ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Λ. Σωφρονά
Τηλέφωνο: 210 - 3375312
ΦΑΞ: 210 – 3375001

ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ
ΑΔΑ:
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΥΚΤΥΟ
Αθήνα, 11 Δεκεμβρίου 2013

ΠΟΛ. 1262

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για τη μετατροπή εταιρίας οποιασδήποτε νομικής μορφής σε ΙΚΕ καθώς και για τη μετατροπή ΙΚΕ σε εταιρία άλλης νομικής μορφής με τις διατάξεις του ν. 4072/2012.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των άρθρων 43-120 του ν. 4072/2012 εισήχθη στο ελληνικό δίκαιο μια νέα εταιρική μορφή, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία (ΙΚΕ), η οποία έχει νομική προσωπικότητα και είναι εμπορική, ακόμα κι όταν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 116 του ιδίου νόμου γίνεται προσαρμογή στις γενικές ρυθμίσεις της νομοθεσίας των κεφαλαιουχικών εταιριών, προκειμένου να συμπεριληφθεί και η νέα εταιρική μορφή της ΙΚΕ, εκτός αν από το νόμο ή τη φύση της ΙΚΕ συνάγεται κάτι διαφορετικό. Ειδικότερα, ως προς τη φορολογική αντιμετώπιση των ΙΚΕ, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 116 ορίζεται ότι οι νόμοι που παρέχουν κίνητρα για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων περιλαμβάνουν στο πεδίο εφαρμογής τους και την ΙΚΕ και με τις διατάξεις της παρ. 11 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης εφαρμόζονται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες**.**

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις των άρθρων 106 και 107 του ν. 4072/2012 προβλέφθηκε η διαδικασία μετατροπής ΙΚΕ σε εταιρία άλλης εταιρικής μορφής και εταιρίας άλλης εταιρικής μορφής σε ΙΚΕ, αντίστοιχα, και ορίσθηκε ότι στις συγκεκριμένες περιπτώσεις μετατροπών η νομική προσωπικότητα συνεχίζεται χωρίς να επέρχεται διάλυση της μετατρεπόμενης εταιρίας. Επίσης, ορίσθηκε ότι αν η μετατροπή της ΙΚΕ γίνεται προς άλλη κεφαλαιουχική εταιρία, απαιτείται προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της μετατρεπόμενης ΙΚΕ, σύμφωνα με το άρθρο 9 του κ.ν. 2190/1920. Στην περίπτωση αυτή, αν το εταιρικό κεφάλαιο της εταιρίας που προκύπτει υπολείπεται του ελαχίστου ορίου κεφαλαίου που προβλέπεται από το νόμο για την εταιρία αυτή, η διαφορά καλύπτεται με νέες εισφορές.

3. Ειδικά ως προς τη μετατροπή υφιστάμενων ΕΠΕ σε ΙΚΕ, με το άρθρο 120 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι, προκειμένου για τη διευκόλυνση της συγκεκριμένης μετατροπής, μέχρι την 31^{η} Δεκεμβρίου 2013, υφιστάμενες ΕΠΕ μπορούν να μετατραπούν σε ΙΚΕ κατά το άρθρο 107 του ιδίου νόμου, εάν αυτό αποφασισθεί από τη συνέλευση των εταίρων, που λαμβάνεται είτε με πλειοψηφία τουλάχιστον των 2/3 του όλου αριθμού των εταίρων, που εκπροσωπούν τα 2/3 του όλου εταιρικού κεφαλαίου, είτε με πλειοψηφία τουλάχιστον των 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου, ενώ, ρήτρες του καταστατικού που προβλέπουν μεγαλύτερα ποσοστά πλειοψηφίας δεν λαμβάνονται υπόψη για την απόφαση αυτή. Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του ν. 4072/2012, με τη συγκεκριμένη διάταξη επιδιώκεται η ενθάρρυνση των υφισταμένων ΕΠΕ να μετατραπούν σε ΙΚΕ, δεδομένου ότι έως την 31/12/2013 για τη μετατροπή δεν απαιτείται η απαιτούμενη, με βάση την παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 3190/1955, πλειοψηφία των 3/4 του όλου αριθμού των εταίρων, που εκπροσωπούν τα 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου, αλλά το μειωμένο ποσοστό πλειοψηφίας των 2/3 του όλου αριθμού των εταίρων, που εκπροσωπούν τα 2/3 του όλου εταιρικού κεφαλαίου, είτε πλειοψηφία τουλάχιστον των 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

Με βάση τα ανωτέρω συνάγεται ότι, μετά τη λήξη της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 120 του ν. 4072/2012, ήτοι από 1.1.2014, οι υφιστάμενες ΕΠΕ θα εξακολουθήσουν να έχουν τη δυνατότητα να μετατραπούν σε ΙΚΕ με την προβλεπόμενη από το άρθρο 107 του ιδίου νόμου διαδικασία και προϋποθέσεις που ισχύουν για τη μετατροπή οποιασδήποτε μορφής εταιρίας σε ΙΚΕ.

4. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι σε περιπτώσεις μετατροπών με βάση τις διατάξεις του κοινού δικαίου, ήτοι κατά τη μετατροπή, μεταξύ άλλων, Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. και προσωπικών εταιριών σε ΕΠΕ με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του κ.ν. 2190/1920 ή του άρθρου 53 του ν. 3190/1955, αντίστοιχα, δεν επέρχεται κατάλυση του

νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης εταιρίας και ίδρυση νέου νομικού προσώπου, αλλά απλή μεταβολή του νομικού τύπου της μετατρεπόμενης εταιρίας, χωρίς να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάριση αυτής. Κατά συνέπεια, ο ισολογισμός που συντάσσεται για τις ανάγκες της εκτίμησης δεν παράγει φορολογικό αποτέλεσμα και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τη μετατρεπόμενη εταιρία. Ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου από την προελθούσα από τη μετατροπή εταιρία θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργήθηκαν τόσο από την μετατραπείσα όσο και από την προελθούσα από τη μετατροπή εταιρία και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της προελθούσας από τη μετατροπή εταιρίας στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου με τη δήλωση φόρου εισοδήματος που θα υποβάλει αυτή (σχετ. οι ΠΟΛ. 1255/8.9.2000 και ΠΟΛ. 1083/15.6.2009 εγκύκλιοί μας).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται, σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά με την ΠΟΛ. 1083/2009 εγκύκλιό μας, και στην περίπτωση μετατροπής προσωπικής εταιρίας η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση αυτή, είναι απαραίτητη η σύνταξη απογραφής κατά το χρόνο μετατροπής, η εξαγωγή λογιστικού αποτελέσματος της μετατρεπόμενης εταιρίας και η μεταφορά του στα βιβλία της προερχόμενης από τη μετατροπή εταιρίας.

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων των άρθρων 106 και 107 του ν. 4072/2012, σε όλες τις προβλεπόμενες από τα άρθρα αυτά περιπτώσεις μετατροπών δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης εταιρίας αλλά συνέχεια του ίδιου νομικού προσώπου με άλλο νομικό τύπο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο έχουν ανάλογη εφαρμογή και στις περιπτώσεις μετατροπών που λαμβάνουν χώρα με βάση τις διατάξεις των άρθρων 106 και 107 του ν. 4072/2012.

6. Όσον αφορά στο ζήτημα της εκτίμησης των περιουσιακών στοιχείων κατά τις ανωτέρω μετατροπές, με την αριθ. Κ2-5371/31.7.2013 εγκύκλιο του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας (Δ/νση ΑΕ και Πίστεως) έχει γίνει δεκτό, μεταξύ άλλων, ότι, ο νομοθέτης όρισε ρητά με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 106 του ν. 4072/2012, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 11 του ν. 4155/2013, ότι εκτίμηση από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 απαιτείται μόνο στις περιπτώσεις μετατροπής ΙΚΕ σε ΑΕ ή ΕΠΕ. Κατά συνέπεια, δεν απαιτείται εκτίμηση της μετατρεπόμενης εταιρίας από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 κατά τη

διαδικασία μετατροπής άλλης εταιρικής μορφής σε ΙΚΕ, με τις διατάξεις του άρθρου 107 του ν. 4072/2012. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο έγινε επίσης δεκτό ότι αν η διαδικασία μετατροπής γίνεται με την παράλληλη χρήση των διατάξεων αναπτυξιακού νόμου (ενδεικτικά, ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993), όσον αφορά στην αποτίμηση της αξίας ή τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας της μετατρεπόμενης σε ΙΚΕ εταιρίας, εφαρμόζονται οι ειδικές διατάξεις αυτών των νόμων.

7. Με βάση τα ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις μετατροπών κατά τις οποίες δε διενεργείται εκτίμηση από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, δεν προκύπτει υπεραξία για τη μετατρεπόμενη εταιρία, ενώ, σε περίπτωση που διενεργείται εκτίμηση από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, η υπεραξία φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, εκτός εάν κατά τη μετατροπή γίνεται παράλληλη χρήση των διατάξεων των αναπτυξιακών νομοθετημάτων, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται αμέσως κατωτέρω.

8. Ως προς την παράλληλη εφαρμογή των διατάξεων των αναπτυξιακών νομοθετημάτων στις ανωτέρω περιπτώσεις μετατροπών (ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993 κλπ.) και λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 116 του ν. 4072/2012 με βάση τις οποίες οι νόμοι που παρέχουν κίνητρα για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων περιλαμβάνουν στο πεδίο εφαρμογής τους και την ΙΚΕ, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι είναι δυνατή η παράλληλη εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων των αναπτυξιακών νομοθετημάτων κατά τις μετατροπές με τις διατάξεις των άρθρων 106 και 107 του ν. 4072/2012.

Σημειώνεται, εντούτοις, ότι, όπως αναφέρεται στις αριθ. Ε.5873/Εγκ. 25/19.5.1973 και 1039799/10359/Β0012/ΠΟΛ.1080/1994, ερμηνευτικές εγκυκλίους του ν.δ. 1297/1972 και ν. 2166/1993, αντίστοιχα, οι διατάξεις των ανωτέρω νομοθετημάτων θεσπίστηκαν προς ενίσχυση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας για τη δημιουργία στη χώρα ισχυρών οικονομικών μονάδων ικανών να ανταποκριθούν στα ζητήματα που προκύπτουν από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη (αύξηση παραγωγικότητας, μείωση του κόστους, αύξηση παραγωγής κλπ.). Επιπλέον, με την αριθ. ΠΟΛ 1080/1994 εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις του ν. 2166/1993 δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση μετατροπής ΑΕ σε ΕΠΕ γιατί ο νόμος αυτός αποβλέπει στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι στη μετατροπή μεγάλων σε μικρές μονάδες.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 ή του ν. 2166/1993 μπορούν να εφαρμοστούν παράλληλα με τις διατάξεις των άρθρων 106 και 107 του ν.

4072/2012, εφόσον πληρούνται οι ειδικές προϋποθέσεις που θέτουν οι αναπτυξιακοί νόμοι (π.χ. ελάχιστο όριο κεφαλαίου, κλπ.), μόνο στις περιπτώσεις μετατροπής σε εταιρίες «ισοδύναμου» ή «ανώτερου» νομικού τύπου, ήτοι κατά τη μετατροπή ΙΚΕ σε ΕΠΕ ή ΑΕ ή κατά τη μετατροπή προσωπικής εταιρίας ή ΕΠΕ σε ΙΚΕ και όχι κατά τη μετατροπή ΙΚΕ σε προσωπική εταιρία ή ΑΕ σε ΙΚΕ.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Θ. ΘΕΟΧΑΡΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις
3. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
4. Γ.Γ.Π.Σ. – Γενική Δ/νση ΚΕ.Π.Υ.Ο., Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)

ΙΙ. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ΄(εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΑ΄, ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΔ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, ΙΘ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄ και ΚΓ΄
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστεως, Πλ. Κάνιγγος – Τ.Κ.101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 – Τ.Κ.105 62, Αθήνα

ΙΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείου κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Αναπλ. Γενικού Δ/ντή Φορολογίας
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
7. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
8. Γεν. Δ/νση Οικονομικής Επιθεώρησης - Θεμιστοκλέους 5 – 101 84 ΑΘΗΝΑ
9. Δ/νση Φορολογίας Κεφαλαίου, Τμήμα Β΄ (3)
10. Γραφείο κ. Διευθυντή Δ12
11. Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) - Τμήματα Α' (3), Β' (10), Γ' (2)