

Roma, 16 maggio 2005

OGGETTO: Istanza di interpello. X S.r.l. Trasformazione di società di capitali in società di persone e deducibilità delle perdite conseguite ante trasformazione– Articoli 8, 84 e 170 del TUIR.

Quesito

La X s.r.l., con istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, chiede chiarimenti in merito all'utilizzo delle perdite pregresse, conseguite dalla medesima società di capitali, dopo la prevista trasformazione in società in accomandita semplice.

L'istante fa presente che, a seguito della riduzione del capitale sociale sotto la soglia minima prevista dall'articolo 2463 del codice civile ed in mancanza di eventi che fanno presagire risultati economici positivi per l'esercizio 2004, ha intenzione di trasformarsi in società in accomandita semplice, conservando per opzione il regime di contabilità ordinaria.

In particolare, chiede se i soci della s.a.s. potranno portare in deduzione, ai sensi dell'articolo 8 del TUIR, le perdite fiscali pregresse conseguite dalla società a responsabilità limitata *ante* trasformazione.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

A parere della società istante, gli articoli 8, 84 e 170 del TUIR non contengono alcuna disposizione che vieti il trasferimento della perdita fiscale dalla s.r.l. alla s.a.s. e la sua conseguente attribuzione *pro quota* ai soci della società di persone.

Conseguentemente, la X s.r.l. ritiene di poter conservare, dopo la trasformazione in società in accomandita semplice, le perdite precedentemente conseguite come società di capitali, le quali saranno utilizzate dai soci nei limiti stabiliti dall'articolo 8 del TUIR.

Parere della Direzione

Il regime fiscale delle perdite generate dalle società e dagli enti commerciali soggetti all'imposta sul reddito delle società è dettato dall'articolo 84 del TUIR. Questo, al comma 1, stabilisce che *“la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi”*.

La norma in esame introduce una deroga all'autonomia dei singoli periodi d'imposta sancita dall'art. 76 del TUIR, consentendo di compensare le perdite dichiarate in un periodo d'imposta con il reddito prodotto nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto.

Dal disposto dell'articolo 84 del TUIR si evince, altresì, un principio di carattere generale secondo cui è vietata la compensazione intersoggettiva degli utili e delle perdite in quanto destinati ad essere imputati ed attribuiti esclusivamente al soggetto che li ha generati. In sostanza, come l'Amministrazione finanziaria ha già avuto modo di ribadire, non è consentito compensare le perdite generate da determinate attività con utili eterogenei generati da attività diverse, cioè provenienti da soggetti terzi (cfr. risoluzione del 28 febbraio 2002, n. 62/E).

Si osserva, a questo riguardo, che l'operazione di trasformazione prospettata nell'istanza di interpello non incide sulla soggettività della società, né sull'attività dalla stessa esercitata né, infine, sulla sua compagine societaria.

La trasformazione costituisce, infatti, uno strumento giuridico al quale i soci possono ricorrere per modificare la struttura organizzativa utilizzata dalla società nello svolgimento della sua attività commerciale, rendendola più aderente alle nuove esigenze imprenditoriali, attraverso una semplice modificazione dell'atto costitutivo.

In dottrina, ha ormai acquisito valore di *communis opinio* il fatto che la trasformazione non comporti una novazione soggettiva neppure nell'ipotesi di passaggio della società da un tipo sfornito di personalità giuridica a un tipo personificato: il fenomeno non è riconducibile, pertanto, ad una duplice vicenda estintiva della società trasformata e costitutiva di una società diversa che si sostituisce alla precedente ma si configura, piuttosto, come una mera vicenda che lascia immutata l'identità dell'ente sociale.

Questa posizione può ritenersi definitivamente confermata anche dalla giurisprudenza, avendo affermato più volte che ogni specie di trasformazione (sia che una società di persone si trasformi in una società di capitali, sia che si verifichi l'ipotesi inversa) comporta soltanto il mutamento formale di un'organizzazione societaria già esistente e non la creazione di un nuovo ente che succede all'altro (v. Cass. sent. 11 agosto 1977, n. 3707; Cass. sent. 11 luglio 1981, n. 4510; Cass. sent. 14 gennaio 1982, n. 198; Cass. sent. 12 aprile 1984, n. 2369).

Premesso che il passaggio da una società di capitali a una società di persone non dà luogo ad un nuovo soggetto, occorre stabilire se, a seguito della trasformazione, possa permanere in capo allo stesso il diritto vantato, nei confronti dell'Erario, di riportare a nuovo le perdite fiscalmente riconosciute alla data in cui si è verificato il mutamento del tipo societario.

In merito alla continuità dell'ente sociale (nonostante la trasformazione del tipo) e, conseguentemente, della conservazione delle sue situazioni giuridiche soggettive, assume particolare interesse la sentenza della Suprema Corte del 13 luglio 1990, n. 7258 secondo cui ciò “(...) è implicito nella natura meramente

modificativa dell'atto di trasformazione e trova puntuale conferma nell'ultimo comma dell'articolo 2498 c.c., a norma del quale la società conserva i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione, restando così chiarito che l'ente trasformato, sebbene consegua la personalità giuridica di cui per l'innanzi difettava (e, v'è da aggiungere, ancorché perda quella di cui era precedentemente fornita), non si estingue per rinascere in altra forma né da luogo ad un nuovo centro d'imputazione di oggetti giuridici, ma sopravvive alle vicende modificativa senza soluzione di continuità”.

Sul piano fiscale, si osserva che la trasformazione regressiva da società di capitali in società di persone, così come quella progressiva da società di persone in società di capitali, sono caratterizzate dal cambiamento del sistema impositivo che si rende applicabile al reddito prodotto nella nuova veste societaria. Tuttavia, ad avviso della scrivente, tale cambiamento non può influenzare il trattamento fiscale cui soggiacciono le perdite realizzate dallo stesso soggetto nei precedenti periodi d'imposta.

Ciò trova conferma proprio nel fatto che le norme fiscali riguardanti il passaggio delle società di capitali in società di persone (e viceversa) non contengono alcuna disposizione che disciplini il destino da assegnare alle perdite realizzate *ante* trasformazione. Disciplina che, al contrario, non è risultato superfluo dettare con riferimento alle riserve di utili della società che pone in essere la trasformazione, posto che per questi ultimi, anche dopo la riforma IRES, continua ad assumere rilevanza fiscale il momento della loro distribuzione ai soci, assoggettata ad un diverso trattamento a seconda che sia deliberata da una società di capitali o da una società di persone.

In questa ottica, l'articolo 7 del decreto ministeriale del 23 aprile 2004, recante disposizioni applicative del regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, può considerarsi una norma ricognitiva di un principio già insito nell'ordinamento tributario laddove stabilisce che le perdite *“relative ai periodi d'imposta*

antecedenti all'opzione si computano in diminuzione del reddito della società partecipata nei limiti previsti dall'art. 84 del TUIR".

A questo proposito, nella relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo 23 dicembre 2003, n. 344 si precisa che le perdite pregresse della società che ha esercitato l'opzione di cui all'articolo 115 del TUIR *“riducono il reddito formatosi in capo alla partecipata nel periodo c.d. di trasparenza secondo le originarie regole del riporto previste dal TUIR”*.

In buona sostanza, le perdite prodotte dalla partecipata prima dell'inizio del periodo di trasparenza non possono mai essere attribuite ai soci; tuttavia, esse conservano rilevanza fiscale in capo alla società che le ha generate, nonostante quest'ultima abbia perso (seppur temporaneamente) la soggettività passiva IRES.

Occorre evidenziare che, per gli effetti fiscali che produce, la trasformazione di una società di capitali in una società di persone può considerarsi equivalente alla situazione che si verifica per effetto dell'esercizio dell'opzione, di cui all'articolo 115 del TUIR, da parte di una società di capitali: il cambio di regime impositivo, nel primo caso, è la conseguenza fisiologica dell'adozione della nuova veste societaria; nel secondo, un'opportunità concessa dal legislatore della riforma alle società di capitali che, pur non spogliandosi della personalità giuridica di cui sono dotate, risultino comunque in possesso di particolari requisiti.

La disposizione recata dall'articolo 7 del citato decreto ministeriale può essere considerata, dunque, un'ulteriore dimostrazione del fatto che non sussistono motivi di ordine logico sistematico per negare la conservazione della perdita realizzata dalla società di capitali *ante* trasformazione, non costituendo un impedimento la circostanza che il nuovo reddito (prodotto dallo stesso soggetto) sarà sottoposto ad un diverso regime impositivo.

Resta infine da chiarire se, dopo la trasformazione, la titolarità del diritto collegato alla riportabilità delle perdite pregresse possa essere trasferito o meno ai soci.

Diversamente da quanto sostenuto dall'istante, si ritiene che la titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute con riferimento ai periodi d'imposta anteriori alla trasformazione spetti alla società, anche se non più di capitali ma di persone, e non ai soci.

E' la società di persone risultante dalla trasformazione regressiva, al pari della società di capitali che abbia optato per il regime di tassazione per trasparenza, a conservare la posizione giuridica maturata, ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, prima di porre in essere il cambiamento tipologico (o di esercitare l'opzione ex articolo 115 del TUIR). Questa, pertanto, risulta legittimata a scomputare le perdite pregresse dal proprio reddito, determinato in maniera unitaria applicando, a norma dell'articolo 56 del TUIR, le medesime disposizioni dettate per i soggetti IRES, al fine di individuare l'importo da imputare, per trasparenza, a ciascun socio.

Il diritto di riportare le perdite pregresse non può essere trasferito ai soci ai sensi dell'articolo 8 del TUIR, in quanto la norma richiamata disciplina l'imputazione ai soci delle perdite di periodo realizzate da società di persone e, conseguentemente, non può trovare applicazione con riferimento alle perdite realizzate da società di capitali.

Come già ricordato, ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, queste ultime devono essere computate in diminuzione del reddito della medesima società che le ha prodotte e non possono confluire nel reddito d'impresa dichiarato da un diverso soggetto (il socio/persona fisica o il socio/società di capitali) che potrebbe portarle in diminuzione di utili eterogenei in quanto generati dall'esercizio di altre attività commerciali.

In maniera analoga, le perdite prodotte da una società di persone sono automaticamente imputate ai soci, in proporzione della loro quota di partecipazione agli utili. Ne consegue che nessuna posizione giuridica soggettiva, collegata alle suddette perdite, sorge in capo alla società di persone che possa essere eventualmente trasmessa alla società di capitali risultante da un'operazione di trasformazione. In tale ipotesi, il potere di riportare a nuovo le perdite subite dalla società sprovvista di personalità giuridica è attribuito, in forza dell'articolo 8 del TUIR, direttamente in capo ai suoi soci e da questi soltanto può essere esercitato.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.