



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

I nuovi termini di versamento e presentazione dei modelli REDDITI e IRAP

(Circolare n. 13 del 9 agosto 2019)

Indice

1. Premessa	3
2. Proroga dei termini di versamento scadenti dal 30.6.2019	3
2.1. Soggetti interessati	4
2.2. Versamenti rientranti nel differimento	6
2.3. Esclusione del pagamento nei 30 giorni successivi con la maggiorazione	8
2.4. Rateizzazione dei versamenti	8
3. Proroga a regime dei termini di presentazione delle dichiarazioni	8
4. Effetti dei nuovi termini delle dichiarazioni su altri adempimenti "collegati"	9
5. Termini di presentazione delle dichiarazioni rimasti invariati	11
5.1. Liquidazione volontaria	11
5.2. Trasformazione	12
5.3. Fusione	13

1. Premessa

L'art. 12-*quinquies*, co. 3 e 4, del D.L. 34/2019 (c.d. Decreto Crescita), convertito dalla L. 58/2019, in vigore dal 30.6.2019, ha stabilito la **proroga al 30.9.2019 dei termini dei versamenti** risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono nel periodo 30.6.2019-30.9.2019, a favore dei contribuenti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Il precede art. 4-*bis*, co. 2, del D.L. 34/2019 ha, invece, disposto la **proroga a regime** del termine di **presentazione telematica dei modelli REDDITI e IRAP**.

2. Proroga dei termini di versamento scadenti dal 30.6.2019

La **proroga al 30.9.2019** riguarda i termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA:

- che scadono nel periodo 30.6.2019-30.9.2019;
- a favore di contribuenti che svolgono attività interessate dai **nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)** – i cui primi chiarimenti applicativi sono stati forniti dalla C.M. 17/E/2019 – che hanno sostituito gli studi di settore.

A differenza delle proroghe degli scorsi anni in relazione ai contribuenti che svolgevano attività interessate dagli studi di settore (D.P.C.M. 15.6.2016), l'intervento di quest'anno si presenta più ampio, in quanto **ricomprende tutti i versamenti che scadono nel periodo 30.6.2019-30.9.2019** e non prevede l'applicazione della maggiorazione dello 0,40%.

Il nuovo termine del 30.9.2019 si applica **solo per quest'anno**, in deroga alle scadenze ordinarie: rimangono, invece, fermi i termini a regime. Per quanto riguarda le imposte dirette e l'IRAP, essi si rinvengono nell'art. 17 del D.P.R. 435/2001, in base al quale:

- in relazione alle **persone fisiche** e alle **società di cui all'art. 5 del TUIR**, il saldo dovuto è versato **entro il 30 giugno** dell'anno in cui scadono i termini per presentazione della relativa dichiarazione. Nei casi di liquidazione, trasformazione, fusione e scissione, le imposte "proprie" della società – generalmente, IRAP e imposte sostitutive – devono essere versate entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione;
- per le **società di capitali**, i tributi (IRES ed eventuali addizionali e imposte sostitutive) sono versati a saldo entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta al quale si riferiscono.

Con riferimento a tali ultimi soggetti, se **approvano il bilancio oltre il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio** (art. 2364 c.c.), il saldo è versato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio: diversamente, se il bilancio non è approvato nel

termine stabilito per legge, il versamento è comunque effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

In ogni caso, è salva la possibilità di differire il versamento al 30° giorno successivo, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

2.1. Soggetti interessati

La proroga al 30.9.2019 dei termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono nel periodo 30.6.2019-30.9.2019, si applica nei confronti dei soggetti che rispettano entrambe le seguenti **condizioni**:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-*bis* del D.L. 50/2017;
- dichiarano **ricavi o compensi non superiori al limite** stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze, pari ad euro 5.164.569.

Soggetti IRES con termini di versamento scadenti tra il 30.6.2019 e il 30.9.2019

La proroga contenuta nel D.L. 34/2019 riguarda i versamenti che scadono nel periodo 30.6.2019-30.9.2019. Pertanto, riguarda anche i soggetti IRES che rispettano le suddette condizioni e che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2019 per effetto:

- della **data di approvazione del bilancio** o rendiconto, come le società di capitali aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare che approvano il bilancio 2018 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio;
- della **data di chiusura del periodo d'imposta**, come le società di capitali con esercizio 1.3.2018-28.2.2019.

Ad esempio, una s.r.l. "solare" che svolge un'attività per la quale è stato approvato l'ISA, che dichiara 3 milioni di ricavi e ha approvato il bilancio 2018 il 24.6.2019, ha come termini ordinari di versamento il 31.7.2019 o il 30.8.2019 (con la maggiorazione dello 0,40%), e può, quindi, beneficiare della proroga al 30.9.2019.

Soci di società e associazioni trasparenti

La proroga in esame interessa anche i soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti, e devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

Contribuenti per i quali ricorrono cause di esclusione ISA

Secondo la **R.M. 64/E/2019**, possono beneficiare della proroga in esame tutti i contribuenti che, contestualmente, esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati

gli ISA – **a prescindere** dal fatto che tale metodologia statistica sia stata **concretamente applicata** – e dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione.

Ricorrendo tali condizioni, risultano **interessati** dalla proroga anche i contribuenti che, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018:

- applicano il **regime forfetario** di cui all'art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014;
- adottano il **regime di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi");
- determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- dichiarano altre cause di esclusione dagli ISA.

Le **uniche cause ostative alla proroga** risultano essere:

- la **mancata approvazione degli ISA** per il settore specifico di attività, come nel caso della holding di partecipazione "pura", con codice ATECO 64.20.00, con riferimento al quale non è stato approvato l'ISA per il periodo d'imposta 2018;
- in caso di **approvazione dell'ISA** per lo specifico settore di attività, la dichiarazione di **ricavi o compensi superiori alla soglia di euro 5.164.569**.

Possono, pertanto, beneficiare del maggior termine del 30.9.2019 anche le imprese e i lavoratori autonomi che, dichiarando ricavi o compensi di importo inferiore alla soglia, possono beneficiare di **cause di esclusione dagli ISA** e non applicare, quindi, concretamente tale metodologia statistica (ad esempio, contribuenti in regime forfetario, esclusi *tout court*, ovvero contribuenti con periodi d'imposta in cui è iniziata o cessata l'attività, o in cui sussistono condizioni di non normale svolgimento della stessa).

Trattasi, per inciso, di un'impostazione che ricalca quella emersa in sede di **precedenti provvedimenti di proroga dei termini**, in relazione ai soggetti con studi di settore (C.M. 41/E/2007, par. 4 e comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13.6.2013, n. 94).

Soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale

In mancanza di chiarimenti ufficiali, sembra doversi ritenere che, in relazione al versamento dell'IRES del consolidato, la proroga in esame sia applicabile nel caso in cui **la società controllante abbia i previsti requisiti**, anche qualora qualche società controllata non li possieda: non sembra, infatti, possibile suddividere il versamento dell'IRES in relazione alle società controllate che possono o meno rientrare nella proroga, applicando termini diversi.

Diversamente, dovrà essere chiarito se, in relazione al versamento dell'IRES del consolidato, la proroga possa estendersi al caso in cui **la società controllante non abbia i previsti requisiti**, che sono invece posseduti da almeno una società controllata.

In relazione ai versamenti non rientranti nel consolidato, come l'IRAP, per l'applicazione della proroga dovrebbero valere i criteri ordinari, dunque a seconda che la società interessata (controllante o ciascuna controllata) abbia o meno i previsti requisiti.

Contribuenti "estanei" agli ISA

Per i soggetti che non possono rientrare nella proroga dei versamenti, rimangono quindi fermi i termini ordinari dell'1.7.2019, in quanto il 30.6.2019 è caduto di domenica, senza maggiorazione di interessi, ovvero del 31.7.2019 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Si tratta, ad esempio, dei seguenti soggetti:

- persone fisiche che **non esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo**, neppure tramite partecipazione a società o associazioni "trasparenti";
- contribuenti che svolgono attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali **non sono stati approvati gli ISA**;
- contribuenti che svolgono attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, ma che dichiarano **ricavi o compensi superiori ad euro 5.164.569**;
- **imprenditori agricoli** titolari solo di reddito agrario.

2.2. Versamenti rientranti nel differimento

La proroga, come anticipato, interessa i pagamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono nel periodo 30.6.2019-30.9.2019. A questo proposito, deve ritenersi che la proroga si applichi a **tutti i versamenti derivanti dalla dichiarazione dei redditi**, anche quelli la cui scadenza è collegata a quella prevista per le imposte sui redditi. Rientrano, pertanto, in tale differimento:

- il saldo 2018 e l'eventuale primo acconto 2019 dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP;
- il saldo 2018 dell'addizionale regionale IRPEF;
- il saldo 2018 e l'eventuale acconto 2019 dell'addizionale comunale IRPEF;
- il saldo 2018 e l'eventuale primo acconto 2019 della "cedolare secca sulle locazioni";
- il saldo 2018 e l'eventuale primo acconto 2019 dell'imposta sostitutiva dovuta dai lavoratori autonomi e dagli imprenditori individuali che adottano il regime dei c.d. **"contribuenti minimi"** (art. 27 del D.L. 98/2011) o il **regime fiscale forfettario** di cui all'art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014;
- le altre imposte sostitutive o addizionali che seguono gli stessi termini previsti per le imposte sui redditi (ad esempio, l'**imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni d'impresa** nel bilancio al 31.12.2018 ed eventualmente per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, ai sensi dell'art. 1, co. 945, della L. 145/2018);
- il saldo 2018 e l'eventuale primo acconto 2019 delle **imposte patrimoniali** dovute da parte delle persone fisiche residenti che possiedono immobili o attività finanziarie all'estero (**IVIE o IVAFE**).

Versamento dell'IVA per l'adeguamento agli ISA

La proroga al 30.9.2019 si applica anche al versamento dell'IVA dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati per migliorare il proprio profilo di affidabilità in base agli ISA: infatti, tale pagamento deve essere effettuato entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 9-*bis*, co. 10, del D.L. 50/2017.

Versamento dei contributi INPS di artigiani, commercianti e professionisti

Relativamente ai contribuenti che possono beneficiare della proroga, il termine del 30.9.2019 **si applica** anche al versamento del saldo per il 2018 e del primo acconto per il 2019 dei contributi dovuti da artigiani, commercianti e professionisti iscritti alle relative Gestioni separate dell'INPS. Infatti, ai sensi dell'art. 18, co. 4, del D.Lgs. 241/1997, tali contributi devono essere versati entro i termini previsti per il pagamento dell'IRPEF.

Analogamente a quanto era stato chiarito dalla **R.M. 173/E/2007**, con riguardo ad una pregressa proroga riguardante i soggetti interessati dagli studi di settore, il differimento al 30.9.2019 dovrebbe applicarsi anche in relazione ai contributi INPS dovuti dai soci di **s.r.l. artigiane o commerciali** interessate dalla proroga, ma che **non applicano il regime di "trasparenza fiscale"**. Siccome tali soci determinano l'ammontare dei contributi dovuti su un reddito "figurativo" proporzionale alla loro quota di partecipazione nella società, potranno procedere al versamento dei contributi solo successivamente alla scelta operata dalla società stessa in ordine all'adeguamento alle risultanze degli ISA. Tuttavia, in base a quanto era stato chiarito dalla **R.M. 59/E/2013**, sempre con riferimento agli studi di settore, il differimento è limitato al versamento dei suddetti contributi INPS, mentre le imposte dovute (IRPEF e relative addizionali, cedolare secca, ecc.) rimangono "ancorate" alle ordinarie scadenze, in quanto non dipendono direttamente dal reddito dichiarato dalla società partecipata.

La proroga al 30.9.2019 dovrebbe applicarsi anche alla contribuzione dovuta alla **Cassa Geometri**, in quanto la liquidazione dei contributi dovuti avviene mediante la compilazione del quadro RR, sezione III, del modello REDDITI PF 2019, e le relative scadenze di versamento sono, come regola generale, unificate con quelle fiscali.

Versamento del saldo IVA 2018

I soggetti passivi IVA avrebbero potuto effettuare il pagamento del saldo IVA per il 2018, derivante dal modello IVA 2019, se non eseguito entro il termine ordinario del 18.3.2019 (in quanto il giorno 16 cadeva di sabato), secondo una delle seguenti scadenze:

- 1.7.2019 (in quanto il 30 giugno era domenica), maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 18.3.2019;

- 31.7.2019, applicando l'ulteriore maggiorazione dello 0,40% sull'importo dovuto già maggiorato dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 18.3.2019 e fino all'1.7.2019.

Il D.L. 34/2019 ha previsto espressamente che **la proroga al 30.9.2019 si applichi** anche ai versamenti derivanti dalla dichiarazione IVA. Pertanto, i soggetti che non hanno versato il saldo IVA 2018 entro il 18.3.2019 e che rientrano nell'ambito applicativo della proroga, possono beneficiare del differimento al 30.9.2019 anche per il versamento del saldo IVA. Sul punto, dovrà, tuttavia, essere chiarito se l'applicazione della **maggiorazione dello 0,40%** per ogni mese o frazione di mese successivo al 18.3.2019 debba avvenire fino al 30.9.2019 o se possa "fermarsi" all'1.7.2019.

Versamento del diritto annuale alle Camere di Commercio

Ai sensi dell'art. 8 del D.M. 359/2001, il diritto annuale per l'iscrizione o l'annotazione nel Registro delle imprese deve essere versato entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi. Conseguentemente, deve ritenersi che anche tale versamento possa beneficiare della proroga al 30.9.2019, ricorrendone le condizioni.

2.3. Esclusione del pagamento nei 30 giorni successivi con la maggiorazione

Non pare possibile differire ulteriormente il versamento al 30.10.2019 con la maggiorazione dello 0,40%, posto che il termine ultimo (30.9.2019) "assorbe" tutti i versamenti che, in assenza di proroga, avrebbero potuto beneficiare del maggior termine con la maggiorazione dello 0,40%.

2.4. Rateizzazione dei versamenti

Il differimento al 30.9.2019 del termine per i versamenti comporta, tuttavia, un effetto in caso di opzione per la rateizzazione di cui all'art. 20 del D.Lgs. 241/1997, ovvero la compressione a tre del numero massimo delle rate, scadenti:

- per i contribuenti titolari di partita IVA, il 30.9.2019, il 16.10.2019 e il 18.11.2019 (il 16.11.2019 è sabato);
- per i contribuenti non titolari di partita IVA, il 30.9.2019, il 31.10.2019 e il 2.12.2019 (30.11.2019 cade di sabato).

3. Proroga a regime dei termini di presentazione delle dichiarazioni

L'art. 4-*bis*, co. 2, del D.L. 34/2019 ha modificato l'art. 2 del D.P.R. 322/1998, stabilendo il differimento del termine per la presentazione telematica dei **modelli REDDITI e IRAP**:

- dal 30 settembre al 30 novembre, per i contribuenti "solari";
- dalla fine del nono a quella dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta, per i soggetti "non solari".

A differenza della proroga dei versamenti, i nuovi termini per la presentazione telematica dei modelli REDDITI e IRAP si applicano in relazione a **tutti i contribuenti** – indipendentemente dal fatto che essi applichino o meno gli ISA – e a **regime** (non solo, quindi, per le dichiarazioni da presentare nel 2019).

La novità normativa riguarda i termini di cui all'art. 2, co. 1 e 2, del D.P.R. 322/1998, aventi ad oggetto i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP rispettivamente delle persone fisiche e delle società di persone e soggetti equiparati, nonché dei soggetti IRES. Per effetto delle modifiche introdotte:

- le **dichiarazioni delle persone fisiche, delle società di persone** e dei soggetti equiparati – le quali hanno sempre periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (R.M. 92/E/2011) – sono presentate in via telematica entro il 30 novembre (e non più il 30 settembre) dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Rimane ferma la possibilità, per le persone fisiche, di presentare il modello REDDITI in forma cartacea, in determinate circostanze: è il caso, ad esempio, delle persone fisiche che presentano il modello 730, ma che sono tenuti a presentare il **modello REDDITI con il solo quadro RW** per il monitoraggio fiscale. In questo caso, il termine, non modificato dal D.L. 34/2019, è stabilito nel 30 giugno dell'anno successivo;
- le **dichiarazioni dei soggetti IRES**, le quali hanno termine mobile, sono presentate in via telematica entro l'ultimo giorno dell'undicesimo (e non più del nono) mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Decorrenza

I nuovi termini si applicano già in relazione ai modelli REDDITI 2019 e IRAP 2019: nel caso dei contribuenti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tali dichiarazioni – relative all'esercizio 2018 – non dovranno più essere presentate in via telematica entro il 30.9.2019, ma entro il 2.12.2019 (il 30.11.2019 cade di sabato).

4. Effetti dei nuovi termini delle dichiarazioni su altri adempimenti "collegati"

Per effetto del differimento della scadenza di trasmissione delle dichiarazioni fiscali, sono conseguentemente posticipate anche le scadenze relative agli adempimenti "collegati" al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi o IRAP.

Nella tabella che segue, sono evidenziati gli effetti dello spostamento di 2 mesi dei termini ordinari di presentazione delle dichiarazioni sui principali adempimenti collegati (i termini indicati sono quelli effettivi, prorogati al primo giorno lavorativo successivo se il termine legale cade di sabato o domenica).

Adempimento	Termine
Presentazione degli interpelli probatorio, antiabuso e disapplicativo riferiti al periodo d'imposta 2018, se si intende conoscere il responso dell'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione	2.8.2019
Presentazione degli interpelli ordinari riferiti al periodo d'imposta 2018, se si intende appurare il parere dell'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione	3.9.2019
Presentazione degli interpelli ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo riferiti al periodo d'imposta 2018	2.12.2019
Trasmissione telematica delle dichiarazioni "correttive nei termini" relative al 2018	2.12.2019
Trasmissione telematica delle dichiarazioni integrative relative al 2017 (modelli REDDITI 2018), al fine di beneficiare della disciplina applicabile in caso di presentazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (ad esempio, il ravvedimento con sanzione ridotta ad 1/8 per l'infedele dichiarazione, la compensazione "ordinaria" del credito)	2.12.2019
Comunicazione delle opzioni o delle revoche dei regimi di determinazione dell'imposta o dei regimi contabili attraverso la presentazione del quadro VO unitamente al modello REDDITI 2019, per i soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA 2019 (relativa al 2018)	2.12.2019
Regolarizzazione degli adempimenti di natura formale propedeutici alla fruizione di benefici di natura fiscale o all'accesso a regimi fiscali opzionali (c.d. "remissione in bonis")	2.12.2019
Compilazione del registro dei beni ammortizzabili	2.12.2019
Annotazioni sui registri IVA ai fini della determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata (DM 2.5.1989)	2.12.2019
Trasmissione telematica delle dichiarazioni REDDITI 2019 "tardive", le quali non si considerano però omesse ai sensi dell'art. 2, co. 7, del D.P.R. 322/1998	2.3.2020 (90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi)
Trasmissione telematica delle dichiarazioni integrative relative al 2018 (modelli REDDITI PF 2019), al fine di beneficiare della disciplina applicabile in caso di presentazione entro i 90 giorni successivi (es. ravvedimento con sanzione ridotta ad euro 258 per la presentazione con il quadro RW originariamente omesso)	2.3.2020 (90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi)
Redazione e sottoscrizione dell'inventario	2.3.2020 (3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi)
Stampa su carta dei registri contabili tenuti con sistemi meccanografici o elettronici (art. 7, co. 4-ter e 4-quater, del D.L. 357/1994)	2.3.2020 (3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi)
Conclusione della procedura di conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali, ai sensi del DM 17.6.2014	2.3.2020 (3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi)

5. Termini di presentazione della dichiarazione rimasti invariati

Il D.L. 34/2019 non ha, invece, modificato i termini previsti per la presentazione telematica delle dichiarazioni dei redditi e IRAP in caso di:

- liquidazione, fallimento e liquidazione coatta amministrativa (art. 5 del D.P.R. 322/1998);
- trasformazione, fusione e scissione (art. 5-*bis* del D.P.R. 322/1998).

In tali casi, pertanto, il termine per la presentazione telematica delle dichiarazioni rimane fissato all'ultimo giorno del nono mese successivo al previsto "evento".

5.1. Liquidazione volontaria

Secondo l'art. 5, co. 1, del D.P.R. 322/1998, la dichiarazione del **periodo "ante liquidazione"** è presentata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento (per le società di capitali si fa riferimento alla data di iscrizione nel Registro delle imprese della deliberazione assembleare di messa in liquidazione o della dichiarazione degli amministratori di presa d'atto della sussistenza di una causa di scioglimento ai sensi degli artt. 2484 e 2485 c.c.).

Tale termine non è stato modificato dal D.L. 34/2019 per cui, ad esempio, la s.r.l. che ha iscritto nel Registro delle imprese la delibera assembleare di scioglimento anticipato il 20.11.2018 deve continuare a presentare la dichiarazione del periodo 2018 "ante liquidazione" entro il 31.8.2019 (ultimo giorno del nono mese successivo a quello in cui si determinano gli effetti dello scioglimento, a norma dell'art. 5 co. 1 del DPR 322/98), e non può, quindi, beneficiare del maggior termine del 31.10.2019.

Dichiarazioni dei periodi intermedi

A norma dell'art. 5, co. 3, del D.P.R. 322/1998, le dichiarazioni dei periodi intermedi di liquidazione sono presentate nei termini previsti dall'art. 2 dello stesso D.P.R. 322/1998, modificati a regime. Pertanto, la **dichiarazione del 2018 "post liquidazione"** deve essere presentata entro il 30.11.2019 (e non, quindi, entro il 30.9.2019): se la liquidazione si protrae per tutto il 2019, la dichiarazione del 2019 "solare" è presentata entro il 30.11.2020.

Dichiarazione finale

A norma l'art. 5, co. 1, ultimo periodo, del D.P.R. 322/1998, la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione è presentata entro 9 mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto. A parere della **R.M. 66/E/2010**, a questi fini deve farsi riferimento, più correttamente, all'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura della liquidazione: l'Agenzia delle Entrate considera, inoltre, quale data finale della liquidazione quella della cancellazione dal Registro delle imprese.

Continuando l'esemplificazione di cui sopra, se la società venisse cancellata dal Registro delle imprese il 12.12.2020, la dichiarazione finale, riferita a tutto il periodo di liquidazione 20.11.2018-12.12.2020 (e non solo, quindi, al periodo 1.1.2020-12.12.2020) è presentata entro il 30.9.2021 (e non entro il 12.9.2021 come afferma testualmente la norma).

Scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci

In caso di scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci e continuazione dell'attività da parte del socio superstite in forma individuale, la **società** presenta la propria dichiarazione dei redditi per l'ultimo periodo d'imposta chiuso allo scadere del sesto mese utile per la ricostituzione della pluralità dei soci: il **socio superstite**, che prosegue l'attività in qualità di imprenditore individuale, dichiara il reddito d'impresa prodotto nel residuo periodo dell'anno in cui si ha lo scioglimento della società, utilizzando il modello REDDITI PF (C.M. 54/E/2002, par. 5).

Secondo la R.M. 329/E/2008, tali dichiarazioni sono presentate nei termini di cui all'art. 2 del D.P.R. 322/1998, modificati dal D.L. 34/2019.

Ad esempio, qualora la società sia rimasta a socio unico in data 9.11.2017, la stessa si è sciolta se la pluralità dei soci non è stata ricostituita entro il 9.5.2018. Se il socio superstite prosegue l'attività in forma individuale:

- la società presenta la dichiarazione relativa al periodo 1.1.2018-9.5.2018 entro il maggior termine del 30.11.2019;
- l'ex socio che prosegue l'attività presenta, sempre entro il maggior termine del 30.11.2019, il modello REDDITI PF 2019 per dichiarare il reddito d'impresa prodotto in forma individuale nel periodo 10.5.2018-31.12.2018.

Cessazione della società di persone senza procedimento formale di liquidazione

Gli obblighi dichiarativi di una società di persone sciolta senza intraprendere la formale procedura di liquidazione devono essere assolti nei **termini ordinari**, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998 (C.M. 50/E/2002, par. 19.2 e 48/E/2002, par. 2.1). Conseguentemente, se la società di persone si è sciolta senza procedura di liquidazione il 15.7.2018, la dichiarazione del 2018 è presentata entro il 30.11.2019.

5.2. Trasformazione

A norma dell'art. 5-*bis*, co. 1, del D.P.R. 322/1998, in caso di trasformazione di una società non soggetta all'IRES in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione deve essere presentata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data.

Ad esempio, se la **trasformazione di una s.n.c. in s.r.l.** ha effetto dal 17.10.2019, la dichiarazione del periodo d'imposta 1.1.2019-16.10.2019 è presentata entro il 31.7.2020, senza, quindi, novità rispetto al passato.

È, invece, presentata nei termini ordinari (quindi, entro il 30.11.2020) la dichiarazione del periodo "post trasformazione".

Soggetto obbligato a presentare la dichiarazione "ante trasformazione"

L'intervento del D.L. 34/2019 esplica un'efficacia "indiretta" con riferimento al soggetto materialmente tenuto alla presentazione della dichiarazione del periodo anteriore a quello in cui ha effetto l'operazione.

Sempre prendendo a riferimento l'esempio precedente, la dichiarazione del periodo d'imposta 2018 della s.n.c. è presentata entro il 30.11.2019, data alla quale la società è già una s.r.l. (l'operazione ha effetto dal 17.10.2019): è, pertanto, la s.r.l. ad assolvere materialmente l'obbligo, indicando nel frontespizio i dati della società trasformanda (s.n.c.).

In assenza delle modifiche del D.L. 34/2019, l'obbligo sarebbe invece stato assunto dalla stessa s.n.c., in quanto ha tale forma giuridica alla data del 30.9.2019 in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione senza le modifiche in commento.

5.3. Fusione

Ai sensi dell'art. 5-*bis*, co. 2, del D.P.R. 322/1998, la **dichiarazione del periodo "ante fusione"** è presentata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto l'operazione.

Il termine non è stato modificato dal D.L. 34/2019 per cui, ad esempio, se l'atto di fusione è iscritto nel Registro delle imprese il 17.10.2019, e gli effetti non sono retrodatati, la dichiarazione del periodo 1.1.2019-16.10.2019 è presentata entro il 31.7.2020, senza, pertanto, novità rispetto al passato. Diversamente, se la fusione è retrodatata, non sussiste alcun obbligo di rendicontazione, ai fini fiscali, delle risultanze, del periodo "ante fusione" della società incorporata (R.M. 11/1088/1975).

È, invece, presentata nei termini ordinari (quindi, entro il 30.11.2020) la **dichiarazione del periodo "post fusione"**.

Soggetto obbligato a presentare la dichiarazione "ante fusione"

Come per la trasformazione, l'intervento del D.L. 34/2019 esplica un'efficacia "indiretta" con riferimento al soggetto materialmente tenuto alla presentazione della dichiarazione del periodo anteriore a quello in cui ha effetto la fusione.

Sempre prendendo a riferimento l'esempio precedente, la dichiarazione del periodo d'imposta 2018 dell'incorporata è presentata entro il 30.11.2019, data alla quale l'incorporata è estinta: è, quindi,

l'**incorporante** ad assolvere materialmente l'obbligo, indicando nel frontespizio i dati della società incorporata.

In assenza delle modifiche del D.L. 34/2019, l'obbligo sarebbe invece stato assunto dalla stessa incorporata: la società, infatti, sarebbe stata ancora in vita al 30.9.2019, data in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione senza le modifiche in commento.