

Risoluzione del 06/07/2010 n. 66 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Adempimenti dichiarativi in caso di liquidazione di società soggette ad Ires

Testo:

Con istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta interpretazione dell'[articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322](#), è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante è stata messa in liquidazione in data luglio 2006 con delibera depositata presso il registro delle imprese in data luglio 2006.

La liquidazione è terminata nel mese di dicembre 2009 e la società è stata cancellata dal registro delle imprese in data 24 dicembre 2009.

In base all'[articolo 182, comma 3, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917](#) (di seguito TUIR), se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, ma per meno di cinque esercizi, 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, liquidando e versando la relativa imposta, salvo conguaglio in base al bilancio finale.

Considerato che, relativamente all'ultimo periodo di liquidazione (1° gennaio 2009 - 24 dicembre 2009), nel quale viene redatto il bilancio finale di liquidazione, non esistono disposizioni specifiche che ne disciplinano gli adempimenti, l'istante chiede di conoscere quali siano gli obblighi dichiarativi, nonché le modalità ed i termini di effettuazione dell'eventuale conguaglio ai fini IRES.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene, alla luce della [risoluzione del 4 febbraio 2009, n. 31](#), di poter procedere, per l'ultima frazione di esercizio, alla predisposizione del bilancio finale e alla presentazione della dichiarazione relativa a tutto il periodo di liquidazione, provvedendo anche al calcolo dei conguagli, alla compensazione delle perdite riportate e alla determinazione del complessivo debito o credito di imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per una corretta disamina del caso prospettato, è necessario partire dall'analisi dell'[articolo 182 del TUIR](#), nonché delle disposizioni che disciplinano gli adempimenti dichiarativi contenute nell'[articolo 5 del DPR 22 luglio 1998, n. 322](#).

In particolare, [l'articolo 182, al comma 3](#), dispone che: *Per le società soggette all'imposta di cui al titolo II, 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, liquidando la relativa imposta salvo conguaglio in base al bilancio finale; le perdite di esercizi anteriori all'inizio della liquidazione, non compensate nel corso di questa ai sensi dell'[articolo 84](#), sono ammesse in diminuzione in sede di conguaglio. Se la liquidazione si protrae per più di cinque 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* ().

Le società soggette ad Ires, quindi, nel caso di una liquidazione che si protragga oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, determinano provvisoriamente il reddito relativo a ciascun successivo esercizio intermedio, salvo conguaglio in base al bilancio finale. In tale sede è possibile utilizzare le perdite di esercizi antecedenti l'apertura della procedura liquidatoria, non compensate nel corso della stessa ai sensi dell'[articolo 84 del TUIR](#).

Diversamente, ai fini IRAP, il valore di produzione realizzato in ciascun periodo d'imposta è determinato a titolo definitivo e non è soggetto ad alcun conguaglio finale (cfr. [circolare del Ministero delle Finanze del 12 novembre 1998, n. 263](#)).

Ugualmente, anche ai fini IVA, l'imposta è calcolata in via definitiva, con le modalità e nei termini ordinari.

Per ciò che concerne, invece, gli adempimenti dichiarativi, [l'articolo 5 del DPR n. 322 del 1998](#), così come modificato dal [decreto legge del 30 dicembre 2008, n. 207](#), dispone, al [comma 1](#), che: *In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'[articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi](#), approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre](#)*

1986, n. 917, e di imprese individuali, 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. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica.

Il **comma 3 del medesimo articolo**, invece, stabilisce 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.*

Ai fini IRAP ed IVA, invece, ciascun periodo d'imposta successivo a quello di messa in liquidazione è considerato un autonomo periodo da liquidare e dichiarare in via definitiva.

Tanto premesso, nel caso di specie, la società istante è stata messa in liquidazione in data luglio 2006, con determinazione dell'Amministratore unico depositata presso il registro delle imprese in data luglio 2006, e la procedura si è conclusa nel mese di dicembre 2009 con la cancellazione della società dal registro delle imprese in data 24 dicembre 2009.

La liquidazione della società si è protratta, quindi, oltre il periodo di imposta in cui ha avuto inizio ma, comunque, per meno di cinque anni; di conseguenza, il reddito, ai fini IRES, andava determinato provvisoriamente per ciascun esercizio intermedio, salvo conguaglio in base al bilancio finale.

Ai fini dichiarativi, invece, andavano presentate:

- la dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d'imposta 2006 in cui si è aperta la liquidazione;
- le dichiarazioni relative ai successivi periodi di imposta 2007 e 2008;
- la dichiarazione relativa all'intero periodo di liquidazione, redatta sulla base del bilancio finale di liquidazione.

Per quanto riguarda, invece, il periodo dal 1° gennaio 2009 al 24 dicembre 2009, si è dell'avviso che lo stesso, ai fini IRES, non costituisca un autonomo periodo di imposta successivo, rispetto al quale il liquidatore deve presentare la dichiarazione dei redditi, liquidando provvisoriamente l'imposta sul risultato del periodo.

Si ritiene, infatti, che, laddove il legislatore si è preoccupato di prevedere una autonoma determinazione del reddito ancorché provvisoria con conseguenti obblighi dichiarativi e liquidatori ai fini IRES, lo abbia fatto con riguardo ai soli esercizi provvisori conclusi, antecedenti quello nel corso del quale la liquidazione ha termine; il reddito prodotto nella frazione di periodo antecedente la chiusura della liquidazione è, infatti, assorbito dal risultato che emerge dal bilancio finale di liquidazione e, conseguentemente, anche l'imposta ad esso relativa va liquidata sulla base del risultato finale, tenendo conto anche delle eventuali poste di conguaglio.

In sintesi, quindi, la società dovrà presentare, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura della liquidazione (nel caso di specie, quindi, il 30 settembre 2010), la sola dichiarazione riepilogativa ai fini IRES relativa all'intero periodo di liquidazione redatta sulla base del bilancio finale di liquidazione - utilizzando il modello Unico 2009 Società di capitali (dato che il nuovo modello Unico 2010 non può essere utilizzato per i periodi di imposta chiusi anteriormente al 31 dicembre 2009).

In tale sede dovrà essere effettuato il calcolo definitivo dell'IRES dovuta per tutto il periodo della liquidazione, evidenziando l'eventuale conguaglio a credito o a debito. Nell'ipotesi di conguaglio a debito, la società dovrà provvedere, così come espressamente previsto dall'**articolo 17 del DPR n. 435 del 2001**, ad effettuare i versamenti a saldo entro il giorno sedici del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta.

Resta inteso, naturalmente, che la società sarà tenuta a presentare, entro il medesimo termine (30 settembre 2010), per il periodo 1° gennaio 2009 - 24 dicembre 2009:

- la dichiarazione IVA, in via autonoma con il modello IVA 2010, previsto appositamente per le società di capitali con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare;
- la dichiarazione ai fini IRAP, con il modello IRAP 2009, da utilizzarsi quando il periodo di imposta si è chiuso anteriormente al 31 dicembre 2009.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

RISOLUZIONE N. 66/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 6 luglio 2010

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Adempimenti dichiarativi in caso di liquidazione di società soggette ad Ires

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta interpretazione dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante è stata messa in liquidazione in data ... luglio 2006 con delibera depositata presso il registro delle imprese in data ... luglio 2006.

La liquidazione è terminata nel mese di dicembre 2009 e la società è stata cancellata dal registro delle imprese in data 24 dicembre 2009.

In base all'articolo 182, comma 3, del dPR 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, ma per meno di cinque esercizi, 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, liquidando e versando la relativa imposta, salvo conguaglio in base al bilancio finale.

Considerato che, relativamente all'ultimo periodo di liquidazione (1° gennaio 2009 – 24 dicembre 2009), nel quale viene redatto il bilancio finale di

liquidazione, non esistono disposizioni specifiche che ne disciplinano gli adempimenti, l'istante chiede di conoscere quali siano gli obblighi dichiarativi, nonché le modalità ed i termini di effettuazione dell'eventuale conguaglio ai fini IRES.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene, alla luce della risoluzione del 4 febbraio 2009, n. 31, di poter procedere, per l'ultima frazione di esercizio, alla predisposizione del bilancio finale e alla presentazione della dichiarazione relativa a tutto il periodo di liquidazione, provvedendo anche al calcolo dei conguagli, alla compensazione delle perdite riportate e alla determinazione del complessivo debito o credito di imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per una corretta disamina del caso prospettato, è necessario partire dall'analisi dell'articolo 182 del TUIR, nonché delle disposizioni che disciplinano gli adempimenti dichiarativi contenute nell'articolo 5 del DPR 22 luglio 1998, n. 322.

In particolare, l'articolo 182, al comma 3, dispone che : *“Per le società soggette all'imposta di cui al titolo II, 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 ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, liquidando la relativa imposta salvo conguaglio in base al bilancio finale; le perdite di esercizi anteriori all'inizio della liquidazione, non compensate nel corso di questa ai sensi dell'articolo 84, sono ammesse in diminuzione in sede di*

conguaglio. Se la liquidazione si protrae per più di cinque 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 (...)”.

Le società soggette ad Ires, quindi, nel caso di una liquidazione che si protragga oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, determinano provvisoriamente il reddito relativo a ciascun successivo esercizio intermedio, salvo conguaglio in base al bilancio finale. In tale sede è possibile utilizzare le perdite di esercizi antecedenti l'apertura della procedura liquidatoria, non compensate nel corso della stessa ai sensi dell'articolo 84 del TUIR.

Diversamente, ai fini IRAP, il valore di produzione realizzato in ciascun periodo d'imposta è determinato a titolo definitivo e non è soggetto ad alcun conguaglio finale (cfr. circolare del Ministero delle Finanze del 12 novembre 1998, n. 263).

Ugualmente, anche ai fini IVA, l'imposta è calcolata in via definitiva, con le modalità e nei termini ordinari.

Per ciò che concerne, invece, gli adempimenti dichiarativi, l'articolo 5 del dPR n. 322 del 1998, così come modificato dal decreto legge del 30 dicembre 2008, n. 207, dispone, al comma 1, che: *“In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, 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. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica”*.

Il comma 3 del medesimo articolo, invece, stabilisce 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”*.

Ai fini IRAP ed IVA, invece, ciascun periodo d’imposta successivo a quello di messa in liquidazione è considerato un autonomo periodo da liquidare e dichiarare in via definitiva.

Tanto premesso, nel caso di specie, la società istante è stata messa in liquidazione in data ... luglio 2006, con determinazione dell’Amministratore unico depositata presso il registro delle imprese in data ... luglio 2006, e la procedura si è conclusa nel mese di dicembre 2009 con la cancellazione della società dal registro delle imprese in data 24 dicembre 2009.

La liquidazione della società si è protratta, quindi, oltre il periodo di imposta in cui ha avuto inizio ma, comunque, per meno di cinque anni; di conseguenza, il reddito, ai fini IRES, andava determinato provvisoriamente per ciascun esercizio intermedio, salvo conguaglio in base al bilancio finale.

Ai fini dichiarativi, invece, andavano presentate:

- la dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d’imposta 2006 in cui si è aperta la liquidazione;
- le dichiarazioni relative ai successivi periodi di imposta 2007 e 2008;
- la dichiarazione relativa all’intero periodo di liquidazione, redatta sulla base del bilancio finale di liquidazione.

Per quanto riguarda, invece, il periodo dal 1° gennaio 2009 al 24 dicembre 2009, si è dell’avviso che lo stesso, ai fini IRES, non costituisca un autonomo “periodo di imposta successivo”, rispetto al quale il liquidatore deve presentare la dichiarazione dei redditi, liquidando provvisoriamente l’imposta sul risultato del periodo.

Si ritiene, infatti, che, laddove il legislatore si è preoccupato di prevedere una autonoma determinazione del reddito – ancorché provvisoria – con

conseguenti obblighi dichiarativi e liquidatori ai fini IRES, lo abbia fatto con riguardo ai soli esercizi provvisori conclusi, antecedenti quello nel corso del quale la liquidazione ha termine; il reddito prodotto nella frazione di periodo antecedente la chiusura della liquidazione è, infatti, assorbito dal risultato che emerge dal bilancio finale di liquidazione e, conseguentemente, anche l'imposta ad esso relativa va liquidata sulla base del risultato finale, tenendo conto anche delle eventuali poste di conguaglio.

In sintesi, quindi, la società dovrà presentare, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura della liquidazione (nel caso di specie, quindi, il 30 settembre 2010), la sola dichiarazione riepilogativa ai fini IRES relativa all'intero periodo di liquidazione – redatta sulla base del bilancio finale di liquidazione - utilizzando il modello Unico 2009 Società di capitali (dato che il nuovo modello Unico 2010 non può essere utilizzato per i periodi di imposta chiusi anteriormente al 31 dicembre 2009).

In tale sede dovrà essere effettuato il calcolo definitivo dell'IRES dovuta per tutto il periodo della liquidazione, evidenziando l'eventuale conguaglio a credito o a debito. Nell'ipotesi di conguaglio a debito, la società dovrà provvedere, così come espressamente previsto dall'articolo 17 del DPR n. 435 del 2001, ad effettuare i versamenti a saldo entro il giorno sedici del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta.

Resta inteso, naturalmente, che la società sarà tenuta a presentare, entro il medesimo termine (30 settembre 2010), per il periodo 1° gennaio 2009 – 24 dicembre 2009:

- la dichiarazione IVA, in via autonoma con il modello IVA 2010, previsto appositamente per le società di capitali con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare;
- la dichiarazione ai fini IRAP, con il modello IRAP 2009, da utilizzarsi quando il periodo di imposta si è chiuso anteriormente al 31 dicembre 2009.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.