
Obblighi dichiarativi delle società in liquidazione

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 16 Giugno 2012

in questo periodo di dichiarazione dei redditi bisogna prestare attenzione alle tempistiche di calcolo e presentazione delle dichiarazioni per le società in fase di liquidazione: i nuovi termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed i termini di scadenza per la presentazione della dichiarazione integrativa

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente chiarito, con la risoluzione 41/E del 26 aprile 2012, l'ambito applicativo - in presenza di operazioni di liquidazione societaria - del comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322 del 1998, agevolazione introdotta dall'art. 2 del regolamento di "semplificazione" degli adempimenti fiscali (DPR 7 dicembre 2001, n. 435).

Tale norma consente ai contribuenti di rettificare in proprio favore le dichiarazioni purché l'integrazione avvenga entro il termine fissato, precisamente, *“non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo”*.

L'Amministrazione finanziaria, più volte interpellata sull'argomento, afferma che il termine stabilito dalla disposizione vada riferito al termine ordinario di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, unitariamente considerato, indipendentemente dal verificarsi della messa in liquidazione nel corso dell'anno.

La norma

Il comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322 del 1998 recita: *"Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"*.

Il quesito.

Le problematiche interpretative risolte nel documento di prassi di cui trattiamo, riguardano le operazioni di liquidazione societaria. La circostanza che, in presenza di tale evento straordinario, il contribuente sia tenuto a due distinti adempimenti dichiarativi, uno *ante* e uno *post* liquidazione, ha determinato l'incertezza circa la corretta determinazione del termine entro il quale è eventualmente possibile beneficiare della norma.

Il parere

La risoluzione spiega che la disposizione in esame, nel prevedere che la rettifica possa essere effettuata *"non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"* intende riferirsi agli ordinari termini di presentazione della dichiarazione e specifica che la stessa non ha impatto con la norma di favore in esame.

Infatti, continua la risoluzione, *"seppure si parli di "periodi di imposta" per identificare il lasso di tempo che si conclude con la messa in liquidazione, l'interpretazione letterale di tale locuzione porterebbe ad effetti non coerenti, in quanto il termine di presentazione della dichiarazione per tale periodo (sette mesi, ora nove mesi) potrebbe risultare coincidente con il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo precedente, se non addirittura anticipato, impedendo di fatto al contribuente di poter rettificare la precedente dichiarazione"*.

Le novità in materia di dichiarazione nella liquidazione societaria

L'argomento trattato offre lo spunto per ricordare le recenti modifiche introdotte dal decreto legge 16/2012 con riguardo agli obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi nei casi di liquidazione societaria incluse le ipotesi di revoca della liquidazione.

L'intervento del legislatore si spiega con l'intento di allineare la disciplina fiscale alla disciplina civilistica vigente in materia.

Quadro normativo di riferimento

La materia è disciplinata: dal codice civile, all'art. 2484 *“Cause di scioglimento”* , all'art. 2485 *“Obblighi degli amministratori”* e all'art. 2487-ter che regola la nomina e la revoca dei liquidatori oltre a dettare i criteri di svolgimento della liquidazione; in ambito fiscale, dall'art. 5, D.p.r. 322/1998 *“Dichiarazione nei casi di liquidazione”*.

Il citato art. 5, *“Dichiarazione nei casi di liquidazione”*, al primo comma, nella versione novellata dal citato D.L.16/2012, dispone:

“1. In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determino gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 del codice civile, ovvero per le imprese individuali la data indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica”.

La suddetta modifica normativa riguarda esclusivamente la dichiarazione attinente al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determino gli effetti dello scioglimento della società, cioè relativa al periodo *ante* liquidazione, sia per le società che per le imprese individuali (art. 5, c. 1, D.p.r. 322/1998).

Società

Alla luce delle modifiche apportate dall'art. 2, c. 5, D.L. 16/2012 è, quindi, necessario stabilire quando si determinano gli effetti dello scioglimento della società secondo la disciplina civilistica dettata dall'art. 2484 e 2485.

L'art. 2484 c.c. prevede momenti diversi a seconda delle cause che determinano lo scioglimento.

- Nelle ipotesi di scioglimento per:

- il decorso del termine;

- il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo(salvo che l'assemblea, all'uopo convocata senza indugio, non deliberi le opportune modifiche statutarie);
- l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea;
- la riduzione del capitale al disotto del minimo legale, salvo quanto e' disposto dagli articoli 2447 e 2482-ter;
- nelle ipotesi previste dagli articoli 2437-quater e 2473,

gli effetti dello scioglimento si determinano alla data dell'iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa;

- nei casi di scioglimento per :

- deliberazione dell'assemblea, gli effetti dello scioglimento si determinano alla data dell'iscrizione della relativa deliberazione.

- Inoltre, se la società si scioglie per:

- le altre cause previste dall'atto costitutivo o dallo statuto, essi devono determinare la competenza a deciderle od accertarle, e ad effettuare gli adempimenti pubblicitari previsti.

Dall'art. 2485, c. 2, c.c., infine, si deduce un altro termine per la decorrenza degli effetti della liquidazione, precisamente quello previsto nei casi in cui gli amministratori omettono gli adempimenti di cui al comma 1 del medesimo articolo e cioè l'accertamento della causa di scioglimento e il compimento degli adempimenti di cui all'art. 2484, c. 3. c.c. .

In questo caso, il tribunale, su istanza di singoli soci o amministratori ovvero dei sindaci, accerta il verificarsi della causa di scioglimento, con decreto che deve essere iscritto a norma del terzo comma dell'articolo 2484.

Pertanto le società in liquidazione devono presentare la dichiarazione dei redditi del periodo ante liquidazione non più entro “l’ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione”, bensì entro **l’ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui si determinano, ai sensi del codice civile, gli effetti dello scioglimento della società** e cioè dalla data delle iscrizioni elencate.

Imprese individuali

Per le ditte individuali il comma 5 dell’articolo 2 D.L.16/2012 ha previsto che il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo precedente alla messa in liquidazione decorre dalla data indicata nella dichiarazione di variazione dei dati Iva di cui all’art. 35 D.p.r. 633/1972 (modello AA9/10 da presentare all’Agenzia delle Entrate). La norma è stata così allineata all’art. 182, c. 1, TUIR secondo cui: *“per le imprese individuali la data di inizio della liquidazione, ai fini delle imposte sui redditi, è quella indicata nella dichiarazione di cui all’art.35 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633”*.

Revoca della liquidazione

Dopo il comma 3, dell’articolo 5 D.p.r.322/1998, inoltre, il decreto legge 16/2012 ha inserito il comma 3 – bis: *“In caso di revoca dello stato di liquidazione quando gli effetti, anche ai sensi del secondo comma dell’articolo 2487-ter - del codice civile, si producono prima del termine di presentazione delle dichiarazioni di cui ai precedenti commi 1, primo periodo, e 3, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, non e' tenuto a presentare le medesime dichiarazioni. Restano in ogni caso fermi gli effetti delle dichiarazioni già presentate ai sensi dei commi 1, primo periodo, e 3, prima della data in cui ha effetto la revoca dello stato di liquidazione, ad eccezione dell’ipotesi in cui la revoca abbia effetto prima della presentazione della dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d’imposta in cui si verifica l’inizio della liquidazione.»*.

Il nuovo comma, previsto dall’art. 2, c. 5, D.L.16/2012, colma una lacuna normativa determinata dall’assenza di una specifica regola degli effetti della revoca della liquidazione rispetto agli obblighi dichiarativi.

La disciplina della revoca della liquidazione, valida anche in campo tributario, è stata, infatti, introdotta soltanto con la riforma del diritto societario del 2004 con l’inserimento dell’art. 2487-ter.

Secondo la disposizione, eliminata la causa dello scioglimento, la società può sempre revocare la liquidazione con una deliberazione dell'assemblea. La revoca della liquidazione così decisa, ha effetto solo dopo sessanta giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese della relativa deliberazione, purché sussista il consenso dei creditori della società o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso.

Relativamente agli oneri dichiarativi la nuova disposizione vuole che se gli effetti della revoca si manifestano prima del termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione o della dichiarazione relativa ai periodi d'imposta successivi, il liquidatore non è tenuto a presentare le dichiarazioni relative ai periodi ante e post liquidazione.

Restano, invece, fermi gli effetti delle dichiarazioni già presentate prima che la revoca abbia avuto effetto. Fa eccezione solo il caso in cui la revoca subentri dopo la presentazione della dichiarazione ante liquidazione ma prima che la dichiarazione dell'intero periodo sia stata presentata.

14 giugno 2012

Cinzia Bondì

¹ La deliberazione deve essere presa con le maggioranze richieste per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto ed è sottoposta alle prescrizioni dell'art. 2436 c.c..