

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Gli adempimenti dichiarativi nella liquidazione

di **Sandro Cerato**

La messa in **liquidazione della società di persone** comporta il rispetto di numerosi obblighi dichiarativi ai fini Irpef e Irap, la cui disciplina è contenuta nell'articolo 5 del DPR 322/1998, ricordando che la formale messa in **liquidazione della società "spezza" l'anno solare** in cui ha effetto l'operazione in due periodi d'imposta:

- **ante liquidazione**, che inizia dal 1° gennaio e termina con la data di effetto della liquidazione;
- **post liquidazione**, che inizia dalla predetta data di effetto della liquidazione e termina con il 31 dicembre dello stesso anno.

Pertanto, gli **obblighi dichiarativi riguardanti le imposte sui redditi e Irap** raddoppiano in quanto si applicano per due periodi d'imposta anche se compresi nello stesso anno solare. Iniziando dal periodo d'imposta ante liquidazione, l'articolo 5, comma 1, del DPR 322/1998 stabilisce che il liquidatore, o il legale rappresentante della società, deve presentare le dichiarazioni dei redditi e dell'Irap del periodo in questione **entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello in cui si determinano gli effetti dello scioglimento**, esclusivamente utilizzando la modalità telematica.

È bene osservare che l'articolo 5 del DPR 322/1998, che è stato modificato ad opera del D.L. 16/2012, prevedeva prima delle citate modifiche che il **termine di nove mesi** decorresse comunque dalla data in cui aveva effetto la delibera di messa in liquidazione. Il testo modificato non prevede più espressamente l'ipotesi della messa in **liquidazione delle società di persone**, poiché il richiamo agli articoli 2484 e 2485 quale momento di effetto della liquidazione è applicabile solamente alle società di capitali. Si ritiene tuttavia che anche per le società di persone si debba fare riferimento alla **data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società**, e quindi dalla data di iscrizione della delibera presso il registro imprese. Il **periodo ante liquidazione** finisce quindi il giorno antecedente a quello in cui ha effetto la liquidazione, la quale inizia dal giorno in cui la delibera è iscritta presso il registro imprese. Le stesse regole descritte valgono per la **dichiarazione Irap**, che come noto deve essere sempre presentata in forma autonoma ma rispettando le stesse scadenze del modello Unico.

Per quanto riguarda i **modelli da utilizzare**, le modifiche apportate dal D.Lgs. 175/2014 hanno risolto un possibile "fastidio" che in precedenza era contenuto nell'articolo 1 del DPR 322/1998 prima delle citate modifiche. In particolare, per i soggetti Irpef (per quelli Ires il problema non si poneva) il **modello da utilizzare per l'Unico e per la dichiarazione Irap era**

sempre quello riferito all'anno precedente, anche per quanto riguarda le ipotesi in cui nello stesso anno solare si avevano due separati periodi d'imposta, come accade nella liquidazione (formale) delle società di persone. Tale impostazione creava qualche problema nelle ipotesi in cui alla scadenza del termine di presentazione (fine del nono mese successivo a quello di effetto dell'operazione) non era ancora disponibile il nuovo modello (si pensi alle messe in liquidazione nei primi mesi dell'anno), nel qual caso l'Agenzia aveva (ovviamente) chiarito che si dovesse utilizzare il vecchio modello. In altre parole, **si era costretti a verificare se alla scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni fosse o meno già disponibile il nuovo modello**.

Per ovviare a tali inconvenienti l'articolo 17 del D.Lgs. 175/2014 ha modificato l'articolo 1 del DPR 322/1998, prevedendo che anche per le **società di persone i "nuovi" modelli Unico ed Irap devono essere utilizzati per le società in liquidazione solo per i periodi d'imposta che chiudono il 31 dicembre di ogni anno**. Conseguentemente, per il periodo d'imposta ante-liquidazione deve essere sempre utilizzata la vecchia modulistica (quella relativa all'anno precedente), evitando in tal modo al contribuente l'onere di dover verificare la presenza dei nuovi modelli alla data di presentazione della dichiarazione.

Per quanto concerne gli **obblighi dichiarativi relativi ai periodi d'imposta compresi nella liquidazione**, l'articolo 5, comma 3, del DPR 322/1998 stabilisce che tali dichiarazioni sono presentate esclusivamente in via telematica nei termini ordinari (entro la fine del nono mese successivo e quindi entro il 30 settembre dell'anno successivo). Per quanto riguarda la dichiarazione **"finale"** (Unico) che assorbe l'intero periodo di liquidazione, la stessa deve essere presentata esclusivamente in via telematica entro i nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale se prescritto. In tale dichiarazione "finale" deve essere effettuato il calcolo definitivo del reddito riferito a tutto il periodo della liquidazione.

Con la **risoluzione n. 66/E/2010** l'Agenzia ha chiarito che **la presentazione della dichiarazione dei redditi riepilogativa dell'intero periodo di liquidazione "assorbe" la dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta compreso nella liquidazione**, il quale pertanto non costituisce più un autonomo periodo d'imposta interno alla liquidazione per il quale è necessario liquidare provvisoriamente le imposte. Pertanto, **le eventuali imposte dovute per tale ultimo periodo d'imposta di liquidazione vanno liquidate all'interno del risultato finale di liquidazione**. La stessa risoluzione n. 66/E ha chiarito che ai fini Irap deve essere invece presentata anche la dichiarazione riferita all'ultimo anno di liquidazione poiché per tale tributo il valore della produzione dei singoli periodi d'imposta viene determinato a titolo **definitivo** senza operare alcun conguaglio.

Per approfondire le problematiche relative alle operazioni straordinarie vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione
LE OPERAZIONI STRAORDINARIE
CASO PER CASO
Firenze Milano Padova