

## Decreto «Semplificazioni fiscali»/2

# SOGGETTI IRES in LIQUIDAZIONE PRESENTAZIONE del MODELLO UNICO

NOVITÀ della L. 44/2012

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

Ai sensi del **co. 2 dell'art. 2, D.P.R. 22.7.1998, n. 322** [CFF 7044], i **soggetti Ires** sono tenuti alla **presentazione** in via **telematica** del **Mod. Unico** entro **l'ultimo giorno del nono mese successivo** a quello di **chiusura del periodo d'imposta**.

La disciplina dell'art. 2 trova applicazione nel periodo di funzionamento, ma **non** in quello di **liquidazione della società**, per il quale il successivo art. 5 [CFF 7047] prevede una **disciplina specifica**. In particolare, l'art. 5 prevede che nell'esercizio interessato dalla **causa di scioglimento**, la società debba presentare **due distinte**

**dichiarazioni dei redditi**, una per il **periodo ante** ed una per il **periodo post liquidazione**: a seguito delle modifiche apportate dal **co. 5 dell'art. 2, D.L. 2.3.2012, n. 16**, conv. con modif. dalla **L. 26.4.2012, n. 44**, l'inizio del **periodo post liquidazione coincide con la data di iscrizione al Registro imprese della causa di scioglimento** di cui all'art. 2484 c.c.

Il D.L. 16/2012 modifica anche i **termini di presentazione della dichiarazione** in caso di **revoca della liquidazione**, uniformando la **disciplina fiscale** a quella civile.

**LIQUIDAZIONE SOCIETARIA – DISCIPLINA CIVILE:** a seguito dell'entrata in vigore della riforma del diritto societario di cui al D. Lgs. 17.1.2003, n. 6 e successive modifiche, sono state introdotte delle **importanti novità** riguardanti la **fase di liquidazione delle società di capitali**.

Il Legislatore è intervenuto soprattutto in termini di **procedure** che l'organo amministrativo è tenuto a seguire nella fase del **passaggio di consegne ai liquidatori** e ha suddiviso il **procedimento di liquidazione** in **3 fasi fondamentali**:

- l'**accertamento** del **verificarsi della causa di scioglimento** da parte degli amministratori (salvo, come si vedrà, il caso della liquidazione volontaria), i quali devono provvedere al **deposito** di un'**apposita dichiarazione** presso il Registro delle imprese: a partire dal **giorno di iscrizione della causa di scioglimento**

corre l'obbligo da parte degli amministratori di condurre una **gestione conservativa** dell'impresa fino al **subentro** da parte del/dei liquidatore/liquidatori;

- **procedimento di liquidazione**, che va dalla **pubblicazione** della **nomina dei liquidatori** fino al **deposito del bilancio finale** di liquidazione e all'**esecuzione del piano di riparto**;
- **estinzione della società**, a seguito della sua **cancellazione** dal **Registro delle imprese** e del **deposito dei libri contabili e sociali**.

Le tre fasi sono anche caratterizzate da una **specificata documentazione** predisposta a seconda dei casi dall'**organo amministrativo** ovvero dai **liquidatori**: senza entrare troppo nel dettaglio, ai sensi dell'art. 2487-bis, co. 3, c.c. l'**organo amministrativo** deve consegnare ai liquidatori, oltre ai **libri sociali**, anche una **situazione**

dei conti <sup>(1)</sup> alla data di **effetto** dello **scioglimento**, ed un **rendiconto** sulla **gestione** <sup>(2)</sup> per il periodo che va dall'**inizio dell'esercizio** fino alla data di **pubblicazione** della **nomina** dei **liquidatori**.

Successivamente i **liquidatori** sono tenuti alla presentazione del **primo bilancio** di **liquidazione** (cui vanno allegati i **prospetti contabili** ricevuti dall'organo amministrativo) e, se la liquidazione si protrae per **più** di **un esercizio**, dei **vari bilanci annuali** fino a quello **finale**, cui segue la **richiesta** di **cancellazione** della società ed il **deposito** dei **libri sociali** ai sensi degli artt. 2495 e 2496 c.c.

**EMERSIONE della CAUSA di SCIOGLIMENTO e CONSEGUENTE NOMINA dei LIQUIDATORI:** ai sensi dell'art. 2484 c.c., le **società di capitali** si **sciogliono**:

- 1) per il **decorso del termine**;
- 2) per 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**;
- 3) per l'**impossibilità di funzionamento** o per la **continua inattività** dell'**assemblea**;
- 4) per la **riduzione** del **capitale sociale** al di **sotto** del **minimo legale**, salvo che l'assemblea non deliberi il **ripianamento** delle perdite ovvero la **trasformazione** in altro tipo di società;
- 5) in ipotesi di **recesso del socio**, quando il procedimento di cui agli artt. 2437-quater e 2473 c.c. obbliga ad una **riduzione** del **capitale sociale** tale da riportare alla situazione di cui al precedente punto 4);
- 6) per **deliberazione** dell'**assemblea**;
- 7) per le **altre cause** previste dall'**atto costitutivo** o dallo **statuto**.

Nel caso di cui al punto 6), quindi di **volontà dei soci** di mettere in **liquidazione** la società, gli **effetti** dello **scioglimento** si producono alla **data** dell'**iscrizione** al **Registro delle imprese** della relativa **delibera assembleare**.

Negli altri casi, alla **data dell'iscrizione** presso l'**Ufficio del Registro delle imprese** della **dichiarazione** con cui gli amministratori accertano il **verificarsi della causa**.

Tolto il caso della **delibera** di **messa in liquidazione** della società, per la quale la data di effetto dello

scioglimento coincide con quella di **messa in liquidazione** della società, negli altri casi la **data di effetto** dello scioglimento **anticipa sempre** quella di **messa in liquidazione**, poiché solo una volta **accertata** la **causa** l'organo amministrativo procede alla **convocazione** dell'**assemblea** per la nomina dei **liquidatori**.

Ancora, il periodo che va dall'**iscrizione** della **causa di scioglimento** a quello di **nomina** dei **liquidatori** richiede una particolare attenzione da parte degli amministratori, i quali, ai sensi dell'art. 2486 c.c., sono tenuti in tale periodo a **gestire la società**, ai soli fini della **conservazione** dell'**integrità** e del **valore** del **patrimonio sociale**, e lontano, quindi, da strategie di carattere **speculativo**.

Ai sensi dell'art. 2487 c.c., contestualmente all'**accertamento** della **causa di scioglimento**, gli amministratori convocano l'**assemblea** per la nomina e l'**attribuzione** dei **poteri ai liquidatori**. In caso di **inerzia** degli amministratori, l'assemblea può essere anche convocata dal **Tribunale** su istanza dei **singoli soci**, degli **amministratori** o dei **sindaci**; il Tribunale può anche provvedere alla stessa **nomina** dei liquidatori, laddove l'assemblea sul punto non si costituisca o non deliberi.

La fase di liquidazione è finalizzata al **realizzo** delle **attività** ed all'**estinzione** delle **passività** da parte della società e **termina** con la predisposizione del **bilancio finale** di **liquidazione**, cui segue la **richiesta** di **cancellazione** da parte del liquidatore ed il **deposito** dei **libri sociali** presso il Registro delle imprese, dove vengono **conservati** per **10 anni**. Non sempre la società in stato di liquidazione viene chiusa; anzi, non sono rari i casi in cui i soci, a seguito del **venir meno** della **causa di scioglimento**, decidono la **revoca** dello **stato di liquidazione**.

Ai sensi dell'art. 2487-ter c.c. la società può **in ogni momento revocare** lo **stato di liquidazione**, se del caso previa **eliminazione** della **causa di scioglimento**, mediante **deliberazione assembleare** da prendersi con le **maggioranze** richieste per le **modificazioni statutarie**.

La **delibera di revoca** non ha effetto immediato, ma solo **decorsi 60 giorni** dalla sua **iscrizione** presso il Registro delle imprese; tale termine è posto a **tutela dei creditori** <sup>(3)</sup> e può essere ovviato solo nel caso in cui la delibera di revoca consti il **consenso** dei **creditori** ovvero

(1) Ai sensi del Principio contabile Oic 5, tale situazione è rappresentata da un prospetto contabile riportante i saldi dei conti patrimoniali ed economici, nonché dei conti d'ordine, previsti dal piano dei conti della società, alla data di effetto della causa di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., ovvero alla data della relativa iscrizione al Registro delle imprese ad opera dell'organo amministrativo.

(2) Sempre secondo l'Oic 5, il rendiconto sulla gestione è costituito da un vero e proprio bilancio formato da Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa.

(3) Da intendersi quelli tali alla data di iscrizione della delibera di revoca dello stato di liquidazione.

**ESEMPIO n. 1 – LIQUIDAZIONE e PRESENTAZIONE del MOD. UNICO**

Liquidazione di S.p.a. la cui causa di scioglimento è stata iscritta al Registro delle imprese in data **15.10.2011**: in questo caso il termine per la presentazione del Mod. Unico relativo al periodo ante liquidazione (periodo 1° gennaio – 14 ottobre) è il **31.7.2012**.

si proceda al **pagamento** dei creditori che non hanno prestato il loro consenso.

Trova applicazione l'ultimo comma dell'art. 2445 c.c., quindi laddove i creditori avessero **prestato opposizione** il Tribunale può disporre che l'operazione abbia **comunque luogo**, ove ritenga il **pericolo di pregiudizio** per i creditori **infondato** oppure la società abbia **prestato idonea garanzia**.

**LIQUIDAZIONE SOCIETARIA – ASPETTI FISCALI:** l'art. 182, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF 5282] prevede che per i soggetti Ires il **reddito** relativo al **periodo compreso** tra l'**inizio** e la **chiusura** della **liquidazione** è determinato in base al **bilancio finale**.

Se la liquidazione si protrae **oltre l'esercizio** in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla **residua frazione** di tale esercizio e quello relativo a **ciascun esercizio intermedio** è determinato in via **provvisoria liquidando** la relativa **imposta, salvo conguaglio** da effettuarsi in base al bilancio finale.

Sempre in sede di **conguaglio** potranno essere utilizzate le **perdite fiscali** conseguite nel periodo **ante liquidazione**; a tale riguardo si evidenzia come il D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111, abbia **modificato il regime di riporto** delle **perdite fiscali**, prevedendo che quelle conseguite **dopo i primi 3 periodi d'imposta** possono essere **scomutate in diminuzione** dal **reddito** dei periodi d'imposta **successivi**, in misura **non superiore all'80%** del **reddito imponibile** di ciascuno di essi e per l'**intero importo** che trova **capienza** in tale ammontare.

Da ciò deriva che le **perdite fiscali anteriori** all'inizio della **liquidazione** possono essere utilizzate a **scomputo** dei redditi **eventualmente conseguiti** nei **periodi intermedi** della liquidazione, **senza limiti temporali** ma **entro il tetto dell'80%** del reddito imponibile di ciascun periodo.

Tale limite, come giustamente evidenziato dall'Istituto di Ricerca dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili con la Circolare 24/IR/2011, **non dovrebbe comunque trovare applicazione** in sede di **conguaglio finale**, in

quanto tale conclusione porterebbe ad una «**definitività**» della **parziale deducibilità** della **perdita**, il che non avrebbe **alcuna giustificazione** e determinerebbe una **violazione** del **principio di uguaglianza** rispetto ai soggetti non interessati da una causa di scioglimento.

Se la **liquidazione** si protrae per **più di 5 esercizi**, compreso quello in cui ha avuto **inizio**, nonché in caso di **omessa presentazione** del **bilancio finale**, i **redditi** determinati in via **provvisoria** si considerano **definitivi** e, ai fini dell'**Irpef**, i redditi **compresi** nelle somme **percepite** o nei **beni ricevuti** dai soci, ancorché già tassati separatamente a norma degli artt. 17 e 21, D.P.R. 917/1986 [CFF 5117 E 5121], concorrono a **formare il reddito complessivo** per i periodi di imposta di competenza.

**PRESENTAZIONE del MOD. UNICO – NOVITÀ del D.L. 16/2012:** lo stato di liquidazione è anche caratterizzato dall'applicazione di una **particolare disciplina** riguardante la presentazione del **Mod. Unico**.

La norma di riferimento è l'art. 5, D.P.R. 22.7.1998, n. 322 [CFF 7047], recentemente modificato dall'art. 2, co. 5, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. con modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44.

Le modifiche introdotte hanno **allineato** la **disciplina fiscale** a quella **civile**, relativamente:

- al **termine** per la **presentazione** della **dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione**;
- ai casi in cui l'**assemblea delibera** la **revoca** dello **stato di liquidazione**.

Riguardo al primo aspetto, dispone ora il co. 1 dell'art. 5, D.P.R. 322/1998, che il **liquidatore** deve **presentare** la **dichiarazione** relativa al **periodo compreso** tra l'**inizio** del **periodo d'imposta** e la **data** in cui si determinano gli **effetti** dello **scioglimento** della società (che, come evidenziato, coincide con la data di **effetto** della **liquidazione** solo nel caso della **liquidazione volontaria**), entro l'**ultimo giorno** del **nono mese successivo** a tale data, in via **telematica**.

Come evidenziato dalla stampa specializzata, <sup>(4)</sup> la **data di iscrizione** della **causa di scioglimento** è da considerarsi quale **primo giorno** del **periodo post li-**

(4) P. Meneghetti, «Unico entro nove mesi dallo scioglimento», ne Il Sole 24 Ore del 7.5.2012.

**ESEMPIO n. 2 – LIQUIDAZIONE e PRESENTAZIONE del MOD. UNICO**

Proseguendo con l'esempio precedentemente richiamato, la **dichiarazione** relativa al **periodo post liquidazione** 15.10 – 31.12.2011 dovrebbe essere presentata **entro il 30.9.2012**.

Ipotizzato che i soci abbiano deliberato la **revoca dello stato di liquidazione** e che tale delibera abbia prodotto i suoi **effetti (decorso 60 giorni)** dalla sua **iscrizione** al Registro delle imprese) in data 15.8.2012, gli **amministratori** (e non i liquidatori, visto che la società ha ripristinato lo stato di funzionamento) presenteranno una **dichiarazione ordinaria** per l'intero periodo d'imposta 2011, **scomputando le imposte pagate** con la **dichiarazione presentata per il periodo ante liquidazione**.

**liquidazione.** A tale riguardo si veda l'esempio riportato a pag. prec.

Laddove la liquidazione si **prolungasse per più di un esercizio**, il liquidatore è tenuto alla **presentazione** della **dichiarazione** relativa alla **residua frazione del primo esercizio** in cui la **liquidazione** ha prodotto i suoi **effetti**, oltre a quelle relative ad **ogni successivo periodo d'imposta**, liquidando le imposte in via **provvisoria**, sulla base di quanto disposto dal citato art. 183, D.P.R. 917/1986 [CFF 5283].

Al **termine** della liquidazione, lo stesso **liquidatore** presenta la **dichiarazione** relativa al **risultato finale** delle operazioni di liquidazione, entro i **9 mesi successivi** alla data in cui è stato **depositato il bilancio finale**.

**Non sempre**, però, lo stato di liquidazione termina con la **chiusura della società**, ben potendo i soci, ai sensi dell'art. 2487-ter c.c., **revocare lo stato di liquidazione**, mediante delibera da prendersi con le maggioranze richieste per le **modifiche statutarie**. Tale evenienza

è stata appositamente disciplinata dal Legislatore con l'inserimento del co. 3-bis all'art. 5, D.P.R. 322/1998. Tale comma prevede che:

- se la **revoca** della **liquidazione** ha effetto **prima** del termine di **presentazione** della **dichiarazione** relativa al **periodo ante liquidazione**, ovvero relativa al **primo periodo** di imposta di liquidazione, **non** vanno presentate le **dichiarazioni** relative a detti periodi d'imposta, ma un'**unica dichiarazione** relativa ad un periodo di imposta ordinario;
- la **revoca** dello **stato di liquidazione** rende **in ogni caso definitiva** le **dichiarazioni già presentate**; l'unica eccezione si ha quando la revoca abbia effetto **prima** della **presentazione** della **dichiarazione** relativa al **primo periodo di liquidazione**, nel senso che la dichiarazione relativa al **periodo ante liquidazione non si rende definitiva**, ancorché **già presentata**, ma dovrà essere **assorbita** nella dichiarazione relativa all'**intero periodo d'imposta**.