

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Criticità Super Ace in caso di periodo d'imposta frazionato

di Fabio Landuzzi

Inizia ad avvicinarsi il termine di **presentazione della dichiarazione dei redditi**, e con esso anche quello utile per la presentazione di eventuali **dichiarazioni integrative**, volte a modificare quanto è stato rappresentato nelle dichiarazioni relative ai precedenti periodi d'imposta. Questo rappresenta un tema particolarmente sensibile, anche in caso di **integrative "a favore"**, proprio per poter fruire, quanto prima possibile, dell'eventuale **eccedenza di versamento** eseguita in forza di quanto indicato nella originaria dichiarazione.

A questo proposito, ancora oggi permangono **dubbi** relativi all'applicazione della c.d. “**Super Ace**” in tutti i casi in cui **il periodo** in cui cadeva l'agevolazione era **diverso dall'anno solare** per effetto di vicende straordinarie, come nel caso della **liquidazione della società** o della sua **trasformazione**. Il punto critico nasce dalla formulazione della norma che regola questa agevolazione spot, precisamente **l'articolo 19, comma 2, D.L. 73/2021**, che limita l'agevolazione Ace potenziata al solo **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020**; per cui, nessun dubbio vi è per i soggetti con periodo d'imposta ordinario di 12 mesi, ma cosa accade per quanti, **nel corso del 2021**, hanno vissuto **vicende che hanno frazionato l'unitario periodo d'imposta**? Può essere, ad esempio, il caso di un soggetto posto in **liquidazione** in una **data antecedente al 26.5.2021** (che è la data di entrata in vigore della norma istitutiva della Super Ace) e che abbia ricevuto un **versamento soci in conto capitale** in un **momento successivo a tale data**, proprio per consentire lo svolgimento *in bonis* della liquidazione stessa.

Fermandosi ad un piano puramente letterale, il **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020** parrebbe corrispondere al **periodo ante liquidazione** della società; un periodo, però, in cui la **norma istitutiva della Super Ace neppure esisteva**. Sarebbe, perciò, **estremamente penalizzante**, concludere che la **società posta in liquidazione prima del 26.5.2021 non può fruire della Super Ace** per i **versamenti ricevuti dopo tale data**. Basti solo il confronto con il caso di un'altra società che, semplicemente per il fatto di non essere stata posta in liquidazione (ma lo stesso vale in caso di trasformazione), a parità di ogni altra condizione, ne potrebbe fruire appieno.

L'applicazione letterale della norma, quindi, produce un **risultato fortemente iniquo** e parrebbe allora logico che possa essere superata.

Riteniamo che possa soccorrere, a tale scopo, proprio la **disamina del concetto di “periodo d’imposta” e di sua “frazione”**.

L'[**articolo 76 Tuir**](#), al comma 1, prescrive che “*l’imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma (...)*”. Il comma 2 definisce il periodo di imposta come il tempo “**costituito dall’esercizio o periodo di gestione della società (...) determinato dalla legge o dall’atto costitutivo (...)**”.

Nel caso della **liquidazione di società di capitali**, il riferimento va all'[**articolo 182 Tuir**](#) dove è disposto che:

- 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 a ciascun **successivo esercizio intermedio** è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, salvo conguaglio in base al bilancio finale;
- se la liquidazione si protrae **per più di 5 esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio**, i redditi determinati in via provvisoria si considerano definitivi.

Con riguardo agli adempimenti dichiarativi, l'[**articolo 5, comma 1, D.P.R. 322/1998**](#), dispone che “*in caso di liquidazione di società o enti soggetti all’imposta sul reddito delle persone giuridiche (...) 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 ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica(...)*”.

Il comma 3 dello stesso [**articolo 5**](#) prescrive poi che “*se la liquidazione si prolunga oltre il periodo d’imposta in corso alla data indicata nel comma 1 sono presentate, nei termini stabiliti dall’articolo 2, la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo di imposta*”.

E’ altresì utile richiamare il passaggio della [**risoluzione n. 66/E/2010**](#) in cui, con riguardo proprio agli obblighi dichiarativi di un contribuente, si precisa che, a tali fini, occorre presentare la dichiarazione relativa alla **“residua frazione del periodo d’imposta 2006 in cui si è aperta la liquidazione”**.

Ad avviso di che scrive, dal **combinato disposto delle fonti normative e regolamentari** citate, è possibile **distinguere nella liquidazione** – avuto riguardo, per quanto qui ci interessa, all’esercizio in corso alla data di efficacia della liquidazione - il **“periodo d’imposta”**, che corrisponde al concetto di **“esercizio”**, e si conserva perciò annuale (nel nostro caso, il 2021), dalla **“frazione”**, intesa come parte del periodo d’imposta che **si suddivide** appunto fra quella **ante-liquidazione** e quella **post liquidazione**, quest’ultima destinata a confluire, poi, in un unico grande periodo ultrannuale, qualora la liquidazione si concluda prima di 5 esercizi.

Applicando i concetti tratti da questa disamina, riteniamo che si possa arrivare alla conclusione che alla **società posta in liquidazione** prima del 26.5.2021, che abbia ricevuto nella seconda parte dell'anno un **versamento in conto capitale**, possa essere riconosciuta, sussistendone le altre condizioni, **l'agevolazione Super Ace**, nell'assunto che il versamento sarebbe appunto stato eseguito nel **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020**, in quanto il **periodo ante liquidazione** (1 gennaio 2021 – xx maggio 2021) sarebbe solamente **una sua frazione**.

Sarebbe certamente utile che **l'Amministrazione finanziaria** chiarisse in via interpretativa la questione in discussione, al fine di fornire ai contribuenti e ai professionisti **un'indicazione univoca**, in tempi utili a poter – se del caso – presentare dichiarazioni integrative volte a rivedere le posizioni assunte in origine, alla luce dei **concreti dubbi interpretativi** che caratterizzano la fattispecie.