

OGGETTO	LIQUIDAZIONE SOCIETA' - NUOVI TERMINI - REVOCA
RIFERIMENTI	ART. 2 DL 16/2012; ART. 5 DPR 322/98; CM 6/2002
CIRCOLARE DEL	10/05/2012

Sintesi: nella liquidazione di società, il DL Semplificazioni fiscali allinea gli adempimenti fiscali alla disciplina civilistica. Il termine per la presentazione della dichiarazione del periodo ante liquidazione (ultimo giorno del 9° mese successivo) decorre:

- non più dalla data in cui "ha effetto la deliberazione" di messa in liquidazione,
- ma dalla data in cui, più in generale, "si determinano gli effetti dello scioglimento" disciplinando in tal modo non più il solo caso di scioglimento derivante da una delibera dell'assemblea, ma anche gli altri casi di scioglimento ex art. 2484 CC (per perdite, ecc.). Il nuovo termine decorre:
 - a) società di capitali: dalla data di iscrizione al Registro imprese:
 - della delibera assembleare: nel caso di scioglimento per decisione dei soci.
 - della dichiarazione degli amministratori: per le altre cause di scioglimento.
 - b) società di persone: dalla data di adozione, rispettivamente, della delibera assembleare o della dichiarazione degli amministratori.

Nel caso di revoca le dichiarazioni dei periodi intermedi divengono definitive; inoltre non vi è obbligo di presentare la dichiarazione di un periodo se la revoca interviene prima della sua trasmissione.

Con il cd decreto di "Semplificazione fiscale" il legislatore, al fine di allineare la disciplina fiscale e civilistica in materia di liquidazione e scioglimento delle società, ha ridefinito la tempistica di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo ante liquidazione.

LIQUIDAZIONE - PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI

Ai sensi dell'art. 5 Dpr 322/1998, in caso di liquidazione di società (di capitali o di persone) il liquidatore (o, in mancanza, il rappresentante legale) deve presentare:

- ⇒ la dichiarazione dei redditi
- ⇒ la dichiarazione (autonoma) dell'IRAP

relative:

- ➔ **al periodo "ante liquidazione"** (cioè tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la messa in liquidazione):
 - esclusivamente in via telematica
 - entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a tale data
- ➔ **ai periodi intermedi** (il primo di essi inizia dalla messa in liquidazione fino al termine del periodo d'imposta)
- ➔ **al risultato finale delle operazioni di liquidazione:**
 - esclusivamente in via telematica
 - entro i 9 mesi successivi alla chiusura della liquidazione o al deposito del bilancio finale.



N.B.: il periodo ante liquidazione si conclude il giorno che precede quello in cui ha effetto la liquidazione (CM 55/2001 e CM 50/2002). La liquidazione inizia a partire dal giorno in cui la stessa ha effetto.

NOVITÀ DEL DL SEMPLIFICAZIONI FISCALI

Con il DL Semplificazione fiscale il legislatore:

- ha **allineato la disciplina fiscale a quella civilistica** in materia di liquidazione delle società
- in relazione ai **termini di presentazione** delle dichiarazioni relative al periodo **ante liquidazione**.



Art. 5 Dpr 322/98 ante modifiche	Art. 5 Dpr 322/98 post modifiche
"la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica."	"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 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 Dpr n. 633/72, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica."

PERIODO ANTE LIQUIDAZIONE - SOCIETA'

Le dichiarazioni del periodo antecedente alla messa in liquidazione vanno presentate entro ultimo giorno del 9° mese successivo alla data:

- in cui si determinano **gli effetti dello scioglimento** della società ex artt. 2484 e 2485 CC
- e non più dalla data "*in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione*".

Per le dichiarazioni presentate a partire dal 2/03/2012, il termine decorre in modo diverso a seconda della causa della messa in liquidazione:

a) PER DECISIONE DEI SOCI (cd. "liquidazione volontaria"):

- **società di capitali**: dalla data di **iscrizione al Registro Imprese della delibera dell'assemblea**
- **società di persone**: dalla **data in cui è assunta** la delibera dei soci.



Nota: è la situazione più frequente; in questo caso nulla è modificato rispetto al passato

b) CAUSE DI SCIoglimento EX ART. 2484 C.C.:

- **società di capitali**: dalla data di **iscrizione al Registro Imprese** della **dichiarazione degli amministratori** che ne appurano l'esistenza
- **società di persone**: dalla **data in cui è assunta** la **dichiarazione degli amministratori**



Nota: è il caso dello scioglimento, al titolo di esempio:

- **per perdite** in caso di mancata ricostituzione del capitale sotto il minimo di legge o per perdite superiori a 1/3 del capitale non coperte entro il termine dell'esercizio successivo
- per **sopraggiunta scadenza** del termine, senza che sia prorogato
- per acclarata **impossibilità di approvare il bilancio** (per mancanza dei quorum)

In molti casi potrà essere l'assemblea stessa a prendere atto della situazione (es: mancata volontà di coprire le perdite); in tal caso si rientrerà nello scioglimento per decisione dei soci.

c) DATA D'ISCRIZIONE DEL DECRETO DEL TRIBUNALE: se, in presenza di **inerzia degli amministratori**, sia richiesto l'intervento del giudice da parte dei sindaci o di un socio.


Nota: talvolta l'istanza è presentata dagli amministratori che non intendono assumersi la responsabilità di appurare la causa di scioglimento.

CAUSE DI SCIoglIMENTO	
ART. 2484 C.C.	<p>Le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata <u>si sciogliono</u>:</p> <p>1) per il decorso del termine</p> <p>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</p> <p>3) per l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea</p> <p>4) per la riduzione del capitale al disotto del minimo legale</p> <p>5) nelle ipotesi previste dagli articoli 2437-quater e 2473</p> <p>6) per deliberazione dell'assemblea</p> <p>7) per le altre cause previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.</p> <p>La società inoltre si scioglie per le altre cause previste dalla legge; in queste ipotesi le disposizioni dei seguenti articoli si applicano in quanto compatibili.</p> <p>Gli effetti dello scioglimento si determinano, nelle ipotesi previste dai numeri 1), 2), 3), 4) e 5) del primo comma, alla data dell'iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa e, nell'ipotesi prevista dal numero 6) del medesimo comma, alla data dell'iscrizione della relativa deliberazione.</p> <p>Quando l'atto costitutivo o lo statuto prevedono altre cause di scioglimento, essi devono determinare la competenza a deciderle od accertarle, e ad effettuare gli adempimenti pubblicitari di cui al precedente comma.</p>
ART. 2485 C.C.	<p>Gli amministratori devono senza indugio accertare il verificarsi di una causa di scioglimento e procedere agli adempimenti previsti dal terzo comma dell'articolo 2484. Essi, in caso di ritardo od omissione, sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni subiti dalla società, dai soci, dai creditori sociali e dai terzi.</p> <p>Quando gli amministratori omettono gli adempimenti di cui al precedente comma, 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.</p>

CONTO DELLA GESTIONE

Il nuovo quadro normativo ha il pregio di attribuire certezza ai dubbi sollevati dalla dottrina in merito i termini di presentazione in assenza di uno scioglimento deliberato dall'assemblea.

Tuttavia, in relazione alla situazione ante liquidazione, **potrà non far coincidere:**

- ➔ **il "bilancio intermedio": sulla scorta del quale presentare le dichiarazioni**
- ➔ **con il cd. "conto sulla gestione":** cioè col bilancio straordinario che va redatto con riferimento alla frazione di esercizio che si chiude alla data di avvio della liquidazione (ovvero dalla data di iscrizione presso il registro delle imprese della nomina dei liquidatori - v. Doc. n. 5 OIC).

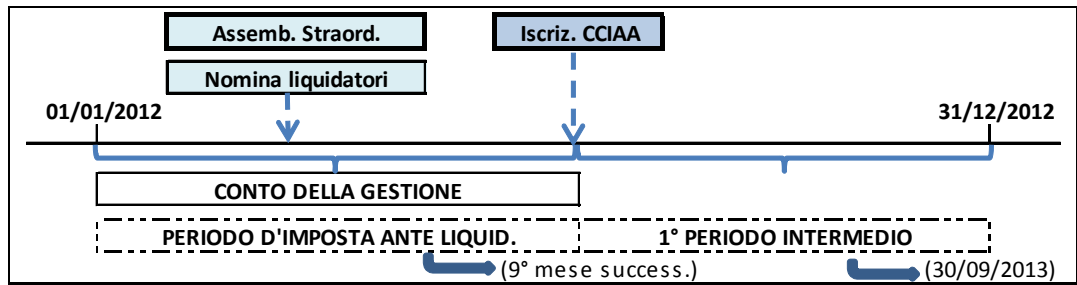
Infatti in presenza di:

- **liquidazione volontaria:** l'assemblea di scioglimento anticipato di solito nomina contestualmente i liquidatori: in tal caso di riferimento per il "conto della gestione" **coincide** con quella in cui si determinano gli effetti dello scioglimento (e cioè con la data di iscrizione alla CCIAA della delibera), almeno nell'ipotesi che i liquidatori accettino la carica senza ritardi
- **scioglimento accertato dagli amministratori:**
 - prima interviene la data di effetto dello scioglimento (iscrizione alla CCIAA della decisione)
 - poi viene convocata l'assemblea per la nomina del liquidatore

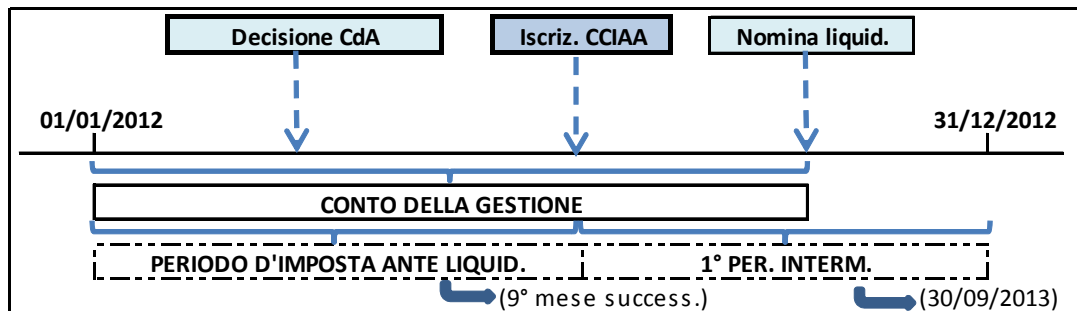
con l'effetto che i due termini non coincidono. In tal caso gli amministratori devono redigere:

- **ai soli fini fiscali: un bilancio fino alla data di efficacia dello scioglimento**, che servirà quale base per la redazione della dichiarazione "ante liquidazione"
- **ai soli fini civilistici:** il rendiconto sulla gestione fino alla data di accettazione della carica da parte dei liquidatori.

SCIoglimento
PER DECISIONE
DEI SOCI



SCIoglimento
PER DECISIONE
DEGLI
AMMINISTRATORI



Esempio1

La Alfa srl risulta in liquidazione con delibera dell'assemblea straordinaria dei soci del 21/03/2012, iscritta presso il Registro Imprese in data 1/04/2012. Con tale delibera si prevede la contestuale nomina del liquidatore.

In tal caso:

- **termine per la presentazione della dichiarazione** per il periodo 1/01/2012-26/03/2012 (cd. "ante liquidazione") è fissato al **31/01/2013** (ultimo giorno del 9° mese successivo alla data d'iscrizione presso il registro delle imprese)
- gli **amministratori** predispongono il **solo conto della gestione** (a valori "di funzionamento"), sulla scorta del quale **redigono la dichiarazione** che sarà **trasmessa dal liquidatore**.

Esempio2

Nell'Esempio1 si supponga ora che la delibera di liquidazione dell'assemblea dei soci (del 21/03/2012 ed iscritta alla CCIAA il 1/04/2012) abbia solo disposto lo scioglimento, rimandando la nomina dei liquidatori a data da destinarsi.

Con successiva delibera provvede alla nomina del liquidatore, iscritta in data 25/05/2012.

In tal caso:

- **termine per la presentazione della dichiarazione** ante liquidazione rimane fissato al 31/01/2013
- gli **amministratori** predispongono:
 - **sia il bilancio infrannuale 1/01/2012 - 20/03/2012**, sulla scorta del quale **redigono la dichiarazione** che sarà **trasmessa dal liquidatore**
 - **che il conto della gestione del periodo 1/01/2012-25/05/2012**, quale situazione iniziale per procedere alle operazioni di liquidazione.

PERIODO ANTE LIQUIDAZIONE - DITTE INDIVIDUALI

In relazione alle ditte individuali nulla si è modificato e pertanto i termini per la presentazione del periodo ante messa liquidazione decorrono:

- ➔ **dalla data indicata nel modello AA9/10**
- ➔ da presentare entro 30 gg dalla decisione di porsi in liquidazione.



Si rimanda alla Info Fisco 150/2009 per una disamina degli adempimenti dichiarativi.

RN17	IRES dovuta o differenza a favore del contribuente			11.000	,00
RN18	Crediti di imposta concessi alle imprese				,00
RN19	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione				,00
RN20	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24				,00
RN21	Eccedenza di imposta da utilizzare nel quadro PN				,00
RN22	Acconti	Eccedenze utilizzate	1		,00
				Acconti 2012:	
				1.750 versato a saldo del periodo ante liquidazione	
				+ 1.000 di 1° acconto 2012 versato ordinariamente	
RN23	Imposta a debito				8.250
RN24	Imposta a credito				,00

Esempio5

REVOCA SUCCESSIVA AL SECONDO PERIODO INTERMEDIO

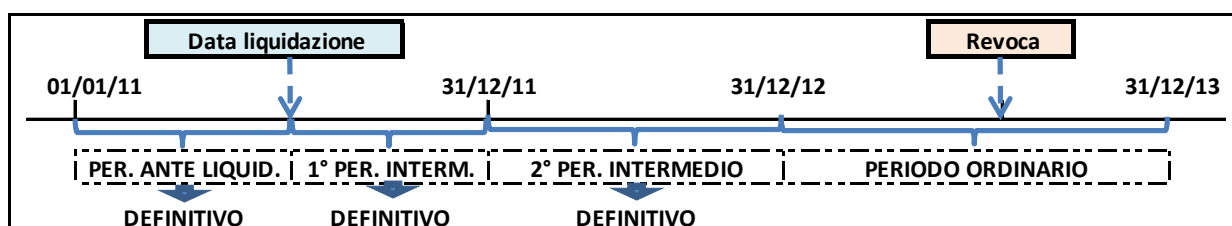
Si prosegue nell'Esempio4 precedente, supponendo che la revoca della liquidazione abbia avuto efficacia solo **a partire dal 20/08/2013**.

In questo caso sono già state presentate le dichiarazioni:

- del **periodo ante liquidazione**: al 30/06/2012
- il **primo periodo post liquidazione**: al 30/09/2012

In tal caso la società:

- deve considerare definitive le dichiarazioni precedenti (non sono più soggette al conguaglio, né a modifica)
 - deve poi presentare la **dichiarazione**:
 - **per il periodo d'imposta 2012** nei termini ordinari (adottando dei criteri di funzionamento, e non di liquidazione come nel primo periodo post liquidazione)
 - **per il periodo d'imposta 2013** al 30/09/2014
- e così via.



INTEGRATIVA A FAVORE PER IL PERIODO CHE PRECEDE LA LIQUIDAZIONE

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che (RM 41/2012):

- caso di dichiarazione integrativa "a favore"
- il **cd. "termine breve"**, e cioè il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo
- va determinato **senza tenere in considerazione il frazionamento** del periodo d'imposta dovuto alla messa in liquidazione (ottenendo dunque un differimento del termine).

Esempio6

La Gamma Srl è stata posta in liquidazione con effetto a partire dal 25/03/2012. Deve procedere a presentare una dichiarazione integrativa a favore per il periodo 2011.

In tale situazione:

- in generale: il termine della integrativa scadrebbe al 31/12/2012 (cioè nel termine di presentazione del periodo ante liquidazione e dunque entro il 9° mese successivo alla messa in liquidazione)
- in deroga: va considerato il termine che si sarebbe assunto laddove la liquidazione non fosse intervenuta e dunque il 30/09/2013 (termine per la presentazione dell'intero periodo d'imposta 2012).

DETERMINAZIONE REDDITI - VERSAMENTI

In caso di messa in liquidazione, si possono presentare le seguenti fattispecie (RM 66/2010):

- **se la procedura termina entro l'esercizio in cui è deliberata la liquidazione:**
 - il reddito si determina in base al bilancio finale di liquidazione (ovvero, relativamente alla frazione compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di messa in liquidazione)
- **se la procedura termina entro 5 esercizi** (soggetti Ires) **o 3 esercizi** (soggetti Irpef) (incluso quello di inizio):
 - l'intera procedura è considerata come un **unico periodo d'imposta**
 - il **reddito dei periodi intermedi è determinato in via provvisoria** in base ai relativi bilanci.



Nota: al termine della liquidazione saranno effettuate le **operazioni di conguaglio:**

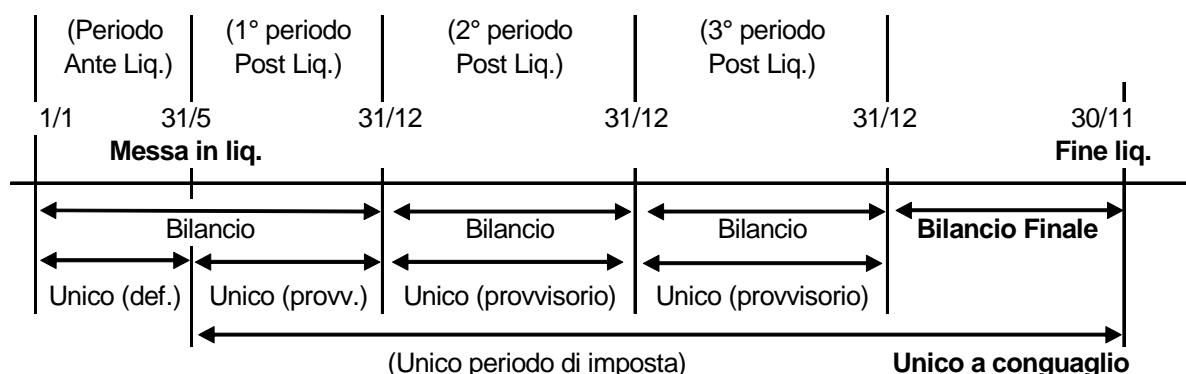
- sommando algebricamente tutti i redditi e le perdite conseguite nell'unico periodo di imposta
- determinando le relative imposte e scomputando le eventuali imposte versate in via provvisoria nei periodi intermedi.

- **se la procedura si protrae oltre 5 (o 3) esercizi** (incluso quello di inizio):
 - ⇒ vanno presentate le dichiarazioni dei redditi relative:
 - alla residua frazione dell'esercizio in cui ha effetto la liquidazione (cd. *post liquidazione*)
 - e per ciascun successivo esercizio intermedio
 - ⇒ **i redditi (o le perdite) dei periodi intermedi**, determinati in via provvisoria in base al rispettivo bilancio fino al 5° (o 3°) periodo, **divengono definitivi**
 - ⇒ nel periodo in cui **termina la liquidazione** va presentata una **dichiarazione ordinaria sulla scorta del conto economico dell'ultimo periodo**, non essendo più possibile:
 - determinare una liquidazione unitaria per l'intera durata della liquidazione
 - scomputare le imposte versate nei periodi intermedi



Mancata presentazione del bilancio finale di liquidazione: ha il medesimo effetto di rendere definitivi i periodi intermedi, indipendentemente dalla durata della liquidazione.

ESEMPIO: SRL IN LIQUIDAZIONE



Società di persone: se la società dell'esempio non fosse di capitali non si potrebbe pervenire al conguaglio finale, considerato che l'ultimazione della liquidazione è intervenuta nel 4° periodo. P

DICHIARAZIONE IRAP ED IVA: a differenza della dichiarazione dei redditi, ciascun periodo d'imposta (ante e post liquidazione e periodi intermedi) sono sempre **considerati periodi autonomi e "definitivi"**.

SOCIETA' DI PERSONE E DITTE INDIVIDUALI

I redditi posseduti durante la liquidazione determinati:

A) IN VIA PROVVISORIA (dunque sempre per i **primi 3 periodi intermedi**; per il **conguaglio finale solo se la liquidazione dura meno di 3 periodi**): sono soggetti a **tassazione separata** (regime naturale) laddove:

- ditte individuali: l'azienda era posseduta da più di 5 anni
- società di persone: la società era costituita da più di 5 anni

B) IN VIA DEFINITIVA: sono soggetti a **tassazione ordinaria**, che si applica tutti i casi diversi da quelli precedenti e pertanto:

- **su opzione** (barrando l'apposita casella ne quadro RM): in assenza dei requisiti di cui sopra
- in **assenza di predisposizione del bilancio finale** di liquidazione



N.B.: per i soggetti Irpef il **bilancio finale di liquidazione (ed il piano di riparto) non costituiscono oggetto di deposito al Registro delle Imprese**; essi vanno comunque predisposti (anche nel caso di soggetti in contabilità semplificata).

- dal momento in cui la **liquidazione duri più di 3 esercizi**: si decade (retroattivamente) dalla eventuale tassazione separata applicata.



N.B.: non è chiaro se siano applicabili le sanzioni e vi sia l'obbligo di presentare delle dichiarazioni integrative. In assenza di chiarimenti, si ritiene che non si tratti di una mera riliquidazione del contribuente, ma che l'Agenzia debba riliquidare le dichiarazioni come se non si fosse optato per la tassazione separata, applicano le eventuali sanzioni per dichiarazione infedele in presenza di eventuali maggiori imposte (in ecedenza rispetto l'acconto del 20% versato sui redditi a RM).

Si noti, in ogni caso, che alla data in cui avviene lo sfioramento dei 3 periodi intermedi:

- dovrà ancora essere presentata la dichiarazione del 3° periodo, il quale dunque si eviterà di dichiarare il reddito a quadro RM
- sarà possibile avvalersi del ravvedimento operoso per il reddito del 2° periodo intermedio, presentando una dichiarazione integrativa nel termine breve.



RM 66/2010: "Se la liquidazione si protrae per **più di tre 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'imposta sul reddito delle persone fisiche i redditi compresi nelle somme percepite o nei beni ricevuti dai soci, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, concorrono a formarne il reddito complessivo per i periodi di imposta di competenza"

SOCIETA'	Anni di costituzione	Durata Liquidazione	Predisp. del Bil. Finale	TAX SEPARATA (soci Persone Fisiche)
di capitali				NO
di persone	< 5			
	> 5	< 3	No	
		> 3	Si	
				SI

PERDITE PREGRESSE

Spesso la liquidazione è un evento collegato al mancato conseguimento di utili e dunque è importante evitare di "perdere" eventuali perdite pregresse. I soggetti Ires dovranno porre attenzione alle modifiche introdotte dal DL 98/2011.

PERDITE MATURATE NEI 5 ESERCIZI PRECEDENTI:

- sono compensabili con i risultati dei bilanci intermedi
- l'eventuale residuo è scomputabile in sede di conguaglio anche se sono trascorsi più di 5 anni dalla loro formazione (il periodo di liquidazione infatti si considera "unitario"):
 - **società di capitale:** senza limiti (il vincolo di utilizzo quinquennale è stato soppresso dal 2011); l'utilizzo nel **limite massimo dell'80% del reddito** di periodo **non dovrebbe applicarsi** in caso di cessazione della società (Circ. Assonime 33/2012)
 - **società di persone:** se la liquidazione termina:
 - non oltre i 3 periodi intermedi (si scomputano in sede di conguaglio)
 - in caso contrario: rimane il limite del quinquennio per l'utilizzo.

PERDITE DEI PERIODI INTERMEDI: **non sono utilizzabili** finché i periodi non divengono "definitivi" e dunque esclusivamente:

- in sede di **conguaglio**
- oppure, se precedente:
- una volta decorsi:
 - **società di capitale:** **5 anni** (N.B.: a partire dal 2011 non accadrà più che, decorso di tale termine, sia spirato il termine quinquennale per il loro utilizzo)
 - **società di persone:** **3 anni** (in tal caso occorrerà verificare che non si ecceda il quinquennio dalla loro formazione - CTP Macerata n. 81 del 10.4.1999).

LIQUIDAZIONE CHIUSA CON UNA PERDITA: la parte di perdita non utilizzata può essere portata in deduzione nei 5 periodi successivi per le società "trasparenti" (Snc/Sas e Srl in trasparenza).

Società di persone - Utile nei periodi intermedi e perdita "a conguaglio": se i soci hanno optato per la tassazione separata nei periodi intermedi, sarà possibile a fare istanza di rimborso per le imposte pagare (il conguaglio infatti porta le imposte "a zero").

PROSPETTO DI SINTESI

PERIODO DI FORMAZ.	UTILIZZO NEI PERIOD. INTERM.	UTILIZZO A CONGUAGLIO			
		SOC. DI PERSONE / DITTE INDIV.		SOCIETA' DI CAPITALE	
		liq.< 3 anni	liq.> 3 anni	liq.< 5 anni	liq.> 5 anni
NEI 5 ES. ANTE LIQUID.	SI	SI	SI (nel limite di 5 anni dalla loro formazione)	SI (2)	SI (2 e 3)
NEI PERIODI INTERMEDI	NO (1)				

(1) Fintantoché il periodo si consideri "provvisorio": dopo divengono utilizzabili (nel limite di 5 anni per i sogg. Irpef)

(2) Non si ritiene applicabile il limite di utilizzo dell'80% del reddito "a conguaglio"

(3) Il DL 98/2011 ha eliminato il vincolo di utilizzo quinquennale.