



Adempimenti dichiarativi nella liquidazione: le novità del D.L. n.16/12

Il comma 5 dell'art.2 del D.L. n.16 del 2 marzo 2012 (Decreto Semplificazioni fiscali) ha apportato alcune modifiche in merito agli obblighi di presentazione delle dichiarazioni dei redditi nell'ambito della procedura di liquidazione societaria.

In primo luogo, è stato modificato il comma 1 dell'art.5 del DPR n.322/98 nella parte in cui si prevede:

l'obbligo della trasmissione telematica della dichiarazione dei redditi del periodo *ante* liquidazione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla "data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli artt.2484 e 2485 del codice civile" e non più, come disposto in precedenza, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione.

Inoltre, per le imprese individuali, ove la fase di liquidazione non è obbligatoria prima della cessazione definitiva dell'attività, la data di riferimento per il conteggio del nono mese successivo è quella indicata nella comunicazione di variazione dei dati Iva, ai sensi dell'art.35, DPR n.633/72.

In secondo luogo, è stato inserito il nuovo comma 3-*bis* all'art.5 del DPR n.322/98, il quale è intervenuto a colmare una lacuna legislativa, disciplinando gli obblighi dichiarativi e i conseguenti effetti fiscali nel caso in cui si proceda alla revoca della liquidazione.

Dichiarazione del periodo *ante* liquidazione

Come chiarito dalla relazione illustrativa del provvedimento in esame, la novità legislativa si è resa necessaria per adeguare la normativa fiscale in materia di liquidazione a quella civilistica. Tale intervento era auspicato da tempo da parte degli operatori del settore, in quanto il trattamento civilistico della liquidazione, modificato dalla riforma del diritto societario del 2003¹, non corrispondeva più, sotto diversi aspetti, a quello fiscale.

Uno dei principali aspetti su cui la riforma del diritto societario ha inciso maggiormente attiene alla decorrenza degli effetti della liquidazione per le società di capitali. Infatti, Il comma 3 dell'art.2484 c.c. prevede una netta distinzione tra il momento in cui si verifica una causa di scioglimento e il decorso dei suoi effetti. In particolare, gli effetti della liquidazione decorrono una volta che risultano effettuati gli adempimenti di pubblicità legale, come riportati nella seguente tabella.

Cause di scioglimento (art.2484 c.c.)	Decorso degli effetti
Decorso del termine	Iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa.
Conseguimento oggetto sociale o sopravvenuta impossibilità a conseguirlo	
Impossibilità di funzionamento o continua inattività dell'assemblea	
Riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale	
Insufficienza patrimonio società per liquidazione quota socio receduto	


¹ Introdotta a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n.6/03.

Deliberazione dell'assemblea	Iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della delibera.
Altre cause previste dall'atto costitutivo o dallo statuto	L'atto costitutivo o lo statuto devono determinare la competenza dell'accertamento, della decisione e dell'iscrizione presso il registro delle imprese.

Nel momento in cui si verifica una causa di scioglimento, spetta agli amministratori, venuti a conoscenza della causa in questione, procedere senza indugio al suo accertamento e alle conseguenti formalità pubblicitarie. Tale adempimento riveste una particolare importanza, visto che gli effetti della liquidazione decorrono solamente dopo aver soddisfatto gli adempimenti pubblicitari. L'omesso o ingiustificato ritardo da parte degli amministratori, espone gli stessi ad una responsabilità personale e solidale per i danni subiti dalla società, dai soci, dai creditori sociali e dai terzi in caso di ritardo o omissione. La data di inizio della liquidazione ha notevoli risvolti anche da un punto di vista fiscale. Infatti, la frazione di esercizio antecedente a tale momento costituisce un autonomo periodo d'imposta, con il conseguente obbligo di procedere alla determinazione del reddito d'impresa di tale intervallo temporale e alla presentazione della dichiarazione dei redditi entro i termini previsti dal comma 1 dell'art.5 del DPR n.322/98. La novella legislativa in esame interviene a disciplinare tale ultimo aspetto, prevedendo che la dichiarazione di tale periodo sia presentata entro il nono mese successivo alla data di inizio liquidazione così come individuata ai fini civilistici, ossia a partire dalla data di iscrizione della dichiarazione degli amministratori con la quale viene accertata una causa di scioglimento o dall'iscrizione della delibera di messa in liquidazione.

Esempio

La società Alfa Srl (con esercizio coincidente con l'anno solare) ha deliberato la liquidazione della società il 31 marzo 2012 e tale delibera è stata iscritta al Registro delle imprese il 10 aprile 2012. La dichiarazione del periodo compreso tra il 1° gennaio e il 10 aprile 2012 potrà essere trasmessa telematicamente entro la fine di gennaio 2013. Prima del D.L. n.16/12, il periodo preso in considerazione era compreso tra il 1° gennaio e la data di messa in liquidazione e la dichiarazione di tale lasso temporale doveva essere trasmessa entro il 31 dicembre 2012.

 La modifica normativa in esame, tuttavia, non è esente da critiche, in quanto non prende in considerazione il periodo di *interim* tra la data di iscrizione della dichiarazione degli amministratori o della delibera assembleare e la data di iscrizione della delibera che nomina i liquidatori.

Infatti, nel periodo che precede la nomina dei liquidatori, gli amministratori mantengono il potere di gestire la società, anche se *“ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale”*. A tale scopo è loro consentito il compimento di *“nuove operazioni”*, se queste sono finalizzate alla conservazione del valore del patrimonio della società.

Secondo quanto previsto dall'Oic 5, in tale fase:

“l'azienda costituisce pur sempre un complesso economico funzionante destinato alla produzione del reddito e non vi è alcuna ragione per abbandonare i criteri di valutazione di funzionamento e passare ai criteri di liquidazione”².

² Oic 5 par. 2.1.

Con l'entrata in funzione dei liquidatori, il patrimonio aziendale muta la propria destinazione trasformandosi da un complesso produttivo in un coacervo di beni destinati alla monetizzazione.


Per tali motivi, è da ritenere che la procedura di liquidazione vera e propria decorra solo dopo la pubblicazione della nomina dei liquidatori, avvenuta la quale gli amministratori cessano dalla carica ed assumono, ai sensi dell'art.2487-*bis*, co.3, c.c., l'obbligo di consegnare ai liquidatori:

“i libri sociali, una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento ed un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato”

Pertanto, ai fini dell'inizio degli effetti della liquidazione nei confronti dei terzi, tale momento non potrà che essere quello coincidente con l'iscrizione al Registro delle imprese della nomina dei liquidatori.

Dal punto di vista fiscale, l'art.182 del Tuir dispone semplicemente che, in caso di liquidazione dell'impresa o della società, il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione sia determinato in base ad apposito Conto economico (fatto coincidere con il rendiconto della gestione). La norma in questione, tuttavia, non specifica quale data debba intendersi per “inizio della liquidazione” e, pertanto, è da ritenere che la stessa coincida con quella avente rilevanza civilistica, la quale, come abbiamo evidenziato in precedenza, decorre dalla data di iscrizione della nomina dei liquidatori.

Così ragionando, dal combinato disposto dell'art.182 del Tuir e dell'art.5 del DPR n.322/98, come modificato dal D.L. n.16/12, emergerebbe, quindi, un difetto di coordinamento tra le due disposizioni, in quanto, mentre nella prima l'inizio della liquidazione coincide con l'iscrizione della nomina dei liquidatori, nella seconda l'inizio del procedimento liquidatorio corrisponde alla data di iscrizione della causa di scioglimento o alla delibera di messa in liquidazione.

 In tale situazione, la dichiarazione del periodo preliquidatorio non comprenderebbe l'eventuale intervallo di tempo di gestione provvisoria da parte degli amministratori, con la conseguente necessità di dover procedere alla determinazione in via extra-contabile di tale periodo prescindendo, quindi, dal rendiconto della gestione.

Dichiarazione in caso di revoca della liquidazione

Il comma 5 dell'art.2 del D.L. n.16/12 introduce, tra l'altro, il comma 3-*bis* nell'art.5 del DPR n.322/98, con il quale si disciplinano finalmente gli effetti della revoca della liquidazione con riferimento agli adempimenti dichiarativi.

Prima dell'intervento della riforma del diritto societario, la revoca della liquidazione non aveva una propria disciplina, anche se dottrina e giurisprudenza ritenevano comunque legittimo poter procedere alla revoca dello stato di liquidazione, a condizione che tale decisione fosse assunta all'unanimità e che la causa di scioglimento fosse stata rimossa³.

In tale direzione muove anche l'art.2487-*ter* c.c., il quale prevede ora espressamente che:

- la società può in ogni momento revocare lo stato di liquidazione, in presenza della previa eliminazione della causa di scioglimento;
- per tale deliberazione è richiesta la maggioranza prevista per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto (presenza di tanti soci che rappresentino almeno la metà del Capitale sociale e che la deliberazione sia presa a maggioranza assoluta dei presenti);
- tale deliberazione è soggetta alla normativa prevista dall'art.2436 c.c. relativo al deposito, iscrizione e pubblicazione delle modificazioni societarie;

³ Cfr. Cass., sent. n.2734/83.

- ➔ l'effetto della revoca è fissato dopo 60 giorni dall'iscrizione della stessa presso il Registro delle imprese, a condizione che sussista il consenso dei creditori od il pagamento dei creditori non consenzienti alla revoca.

Al socio che non ha concorso alla deliberazione è riconosciuto il diritto di recesso (art.2437 c.c.).

Chiarito l'aspetto civilistico della revoca della liquidazione, dal punto di vista fiscale, relativamente agli adempimenti dichiarativi, si possono configurare due ipotetici scenari:

1. ➔ la revoca della liquidazione avviene entro il termine della presentazione della dichiarazione di periodo.
2. ➔ la revoca della liquidazione avviene successivamente alla presentazione da parte della società delle dichiarazioni "intermedie".

Prima del D.L. n.16/12, gli adempimenti dichiarativi legati alla revoca dello stato di liquidazione sono stati presi in considerazione solo da due pronunce dell'Amministrazione Finanziaria. Nel primo chiarimento, con la [R.M. n.176 del 6 maggio 1983](#), viene stabilito che l'esercizio in cui ha effetto la revoca costituisce un unico periodo d'imposta, con conseguente obbligo da parte dell'organo amministrativo, nominato in sostituzione del liquidatore, di presentare, alle scadenze ordinarie, un'unica dichiarazione comprendente sia la parte in cui la società era in liquidazione che quella successiva.

Nel secondo chiarimento, ad opera della Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia con nota n.24159/99, viene previsto che, nel caso in cui la revoca della liquidazione avvenga nello stesso esercizio in cui ha avuto effetto la liquidazione della società, la distinzione fra i due periodi d'imposta si annulla, con la necessaria conseguenza che tale periodo debba essere considerato unitariamente e compreso nell'unica dichiarazione da presentare nei termini ordinari.

Tali chiarimenti, tuttavia, non hanno risolto i diversi dubbi sorti in merito alle eventuali dichiarazioni intermedie presentate prima della revoca dello stato di liquidazione.

In particolare, considerando il periodo di revoca come ordinario periodo d'imposta, ci si chiedeva se le dichiarazioni intermedie eventualmente predisposte nei periodi precedenti assumessero natura di dichiarazioni definitive, con i conseguenti effetti che tale definitività poteva determinare (si pensi, ad esempio, al riporto delle perdite conseguite nei periodi intermedi).

Il comma 5 dell'art.2 del decreto fiscale interviene, come premesso, a colmare tale lacuna legislativa. In primo luogo viene stabilito che, quando la revoca ha effetto prima del termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo cosiddetto "ante liquidazione", ovvero della dichiarazione relativa alla residua frazione del medesimo periodo d'imposta, non esiste alcun obbligo, in capo al liquidatore o al rappresentante legale, di presentare le dichiarazioni contemplate dall'art.5, co.1, primo periodo, e co.3, del DPR n.322/98.

Esempio

La società Beta Srl (con esercizio coincidente con l'anno solare) è stata posta in liquidazione con effetti a partire dal 31 marzo 2012. La dichiarazione del periodo 01/01/2012 – 31/03/2012 dovrà essere presentata entro la fine di dicembre 2012.

Tuttavia, il 31 dicembre 2012, la società delibera la revoca dello stato di liquidazione. In tal caso, posto che la revoca è intervenuta prima del termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione, non è necessario presentare tale dichiarazione. L'intero esercizio 2012 andrà riepilogato in un'unica dichiarazione da presentare nei tempi ordinari.

In secondo luogo, viene chiarito che laddove la revoca della liquidazione avvenga, successivamente alla presentazione delle dichiarazioni intermedie, le stesse assumono valenza fiscale “definitiva” sia per quanto riguarda la quantificazione dei relativi redditi, sia per quanto riguarda l’ammontare delle imposte versate.

Esempio

Tornando all’esempio precedente, se la revoca della liquidazione interviene nel mese di ottobre 2013, le dichiarazioni intermedie, relative sia al periodo *ante* liquidazione, sia alla successiva frazione di esercizio 2012, devono considerarsi definitive, in quanto risultano scaduti entrambi i termini di presentazione (rispettivamente, 31 dicembre 2012 e 30 settembre 2013).

Tuttavia, nell’ipotesi in cui la revoca sopraggiunga quando la dichiarazione del periodo preliquidatorio sia già stata presentata, ma prima del termine di presentazione della dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d’imposta in cui è iniziata la liquidazione, le risultanze già dichiarate andranno riepilogate nella dichiarazione ordinaria da presentare per l’intero periodo d’imposta, e le imposte già versate andranno scomutate da quanto complessivamente dovuto. In pratica, la dichiarazione già presentata per la frazione di periodo “*ante* liquidazione” viene annullata e “assorbita” nella dichiarazione ordinaria attinente l’intero periodo.

Esempio

Sempre con riferimento all’esempio iniziale, se la revoca della liquidazione interviene, invece, nel mese di giugno 2013, la dichiarazione intermedia relativa al periodo *ante* liquidazione deve considerarsi annullata, in quanto risulta ancora non scaduto il termine di presentazione della frazione di esercizio 2012 *post* liquidazione (30 settembre 2013). In tale evenienza, è necessario presentare un’unica dichiarazione per l’intero esercizio 2012 nei termini ordinari.