, o di limitazione alla circolazione delle partecipazioni, o alla previsione di ipotesi facoltative di recesso o esclusione, ecc.).

Restano comunque salve le disposizioni dettate da norme speciali in deroga al principio dell'art. 2500 ter c.c. (si pensi all'art. 34 del D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 5 nella parte in cui prevede che l'introduzione o la soppressione di clausole compromissorie debba essere approvata dai soci che rappresentino almeno i 2/3 del capitale sociale).

K.A.22 - (LEGITTIMITÀ DELLA PATTUIZIONE CHE CONSENTE LA TRASFORMAZIONE A MAGGIORANZA DI SOCIETÀ DI PERSONE IN ALTRA SOCIETÀ DI PERSONE - LIMITAZIONI - 1° pubbl. 9/06)

L'introduzione del principio di trasformabilità a maggioranza delle società di persone in società di capitali rende legittima la pattuizione che consente di trasformare a maggioranza una società di persone in altra società di persone, in deroga al principio generale sancito dall'art. 2252 c.c. Peraltro detta pattuizione deve armonizzarsi con le seguenti due limitazioni dettate da esigenze sistematiche:

- a) l'attribuzione del diritto di recesso al socio che non ha concorso alla decisione;
- b) la necessità del consenso di tutti i soci che con la trasformazione (es. da s.a.s. in s.n.c.) assumono responsabilità illimitata.

La mancata espressa previsione di tali limitazioni nella clausola che consente la trasformazione a maggioranza di società di persone in altra società di persone, non inficia la validità della clausola stessa, che dovrà ritenersi integrata ex lege con le limitazioni medesime.

K.A.23 - (AMMISSIBILITÀ DELLA TRASFORMAZIONE DI UNA SOCIETÀ DI CAPITALI UNIPERSONALE IN UNA SOCIETÀ DI PERSONE CON UNICO SOCIO - 1° pubbl. 9/06 - motivato 9/11)

Si ritiene ammissibile la trasformazione di una società di capitali unipersonale in una società di persone con un unico socio in quanto l'atto di trasformazione non comporta l'estinzione della società preesistente e la nascita di una nuova società, ma la continuazione della stessa società in una nuova veste giuridica, alla stregua di una mera modificazione dell'atto costitutivo.

In tal caso la società trasformata sarà posta in liquidazione solo qualora, nel termine di sei mesi, non si costituisca la pluralità dei soci.

K.A.24 - (TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ CONSORTILE AVENTE FORMA DI SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI - RELAZIONE DI STIMA EX ART. 2500 TER C.C. - NECESSITÀ - 1° pubbl. 9/07)

In ogni caso di trasformazione di società consortile avente forma di società di persone in società di capitali (avente o meno oggetto consortile), deve ritenersi necessaria la preventiva acquisizione della relazione di stima redatta ai sensi dell'art. 2343 ovvero dell'art. 2465 c.c., in forza dell'art. 2500 ter, comma 2, c.c.

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

Nel caso di trasformazione eterogenea di società consortile a responsabilità limitata in società di capitali avente scopo lucrativo non è necessaria la relazione di stima redatta a norma dell'art. 2343 ovvero dell'art. 2465 c.c., non trovando applicazione la previsione dell'art. 2500 ter, comma 2, c.c.

K.A.26 - (CONSENSO DEI SOCI TITOLARI DI PARTICOLARI DIRITTI EX ART. 2468, COMMA 3, C.C. NEL CASO DI TRASFORMAZIONE - 1° pubbl. 9/08)

E' necessario il consenso di tutti i soci titolari di diritti particolari ex art. 2468, comma 3, c.c., per deliberare una trasformazione che comporti il venir meno di detti diritti, a meno che l'atto costitutivo della società trasformata non preveda, ai sensi dell'art. 2468, comma 4, c.c., che i medesimi diritti possano essere modificati a maggioranza.

K.A.27 - (TRASFORMAZIONE DI ENTI O SOCIETÀ DIVERSI DALLE SOCIETÀ DI CAPITALI IN ASSOCIAZIONI - 1° pubbl. 9/08)

L'art. 2500 septies c.c. contempla espressamente la sola trasformazione di società di capitali in associazione non riconosciuta.

Si deve tuttavia ritenere legittima - ai sensi dell'art. 1322 c.c. - ogni ulteriore trasformazione in associazione non riconosciuta di enti o società, diversi dalle società di capitali, ai quali sia comunque consentito di trasformarsi in dette società di capitali.

E' infatti conforme ai principi dell'ordinamento porre in essere un singolo negozio che raggiunga direttamente il medesimo effetto giuridico che è possibile ottenere con una serie di negozi tipici.

Così se una società di persone può legittimamente trasformarsi in società di capitali e questa a sua volta può legittimamente trasformarsi in associazione non riconosciuta, sarà altresì legittimo che una società di persone si trasformi direttamente in associazione non riconosciuta.

K.A.28 - (TRASFORMAZIONE DI ASSOCIAZIONI - 1° pubbl. 9/08)

L'art. 2500 octies c.c. contempla espressamente la sola trasformazione di associazioni riconosciute in società di capitali.

Si deve tuttavia ritenere legittima - ai sensi dell'art. 1322 c.c. - ogni ulteriore trasformazione di associazioni riconosciute in enti diversi dalle società di capitali, i quali ultimi possano comunque derivare dalla trasformazione di una società di capitali.

E' infatti conforme ai principi dell'ordinamento porre in essere un singolo negozio che raggiunga direttamente il medesimo effetto giuridico che è possibile ottenere con una serie di negozi tipici.

Così se una associazione riconosciuta può legittimamente trasformarsi in una società di capitali e questa a sua volta può legittimamente trasformarsi in una società di persone, sarà altresì legittimo che una associazione riconosciuta si trasformi direttamente in una società di persone. Le facoltà di trasformazione espressamente concesse ad una associazione riconosciuta devono ritenersi attribuite anche ad una associazione non riconosciuta, sempre ai sensi dell'art. 1322 c.c.

L'ordinamento ha infatti già valutato positivamente, all'art. 2500 octies c.c., la possibilità di trasformare enti privi di personalità giuridica, ovvero non soggetti ad alcuna forma di pubblicità (ad es. le comunioni di azienda e i consorzi con attività interna).

K.A.29 - (TRASFORMAZIONE DI ASSOCIAZIONE COSTITUITA PRIMA DELL'ENTRATA IN VIGORE DELLA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO E QUORUM DELIBERATIVI - 1° pubbl. 9/08)

L'art. 2500 octies, comma 2, c.c., consente alle associazioni di deliberare la loro trasformazione in società di capitali con le maggioranze richieste dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato.

Il successivo comma 3. del medesimo art. 2500 octies c.c., aggiunge che la trasformazione di

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

introdurre nello statuto il divieto di trasformazione.

Diversamente vi sarebbe una illegittima disparità di trattamento tra gli associati delle associazioni costituite successivamente alla novella (ai quali è sempre consentito di esprimersi individualmente sul punto ??\" in sede di costituzione o accettando lo statuto al momento dell'adesione) rispetto a quelli delle associazioni costituite anteriormente.

Tale disparità di trattamento deriverebbe inoltre da una norma retroattiva.

K.A.30 - (TRASFORMAZIONE OMOGENEA DI SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE - 1° pubbl. 9/09)

Si ritiene sempre legittimo, nei limiti del procedimento legale e salvi i divieti espressi, che una qualsiasi società lucrativa in liquidazione si trasformi in altra società lucrativa (trasformazione omogenea).

La società derivante dalla trasformazione potrà a sua volta essere in liquidazione o meno, poiché detta operazione può avere sia un fine liquidatorio sia un fine di rimozione della causa di scioglimento e di rilancio dell'attività.

Qualora nell'atto di trasformazione non sia espressamente previsto, ricorrendone i presupposti, che si intende anche revocare la liquidazione, la società trasformata resterà in liquidazione.

In ogni caso non sussiste alcun obbligo di motivare la decisione di trasformazione, essendo la valutazione sull'opportunità di tale operazione rimessa all'insindacabile giudizio dei soci.

K.A.31 - (TRASFORMAZIONE ETEROGENEA DI SOCIETÀ OD ALTRI ENTI IN LIQUIDAZIONE - 1° pubbl. 9/09)

Si ritiene sempre legittimo, nei limiti del procedimento legale e salvi i divieti espressi, che una qualsiasi società od altro ente in liquidazione si trasformi in altra società od ente (trasformazione eterogenea).

La società o l'ente derivante dalla trasformazione potrà a sua volta essere in liquidazione o meno, poiché detta operazione può avere sia un fine liquidatorio sia un fine di rimozione della causa di scioglimento e di rilancio di una nuova attività.

La società o l'ente derivante dalla trasformazione potrà a sua volta essere in liquidazione o meno, poiché detta operazione può avere sia un fine liquidatorio sia un fine di rimozione della causa di scioglimento e di rilancio dell'attività.

In ogni caso non sussiste alcun obbligo di motivare la decisione di trasformazione, essendo la valutazione sull'opportunità di tale operazione rimessa all'insindacabile giudizio dei soci o degli eventuali altri organi specificatamente competenti.

I terzi creditori sono comunque tutelati con il diritto di opposizione previsto dall'art. 2500 novies c.c.

Costituisce eccezione al principio enunciato, e si ritengono dunque non consentite, le trasformazioni eterogenee di enti in liquidazione che comportino la disapplicazione delle eventuali norme proprie del tipo di partenza relative alla devoluzione del patrimonio (ciò per applicazione diretta ed analogica di quanto disposto dagli artt. 2499 e 28, comma 2, c.c.).

K.A.32 - (TRASFORMAZIONE DI COOPERATIVA A MUTUALITÀ PREVALENTE IN SOCIETÀ LUCRATIVA O IN CONSORZIO - 1° pubbl. 9/11 - motivato 9/11 - modif. 9/20)

Si ritiene legittimo che una cooperativa a mutualità prevalente, nell'ambito della medesima assemblea, deliberi dapprima la soppressione delle previsioni statutarie di cui all'art. 2514 c.c., necessarie al mantenimento della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, e, con una successiva deliberazione sottoposta alla condizione sospensiva dell'iscrizione della prima nel Registro delle Imprese, proceda alla sua trasformazione in società lucrativa o in consorzio.

In tal caso è necessaria e sufficiente, quale unico documento contabile di riferimento dell'unitaria operazione, la relazione giurata dell'esperto designato dal tribunale di cui all'art. 2545 undecies c.c.

Per procedere alla trasformazione occorrerà ovviamente che dalla perizia risulti che la società

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

K.A.33 - (EFFICACIA DELLA TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE - 1° pubbl. 9/11 - motivato 9/11)

Si ritiene che la normativa sull'opposizione dei creditori dettata dall'art. 2500 novies c.c. per le trasformazioni eterogenee sia estensibile anche alla trasformazione di cooperativa in società lucrativa o in consorzio, la quale, pertanto, avrà effetto solo dopo sessanta giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti, salvo che consti il consenso dei creditori o il pagamento di quelli tra loro che non hanno dato il consenso.

K.A.34 - (APPLICABILITÀ DELL'ART. 2500 SEXIES C.C. ALLA TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ COOPERATIVA - 1° pubbl. 9/11 - motivato 9/11)

Si ritiene che la disciplina dettata dall'art. 2500 sexies c.c. sia applicabile, nei limiti della sua compatibilità, anche alle ipotesi di trasformazione di cooperative in società lucrative o in consorzi.

K.A.35 - (CONTENUTO DELLA RELAZIONE DI STIMA EX ART. 2545-UNDECIES C.C. E OBBLIGO DI DEVOLUZIONE AI FONDI MUTUALISTICI - 1° pubbl. 9/11 - motivato 9/11)

La relazione giurata di stima del valore effettivo del patrimonio della cooperativa, redatta ai sensi dell'art. 2545 undecies c.c., deve contenere, anche implicitamente, la suddivisione tra la parte del patrimonio sociale che dev'essere devoluta ai fondi mutualistici e la restante parte del patrimonio che non sarà oggetto di devoluzione.

Nonostante il tenore letterale della norma si può ritenere che nell'espressione "dividendi non ancora distribuiti", contenuta nell'art. 2545 undecies, comma 1, c.c., debbano essere compresi anche tutti gli utili accantonati e non distribuiti e che l'obbligo di devoluzione ai fondi mutualistici debba intendersi limitato alle riserve indivisibili come determinate dall'art. 2545 ter c.c., conservando alla società trasformata l'intero valore del netto residuo.

K.A.36 - (TRASFORMAZIONE REGRESSIVA CON RIDUZIONE REALE DEL CAPITALE - 1° pubbl. 9/13 - motivato 9/13)

Nella trasformazione regressiva da società di capitali in società di persone, appare consentito ridurre il capitale sociale volontariamente nel rispetto del termine di opposizione concesso ai creditori sociali.

K.A.37 - (TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ CON UNICO SOCIO IN TITOLARITÀ INDIVIDUALE D'AZIENDA DA PARTE DI PERSONA FISICA E VICEVERSA - 1° pubbl. 9/14)

In mancanza di considerazioni oggettive (afferenti alla struttura e/o allo scopo perseguito) che giustificano ragionevolmente, ai sensi dell'art. 3 Cost., una limitazione dell'autonomia dell'impresa in relazione ad uno strumento organizzativo generalmente - e non eccezionalmente - ammesso, quale la trasformazione, appare legittima la trasformazione da società con unico socio in titolarità individuale d'azienda da parte di una persona fisica e viceversa.

Tale fattispecie, infatti, è analoga alla trasformazione da o in comunione d'azienda prevista dagli artt. 2500-septies e 2500-octies c.c., salvo che per il numero delle persone fisiche coinvolte, producendo tra le parti e nei confronti dei terzi gli stessi effetti di:

- scioglimento senza liquidazione e confusione di patrimoni, nell'ipotesi di trasformazione da società;
- separazione di patrimoni, nell'ipotesi di trasformazione in società.

Perché si verifichi tale fattispecie è necessario che la trasformazione non faccia venir meno l'azienda, intesa come l'insieme dei beni organizzati per l'esercizio dell'attività d'impresa, risultando, di contro, indifferente che la persona fisica da o in cui viene trasformata la società eserciti personalmente l'azienda oggetto di trasformazione.

Si ritiene infine che a detta fattispecie si applichi l'art. 2500-novies c.c..

Nella trasformazione da o in titolarità individuale d'azienda da parte di una persona fisica, come

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

catastale, ecc.).

K.A.38 - (MAGGIORANZE RICHIESTE PER LA TRASFORMAZIONE ETEROGENEA ATIPICA DI ASSOCIAZIONE NON RICONOSCIUTA IN SOCIETÀ DI PERSONE O DI CAPITALI - 1° pubbl. 9/14)

La regola dettata dall'art. 2500-octies c.c. secondo cui nelle associazioni aventi personalità giuridica la deliberazione di trasformazione deve essere adottata con la maggioranza richiesta dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato e quindi, stante il rinvio all'art. 21 ultimo comma c.c., con il voto favorevole di almeno i tre quarti degli associati, si deve ritenere applicabile anche alla trasformazione eterogenea atipica di associazione non riconosciuta in società di persone o di capitali (v. orientamento K.A. 28), salvo ovviamente che l'atto costitutivo dell'associazione non preveda maggioranze diverse.

K.A.39 - (TRASFORMAZIONE ETEROGENEA ATIPICA DI ASSOCIAZIONI TRA PROFESSIONISTI IN S.T.P. - 1° pubbl. 9/14)

Ammissa la trasformazione eterogenea atipica delle associazioni prive di personalità giuridica di cui al Libro I del c.c. in società di persone o di capitali (v. orientamento K.A.28), si deve ritenere legittima - quantomeno ai sensi dell'art. 1322 c.c. - la trasformazione delle associazioni tra professionisti in società tra professionisti.

La disciplina concreta di tale tipo di trasformazione dipenderà ovviamente dalla natura giuridica che si intende riconoscere alle associazioni professionali: trasformazione eterogenea se si ritiene che le medesime siano vere e proprie associazioni o comunque centri autonomi di imputazione di rapporti giuridici, quantunque privi di personalità giuridica; trasformazione progressiva omogenea se si ritiene che le associazioni professionali abbiano natura di società semplice e si adottino un altro modello societario (mentre l'adozione delle regole proprie della s.t.p. attraverso il ricorso al modello della società semplice non avrebbe la natura di trasformazione, bensì di modifica dei patti sociali - v. orientamento Q.A.17).

K.A.40 - (TRASFORMAZIONE DI ASSOCIAZIONE IN FONDAZIONE - 1° pubbl. 9/16)

Appare ammissibile la trasformazione diretta da associazione in fondazione sia perché la trasformazione è istituto di carattere generale, sia per il principio dell'economia dei mezzi giuridici (vedi orientamenti K.A.27 e K.A.28).

Tale fattispecie trasformativa è inoltre oggi implicitamente ammessa dall'art. 3, comma 1, lett. e), della L. 6 giugno 2016 n. 106, che, delegando al Governo il potere di disciplinarne il procedimento, afferma vigere nell'ordinamento il "principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi".

Fino a quando non sarà dettata la disciplina specifica di cui alla suddetta legge delega, alla trasformazione di associazioni in fondazioni si applicano in via analogica le disposizioni legislative che disciplinano le trasformazioni societarie eterogenee. In ogni caso l'operazione è sottoposta al vaglio dell'autorità amministrativa competente.

Ai creditori è concesso il rimedio dell'opposizione ex art. 2500 novies c.c..

L'atto di trasformazione deve rivestire la forma dell'atto pubblico.

K.A.41 - (TRASFORMAZIONE ETEROGENEA ANTICIPATA - 1° pubbl. 9/16)

Il comma 2 dell'art. 2500 novies c.c. prevede che nel caso di opposizione dei creditori ad una trasformazione eterogenea trovino applicazione le disposizioni di cui all'ultimo comma dell'art. 2445 c.c.

Identica disposizione è contenuta nel comma 2 dell'art. 2503 c.c., in materia di opposizione dei creditori ad una fusione.

In entrambi i casi, dunque, l'opposizione non impedisce che l'operazione abbia luogo ove la società abbia prestato idonea garanzia (art. 2445, ultimo comma, c.c.).

A quanto sopra consegue che deve ritenersi legittimo procedere all'iscrizione con efficacia

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

vedi orientamenti L.C.1 e L.C.2).

K.A.42- (LEGITTIMITÀ DELLA TRASFORMAZIONE DI ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE IN SOCIETÀ - 1° pubbl. 9/18)

Appare consentita la trasformazione diretta di associazioni fra professionisti in una delle società disciplinate nei capi V, VI e VII del Titolo V del Libro V del codice civile, nel rispetto della disciplina generale prevista dalla legge 12 novembre 2011 n. 183 e dalle leggi speciali di settore.

K.A. 43 - (TRASFORMAZIONE LIQUIDATIVA E INAPPLICABILITÀ DELL'ART. 2437-TER COMMA 2 C.C. - 1° pubbl. 9/18)

La trasformazione "liquidativa" di una SPA con l'adozione di un tipo sociale diverso, permanendo lo stato di liquidazione, motivata dal solo scopo di contenere i costi della liquidazione medesima, non richiede, da parte dell'Organo Amministrativo, la predeterminazione del valore di liquidazione delle azioni di cui all'art. 2437-ter c.c., considerato che la fase dissolutiva in essere della società prevale sulle cause di scioglimento del singolo rapporto sociale (in tal senso indici normativi di tale interpretazione sistematica possono rinvenirsi negli artt. 2437-bis ultimo comma, 2473 ultimo comma (per la SRL) e 2491 c.c.).

K.A.44 - (TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI E DIRITTO DI RECESSO EX ART. 2500 TER C.C. - 1° pubbl. 9/20)

In caso di trasformazione a maggioranza di società di persone in società di capitali ai sensi dell'art. 2500 ter c.c.:

1. è opportuno che tutti i soci siano preventivamente informati dell'operazione;
2. il socio non consenziente ha diritto di recesso; pertanto lo stesso:
 - potrà intervenire all'atto di trasformazione, esprimere il proprio dissenso o astensione e dichiarare, seduta stante, la sua volontà di recedere dalla società, dichiarazione da riprodurre nell'atto di trasformazione;
 - potrà intervenire all'atto di trasformazione e limitarsi ad esprimere il proprio dissenso o astensione, riservandosi di esercitare il diritto di recesso di cui all'art. 2500 ter c.c. in un secondo momento con apposito atto da comunicare alla società (prima o dopo l'iscrizione dell'atto di trasformazione nel Registro delle Imprese);
 - potrà non intervenire all'atto di trasformazione ed esercitare il diritto di recesso di cui all'art. 2500 ter c.c. con apposito atto da comunicare alla società (prima o dopo l'iscrizione dell'atto di trasformazione nel Registro delle Imprese);
3. il recesso avrà effetto, nei rapporti tra società e socio recedente, dal momento in cui lo stesso viene ricevuto dalla società;
4. si ritiene che possano essere rimossi ex nunc gli effetti del recesso su richiesta del socio receduto accettata da tutti gli altri soci entro il termine previsto per la liquidazione.

Comitato Interregionale Dei Consigli Notarili Delle Tre Venezie
Segreteria pro tempore - Tel +39 0444 525971 - Fax +39 0444 528577
Email info@notaitriveneto.it
C.F. 01453810275

I cookie ci aiutano a fornire e migliorare i nostri servizi. Navigando questo sito, accetti l'utilizzo dei cookie.

[Clicca qui per ulteriori informazioni.](#)

[Chiudi](#)

REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262

Approvazione del testo del Codice civile. (042U0262)

(GU n.79 del 4-4-1942)

Vigente al: 24-11-2023

Sezione III

((Dell'amministrazione della societa' e dei controlli))

Art. 2476.

(Responsabilita' degli amministratori e controllo dei soci).

Gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la societa' dei danni derivanti dall'inosservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo per l'amministrazione della societa'. Tuttavia la responsabilita' non si estende a quelli che dimostrino di essere esenti da colpa e, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, abbiano fatto constare del proprio dissenso.

I soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione.

L'azione di responsabilita' contro gli amministratori e' promossa da ciascun socio, il quale puo' altresì chiedere, in caso di gravi irregolarita' nella gestione della societa', che sia adottato provvedimento cautelare di revoca degli amministratori medesimi. In tal caso il giudice puo' subordinare il provvedimento alla prestazione di apposita cauzione.

In caso di accoglimento della domanda la societa', salvo il suo diritto di regresso nei confronti degli amministratori, rimborsa agli attori le spese di giudizio e quelle da essi sostenute per l'accertamento dei fatti.

Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'azione di responsabilita' contro gli amministratori puo' essere oggetto di rinuncia o transazione da parte della societa', purché vi consenta una maggioranza dei soci rappresentante almeno i due terzi del capitale sociale e purché non si oppongano tanti soci che rappresentano almeno il decimo del capitale sociale.

((Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrita' del patrimonio sociale. L'azione puo' essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. La rinuncia all'azione da parte della societa' non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali. La transazione puo' essere impugnata dai creditori sociali soltanto con l'azione revocatoria quando ne ricorrono gli estremi.))

Le disposizioni dei precedenti commi non pregiudicano il diritto al risarcimento dei danni spettante al singolo socio o al terzo che sono

stati direttamente danneggiati da atti dolosi o colposi degli amministratori.

Sono altresì solidalmente responsabili con gli amministratori, ai sensi dei precedenti commi, i soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi.

L'approvazione del bilancio da parte dei soci non implica liberazione degli amministratori e dei sindaci per le responsabilità incorse nella gestione sociale.

AGGIORNAMENTO (91)

Il D.Lgs. 3 marzo 1993, n. 88, ha disposto (con l'art. 8, comma 1) che "Per le società a responsabilità limitata che hanno un unico socio alla data di entrata in vigore del presente decreto, i termini stabiliti dagli articoli 2475-bis 2476, terzo comma, del codice civile decorrono da tale data."

*((Capo X))
((Della trasformazione, della fusione e della scissione))
((Sezione I))
((Della trasformazione))*

Art. 2498.

(((Continuità dei rapporti giuridici).))

((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.))

Art. 2499.

(((Limiti alla trasformazione).))

((Può farsi luogo alla trasformazione anche in pendenza di procedura concorsuale, purché non vi siano incompatibilità con le finalità o lo stato della stessa.))

Art. 2500.

(((Contenuto, pubblicità ed efficacia dell'atto di trasformazione).))

((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.

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.

La trasformazione ha effetto dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari di cui al comma precedente.))

Art. 2500-bis.

(((Invalidità della trasformazione).))

((Eseguita la pubblicità di cui all'articolo precedente, l'invalidità dell'atto di trasformazione non può essere pronunciata.

Resta salvo il diritto al risarcimento del danno eventualmente

spettante ai partecipanti all'ente trasformato ed ai terzi danneggiati dalla trasformazione.))

Art. 2500-ter.

(Trasformazione di societa' di persone).

Salvo diversa disposizione del contratto sociale, la trasformazione di societa' di persone in societa' di capitali e' decisa con il consenso della maggioranza dei soci determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili; in ogni caso al socio che non ha concorso alla decisione spetta il diritto di recesso.

((Nei casi previsti dal precedente comma il capitale della societa' risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da relazione di stima redatta a norma dell'articolo 2343 ovvero dalla documentazione di cui all'articolo 2343-ter ovvero, infine, nel caso di societa' a responsabilita' limitata, dell'articolo 2465. Si applicano altresì, nel caso di societa' per azioni o in accomandita per azioni, il secondo, terzo e, in quanto compatibile, quarto comma dell'articolo 2343 ovvero, nelle ipotesi di cui al primo e secondo comma dell'articolo 2343-ter, il terzo comma del medesimo articolo.))

Art. 2500-quater.

(((Assegnazione di azioni o quote).))

((Nel caso previsto dall'articolo 2500-ter, ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni o di una quota proporzionale alla sua partecipazione, salvo quanto disposto dai commi successivi.

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 equita'.

Nelle ipotesi di cui al comma precedente, le azioni o quote assegnate agli altri soci si riducono proporzionalmente.))

Art. 2500-quinquies.

(((Responsabilita' dei soci).))

((La trasformazione non libera i soci a responsabilita' illimitata dalla responsabilita' per le obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dal terzo comma dell'articolo 2500, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione.

Il consenso si presume se i creditori, ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata per raccomandata o con altri mezzi che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento, non lo hanno espressamente negato nel termine di sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione.))

Art. 2500-sexies.

(((Trasformazione di societa' di capitali).))

((Salvo diversa disposizione dello statuto, la deliberazione di trasformazione di societa' di capitali in societa' di persone e' adottata con le maggioranze previste per le modifiche dello statuto. E' comunque richiesto il consenso dei soci che con la trasformazione assumono responsabilita' illimitata.

Gli amministratori devono predisporre una relazione che illustri le

motivazioni e gli effetti della trasformazione. Copia della relazione deve restare depositata presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione; i soci hanno diritto di prenderne visione e di ottenerne gratuitamente copia.

Ciascun socio ha diritto all'assegnazione di una partecipazione proporzionale al valore della sua quota o delle sue azioni.

I soci che con la trasformazione assumono responsabilita' illimitata, rispondono illimitatamente anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente alla trasformazione.))

Art. 2500-septies.

(((Trasformazione eterogenea da societa' di capitali).))

((Le societa' disciplinate nei capi V, VI, VII del presente titolo possono trasformarsi in consorzi, societa' consortili, societa' cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni.

Si applica l'articolo 2500-sexies, in quanto compatibile.

La deliberazione deve essere assunta con il voto favorevole dei due terzi degli aventi diritto, e comunque con il consenso dei soci che assumono responsabilita' illimitata.

La deliberazione di trasformazione in fondazione produce gli effetti che il capo II del titolo II del Libro primo ricollega all'atto di fondazione o alla volonta' del fondatore.))

Art. 2500-octies.

(((Trasformazione eterogenea in societa' di capitali).))

((I consorzi, le societa' consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possono trasformarsi in una delle societa' disciplinate nei capi V, VI e VII del presente titolo.

La deliberazione di trasformazione deve essere assunta, nei consorzi, con il voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati; nelle comunioni di aziende all'unanimita'; nelle societa' consortili e nelle associazioni con la maggioranza richiesta dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato.

La trasformazione di associazioni in societa' di capitali puo' essere esclusa dall'atto costitutivo o, per determinate categorie di associazioni, dalla legge; non e' comunque ammessa per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici oppure liberalita' e oblazioni del pubblico. Il capitale sociale della societa' risultante dalla trasformazione e' diviso in parti uguali fra gli associati, salvo diverso accordo tra gli stessi.

La trasformazione di fondazioni in societa' di capitali e' disposta dall'autorita' governativa, su proposta dell'organo competente. Le azioni o quote sono assegnate secondo le disposizioni dell'atto di fondazione o, in mancanza, dell'articolo 31.))

Art. 2500-novies.

(((Opposizione dei creditori).))

((In deroga a quanto disposto dal terzo comma dell'articolo 2500, la trasformazione eterogenea ha effetto dopo sessanta giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti dallo stesso articolo, salvo che consti il consenso dei creditori o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso.

I creditori possono, nel suddetto termine di sessanta giorni, fare

opposizione. Si applica in tal caso l'ultimo comma dell'articolo 2445.))

Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -

Testo unico delle imposte sui redditi.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986

Articolo 47

Utili da partecipazione. (ex art. 44) (1)

Articolo 47 - Utili da partecipazione. (ex art. 44) (1)

In vigore dal 12/01/2019

Modificato da: Decreto legislativo del 29/11/2018 n. 142 Articolo 5

1. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.
2. Nel caso di contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni di cui all'articolo 66, gli utili concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell'associato nella misura del 58,14 per cento, qualora l'apporto sia superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 e del costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'articolo 110 al netto dei relativi ammortamenti. Per i contratti stipulati con associanti non residenti, la disposizione del periodo precedente si applica nel rispetto delle condizioni indicate nell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo; ove tali condizioni non siano rispettate le remunerazioni concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare.
3. Nel caso di distribuzione di utili in natura, il valore imponibile e' determinato in relazione al valore normale degli stessi alla data individuata dalla lettera a) del comma 2 dell'articolo 109.
4. Nonostante quanto previsto dai commi precedenti, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1; a tali fini, si considerano provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali soggetti o di partecipazioni di controllo, ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, in societa' residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano nel caso in cui gli stessi utili siano gia' stati imputati al socio ai sensi del comma 6 dell'articolo 167 o sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui al comma 3 dell'articolo 47-bis, il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione di cui al comma 2, lettera b), del medesimo articolo. Ove la dimostrazione operi in applicazione della lettera a) del comma 2 del medesimo articolo 47-bis, per gli utili di cui ai periodi precedenti, e' riconosciuto al soggetto controllante, ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente e' computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione e' stato omesso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si puo' procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 47-bis ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 3 del medesimo articolo ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'**articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471**. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano anche alle remunerazioni di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), relative a contratti stipulati con associanti residenti nei predetti Paesi o territori. (2)
5. Non costituiscono utili le somme e i beni ricevuti dai soci delle societa' soggette all'imposta sul reddito delle societa' a titolo di ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con sopraprezzi di emissione delle azioni o quote, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta; tuttavia le somme o il valore normale dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

6. In caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve o altri fondi a capitale le azioni gratuite di nuova emissione e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote già emesse non costituiscono utili per i soci. Tuttavia se e nella misura in cui l'aumento è avvenuto mediante passaggio a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, la riduzione del capitale esuberante successivamente deliberata è considerata distribuzione di utili; la riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, a partire dal meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente.

7. Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

8. Le disposizioni del presente articolo valgono, in quanto applicabili, anche per gli utili derivanti dalla partecipazione in enti, diversi dalle società, soggetti all'imposta di cui al titolo II.

(1) Vedi anche il [comma 1005 e ss. dell'art. 1 della Legge 205 del 27/12/2017](#).

(2) Per gli utili e le riserve di utile non ancora distribuiti al 1° gennaio 2023, si veda quanto disposto dall'[articolo 1, commi da 87 a 95, della legge n. 197/2022](#) (legge di bilancio 2023).

[Torna al sommario](#)

Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -

Testo unico delle imposte sui redditi.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986

Articolo 67

Redditi diversi.

Articolo 67 - Redditi diversi.

In vigore dal 01/01/2023

Modificato da: Legge del 29/12/2022 n. 197 Articolo 1

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante;

c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;

2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto;

3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico;

c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima

della data di stipula del contratto secondo che si tratti di societa' i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell' ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47;

c-ter) le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreche' siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente; (2)

c-quater) i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o piu' pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i predetti rapporti;

c-quinquies) le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonche' quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;

c-sexies) le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attivita', comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta. Ai fini della presente lettera, per "cripto-attivita'" si intende una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga. Non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attivita' aventi eguali caratteristiche e funzioni; (3)

d) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilita' o dalla sorte nonche' quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;

e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;

f) i redditi di beni immobili situati all'estero;

g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53;

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

h-bis) le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58;

h-ter) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore;

i) i redditi derivanti da attivita' commerciali non esercitate abitualmente;

l) i redditi derivanti da attivita' di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

m) le indennita' di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalita' dilettantistiche; (1)

n) le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti.

1-bis. Agli effetti dell'applicazione delle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1, si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, gli strumenti finanziari, i contratti, i certificati e diritti, nonche' le valute ed i metalli preziosi acquisiti in data piu' recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti di cui alla lettera c-quater) si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti od acquisiti in data piu' recente.

1-ter. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire per almeno sette giorni lavorativi continui.

1-quater. Fra le plusvalenze e i redditi di cui alle lettere c-ter), c-quater) e c-quinquies) si comprendono anche quelli realizzati mediante rimborso o chiusura delle attività finanziarie o dei rapporti ivi indicati, sottoscritti all'emissione o comunque non acquistati da terzi per effetto di cessione a titolo oneroso. Fra le plusvalenze di cui alla lettera c-ter) si comprendono anche quelle di rimborso delle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio realizzate mediante conversione di quote o azioni da un comparto ad altro comparto del medesimo organismo di investimento collettivo.

(1) Lettera modificata dall'[articolo 1, comma 1006, della legge n. 234/2021](#) (legge di bilancio 2022). Poi modificata dal [D. legislativo n. 36 del 28/02/2021](#).

(2) Si veda quanto disposto dall'[articolo 1, commi 112 e 113, della legge n. 197/2022](#) (legge di bilancio 2023).

(3) Lettera inserita dall'[articolo 1, comma 126, lettera a\), della legge n. 197/2022](#) (legge di bilancio 2023). Si veda anche quanto disposto dal successivo [comma 127](#).

[Torna al sommario](#)

Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -

Testo unico delle imposte sui redditi.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986

Articolo 170

Trasformazione della societa'. (ex art. 122)

Articolo 171

Trasformazione eterogenea. (ex art. 122)

Articolo 170 - Trasformazione della societa'. (ex art. 122)

In vigore dal 01/01/2004

Modificato da: Decreto legislativo del 12/12/2003 n. 344 Articolo 1

1. La trasformazione della societa' non costituisce realizzo ne' distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

2. In caso di trasformazione di una societa' soggetta all'imposta di cui al Titolo II in societa' non soggetta a tale imposta, o viceversa, il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione e' determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di apposito conto economico.

3. Nel caso di trasformazione di una societa' non soggetta all'imposta di cui al Titolo II in societa' soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell'articolo 5, se dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'articolo 47.

4. Nel caso di trasformazione di una societa' soggetta all'imposta di cui al titolo II in societa' non soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono imputate ai soci, a norma dell'articolo 5:

a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;

b) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se non siano iscritte in bilancio o vi siano iscritte senza la detta indicazione.

5. Le riserve di cui al comma 4 sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle societa' di cui all'articolo 73.

Torna al sommario

Articolo 171 - Trasformazione eterogenea. (ex art. 122)

In vigore dal 01/01/2004

Modificato da: Decreto legislativo del 12/12/2003 n. 344 Articolo 1

1. In caso di trasformazione, effettuata ai sensi dell'articolo 2500-septies del codice civile, di una societa' soggetta all'imposta di cui al Titolo II in ente non commerciale, i beni della societa' si considerano realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti

nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso. Le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono assoggettate a tassazione nei confronti dei soci o associati:

a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;

b) nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, se non iscritte in bilancio ovvero iscritte senza la detta indicazione. In caso di trasformazione in comunione di azienda si applicano le disposizioni dell'articolo 67, comma 1, lettera h). Si applicano le disposizioni del comma 5 dell'articolo 170.

2. La trasformazione, effettuata ai sensi dell'articolo 2500-octies del codice civile, di un ente non commerciale in società soggetta all'imposta di cui al Titolo II si considera conferimento limitatamente ai beni diversi da quelli già compresi nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso.

[Torna al sommario](#)