



STRUMENTI

LA LIQUIDAZIONE

Data ultimo aggiornamento:
8 marzo 2017

Ultimo documento considerato:
Ordinanza 17 gennaio 2017 n. 1009 della Cassazione civile

INDICE

LA LIQUIDAZIONE

PREMESSA.....	pag.	6
1. ASPETTI CIVILISTICI.....	pag.	7
1.1 Società di persone	pag.	7
1.1.1 Cause di scioglimento.....	pag.	8
1.1.2 La delibera di liquidazione.....	pag.	9
1.1.3 Effetti dello scioglimento.....	pag.	10
1.1.4 Il procedimento di liquidazione.....	pag.	11
1.1.5 Nomina dei liquidatori	pag.	11
1.1.6 Realizzo dell'attivo, pagamento dei debiti e ripartizione del residuo	pag.	12
1.1.7 Scioglimento della società.....	pag.	13
1.1.8 Responsabilità dei soci.....	pag.	14
1.1.9 Revoca della liquidazione.....	pag.	15
1.2 Società di capitali	pag.	15
1.2.1 Cause di scioglimento.....	pag.	16
1.2.2 Effetti dello scioglimento.....	pag.	20
1.2.3 La delibera di liquidazione.....	pag.	21
1.2.4 Il procedimento di liquidazione.....	pag.	22
Note sulla liquidazione semplificata delle S.r.l.....	pag.	23
1.2.5 La chiusura della liquidazione e la cancellazione della società dal registro delle Imprese	pag.	27
1.2.6 Il fallimento delle società e gli effetti della cancellazione dal registro delle imprese	pag.	31
1.2.7 L'azione dei creditori insoddisfatti.....	pag.	32
1.2.7.1 L'azione creditoria nei confronti dei soci.....	pag.	33
1.2.7.2 L'azione creditoria nei confronti dei liquidatori.....	pag.	33
1.3 Poteri, obblighi e responsabilità di natura civilistica dei liquidatori.....	pag.	34
1.3.1 Natura della responsabilità dei liquidatori	pag.	35
1.3.2 La nozione di "colpa" ai sensi dell'articolo 2495 del codice civile.....	pag.	35
1.4 L'attività del Collegio Sindacale nella fase di liquidazione	pag.	36

2.	ASPETTI CONTABILI.....	pag.	37
2.1	La consegna dei documenti	pag.	37
2.1.1	Il conto della gestione nelle società di persone	pag.	38
2.1.2	Società di capitali.....	pag.	39
2.2	L'inventario delle attività e delle passività sociali.....	pag.	42
2.3	Il bilancio iniziale di liquidazione.....	pag.	42
2.3.1	Le finalità.....	pag.	42
2.3.2	Struttura e contenuto.....	pag.	43
2.3.3	Attività e passività da iscrivere nel bilancio iniziale	pag.	44
2.3.4	Valutazione delle attività e passività. Fondo per costi e oneri di liquidazione	pag.	45
2.3.4.1	Le problematiche fiscali connesse al "Fondo per costi ed oneri di liquidazione"	pag.	49
2.3.5	I criteri di valutazione da adottare in fase di liquidazione.....	pag.	50
2.3.6	Il momento a partire dal quale devono essere applicati i criteri di liquidazione	pag.	50
2.3.7	La particolare ipotesi dei criteri di redazione del bilancio d'esercizio approvato in prossimità della delibera di liquidazione	pag.	51
2.4	Aspetti contabili del passaggio da azienda in funzionamento ad azienda in liquidazione.....	pag.	51
2.5	Bilancio intermedio (annuale) di liquidazione.....	pag.	52
2.5.1	Aziende tutte assoggettate alla liquidazione	pag.	53
2.5.2	Aziende delle quali si prosegue l'attività.....	pag.	54
2.5.3	Pluralità di aziende (o di complessi aziendali relativi a rami distinti dell'impresa) di cui alcune in liquidazione ed altre in esercizio provvisorio	pag.	54
2.5.4	Il primo bilancio intermedio di liquidazione.....	pag.	55
2.6	Bilancio finale di liquidazione.....	pag.	56
2.6.1	Il bilancio finale in senso stretto	pag.	57
2.6.2	Il piano di riparto.....	pag.	60
2.7	Effetti della revoca dello stato di liquidazione sui criteri di redazione dei bilanci intermedi	pag.	62
2.7.1	Situazione patrimoniale di apertura dell'impresa.....	pag.	63

3.	ASPETTI FISCALI	pag.	64
3.1	Le imposte dirette.....	pag.	64
3.1.1	Data di inizio della liquidazione e periodi d'imposta	pag.	64
3.1.2	Le imprese individuali.....	pag.	66
3.1.3	La liquidazione nelle società di persone	pag.	67
3.1.4	Le società di capitali	pag.	68
3.1.5	Treatmento fiscale delle perdite	pag.	69
3.1.6	Treatmento fiscale delle somme distribuite ai soci.....	pag.	70
3.1.7	La revoca della liquidazione	pag.	73
3.1.8	Termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi.....	pag.	74
3.1.9	Responsabilità degli amministratori, del liquidatore e dei soci.....	pag.	75
3.1.9.1	La responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche.....	pag.	76
3.1.9.2	Gli accertamenti di carattere fiscale effettuati successivamente alla chiusura della liquidazione	pag.	79
3.1.10	Adempimenti del sostituto d'imposta.....	pag.	83
3.1.11	IRAP.....	pag.	83
3.1.12	Lo scioglimento agevolato delle società di comodo.....	pag.	83
3.1.13	Assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci	pag.	84
3.2	Le imposte indirette e gli altri tributi.....	pag.	85
3.2.1	IVA	pag.	85
3.2.2	Imposta di registro.....	pag.	86
3.2.3	Diritti annuali CCIAA.....	pag.	86
3.2.4	Imposte ipotecarie e catastali	pag.	87
3.3	Il rimborso dei crediti erariali al termine della liquidazione.....	pag.	87

LA LIQUIDAZIONE

a cura di Ceppellini Lugano & Associati

N.B. Le parti evidenziate in grigio sono quelle che contengono gli aggiornamenti più recenti.

PREMESSA

Nel presente lavoro sono esaminate le problematiche civilistiche, contabili e fiscali relative all'operazione di liquidazione, con riferimento sia alle società di capitali sia alle società di persone e alle imprese individuali.

A tal riguardo occorre considerare che, a partire dal 1° gennaio 2004, la disciplina civilistica dello scioglimento e liquidazione delle società di capitali è stata revisionata dal Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 (recante la riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della Legge 3 ottobre 2001, n. 366). In particolare, rispetto alla previgente normativa, sono state raggruppate negli articoli da 2484 a 2496 (del capo VIII, titolo V, del libro V) del Codice civile le disposizioni inerenti la liquidazione delle società di capitali che, pertanto, sono ora comuni alle società per azioni (S.p.a.), alle società in accomandita per azioni (S.a.p.a.) ed alle società a responsabilità limitata (S.r.l.).

Per ciò che riguarda, invece, le società di persone e le imprese individuali, la riforma non ha apportato modifiche alla previgente disciplina.

Anche la disciplina fiscale delle operazioni di liquidazione, contenuta nell'articolo 182 del TUIR, (come verrà esaminata meglio nel successivo paragrafo 3) è stata oggetto di revisione ad opera dell'articolo 1 del Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 e da ultimo – per quanto attiene i profili di responsabilità dei liquidatori di cui al DPR 602/73 - dall'art. 28, comma 5, lett. a), DLgs. 21.11.2014, n. 175 (c.d. decreto semplificazioni) pubblicato in G.U. 28.11.2014, n. 277.

Nel prosieguo verrà analizzata l'operazione di liquidazione ordinaria, disciplinata dal Codice civile, conseguente:

- alla deliberazione dei soci;
- al verificarsi delle cause di scioglimento previste dalla legge;
- al verificarsi delle cause di scioglimento previste dal contratto sociale o dall'atto costitutivo.

Con la liquidazione si entra nella fase conclusiva della vita dell'azienda, durante la quale l'azienda cessa di costituire un complesso organico destinato a fini produttivi ed entra nella fase della liquidazione, che viene attuata mediante il realizzo delle attività ed il pagamento delle passività. L'eventuale attivo che residua, dopo il compimento di queste operazioni:

- in caso di impresa individuale: rientra nel patrimonio privato dell'imprenditore;
- in caso di società: viene rimborsato ai soci, proporzionalmente al capitale a suo tempo conferito da ciascuno.

La realizzazione dell'attivo, l'estinzione delle passività e l'eventuale ripartizione del residuo attivo tra i soci è compito dei liquidatori, che sono nominati nel momento in cui la società viene messa in liquidazione.

Il **periodo di liquidazione** è quello compreso tra la data in cui la società viene posta in liquidazione e quella di estinzione e, quindi, di cancellazione della società dal registro delle imprese.

La **fase di liquidazione** è necessaria per le società di capitali ma risulta facoltativa per le società di persone. In particolare, con riferimento alle società di persone, i soci possono decidere, in luogo dell'avvio della

normale procedura di liquidazione, di alienare durante l'esercizio dell'attività ordinaria della società, l'intero patrimonio sociale e di soddisfare i creditori, ovvero possono convenire che uno di essi o un terzo acquisti l'attivo e si accoli il passivo a condizione che i creditori sociali consentano alla liberazione della società e dei soci personalmente responsabili.

Alla liquidazione ordinaria si contrappongono, per le imprese commerciali, le liquidazioni di natura concorsuale, conseguenti alla dichiarazione di fallimento o alla liquidazione coatta amministrativa e, pertanto, dipendenti dalla decisione di organi giudiziari o amministrativi.

1. ASPETTI CIVILISTICI

Il Codice civile dispone in merito allo scioglimento e alla liquidazione delle società, compresa la società semplice, mentre non disciplina l'ipotesi di liquidazione dell'impresa individuale (che, al contrario, viene trattata dal legislatore fiscale all'articolo 182 del TUIR).

Lo **scioglimento** della società è conseguente ad una delle cause indicate dal Codice civile (articolo **2272** per le società di persone ed articolo **2484** per le società di capitali¹), le quali operano di diritto e cioè senza la necessità di un'espressa volontà da parte dei soci.

Ai soci è peraltro attribuita la facoltà di rimuovere le cause di scioglimento, di revocare lo stato di liquidazione e di riprendere la normale attività sociale. La delibera di revoca dovrà essere presa all'unanimità per le **società di persone**, e con le maggioranze richieste per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto per le **società di capitali** (articolo 2487-ter, comma 1, del Codice civile). In questo caso la revoca ha effetto trascorsi 60 giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese della relativa deliberazione a meno che i creditori della società non abbiano dato il loro consenso o siano stati pagati quelli dissenzienti. Qualora nel termine sopra indicato i creditori anteriori all'iscrizione abbiano fatto opposizione, il Tribunale può disporre che la revoca abbia comunque luogo (ai sensi del comma 4 dell'articolo 2445 del Codice Civile), previa prestazione da parte della società di un'idonea garanzia (articolo 2487-ter, comma 2, del Codice civile).

1.1 Società di persone

Per quanto concerne le società di persone, le disposizioni del Codice civile relative alla liquidazione sono contenute negli articoli da 2272 a 2283, che disciplinano la fattispecie della società semplice, ma sono esplicitamente richiamate e, pertanto, applicabili anche alle altre società di persone (ovvero società in nome collettivo e società in accomandita semplice).

Le norme in esame disciplinano le cause di scioglimento della società, i poteri degli amministratori dopo lo scioglimento, la nomina, gli obblighi e le responsabilità dei liquidatori, nonché alcuni adempimenti connessi allo stato di liquidazione.

Esistono inoltre norme che regolano la liquidazione per ciascun tipo di società, in particolare:

- **per le società in nome collettivo:** gli articoli da 2308 a 2312 del Codice civile, disciplinano le specifiche cause di scioglimento, la pubblicazione della nomina dei liquidatori, la rappresentanza della società in liquidazione, il bilancio finale di liquidazione, il piano di riparto e la cancellazione della società;

¹ Tali disposizioni si applicano anche alle società partecipate dagli enti locali, infatti nell'ambito del piano di razionalizzazione della Legge di stabilità 2015 (art. 613 della L. 23.12.2014 n. 190) è stato chiarito che "le deliberazioni di scioglimento e di liquidazione e gli atti di dismissione di società costituite o di partecipazioni societarie acquistate per espressa previsione normativa sono disciplinati unicamente dalle disposizioni del codice civile e, in quanto incidenti sul rapporto societario, non richiedono né l'abrogazione né la modifica della previsione normativa originaria". In pratica l'obiettivo perseguito è quello semplificare la procedura di liquidazione al fine di ridurre il numero delle partecipazioni non indispensabili ottenendo risparmi di spesa.

- per le società in accomandita semplice: gli articoli 2323 e 2324 del Codice civile disciplinano rispettivamente le cause di scioglimento e i diritti dei creditori sociali dopo la liquidazione.

1.1.1 Cause di scioglimento

Le cause di scioglimento sono disciplinate all'articolo 2272 del Codice civile. In particolare, la società si scioglie nei seguenti casi:

- per il decorso del termine;
- per il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo;
- per la volontà di tutti i soci;
- quando viene a mancare la pluralità dei soci, se nel termine di sei mesi questa non è ricostituita;
- per le altre cause previste dal contratto sociale o dall'atto costitutivo.

A) Il decorso del termine

Il **decorso del termine**, stabilito nel contratto sociale o nell'atto costitutivo, costituisce una causa di scioglimento comune a tutte le tipologie di società ed opera di diritto per effetto del raggiungimento della scadenza.

I soci possono tuttavia decidere di prorogare il termine:

- prima della sua scadenza, mediante delibera unanime che modifichi il contratto sociale, salvo che il contratto sociale stesso non preveda modalità diverse (articolo 2252 del Codice civile);
- tacitamente continuando a compiere operazioni sociali (articolo 2273 del Codice civile).

Viceversa, laddove il contratto sociale preveda una durata delle società a tempo indeterminato è prevista la possibilità per il socio di recedere (articolo 2285 del Codice Civile).

B) Il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo

Lo "**scioglimento per il conseguimento dell'oggetto sociale**" non è una delle cause più frequenti di scioglimento della società. Tuttavia, si determina lo scioglimento, qualora l'oggetto sociale sia connesso alla realizzazione di un'opera determinata e la stessa sia ultimata anticipatamente rispetto al termine di scadenza stabilito nel contratto sociale o nell'atto costitutivo.

Anche in questo caso, la causa di scioglimento può essere rimossa dalla volontà dei soci tramite la modifica dell'oggetto sociale, con le maggioranze e le formalità richieste dal tipo di società, oppure mediante tacita astensione dell'attività sociale da parte dei soci.

"**L'impossibilità di conseguire l'oggetto sociale**" può essere determinata da molteplici fattori, sia legati ad accadimenti interni alla società sia connessi ad eventi esterni ed indipendenti dalla volontà dei soci, che possono pregiudicare la continuazione dell'attività societaria.

Una fattispecie, in questo senso, è rappresentata dalla definitiva revoca dell'autorizzazione amministrativa indispensabile per l'esercizio dell'attività costituente l'oggetto sociale.

Questa causa opera in presenza di almeno una delle seguenti condizioni:

- l'oggetto sociale sia determinato e circoscritto;

- l'impossibilità sia certa ed oggettivamente determinabile.

I soci possono comunque intervenire per rimuovere la causa di scioglimento, modificando l'oggetto sociale con le maggioranze e le forme richieste dal tipo di società.

C) La volontà dei soci

Un'ulteriore legittima causa di scioglimento è rappresentata dalla mera **volontà dei soci di porre fine all'attività sociale** indipendentemente dal decorso del termine di durata stabilita nello statuto.

Per le società di persone l'articolo 2272, numero 3, del Codice civile dispone la necessità dell'unanimità dei consensi per deliberare lo scioglimento del vincolo sociale per volontà dei soci.

D) La mancanza della pluralità dei soci

Il punto 4, dell'articolo 2272 del Codice civile dispone che la società si scioglie quando **viene a mancare la pluralità dei soci**, se nel termine di sei mesi questa non è ricostituita².

La mancanza della pluralità deve considerarsi causa di scioglimento pienamente operante (anche se la legge conceda la sospensione di sei mesi per ricostituire la pluralità dei soci). Quindi, qualora la pluralità non venga ricostituita nei termini, si verifica lo scioglimento della società con effetto retroattivo.

Qualora invece la pluralità venga ricostituita nei termini il contratto societario continua in capo al nuovo socio subentrato, il quale risponderà delle obbligazioni societarie sorte anche precedentemente.

Ulteriore causa di scioglimento, operante esclusivamente per le **società in accomandita semplice**, si verifica quando rimangono soltanto soci accomandanti o soci accomandatari, qualora nel termine di sei mesi non sia stato sostituito il socio che è venuto meno, come disposto dal primo comma dell'articolo 2323 del Codice civile³.

Tuttavia, al fine di evitare lo scioglimento, prima del decorso dei sei mesi, la società può trasformarsi in un altro tipo che non preveda le distinte categorie di soci.

Infine, si ricorda che le **società in nome collettivo** si sciolgono (oltre per le cause indicate dall'articolo 2272 del Codice civile) anche a seguito di un provvedimento dell'autorità governativa nei casi stabiliti dalla legge (articolo 2308 del Codice civile).

E) Le altre cause previste dal contratto sociale

Il contratto sociale o l'atto costitutivo possono inoltre prevedere cause di scioglimento diverse da quelle previste dal Codice civile. Pertanto, al verificarsi di una di queste cause la società si scioglie a meno che i soci non provvedano a rimuovere la causa di scioglimento.

1.1.2 La delibera di liquidazione

I soci possono in ogni momento deliberare lo scioglimento della società.

A tal fine è necessaria la volontà unanime dei soci, salvo che il contratto sociale non disponga diversamente (articolo 2252 del Codice civile).

² Si ricorda che questa disposizione è richiamata negli articoli 2308 e 2323 del Codice civile rispettivamente per le società in nome collettivo e per le società in accomandita semplice.

³ Si ricorda che, la compresenza di due distinte categorie di soci, cui corrisponde un differente regime di responsabilità patrimoniale, è una caratteristica tipica di questo tipo di società, sulla quale si incentra l'intera regolamentazione delle società in accomandita semplice, per cui il venir meno di una delle due categorie costituisce una causa di scioglimento.

1.1.3 Effetti dello scioglimento

Con lo scioglimento della società ha inizio la fase finale del ciclo di vita dell'impresa: l'azienda cessa di essere un complesso organico destinato ai fini produttivi e inizia il procedimento di liquidazione.

Nelle società di persone la fase di liquidazione può essere gestita, oltre che da liquidatori appositamente nominati, anche dagli amministratori secondo le modalità previste dal contratto sociale (articolo 2275 del Codice civile).

Inoltre, la fase di liquidazione può avere carattere meramente facoltativo, nel senso che ai soci è data la facoltà di evitarla. Il combinato disposto degli artt. 2252 e 2275 c.c., infatti, in conformità ai principi generali in materia di società di persone, autorizza i soci a determinare liberamente le modalità di liquidazione della società, sia in via preventiva, nell'ambito delle pattuizioni costituenti l'oggetto del contratto sociale, sia in via successiva, mediante accordo fra i soci⁴.

In particolare, i soci possono pervenire all'estinzione della società, in luogo di un procedimento formalizzato che potrebbe risultare incongruo rispetto alle esigenze ed alle dimensioni delle società a base personale, nelle quali le ragioni dei creditori della società sono già garantite dal regime di responsabilità illimitata dei medesimi⁵ mediante:

- liquidazione consensuale (ad esempio senza nomina di un liquidatore), una volta definiti tutti i rapporti con i terzi;
- (ovvero) chiedendo al giudice ordinario di definire i rispettivi rapporti di dare-avere.

Il ricorso al procedimento formale sarà possibile solo ove manchi l'accordo dei soci (in assenza di apposite clausole statutarie) ovvero nel caso gli stessi preferiscano avvalersene.

Dal momento in cui si verifica la causa di scioglimento, non è più consentito né agli amministratori (per il periodo in cui rimangono ancora in carica) né ai liquidatori, compiere nuove operazioni (articoli 2274 e 2279 del Codice civile).

Nel corso del periodo che intercorre tra la data della messa in liquidazione della società e la data della nomina dei liquidatori permane in capo agli amministratori la responsabilità di conservare il patrimonio sociale.

Tuttavia, tra gli atti che gli amministratori di società di persone possono compiere in questo lasso temporale, rientrano anche la conduzione di affari urgenti e il compimento di azioni necessarie per portare a termine gli impegni assunti precedentemente (articolo 2274 del Codice civile).

Contravvenendo a questo divieto gli amministratori si espongono a possibili azioni di responsabilità da parte dei creditori sociali.

Al contrario, per le nuove operazioni compiute senza l'osservanza del divieto disposto dall'articolo 2279 del Codice civile, sono, invece, responsabili unicamente ed illimitatamente i liquidatori, sia nei confronti dei terzi sia nei confronti della società.

Ai sensi dell'articolo 2277 del Codice civile, gli amministratori hanno l'obbligo di:

⁴ Corte di Cassazione 23.12.2000 n. 16175. Si veda anche Cassazione n. 6212/1980, Cassazione n. 11494/2010, Cassazione n. 8599/2003, Cassazione n. 2376/2000, Cfr. Trib. Lodi 15.7.2005. Nelle diverse pronunce giurisprudenziali la possibilità da parte dei soci di società di persone di poter derogare alla procedura formale si basa sul principio che gli stessi soci rispondono personalmente delle obbligazioni sociali.

⁵ Cassazione n. 860/92; n. 1468/81; Cassazione n. 2099/70.

- conservare i beni sociali fino alla loro consegna, unitamente ai libri sociali, ai liquidatori;
- presentare il conto della gestione per il periodo compreso tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di messa in liquidazione della società;
- redigere e sottoscrivere assieme ai liquidatori l'inventario dal quale risulti lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale.

Per quanto riguarda gli effetti dello scioglimento della società di persone sui contratti di lavoro, si precisa che lo stato di liquidazione non costituisce di per sé giusta causa di licenziamento e che, pertanto, i liquidatori sono tenuti all'osservanza delle leggi speciali dettate in materia⁶.

1.1.4 Il procedimento di liquidazione

Il procedimento di liquidazione si compie tramite:

- la messa in stato di liquidazione (data di inizio liquidazione);
- la nomina dei liquidatori (facoltativa nelle società di persone);
- gli adempimenti a carico degli amministratori: redazione del conto della gestione, consegna ai liquidatori dei beni e redazione dell'inventario iniziale di liquidazione (articolo 2277 del Codice civile);
- la liquidazione del patrimonio mediante il realizzo delle attività;
- il pagamento dei creditori anche richiedendo ai soci (per le società di persone) ulteriori versamenti;
- la redazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto;
- la chiusura della liquidazione e la cancellazione della società.

Nelle società di persone la volontà dei soci è sufficiente a determinare la messa in liquidazione della società (ovvero a rimuovere le cause di scioglimento).

Tuttavia la corretta determinazione del momento in cui si verifica la causa di scioglimento può talvolta essere difficoltoso (si pensi alla causa di scioglimento legata all'impossibilità di conseguire l'oggetto sociale) ed eventuali dissensi tra i soci dovranno essere risolti in giudizio.

Peraltro la fase di liquidazione non è imposta dalla legge ma, come visto in precedenza, costituisce una fase facoltativa, ben potendo competere agli amministratori il realizzo delle attività e delle passività aziendali con conseguente scioglimento della società⁷.

1.1.5 Nomina dei liquidatori

In seguito alla messa in liquidazione della società, la gestione ordinaria della società passa dall'organo amministrativo ai liquidatori (salvo che la liquidazione della società di persone non venga gestita dagli amministratori stessi).

I liquidatori possono essere anche più d'uno; pertanto, nel caso sia nominato un collegio di liquidatori, questo collegio delibera a maggioranza.

Per le società di persone, la nomina dei liquidatori deve essere fatta con il consenso di tutti i soci o, in caso di disaccordo, dal presidente del Tribunale (articolo 2275 del Codice civile).

⁶ Si ricorda che, questa disposizione è valida anche in caso di scioglimento di società di capitali.

⁷ Cfr. Sentenza della Corte di Cassazione 22 novembre 1980, n. 6212 e Decreto Tribunale di Napoli 6 aprile 1993.

In seguito all'accettazione della loro nomina, i liquidatori:

- sono investiti del potere di compiere gli atti necessari per la liquidazione del patrimonio sociale; in particolare, è espressamente previsto il divieto di compiere nuove operazioni (articolo 2279 del Codice civile) e, inoltre, l'obbligo di rappresentare la società anche in giudizio (articolo 2278 del Codice civile);
- hanno il potere-dovere di richiedere ai soci i versamenti ancora dovuti sulle rispettive quote e, se occorre, le somme necessarie per far fronte alle obbligazioni sociali, nei limiti della rispettiva responsabilità ed in proporzione alla parte di ciascuno nelle perdite (articolo 2280, comma 2, del Codice civile);
- sono gravati degli obblighi e delle responsabilità stabilite per gli amministratori (articolo 2276 del Codice civile), salvo che non sia diversamente stabilito da altre norme specifiche o dal contratto sociale ed, in particolare, hanno il dovere dell'ordinata tenuta della contabilità e dell'indicazione negli atti societari dello stato di liquidazione della società.

I liquidatori sono personalmente e solidalmente responsabili dei danni arrecati alla società, ai soci, ai creditori sociali e ai terzi qualora essi dovessero:

- contravvenire al divieto di compiere nuove operazioni;
- agire a vantaggio dei soci, in pregiudizio dei creditori, in base al disposto dell'articolo 2633 del Codice civile;
- contravvenire alla regola di ripartire tra i soci l'eventuale residuo attivo con criterio proporzionale.

Le principali cause di cessazione dei liquidatori sono costituite dalla revoca, dalla rinuncia o dalla morte.

Il potere di revocare i liquidatori è demandato ai soci (articolo 2275 del Codice civile), ovvero in caso di disaccordo, al presidente del Tribunale, per giusta causa, su istanza di uno o più soci.

In caso di rinuncia o morte del liquidatore, la sostituzione avverrà con le stesse modalità e maggioranze previste per la nomina, con l'unica precisazione che, in caso di rinuncia, il liquidatore resterà in carica fino all'accettazione da parte del nuovo liquidatore.

1.1.6 Realizzo dell'attivo, pagamento dei debiti e ripartizione del residuo

La fase di liquidazione vera e propria inizia con la redazione da parte degli amministratori del conto della gestione, la consegna ai liquidatori dei beni e dei documenti sociali e la redazione dell'inventario iniziale di liquidazione, che deve essere sottoscritto sia dagli amministratori sia dai liquidatori (articolo 2277 del Codice civile).

L'**inventario** (o la situazione dei conti integrata) viene utilizzato dai liquidatori come indirizzo per le operazioni di liquidazione, che constano nella realizzazione di tutte le attività in esso riportate e quindi nell'estinzione delle passività esistenti.

In quest'ultimo caso, i liquidatori sono tenuti a verificare previamente l'esistenza e l'ammontare dei debiti iscritti nella contabilità sociale, con riferimento alla loro esigibilità, tenendo conto anche del grado di privilegio dei creditori.

La **liquidazione dell'attivo** si rende opportuna per costituire le disponibilità necessarie a far fronte al pagamento dei creditori sociali e a facilitare comunque il riparto finale.

Per quanto riguarda le modalità di realizzazione, spetta ai liquidatori valutare la convenienza a realizzare i singoli cespiti oppure il complesso aziendale o un ramo dello stesso, a meno che i soci non abbiano disposto diversamente.

Le operazioni di realizzo delle attività e di estinzione delle passività possono intrecciarsi tra loro senza attendere il preventivo realizzo di tutte le attività prima di procedere al pagamento dei debiti.

Nel **pagamento dei debiti** i liquidatori devono, inoltre, valutare l'opportunità di estinguere anticipatamente taluni debiti in relazione, ad esempio, all'opportunità di beneficiare di sconti commerciali o altro.

L'assolvimento dei debiti ed il soddisfacimento dei creditori sociali non costituiscono lo scopo principale della liquidazione, ma soltanto un mezzo tramite il quale viene resa possibile la ripartizione tra i soci dell'eventuale residuo attivo.

Secondo recente giurisprudenza, il mancato soddisfacimento dei debiti da parte del liquidatore a causa della mancata realizzazione dell'attivo, e il conseguente deposito di un bilancio finale di liquidazione in cui viene documentata *"la contemporanea esistenza di poste debitorie e creditorie oppure di beni mobili o immobili non liquidati (e non utilizzati quali forma 'diretta' di pagamento dei creditori sociali)"* non consente di ritenere concluso l'iter liquidatorio e quindi la valenza del procedimento di cancellazione della società. L'attività del liquidatore non si deve limitare a dare mandato ai soci al fine di proseguire nell'incasso dei crediti e nella dismissione dei cespiti di proprietà sociale essendo tali attività demandate dal legislatore al liquidatore (sentenza del Tribunale di Roma del 19 aprile 2016).

Per quanto concerne le **ripartizioni** (anche parziali) ai soci prima che tutti i debiti siano estinti, l'articolo 2280 del Codice civile dispone che siano state accantonate le somme necessarie per l'estinzione delle passività residue.

I soci, in ogni caso, hanno diritto alla restituzione dei beni conferiti in godimento, secondo quanto stabilito dall'articolo 2281 del Codice civile.

Qualora l'attivo disponibile non sia sufficiente a far fronte al pagamento dei debiti iscritti nella contabilità sociale, i liquidatori hanno il potere-dovere di chiedere ai soci illimitatamente responsabili ulteriori versamenti e, comunque, i versamenti ancora dovuti ai soci limitatamente responsabili.

Qualora in seguito al soddisfacimento dei creditori sociali residui attivo, i liquidatori dovranno comunicare ai soci le modalità con cui intendono ripartirlo.

A tal riguardo, i soci una volta ricevuto per raccomandata il bilancio finale di liquidazione e il piano di riparto, avranno tempo due mesi (ai sensi dell'articolo 2311 del Codice civile) per fare le proprie osservazioni e, in mancanza, la ripartizione avverrà nel seguente modo:

- rimborso dei conferimenti eseguiti dai soci;
- ripartizione "in proporzione della parte di ciascuno ai guadagni" dell'eventuale eccedenza (articolo 2282 Codice civile).

1.1.7 Scioglimento della società

Con l'approvazione del bilancio finale si ha la chiusura della liquidazione e i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, come stabilito dall'articolo 2312 del Codice civile. Per le società di persone, a seconda che si verifichi o meno la fase di liquidazione, la cancellazione avviene con tempistiche diverse. In particolare:

- in caso di liquidazione: la cancellazione è richiesta dai liquidatori decorsi due mesi dalla comunicazione ai soci con raccomandata del bilancio finale e del piano di riparto;

- in caso di scioglimento “istantaneo” della società, i soci possono chiedere la cancellazione:
 - contestualmente all’atto di scioglimento;
 - in una fase successiva all’atto di scioglimento.

Al riguardo è necessario sottolineare che, nella risoluzione 27 luglio 2011 n. 77/E, l’Agenzia delle Entrate ha recepito le indicazioni fornite dalla Corte di Cassazione, Sezioni Unite, nelle sentenze 22 febbraio 2010 n. 4060, 4061 e 4062, con le quali, nel tentativo di comporre il contrasto giurisprudenziale venutosi a creare in passato⁸, i supremi giudici hanno chiarito che, in virtù della natura costitutiva riconosciuta per legge alla cancellazione dal registro delle imprese, anche per le società di persone vale la regola del “*venir meno della capacità e legittimazione di esse... anche se perdurino rapporti o azioni in cui le stesse società sono parti, in attuazione di una lettura costituzionalmente orientata dalle norme relative a tale tipo di società da leggere in parallelo ai nuovi effetti costitutivi della cancellazione delle società di capitali ...*”.

In ragione di quanto sopra appaiono, dunque, definitivamente superate le interpretazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni del 1° giugno 2007 n. 120 e del 21 aprile 2009, n. 105/E, con le quali l’Amministrazione finanziaria aveva sostenuto che il momento a decorrere dal quale si produce l’effetto estintivo di una società di persone coincideva con la liquidazione di tutti i rapporti giuridici pendenti.

Allo stesso modo, alla luce dei chiarimenti contenuti nella risoluzione 27 luglio 2011 n. 77/E appaiono superate anche le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate in base alle quali, in passato, la stessa Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che non fosse possibile estendere anche alle società di persone le disposizioni in materia di efficacia costitutiva della cancellazione della società dal registro delle imprese previste per le società di capitali (articolo 2495, comma 2 del Codice civile).

In questo senso si è espressa anche la Corte di cassazione con la sentenza 16 luglio 2010 n. 16758 con la quale è stato ribadito che, anche con riferimento alle società di persone, la cancellazione dal Registro delle imprese **determina l’immediata estinzione dell’ente societario**, sebbene perdurino rapporti giuridici o azioni giudiziarie in cui le stesse società siano parti. Ciò comporta che la società cancellata non possa più essere qualificata come soggetto di diritto e, quindi, debba considerarsi priva di ogni legittimazione sostanziale e processuale.

Si ricorda, infine, che i libri sociali devono essere depositati presso la persona designata dalla maggioranza dei soci e conservati per dieci anni (articolo 2312 del Codice civile).

1.1.8 Responsabilità dei soci

Dopo la cancellazione della società, i creditori sociali eventualmente non soddisfatti avranno la possibilità di procedere nei confronti dei soci e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi per far valere le loro ragioni di credito⁹, a norma dell’articolo 2312 del Codice civile.

Per quanto riguarda la **responsabilità dei soci** illimitatamente responsabili (ovvero i soci delle società in nome collettivo e i soci accomandatari delle società in accomandita semplice) la stessa si configura come responsabilità:

- sussidiaria (rispetto a quella della società);

⁸ Sul punto, infatti, in passato, la Corte di Cassazione si era espressa sia sostenendo che il principio enunciato dall’articolo 2495 del Codice civile si applica anche alle società di persone, ancorché cessate in data anteriore alla modifica normativa (da ultimo, Corte di Cassazione, sezione II civile, sentenza 15 ottobre 2008 n. 25192), sia sostenendo che le suddette società non si estinguono con la cancellazione dal registro delle imprese, se sono ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali (tra le tante: Corte di Cassazione Civile, sezione III, sentenza 18 marzo 2008, n. 7266 e Corte di Cassazione Civile, sezione V, sentenza del 5 giugno 2008, n. 14882).

⁹ Cfr. Trib. Milano 6.8.2014 n. 9972

- **illimitata** (estesa cioè a tutto il patrimonio personale del socio);
- **solidale** (in quanto ogni creditore sociale può rivolgersi indifferentemente a ciascun socio per esigere il pagamento integrale del proprio credito).

I **soci limitatamente responsabili** rispondono delle obbligazioni sociali soltanto nei limiti delle azioni o quote sottoscritte e, comunque, fino all'ammontare delle somme da essi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione salvo, ovviamente, il caso in cui i soci abbiano garantito in proprio determinati debiti sociali. Questa ulteriore responsabilità rimane tuttavia circoscritta alle garanzie personali prestate dai soci e non può essere estesa ad altri creditori sociali.

Per quanto attiene la responsabilità dei soci accomandanti di una società in accomandita semplice, nella sentenza d 16.12.2013 n. 153/3/13 la C TP di Torino ha chiarito che, in caso di estinzione della società, gli stessi non rispondono nei limiti della quota conferita (ai sensi dell'articolo 2313 del Codice Civile), bensì nei limiti della quota liquidata così come disposto dall'art. 2324 c.c per le società di capitali.

1.1.9 Revoca della liquidazione

Ai soci è lasciata la facoltà di rimuovere le cause di scioglimento e, quindi, di revocare lo stato di liquidazione e di riprendere la normale attività sociale.

In questo caso, la delibera di revoca dovrà essere assunta con il consenso di tutti i soci, se non è previsto diversamente (articolo 2252 del Codice civile).

1.2 Società di capitali

Per quanto riguarda le società di capitali il Decreto legislativo 17 gennaio 2003 n. 6 (recante la riforma della disciplina delle società di capitali e società cooperative in attuazione della Legge 3 ottobre 2001 n. 366) ha previsto una disciplina unitaria destinata a regolare lo scioglimento, la liquidazione e l'estinzione di queste società, con semplificazione rispetto alla precedente normativa. A tal riguardo, la legge delega della riforma societaria ha dettato i "principi e criteri direttivi", specificamente per quanto attiene allo **scioglimento e liquidazione** delle società di capitali, ovvero in particolare¹⁰:

- **"accelerare e semplificare le procedure, con particolare riguardo a quelle relative all'accertamento delle cause di scioglimento e al procedimento di nomina giudiziale dei liquidatori; disciplinare gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese, il regime della responsabilità per debiti non soddisfatti, e delle sopravvenienze attive e passive;**
- **disciplinare le condizioni, i limiti e le modalità per la conservazione dell'eventuale valore dell'impresa, anche prevedendo, nella salvaguardia degli interessi dei soci, possibilità e procedure per la revoca dello stato di liquidazione; disciplinare i poteri e i doveri degli amministratori e dei liquidatori con particolare riguardo al compimento di nuove operazioni;**
- **disciplinare la redazione dei bilanci nella fase di liquidazione sulla base di criteri adeguati alle loro specifiche finalità".**

L'applicazione di queste nuove disposizioni (in tema di liquidazione) è disciplinata dall'articolo 218 delle disposizioni di attuazione e transitorie del Codice Civile, introdotto dall'articolo 9 del Decreto legislativo n. 6/2003. In particolare, è stato previsto che:

- per le società poste in liquidazione in data anteriore al 1° gennaio 2004 trovano applicazione le disposizioni in vigore fino al 31 dicembre 2003;

¹⁰ Articolo 8 della Legge 3 ottobre 2001, n. 366.

- per le società poste in liquidazione successivamente al 1° gennaio 2004 trovano applicazione le nuove disposizioni previste dalla riforma del diritto societario.

1.2.1 Cause di scioglimento

A norma dell'articolo 2484 del Codice civile, la fase liquidatoria ha inizio a seguito del verificarsi di una causa di scioglimento che può essere di ordine giuridico o di natura economico-amministrativa.

Nello specifico, per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 2484, comma 1 dal n. 1 al n. 7, del Codice civile (relativo alle società di capitali) la liquidazione può prendere avvio:

- per il decorso del termine¹¹ (n.1);
- per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo (n.2);
- per l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea (n.3);
- per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, salvo quanto disposto dagli articoli 2447 e 2482-ter del Codice civile (n.4);
- nelle ipotesi previste dagli articoli 2437-quater¹² e 2473¹³ del Codice civile (n.5);
- per deliberazione dell'assemblea (n.6);
- per le altre cause previste dall'atto costitutivo (n.7).

Un'altra causa di scioglimento (analoga a quella prevista per la società in accomandita semplice) è disposta per le **società in accomandita per azioni** dall'articolo 2458 del Codice civile, il quale dispone lo scioglimento della società qualora cessino dall'ufficio tutti i soci amministratori (soci accomandatari) e nel termine di sei mesi non si sia provveduto alla loro sostituzione oppure i sostituti non abbiano accettato la carica.

La società si scioglie, inoltre, per le altre cause previste dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto della medesima.

Esaminiamo ora, nel dettaglio, alcune delle cause di esclusione specifiche per le società di capitali, ovvero:

A) il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo (n.2);

¹¹ Si precisa che, a seguito della riforma del diritto societario, per le S.p.a. l'atto costitutivo deve indicare "la durata della società ovvero, se la società è costituita a tempo indeterminato, il periodo di tempo, comunque non superiore ad un anno, decorso il quale il socio potrà recedere". Viceversa, per le S.r.l., la durata non è più un dato obbligatorio e può essere costituita a tempo indeterminato (in tal caso è previsto sempre il diritto di recesso in qualsiasi momento, con preavviso di almeno 180 giorni). Ne consegue che per le S.p.a. e le S.r.l. costituite a tempo indeterminato la causa di scioglimento per decorso del termine non opera.

¹² Ai sensi del sesto comma dell'articolo 2437-quater del Codice civile "In assenza di utili e riserve disponibili (per il rimborso delle azioni del socio recedente), deve essere convocata l'assemblea straordinaria per deliberare la riduzione del capitale sociale, ovvero lo scioglimento della società".

¹³ Ai sensi del quarto comma dell'articolo 2473 del Codice civile "Il rimborso delle partecipazioni per cui è stato esercitato il diritto di recesso deve essere eseguito entro centottanta giorni dalla comunicazione del medesimo da parte della società. Esso può avvenire anche mediante acquisto da parte degli altri soci proporzionalmente alle loro partecipazioni oppure da parte di un terzo concordemente individuato dai soci medesimi. Qualora ciò non avvenga, il rimborso è effettuato utilizzando riserve disponibili o, in mancanza, corrispondentemente riducendo il capitale sociale; in quest'ultimo caso si applica l'articolo 2482 e, qualora sulla base di esso non risulti possibile il rimborso della partecipazione del socio receduto, la società viene posta in liquidazione".

- B) l'impossibilità di funzionamento o la continua inattività dell'assemblea (n.3);
- C) la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale (n.4);
- D) lo scioglimento della società per il mancato rimborso del socio uscente (n.5);
- E) le altre cause di scioglimento (n.7).

A) Il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo

In relazione agli elementi che devono essere verificati al fine di valutare la ricorrenza della causa di scioglimento per il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo, lo studio del **Consiglio nazionale del Notariato 237-2014/I** ha precisato che *“la concreta operatività della causa sarà direttamente proporzionale al grado di specificità della clausola statutaria che individua le attività contemplate nell'oggetto sociale. Solamente in una società che individui statutariamente in maniera analitica - e non generica - l'attività che costituisce l'oggetto sociale (es.: la gestione dell'albergo in Versilia ovvero la gestione della cava di marmo in Massa Carrara) si potrà valutare la ricorrenza di tale causa dissolutiva nel senso del conseguimento dell'oggetto sociale ovvero dell'impossibilità del conseguimento dello stesso (es.: la revoca delle autorizzazioni amministrative/sanitarie ovvero della concessione mineraria)”*.

Tale posizione è stata altresì confermata anche dal **Ministero dello Sviluppo Economico** che nel **parere prot. n. 0094215 del 19.05.2014** ha chiarito che *“tale causa non può verificarsi nelle società che abbiano un oggetto composto da molteplici e diversificate attività, parte delle quali mai svolte. Appare, inoltre, circa la medesima causa n. 2, del tutto consolidata, anche in giurisprudenza, l'opinione secondo cui l'evento indicato deve essere tale da rendere definitivamente ed obiettivamente impossibile il raggiungimento dell' (univoco) oggetto sociale. Non può, pertanto, essere idoneo, a tal fine, sempre a titolo di esempio, indicare una generica “crisi del settore”, ma occorrerà, di contro, che si sia verificato un evento che obiettivamente e indefinitamente renda impossibile il conseguimento dell'oggetto sociale: in ipotesi, la revoca definitiva del lavoro pubblico per eseguire il quale la società era stata (unicamente) costituita”*. Inoltre, continua il parere, in presenza delle condizioni che legittimano lo scioglimento per la causa in esame dalla dichiarazione degli amministratori dovrà risultare: i) lo specifico evento che obiettivamente e indefinitamente rende impossibile il conseguimento dell'oggetto sociale; ii) che l'assemblea dei soci – all'uopo convocata - si è opposta ad ipotesi di modificazioni dell'oggetto sociale atte a rimuovere la causa di scioglimento (tale fatto potrà essere oggetto di apposita dichiarazione sostitutiva da parte degli amministratori stessi, oppure potrà essere dimostrato attraverso l'allegazione di una copia semplice della delibera assembleare).

B) L'impossibilità di funzionamento o la continua inattività dell'assemblea (n. 3)

Lo scioglimento per impossibilità di funzionamento dell'assemblea si configura in presenza di un contrasto tra i soci che impedisce la formazione delle maggioranze. Pertanto, l'impossibilità di funzionamento dell'assemblea ricorre quando l'organo assembleare, una volta convocato e validamente costituito, non raggiunge i quorum deliberativi stabiliti dalla legge o dall'atto costitutivo a causa della presenza di insanabili contrasti tra i soci.

Viceversa, lo scioglimento per la continuata inattività dell'assemblea si verifica qualora i soci non intervengano ripetutamente alle assemblee ordinarie, ovvero a causa della prolungata mancanza di convocazione.

Come precisato dalla giurisprudenza *“la continuata inattività dell'assemblea può derivare o dalla perdurante mancata convocazione dell'assemblea o dalla perdurante diserzione dei soci. Ciò che deve risultare concretamente impossibile è l'adozione di deliberazioni necessarie ed indispensabili al regolare svolgersi della vita societaria. Tra queste rientrano senza dubbio quelle di approvazione del bilancio di esercizio e di nomina o sostituzione degli amministratori e dei sindaci. Non basta quindi una mera mancanza di attività in senso*

inqualificato, occorre che l'inattività dell'assemblea abbia riflessi paralizzanti sulla vita della società e sulla sua normale conduzione"¹⁴.

C) La riduzione del capitale al di sotto del minimo legale (n. 4)

Il venir meno del limite minimo del capitale sociale determina lo scioglimento di diritto della società. Il presupposto oggettivo della causa di scioglimento si verifica quando il capitale sociale per effetto di perdite si riduce al di sotto del minimo legale. Gli articoli 2447 e 2482-ter del Codice civile impongono agli amministratori di convocare "senza indugio" l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento ad una cifra non inferiore al minimo, o la trasformazione della società qualora la perdita di oltre 1/3 riduce il capitale al di sotto del minimo stabilito. Si ricorda, per completezza, che il capitale minimo per le società per azioni (S.p.a) e le società in accomandita per azioni (S.a.p.a.) è pari a 120.000 euro (articolo 2327 del Codice civile) mentre per le società a responsabilità limitata (S.r.l.) risulta pari a 10.000 euro (articolo 2463 del Codice civile).

Come evidenziato nel documento n. 11/IR del 14 giugno 2011, dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (IRDCEC), questo implica la necessità di eseguire una verifica infra-annuale della situazione contabile e di convocare immediatamente l'assemblea affinché valuti la possibilità di ricapitalizzare la società, oppure la trasformazione della stessa.

Ai sensi dell'articolo 2447 del Codice civile, infatti, l'assemblea ha la facoltà di deliberare la ricostituzione del capitale sociale almeno al minimo legale oppure di trasformare la società in un altro tipo per il quale sia previsto un capitale minimo inferiore (S.r.l.) oppure per il quale non sia previsto alcun limite minimo (società di persone).

Relativamente all'individuazione del momento a partire dal quale si producono gli effetti dello scioglimento per riduzione del capitale oltre il minimo di legge, il legislatore della riforma ha stabilito che questi effetti si determinano alla **data di iscrizione presso l'ufficio del Registro delle imprese della "dichiarazione con cui gli amministratori accertano la sussistenza della causa di scioglimento"**, dopo aver preso atto che l'assemblea da loro convocata senza indugio non ha assunto nessuna delle misure contenute negli articoli 2447 o 2482-ter del Codice civile.

D) Lo scioglimento della società per il mancato rimborso del socio uscente (n. 5)

Oltre alle tradizionali cause che determinano lo scioglimento della società, la riforma del diritto societario ha introdotto quella dipendente dall'impossibilità di mantenere il capitale sociale nel limite del minimo legale a seguito del rimborso della quota del socio, in caso di recesso (articolo 2484, comma 1, numero 5, del Codice civile). In specie, se a seguito del recesso del socio non si è potuto o non si è voluto procedere ad una riduzione del capitale, la società dovrà necessariamente deliberare lo scioglimento.

In concreto, questa ipotesi di scioglimento si attua:

- per le S.p.a. e le S.a.p.a. (ai sensi dell'articolo 2437-quater del Codice civile) nei casi in cui l'assemblea straordinaria deliberi la riduzione del capitale sociale o lo scioglimento:
 - dopo che sia fallito il tentativo di far acquistare agli altri soci le azioni del socio receduto in proporzione al numero delle azioni possedute;
 - dopo aver tentato di collocarle presso terzi;

¹⁴ Cfr. Trib. Biella, 25/11/05, n. 942/05 R.G.C.

- e per l'impossibilità della società di rimborsarle acquistandole con l'utilizzo di utili e di riserve disponibili;
- per le S.r.l. (ai sensi dell'articolo 2473, comma 4, del Codice civile) nel caso in cui la società debba essere posta in liquidazione, non essendo stato possibile rimborsare la partecipazione sociale facente capo al socio receduto né con la cessione agli altri soci proporzionalmente alla loro partecipazione, né con l'utilizzo di utili e di riserve disponibili né, infine, con la riduzione del capitale nel rispetto delle disposizioni dell'articolo 2482 del Codice civile. In tale evenienza, precisa il Ministero dello Sviluppo Economico nel parere del 2014 citato, la dichiarazione degli amministratori dovrà dare conto del negativo esperimento dei vari passaggi previsti dai commi 3 e 4 del citato art. 2473 c.c. (vendita agli altri soci; a terzi; rimborso mediante riserve disponibili; rimborso mediante riduzione del capitale sociale).

E) Le altre cause di scioglimento (n. 7)

Una causa particolare di scioglimento valevole per le società di capitali è la **dichiarazione di nullità** della società stessa, qualora si verificano i presupposti indicati dall'articolo 2332 del Codice civile. La dichiarazione di nullità opera come causa di scioglimento *ex nunc* della società. Si segnala che con la riforma (Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6) sono state eliminate le seguenti cause di nullità previste invece ante 1° gennaio 2004 (data di entrata in vigore del Decreto legislativo n. 6/2003):

- mancanza dell'atto costitutivo;
- mancato versamento del capitale;
- incapacità di tutti i soci fondatori;
- mancanza della pluralità dei fondatori.

Poiché per principio generale le cause di nullità sono tassative, le ipotesi sopra citate comporteranno sanzioni diverse, ma non la nullità della società.

Sempre con riferimento alle società di capitali, ai sensi dell'articolo 145, comma 5 del DLgs. 24.2.98 n. 58, le società quotate si sciolgono per il mancato ripristino nei termini del rapporto tra azioni ordinarie e azioni di risparmio e con voto limitato a seguito di riduzione del capitale per perdite. In merito alle società quotate è stata recentemente emanata la Norma di comportamento del collegio sindacale del 15 aprile 2015 da parte del Consiglio Nazionale Dottori commercialisti ed Esperti contabili (CNDCEC) in cui sono state affrontate diverse tematiche anche in materia di liquidazione e scioglimento.

Come già anticipato nella nota n.1 del presente documento, per le società partecipate dagli Enti Locali è stato previsto un generale piano di razionalizzazione (ai sensi dell'articolo 1 comma 611 della L. 23.12.2014 n. 190) da realizzarsi entro il 31.12.2015 e che prevede, tra l'altro,¹⁵:

- l'eliminazione delle società non indispensabili al perseguimento delle proprie finalità istituzionali, anche mediante messa in liquidazione o cessione;
- la "soppressione" delle società che risultino composte da soli amministratori o con numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;

L'art. 1 co. 555 della legge di stabilità 2014 (L. 27.12.2013 n. 147), inoltre stabilisce, che le aziende speciali, le istituzioni e le società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, delle pubbliche

¹⁵ Gli altri punti del piano contemplano, infatti, la possibilità di mettere in atto operazioni diverse dalla liquidazione o dalla cessazione delle società che consentono ugualmente di raggiungere l'obiettivo di semplificazione delle strutture societarie.

amministrazioni locali (titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota dell'80% del valore della produzione e diverse dalle società che svolgono SPL), a decorrere dall'esercizio 2017, in caso di risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti, sono posti in liquidazione entro 6 mesi dalla data di approvazione del bilancio o del rendiconto relativo all'ultimo esercizio. Il mancato avvio della procedura di liquidazione determinerà la nullità di tutti gli atti di gestione assunti e la responsabilità erariale dei soci.

1.2.2 Effetti dello scioglimento

Per le società di capitali il procedimento di liquidazione è obbligatorio, quindi non può essere omesso, anche quando manchino attività o passività da liquidare, e non è possibile sostituirlo con una disciplina diversa scelta dai soci. Il procedimento liquidatorio è infatti stabilito non solo a tutela degli interessi dei soci, ma soprattutto a tutela dei terzi.

Spetta agli **amministratori accertare la causa di scioglimento** ed effettuare la **relativa iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese** (articolo 2485, comma 1, del Codice civile). In caso di ritardo od omissione è configurabile una responsabilità in capo agli stessi amministratori, poiché essi sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni subiti dalla società, dai soci, dai creditori sociali e dai terzi. Un'importante innovazione rispetto alla normativa ante riforma consiste nella netta separazione tra il verificarsi di una causa di scioglimento e la determinazione del momento in cui ha effetto. In particolare, **gli effetti dello scioglimento** si determinano alla data di iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa (articolo 2484, comma 3, del Codice civile)¹⁶. Nell'ipotesi in cui lo scioglimento sia determinato dalla volontà dei soci (articolo 2484, comma 1, numero 6, del Codice civile) gli effetti decorrono dall'iscrizione della relativa delibera. Infine, nel caso in cui siano l'atto costitutivo o lo statuto a determinare ulteriori cause di scioglimento (articolo 2484, comma 1, numero 7, del Codice civile), gli stessi dovranno determinare la competenza a deciderle od accertarle, e ad effettuare gli adempimenti pubblicitari previsti.

Stante quanto sopra, quindi, accertato¹⁷ il verificarsi di una delle cause di scioglimento previste dall'articolo 2484 del Codice civile, gli amministratori (attraverso un'apposita delibera, che deve essere depositata presso il registro delle imprese) devono convocare l'assemblea dei soci perché deliberi sulla **nomina dei liquidatori** e sui criteri in base ai quali dovrà svolgersi la liquidazione.

Ove il consiglio di amministrazione non provveda alla convocazione, vi provvede il tribunale su istanza di qualsiasi socio o del collegio sindacale, con decreto che deve essere iscritto a norma dell'articolo 2484, comma 3 del Codice Civile (articolo 2485, comma 2, del Codice Civile)¹⁸

Ai sensi del primo comma dell'articolo 2486 del Codice civile, a partire dal verificarsi di una causa di scioglimento e fino al momento della consegna ai liquidatori dei beni aziendali, gli amministratori conservano

¹⁶ A tal riguardo, l'articolo 2484, comma 3, del Codice civile dispone che "Gli effetti dello scioglimento si determinano, nelle ipotesi previste dai numeri 1), 2), 3), 4) e 5) alla data di iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa e, nell'ipotesi prevista dal numero 6) del medesimo comma, alla data dell'iscrizione della relativa deliberazione.

Quando l'atto costitutivo o lo statuto prevedono altre cause di scioglimento, essi devono determinare la competenza a deciderle od accertarle, e ad effettuare gli adempimenti pubblicitari di cui al precedente comma".

¹⁷ Secondo l'opinione della dottrina prevalente tutte le cause di scioglimento operano di diritto, pertanto la delibera è obbligatoria e l'attività del consiglio di amministrazione è limitata a dare atto che si è verificata una causa di scioglimento. Così Ferrara F., *Gli imprenditori e le società*, Giuffrè Editore, Milano, 2001 e in senso conforme Graziani, *Diritto delle Società*, pag. 538 e seg..

¹⁸ Il decreto deve essere notificato tanto alla società quanto ai soci, essendo questi ultimi pienamente legittimati a contraddire in ordine alla sussistenza di una causa di scioglimento (Trib. Torino Sezione specializzata in materia di impresa 14.3.2014). Come chiarito dalla giurisprudenza (Trib. Milano RG n. 11522/2013 del 6 marzo 2014) il Tribunale deve limitarsi ad effettuare il suddetto accertamento, spettando, invece, comunque all'organo amministrativo il compito di convocare l'assemblea per la nomina dei liquidatori e la definizione dei criteri della liquidazione, ai sensi dell'art. 2487 c.c.

il potere di gestire la società ai soli fini dell'integrità e del valore del patrimonio sociale. Come precisato dal principio contabile OIC n. 5 "... si tratta dunque, non già di un'attività di gestione libera con le stesse caratteristiche che aveva prima del prodursi della causa di scioglimento, bensì di un'attività di gestione vincolata perché finalizzata alla conservazione dell'integrità (in relazione alla sua composizione) e al valore del patrimonio sociale".

A differenza di quanto avveniva in passato, quando le disposizioni contenute nel previgente articolo 2499 del Codice civile impedivano agli amministratori di porre in essere "nuove operazioni", ora è prevista una operatività limitata agli atti di gestione diretti a conservare l'integrità e il valore del patrimonio e occorrerà di volta in volta valutare la compatibilità dei medesimi con il predetto scopo.

Avvenuta l'iscrizione della delibera di nomina nel registro delle imprese, gli amministratori cessano dalla carica e consegnano ai liquidatori i libri sociali, una situazione dei conti contenente le attività e le passività alla data di effetto dello scioglimento ed un rendiconto sulla gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato.

I **liquidatori** hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società e devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura del loro incarico (articolo 2489 del Codice civile)¹⁹. Il tipo di diligenza richiesta è collegata al principio generale dell'articolo 1176, comma 2, del Codice civile previsto per le obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale (ovvero la diligenza deve essere valutata con riguardo alla natura dell'attività esercitata). L'imperizia del liquidatore, al pari di qualsiasi altro inadempimento contrattuale, può essere alla base dell'azione di responsabilità, prevista dall'articolo 2393 del Codice civile, comportante la revoca dall'ufficio del liquidatore e la sua sostituzione da parte dell'assemblea. Infine, il liquidatore negligente soggiace alle medesime responsabilità previste per gli amministratori (articolo 2489, comma 2, del Codice civile).

1.2.3 La delibera di liquidazione

La delibera di messa in liquidazione della società deve essere presa con le maggioranze previste per le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto.

In particolare, per procedere allo scioglimento di una società per azioni è necessario, in sede di Assemblea straordinaria:

- **in prima convocazione:** il voto favorevole di tanti soci che rappresentano più della metà del capitale sociale (se lo statuto non richiede una maggioranza più elevata); in particolare, per le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio è previsto che l'assemblea straordinaria risulti regolarmente costituita con la presenza di tanti soci che rappresentano almeno la metà del capitale sociale e delibera con il voto favorevole di almeno i due terzi del capitale rappresentato in Assemblea (articolo 2368 del Codice civile);
- **in seconda convocazione:** il voto favorevole di almeno i due terzi del capitale rappresentato in Assemblea, la quale è regolarmente costituita con la partecipazione di oltre un terzo del capitale sociale; a tal riguardo, nelle società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio è necessario, anche in seconda convocazione, il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più di un terzo del capitale sociale (articolo 2369 del Codice civile);
- (infine) per **le società che fanno ricorso al capitale di rischio**, nelle convocazioni successive alla seconda, l'Assemblea è regolarmente costituita con la presenza di tanti soci che rappresentano almeno un quinto

¹⁹ A tal riguardo, l'articolo 2489 del Codice civile dispone che "Salvo diversa disposizione statutaria, ovvero adottata in sede di nomina, i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società. I liquidatori debbono compiere i loro doveri con la professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico e la loro responsabilità per i danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli amministratori".

del capitale sociale e delibera con il voto favorevole dei soci che rappresentano almeno i due terzi del capitale rappresentato in assemblea.

Per quanto riguarda le **società a responsabilità limitata** il Codice civile non contempla l'ipotesi di Assemblea straordinaria. L'articolo 2479-bis del Codice civile precisa che per le modifiche dell'atto costitutivo l'Assemblea delibera con il voto favorevole di tanti soci che rappresentino almeno la metà del capitale sociale.

1.2.4 Il procedimento di liquidazione

Il procedimento di liquidazione è molto simile a quanto già detto per le società di persone con le peculiarità che seguono.

A) La messa in liquidazione (data di inizio liquidazione)

È una conseguenza dell'iscrizione nel registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori accertano una causa di scioglimento o della delibera dell'assemblea (articolo 2484 del Codice civile).

B) La nomina dei liquidatori

Gli amministratori, contestualmente all'accertamento della causa di scioglimento della società, sono tenuti a convocare l'assemblea dei soci affinché quest'ultima deliberi (ai sensi dell'articolo 2487 del Codice civile) con le maggioranze previste per le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto, relativamente ai seguenti aspetti:

- a) il numero dei liquidatori e le regole di funzionamento del collegio in caso di pluralità di liquidatori;
- b) la nomina dei liquidatori, con indicazione di quelli cui spetta la rappresentanza della società;
- c) i criteri in base ai quali deve svolgersi la liquidazione;
- d) i poteri dei liquidatori, con specifico riguardo alla cessione dell'azienda sociale oppure di alcuni rami di essa (ovvero anche di singoli beni o diritti o blocchi di essi);
- e) gli atti necessari per la conservazione del valore dell'impresa, ivi compreso il suo esercizio provvisorio (anche di singoli rami, in funzione del realizzo).

Resta ferma la possibilità dell'Assemblea di modificare le deliberazioni originarie e di revocare i liquidatori.

Nel caso in cui gli amministratori omettano la convocazione, il Tribunale vi provvede su istanza dei soci, degli amministratori ovvero dei sindaci e, nel caso in cui l'Assemblea non si costituisca o non deliberi, il Tribunale stesso adotta con decreto le decisioni ivi previste (articolo 2487, comma 2, del Codice civile).²⁰

L'intervento del Tribunale si attiva, in pratica, secondo tempistiche e modalità differenti *i)* nell'ipotesi in cui, gli amministratori non provvedono a convocare l'assemblea per la nomina dei liquidatori e per le deliberazioni consequenziali; in tal caso il Tribunale, adito da singoli soci o amministratori ovvero dai sindaci, provvede a convocare giudizialmente l'assemblea, *ii)* nel caso in cui l'assemblea convocata (dagli amministratori o giudizialmente) non si costituisca e non deliberi; in tale situazione il Tribunale - sulla base di una nuova ed ulteriore istanza - procede alla nomina giudiziale dei liquidatori²¹.

²⁰ Si ricorda che i decreti di nomina emessi dal Tribunale hanno natura di atti di volontaria giurisdizione e non sono suscettibili di reclamo. Infatti, essi realizzano un intervento dell'autorità giudiziaria per assicurare lo svolgimento della fase di liquidazione (se non è contestato il diritto di procedervi).

²¹ Cfr. Trib. Milano RG n. 11522/2013 del 6 marzo 2014, Società, Ipsoa, 2012, pag. 1915-1916

Con la nomina dei liquidatori si entra dunque nella vera e propria fase esecutiva della liquidazione. Infatti, avvenuta l'iscrizione della nomina degli stessi nel registro delle imprese, ai sensi dell'articolo 2487-bis del Codice civile, gli amministratori cessano dalla carica e provvedono a consegnare ai liquidatori:

- i libri sociali;
- una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento;
- un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato.

Del passaggio si dà atto con verbale di consegna sottoscritto dagli amministratori e dai liquidatori.

Da questo momento in poi, tutta la gestione della società in liquidazione è affidata ai liquidatori che, sostituendo gli amministratori:

- devono compiere tutti gli atti necessari per la conservazione del valore dell'impresa ivi compreso il suo esercizio provvisorio o di singoli rami (sempre che sia finalizzato ad una maggiore quota di riparto);
- possono compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società con i poteri loro attribuiti dall'assemblea.

Oltre a quanto già detto per le società di persone, l'articolo 2491 del Codice civile disciplina i poteri e i doveri particolari dei liquidatori. In particolare:

- se i fondi disponibili risultano insufficienti per il pagamento dei debiti sociali, i liquidatori possono chiedere proporzionalmente ai soci i versamenti ancora dovuti (articolo 2491, comma 1, del Codice civile);
- è fatto divieto ai liquidatori di ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, fatto salvo il caso in cui dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee all'integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali (articolo 2491, comma 2, del Codice civile). L'eventuale ripartizione può essere condizionata alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie;
- nel caso in cui i liquidatori violino le disposizioni dei punti precedenti sono personalmente e solidamente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali.

Il potere di revocare i liquidatori è demandato ai soci (articolo 2487 del Codice civile). Pertanto, nelle società di capitali spetta all'assemblea o, quando sussiste giusta causa, al Tribunale su istanza dei soci, dei sindaci o del pubblico ministero.

In caso di rinuncia o morte del liquidatore, la sostituzione avverrà con le stesse modalità e maggioranze previste per la nomina, con l'unica precisazione che in caso di rinuncia il liquidatore resterà in carica fino all'accettazione da parte del nuovo liquidatore.

Note sulla liquidazione semplificata delle S.r.l.

Solo per le società di capitali a responsabilità limitata è possibile procedere con la liquidazione della società senza l'ausilio del notaio. Viceversa, per le S.p.a., l'intervento del notaio è sempre necessario, in quanto la nomina dei liquidatori deve essere effettuata mediante l'assemblea straordinaria²².

²² Cfr. **Documento 11** IRDCEC "per quanto concerne alle s.p.a., le previsioni di cui al citato art. 2487 c.c. trovano compiuta specificazione negli artt. 2365, primo comma, e 2375 c.c.. La lettura combinata di tali disposizioni consente di concludere che le delibere di nomina e revoca dei liquidatori, pur non essendo soggette al controllo di legalità di cui all'art. 2436, c.c., ed essendo iscritte nel registro delle imprese a cura dei liquidatori stessi, ex art. 2487-bis c.c., devono essere assunte in assemblea straordinaria e, pertanto, a cura di un notaio".

Per quanto attiene le S.r.l., dunque, al verificarsi di una delle cause “ex lege” (di cui all’articolo 2484, comma 1, dai numeri 1 a 5) gli amministratori possono procedere ad una mera presa d’atto e, quindi, iscrivere tale causa nel registro delle Imprese senza l’intervento del notaio e/o senza delibera assembleare o giudiziale da parte del Tribunale.

Uno dei maggiori temi dibattuti in dottrina e nella prassi è l’effettivo ambito di applicazione di tale procedura. In altri termini, la semplice manifestazione di una delle cause automatiche non è sufficiente per poter procedere allo scioglimento della società senza la necessità che il verbale di nomina dei liquidatori risulti da un atto pubblico.

Risulta, invece, pacifico che in tutti i casi in cui lo scioglimento avviene su scelta volontaria dell’assemblea (ai sensi dell’articolo 2484, comma 1, n. 6) il relativo verbale deve essere prodotto in forma di atto pubblico trattandosi di una modifica dell’atto costitutivo.

Di seguito si illustrano i passaggi salienti dei documenti pubblicati dai comitati di categoria, dalle associazioni professionali e dal Ministero dello Sviluppo Economico, che si sono espressi in materia:

- **Massima J.A.4 il Notariato del Triveneto:** *“Esclusivamente per le s.r.l. le delibere di nomina e revoca dei liquidatori, e comunque tutte le decisioni riguardanti gli argomenti di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 dell’art. 2487 c.c., devono essere adottate con le maggioranze previste per le modifiche dell’atto costitutivo e dello statuto ma non anche con le forme previste per adottare dette modifiche. Di conseguenza il verbale che raccoglie dette decisioni può anche non rivestire la forma dell’atto pubblico”.* Ad avvalorare tale posizione soccorre il disposto dell’art. 2487, comma 1, Cod. Civ., che richiama per l’assemblea dei soci le “maggioranze previste per le modificazioni dell’atto costitutivo o dello statuto”, senza tuttavia esplicitare la necessità che la delibera abbia anche la forma prevista per la loro modifica;
- **Documento n. 11 del giugno 2011 IRDCEC:** a seguito della riforma del diritto societario, la normativa delle S.r.l. ha assunto una propria autonomia – rispetto alle S.p.a. – ed è venuta meno ogni distinzione fra assemblea “ordinaria” ed assemblea “straordinaria”. Solo per le modifiche dell’atto costitutivo vige l’art. 2480, Cod.Civ., che richiede la redazione del verbale ad opera del Notaio, ed applicazione delle disposizioni dettate dall’art. 2436 Cod. Civ., in materia di deposito, iscrizione e pubblicazione delle modificazioni. In altri termini, laddove la decisione di nomina dei liquidatori non contenga anche la volontà dei soci di modificare l’atto costitutivo, la tessa può considerarsi legittima anche senza l’intervento del notaio;
- **parere prot. n. 0094215 del 19 maggio 2014 del Ministero dello Sviluppo Economico:** il Ministero nel rispondere ad una richiesta di parere avanzata dalla Camera di commercio di Lecce, richiama lo studio del CNN n. 186-2011/I del 1/ novembre 2011, la massima del Triveneto J.A.4 pubbl. 9/04 ma soprattutto il documento n. 11 IRDCEC di cui riporta un intero passaggio aggiungendo che ai fini della corretto deposito nel Registro delle Imprese di una delle c.d. cause di diritto sarebbe sufficiente presentare documentazione atta a dimostrare:
 - per la causa n. 2: il verificarsi di un evento che renda inequivocabilmente impossibile conseguire l’univoco oggetto sociale;
 - per la causa n. 3: l’impossibilità di adottare delibere essenziali alla prosecuzione della vita sociale, quali la nomina dell’organo amministrativo o l’approvazione del bilancio annuale;
 - per la causa n. 4: l’esibizione al Registro Imprese della situazione contabile infra annuale, unitamente alla attestazione – in forma sostitutiva – da parte dell’organo amministrativo, della avvenuta decisione dei soci di non ricapitalizzare la società adottata in sede assembleare;

- per la causa n. 5: la dichiarazione – in forma sostitutiva – resa da parte dell'organo amministrativo del negativo esperimento dei diversi passaggi previsti dall'articolo 2473 commi 3 e 4 C.C.
- **nota di giugno del 2014, del Consiglio Nazionale del Notariato.** In risposta al parere del Mef sopra citato, il Consiglio Nazionale del Notariato, ha assunto una posizione differente in quanto riconduce le delibere dell'assemblea dei soci che oltre a nominare i liquidatori:
- definiscono il numero dei liquidatori, le regole di funzionamento del collegio in caso di pluralità di liquidatori (articolo 2487, lettera a del Codice Civile),
 - oppure definiscono i criteri in base ai quali deve svolgersi la liquidazione (articolo 2487, lettera b del Codice Civile),

tra le delibere atte a modificare lo statuto. La suddette delibere determinano direttamente una modifica delle regole organizzative della società nella fase di liquidazione e indirettamente una modifica statutaria. Tale ultimo effetto, come noto, è di per sé soggetto alla disciplina dell'articolo 2436 del Codice civile, che impone la verbalizzazione dell'assemblea con atto pubblico.

- **nota prot. n. 0053545 del 16 aprile 2015 del Ministero dello Sviluppo Economico:** di recente il Ministero dello Sviluppo Economico è intervenuto in materia di revoca dello stato di liquidazione. A differenza di quanto affermato nella **Massima J.A.4 del Notariato del Triveneto** già citata, il Ministero – recependo il parere dell'Ufficio legislativo del Ministero della Giustizia del 3 aprile 2015 - ha, di fatto, confermato che la deliberazione di revoca dello stato di liquidazione di una S.r.l. è obbligatoriamente soggetta a verbalizzazione notarile. In particolare, la lettera dell'articolo 2487 ter del Codice Civile richiama l'articolo 2436 del Codice Civile e implicitamente equipara detta delibera ad una qualsiasi modifica dello statuto sociale. Tale posizione vale anche quando *“la decisione di revocare lo stato di liquidazione non richieda l'eliminazione della causa di scioglimento e non vada ad intervenire sullo statuto, ma si riduca alla mera constatazione della volontà di riportare la società al suo normale status”*²³.

C) Gli adempimenti a carico degli amministratori

Secondo quanto disposto dall'articolo 2487-bis del Codice civile, avvenuta l'iscrizione nel registro delle imprese gli amministratori cessano dalla carica e consegnano ai liquidatori i libri sociali, una situazione dei conti alla data dello scioglimento (per consentire sostanzialmente di individuare le operazioni poste in essere prima e dopo) ed un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato.

²³ Secondo il Ministero della Giustizia, appositamente interpellato dal Mef, *«il contenuto testuale dell'art. 2487-ter c.c. che fa netto richiamo all'art. 2436 c.c. comporta una piena equiparazione della deliberazione di revoca dello stato di liquidazione a quelle di modifica dei patti sociali, con conseguente obbligo di verbalizzazione notarile anche quando la decisione non richieda l'eliminazione della causa di scioglimento e dunque un intervento sullo statuto, ma (come nel caso in cui la società si fosse sciolta per continuata inattività o impossibile funzionamento dell'assemblea o per decisione dei soci) si riduca alla constatazione, espressa nella delibera, di voler riportare la società in integro statu.*

Il richiamo all'art. 2436 c.c. contenuto nell'art. 2487-ter ed assente invece nel testo delle disposizioni di cui agli artt 2484 e 2487 c.c. impedisce di poter estendere alla fattispecie in esame le soluzioni interpretative di cui alla nota di codesta Direzione generale del 19 maggio 2014, prot. n. 94215.

La giustificazione della scelta legislativa di rendere obbligatoria la verbalizzazione notarile della deliberazione di revoca dello stato di liquidazione potrebbe ritenersi che sia maturata in un contesto in cui si è avvertita l'esigenza di trovare delle forme di temperamento al potere riconosciuto ai soci di disporre, a maggioranza, della procedura di liquidazione (sul punto va ricordato che la linea interpretativa consolidata prima dell'ultima riforma del diritto societario esigeva il consenso di tutti i soci per la revoca della liquidazione, in quanto una siffatta deliberazione avrebbe inciso sul diritto individuale di ciascuno di essi, sorto in ragione dell' invarsi di una causa di scioglimento, alla quota di liquidazione) .

Conclusivamente, ritiene quest'Ufficio che la deliberazione di revoca della liquidazione di una società a responsabilità limitata ex art. 2487-ter c.c. sia obbligatoriamente soggetta a verbalizzazione notarile».

D) Bilancio e scioglimento

Compite le operazioni relative alla procedura della liquidazione, ovvero la realizzazione di tutte le attività sociali e l'estinzione di tutti i debiti con il ricavato derivante dal realizzo dell'attivo, i liquidatori sono tenuti a predisporre un bilancio finale, o meglio un rendiconto finale²⁴, che rappresenta il documento di chiusura della liquidazione.

L'obiettivo di questo documento è, infatti, da un lato quello di riepilogare tutta l'attività svolta dai liquidatori e, dall'altro, quello di evidenziare le quote del riparto finale (nell'ipotesi in cui l'attività di liquidazione presenti un residuo attivo), spettanti a coloro che partecipano al capitale della società.

Pertanto il bilancio finale di liquidazione è composto da:

- un bilancio finale in senso stretto;
- un piano o prospetto di riparto.

In particolare, il bilancio finale in senso stretto è composto da:

- uno **stato patrimoniale**: ridotto alla forma elementare in cui saranno esposti nell'attivo le disponibilità liquide che residuano dopo il realizzo dei beni e dei crediti e nel passivo il capitale finale, che rappresenta in sostanza la somma dovuta ai soci in proporzione della quota detenuta da ciascuno di essi;
- un **conto economico**: in cui verrà esposto il risultato economico della liquidazione per il periodo intercorrente tra la data di inizio dell'esercizio e quella di chiusura della liquidazione²⁵.

Come precisato dal principio contabile OIC n. 5 (paragrafo 6.2.1), al citato conto economico, potrà, inoltre, essere aggiunto (come si vedrà nel dettaglio al successivo paragrafo 2.6.1) un altro conto economico "riassuntivo"²⁶ che copre l'intero periodo ultrannuale della liquidazione e che ha la funzione di rendicontare l'operato dei liquidatori in merito allo svolgimento complessivo dell'attività di realizzo delle attività, estinzione delle passività e conseguenti risultanze economico-finanziarie.

Il **piano di riparto** esporrà, invece, da una parte l'ammontare del capitale finale di liquidazione e dall'altra parte la suddivisione di quella cifra nelle quote di riparto spettanti, per le S.p.A, alle varie categorie di azioni (osservate le disposizioni della legge e dello statuto), o alle quote per le S.r.l.

In virtù di quanto sopra, per la predisposizione del bilancio finale di liquidazione risulta fondamentale la presenza dello stato patrimoniale e del conto economico (oltre, ovviamente, del piano di riparto). Oltre a ciò, è diffusa (ancorché non unanime) la tesi in base alla quale le specifiche esigenze informative ed il particolare meccanismo di approvazione di tale bilancio rendono fondamentale la presenza anche della nota integrativa e, soprattutto, della relazione sulla gestione (liquidatoria) in cui dovrebbero confluire le informazioni esplicative sull'andamento della gestione (passata) dei liquidatori.²⁷

Si ricorda, infine, che una volta redatto il bilancio finale di liquidazione i soci avranno tempo 90 giorni dall'iscrizione nel registro imprese del bilancio finale (accompagnato dalla relazione dei sindaci) e del piano di riparto per proporre reclamo davanti al tribunale (articolo 2492 del Codice civile). Decorso questo

²⁴ Sulla natura di rendiconto del bilancio finale di liquidazione si veda anche Caratozzolo M. *I bilanci straordinari. Profili economici, civilistici e tributari*. Giuffrè Editore, 1996, secondo il quale "Anche al bilancio finale di liquidazione si deve riconoscere la natura di rendiconto, perché la sua funzione fondamentale è quella di dar contezza ai soci di come si siano svolte le operazioni di realizzo delle attività e di estinzione delle passività e di esporre le risultante economica e patrimoniale di esse".

²⁵ Ciò in quanto la funzione di rendicontazione dell'operato dei liquidatori è già stata svolta, nei precedenti esercizi, dai bilanci annuali di liquidazione.

²⁶ Il citato principio contabile OIC n. 5 chiarisce che la redazione di questo secondo conto economico c.d. "riassuntivo" non è obbligatoria ma soltanto consigliata.

²⁷ Cfr. OIC n. 5 paragrafo n. 6.2.1.

termine il bilancio e il piano di riparto si ritengono approvati ed il riparto viene eseguito (articolo 2493 del Codice civile).

Inoltre, approvato il bilancio finale e il piano di riparto, i liquidatori possono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese ai sensi dell'articolo 2495 del Codice civile²⁸.

Infine, avvenuto lo scioglimento i libri sociali devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese e conservati per dieci anni (articolo 2496 del Codice civile).

E) Responsabilità dei soci nelle società unipersonali e revoca della liquidazione

Per quanto riguarda le S.p.a. e le S.r.l. unipersonali occorre ricordare quanto previsto rispettivamente dagli articoli 2325, comma 2 e 2462, comma 2, del Codice civile. In base a queste disposizioni, in caso di insolvenza della società, per le obbligazioni sociali sorte nel periodo in cui le azioni/quote sono appartenute ad una sola persona, quest'ultima risponde illimitatamente quando i conferimenti non siano stati effettuati a norma di legge o fin quando non sia stata effettuata la pubblicità prescritta.

La revoca dello stato di liquidazione consiste nell'eliminazione della causa che ha determinato lo scioglimento della società e comporta il ripristino della normale attività societaria, in quanto è un provvedimento volto ad ostacolare il prodursi degli effetti del procedimento di liquidazione e, pertanto, la ripartizione del patrimonio tra i soci (con riferimento alla natura degli effetti prodotti dalla revoca della liquidazione, sia la dottrina sia la giurisprudenza sono concordi nel ritenere che la revoca produca effetti *ex nunc* e non *ex tunc*, ovvero a partire dal momento in cui si è verificata la situazione giuridica che ha determinato la revoca dello stato di liquidazione).

Per quanto riguarda la revoca dello stato di liquidazione, l'articolo 2487-ter del Codice civile, precisa che la stessa deve essere deliberata con le maggioranze richieste per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto.

Appare opportuno rilevare che, sebbene l'articolo citato preveda che la revoca della liquidazione possa essere disposta in ogni momento, il paragrafo 12 della relazione al Decreto Legislativo 17 gennaio 2006 n. 3, ha chiarito che *"la revoca dello stato di liquidazione, richiesta dalla delega, è stata consentita all'articolo 2487-ter alla condizione che non sia iniziata la distribuzione dell'attivo, distribuzione inconcepibile, come atto liquidatorio, con la continuazione dell'impresa"*.

La stessa disposizione (articolo 2487-ter del Codice civile) stabilisce che la revoca ha effetto dopo sessanta giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese della relativa deliberazione, salvo che consti il consenso dei creditori della società o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso. Se nel termine indicato uno o più creditori fanno opposizione, il Tribunale, quando ritenga infondato il pericolo di pregiudizio per gli stessi oppure nel caso in cui la società abbia prestato idonea garanzia, può disporre che la revoca abbia luogo nonostante l'opposizione (articolo 2487-ter, comma 2, del Codice civile).

1.2.5 La chiusura della liquidazione e la cancellazione della società dal registro delle Imprese

Dopo l'approvazione del bilancio finale di liquidazione, che, come visto, rappresenta il momento conclusivo di tutta l'operazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

²⁸ Cfr. Sentenza n. 8851 del 22 novembre 2013 del Tribunale, Milano. Massima: la cancellazione non segue immediatamente il verificarsi di una causa di scioglimento, ma è il risultato di una fattispecie a formazione progressiva, articolata nell'accertamento ad opera degli amministratori della causa di scioglimento (art. 2484 c.c.), nella nomina assembleare di un liquidatore (art. 2487 c.c.), nell'attività di liquidazione in senso proprio, culminante nella redazione del bilancio finale di liquidazione (art. 2492 c.c.) recante l'indicazione della parte spettante a ciascun socio nella divisione dell'attivo. Solo a seguito di tale procedimento e dell'approvazione del bilancio finale, può aver luogo la cancellazione.

A tale riguardo, si precisa che a seguito delle modifiche al diritto societario introdotte con il Decreto legislativo 17 gennaio 2003 n. 6, la disciplina civilistica relativa alla cancellazione delle società di capitali dal Registro delle Imprese è stata parzialmente modificata ed è oggi contenuta nell'articolo 2495 del Codice civile.

La rivisitazione delle disposizioni legislative si è resa necessaria per rispettare i principi e i criteri direttivi indicati dalla legge delega sulla riforma del diritto societario²⁹, che nell'articolo 8 indicavano come obiettivo quello di *“disciplinare gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese, il regime delle responsabilità per i debiti non soddisfatti e il regime delle sopravvenienze attive e passive”*.

In particolare, la nuova formulazione del secondo comma dell'articolo 2495 del Codice civile dispone che *“Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi”*.

Ad oggi, dunque, alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese consegue **l'estinzione della società di capitali e la perdita di autonomia giuridica della stessa**; pertanto i creditori sociali insoddisfatti non possono più esperire azioni legali contro la società liquidata, salvo la possibilità di promuovere **istanza di fallimento** entro un anno dalla sua cancellazione e, comunque, non prima di aver agito nei confronti dei soci, ovvero dei liquidatori, se da questi è dipesa l'insoddisfazione dei creditori istanti³⁰.

La posizione espressa dalla dottrina, ora supportata dal rafforzamento delle disposizioni legislative è stata condivisa anche dalla Corte di Cassazione (tra le altre, nelle sopra citate sentenze 22 febbraio 2010 n. 4060, 4061 e 4063) e dai giudici di merito che si sono pronunciati in senso contrario rispetto all'orientamento giurisprudenziale precedente³¹.

Oltre a quanto sopra, nell'ordinanza 3 novembre 2011, n. 22863 la Corte di Cassazione, sezione Tributaria, ha riconosciuto che:

- *“... in esito alla riforma del diritto delle società, non è più dubitabile che la cancellazione dal registro delle imprese produca l'effetto (costitutivo) della estinzione irreversibile della società anche in presenza di debiti insoddisfatti o di rapporti non definiti, da ciò istituendosi una comunione fra i soci in ordine ai beni residuati dalla liquidazione ovvero sopravvenuti alla cancellazione”*;
- *“... è connaturato all'effetto estintivo il venir meno ... del potere di rappresentanza dell'ente estinto in capo al liquidatore, come pure la successione dei soci alla società ai fini dell'esercizio, nei limiti e alle condizioni dalla legge stabilite (art. 2495 c.c., comma 2), delle azioni dei creditori insoddisfatti, e ferma restando*

²⁹ Legge 3 ottobre 2001, n. 366.

³⁰ In questo senso si è espresso anche l'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel documento 11/IR del 14 giugno 2011. Al riguardo si vedano anche i chiarimenti forniti conformemente si veda anche Nunzio Attilio Toscano in Notariato n. 3/2005 p. 244, il quale a commento della sentenza della Corte di Cassazione, Sezione III, n. 10314 del 28 maggio 2004 ha sostenuto che *“Corollario della tesi della dottrina è che, a cancellazione avvenuta, i creditori sociali non soddisfatti sui beni della società non possono più aggredire il patrimonio di quest'ultima in quanto estintasi. L'unica loro tutela consiste nelle azioni verso i soci ed i liquidatori di cui all'articolo 2456, comma 2 previgente, c.c.”* (ora articolo 2495, comma 2, c.c.).

³¹ Si vedano in merito: la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza del 14 aprile 2011, la sentenza del Tribunale di Verona del 30 maggio 2011 (con la quale i giudici si sono espressi anche relativamente agli effetti dei giudizi pendenti chiarendo come, stante l'irreversibile estinzione dell'ente societario ex articolo 2495, comma 2, del Codice Civile, il giudice debba dichiarare l'interruzione del processo e il processo possa essere successivamente riassunto dall'attore nei confronti dei soci cessati, qualificabili come successori a titolo particolare della società estinta. In senso analogo si veda la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Catania del 27 gennaio 2011 n. 80/9/11), la sentenza del Tribunale di Napoli del 3 giugno 2004, la Sentenza della Corte di Appello di Milano del 29 novembre 2002 e la Sentenza del Tribunale di Verona del 23 luglio 2001. In particolare, i giudici della corte partenopea, hanno confermato che *“dopo la formale cancellazione della società dal registro delle imprese, anche in presenza di rapporti giuridici non portati a definizione, il creditore sociale può esercitare, ai sensi dell'articolo 2456, comma 2 del Codice civile previgente, solamente azioni nei confronti dei soci e dei liquidatori e non nei confronti della società ormai estinta”*.

l'eventuale responsabilità del liquidatore ove il mancato pagamento sia dipeso da colpa o, a fortiori, da dolo".

Questa ulteriore interpretazione rafforza ancora di più il pensiero dei supremi giudici in materia di definitiva estinzione della società, a seguito della cancellazione della stessa dal registro delle imprese, già espressa in passato, ad esempio, nella sentenza della medesima Corte di Cassazione 28 agosto 2006, n. 18618 con la quale era stato chiaramente precisato che:

- *“ai sensi dell'articolo 2495, secondo comma, del codice civile, nel testo introdotto dall'articolo 4 del D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 ed entrato in vigore il 1° gennaio 2004, la cancellazione dal registro delle imprese produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti. Tale disposizione, non disciplinando le condizioni per la cancellazione, ma gli effetti della stessa, ovverosia la situazione giuridica della società cancellata, trova applicazione anche in riferimento alle cancellazioni intervenute in epoca anteriore alla sua entrata in vigore”;*
- *“la cancellazione della società dal registro delle imprese non ne determina, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, l'estinzione che si verifica soltanto quando siano stati liquidati tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo. **Tale conclusione, tuttavia, non si giustifica più dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6** sulla riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative. Infatti, il nuovo testo dell'articolo 2495, comma 2, del codice civile antepone al vecchio testo, che prevede le azioni dei creditori insoddisfatti nei confronti di soci e liquidatori, la proposizione 'ferma restando l'estinzione della società'. In tal modo il legislatore della riforma ha chiaramente manifestato la volontà di stabilire che la cancellazione produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti ...” (In senso conforme si veda anche: Corte di Cassazione 18 settembre 2007 n. 19347).*

Al riguardo si evidenzia, inoltre che, nella sentenza del 2 marzo 2011, il Tribunale di Padova ha chiarito che nel caso in cui il liquidatore dimostri che la cancellazione della società dal registro delle imprese è avvenuta in assenza dei necessari presupposti (stante la successiva emersione di beni appartenenti alla società medesima) è possibile disporre la cancellazione dell'iscrizione della precedente cancellazione in quanto questa possibilità non risulta essere in contrasto con i principi stabiliti dalla Corte di Cassazione nelle citate sentenze del 22 febbraio 2010 n. 4060, 4061 e 4062³².

Sugli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese - in seguito alla riforma del diritto societario - sono state chiamate a prendere posizione le Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Nello specifico, con la sentenza nr. 6070 depositata il 12 marzo 2013, (da ultimo richiamata dalla sentenza di Cassazione Sez. Trib. 23 marzo 2016 n.5735), sono stati sanciti i seguenti principi³³:

- dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina **un fenomeno di tipo successorio**, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificerebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, **in regime di contitolarità o comunione indivisa**,

³² In questo senso si veda anche la sentenza del Tribunale di Napoli del 26 aprile 2010 con la quale, in tema di sopravvenienze attive, è stato precisato che l'estinzione della società deve ritenersi non irreversibile in quanto l'articolo 2495, comma 2 del Codice Civile, imputando la responsabilità patrimoniale delle obbligazioni sociali sorte quando la società era ancora in vita, ma emerse dopo la sua cancellazione, ai soci, affronta espressamente soltanto il tema delle sopravvenienze passive. Infine si segnala che, in dottrina, il tema delle sopravvenienze attive è stato affrontato anche dall'Assonime nel caso 1/2011.

³³ Cfr. Circ. n.3 del 21 marzo 2013 Fondazione Studi Consulenti del Lavoro.

con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo³⁴;

- la cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio (con la sola eccezione della "fictio iuris" contemplata dall'art. 10 legge fall.). Pertanto, qualora **l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio** del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con **eventuale prosecuzione o riassunzione** da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.; qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso;
- l'iscrizione della cancellazione di una società di capitali dal Registro delle imprese ha valore costitutivo e produce un effetto **estintivo della persona giuridica**. La situazione delle società di persone si differenzia da quella delle società di capitali in quanto la pubblicità della cancellazione ha valore meramente dichiarativo, superabile con prova contraria che deve vertere non sul dato statico, che pendano rapporti ancora non definiti, ma sul fatto dinamico che la società abbia continuato ad operare.

È stato inoltre precisato che non è cancellabile il provvedimento di cancellazione d'ufficio ex art. 2490, ultimo comma, c.c. dal registro imprese della società i cui bilanci d'esercizio non sono stati depositati da parte del liquidatore per oltre tre anni consecutivi. In particolare, il Giudice del registro delle imprese del Tribunale di Roma, ricollegandosi ai principi dettati dalla Cassazione civile nella sentenza n. 6070, ha rigettato con decreto n. 6466/2016 (depositato in Cancelleria lo scorso 29/08/2016) la richiesta di cancellazione del provvedimento attivato ai sensi dell'art. 2490 u.c. del c.c. avanzata da parte dei soci di una società che seppur formalmente in liquidazione, era attiva e per la quale gli stessi non avevano mai avuto comunicazione dell'avvio del procedimento stesso. Il Giudice ha affermato che *"l'esistenza di un fenomeno successorio impedisce di ravvisare ogni possibilità di procedere alla cancellazione della iscrizione di cessazione della società, una volta determinatosi l'effetto estintivo di essa"*. Il Giudice ha ritenuto inoltre che, determinatosi l'effetto estintivo della società, i soci di una società di capitali non sono soggetti interessati cui comunicare l'avvio del procedimento di cancellazione d'ufficio (ai sensi dell'articolo 2490, ultimo comma, c.c.) e che, in presenza di rapporti giuridici non estinti, verificandosi il fenomeno successorio in capo ai soci (per cui i beni e i diritti non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci) non è possibile procedere alla cancellazione della iscrizione di cessazione della società.

Si segnalano, da ultimo, alcune recenti posizioni giurisprudenziali con le quali sono stati ulteriormente definiti gli effetti della cancellazione della società a seguito della riforma operata dal D.Lgs del 17 gennaio 2003, n. 6:

- **Ordinanza n. 9828 del 13 maggio 2015 della Cassazione Civile** nella quale si afferma che a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese, i soci, a norma e nei limiti previsti dall'art. 2495 cod. civ., hanno la legittimazione passiva rispetto ai crediti vantati verso la società estinta e sono, come tali, legittimati ad intervenire nel processo di cassazione già proposto da quest'ultima ed a rinunciare al relativo ricorso;

³⁴ Principi richiamati anche nella Sentenza della Cassazione Civile n. 13259 del 26 giugno 2015; nella Sentenza n. 88 del 16 gennaio 2015 del Tribunale di Modena.

- **Sentenza n. 17631 del 4 settembre 2015 (ud 27 maggio 2015) della Cassazione Civile**, con la quale, discostandosi dalla sentenza delle Sezioni Unite nr. 6070/2013, dichiara che in tema di società, una lettura costituzionalmente orientata della norma che ricollega alla cancellazione dal Registro delle imprese l'estinzione immediata delle società di capitali impone un ripensamento della disciplina relativa alle società commerciali di persone, in virtù del quale la cancellazione, pur avendo natura dichiarativa, consente di presumere il venir meno della loro capacità e soggettività limitata negli stessi termini in cui analogo effetto si produce per le società di capitali, rendendo opponibile ai terzi tale evento, contestualmente alla pubblicità. La disciplina di cui all'art. 2495 c.c., secondo la quale la cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione della società, a seguito della riforma operata dal D.Lgs del 17 gennaio 2003, n. 6, è applicabile anche alle società di persone.

1.2.6 Il fallimento delle società e gli effetti della cancellazione dal registro delle imprese

Qualora nel corso della procedura di liquidazione il patrimonio sociale divenisse insufficiente rispetto al complesso dei debiti della società e, dunque, questa venisse a trovarsi nell'incapacità di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni, verrebbe a determinarsi una situazione di **stato di insolvenza**, in presenza della quale la liquidazione non potrebbe giungere alla sua naturale conclusione e dovrebbe essere avviata la procedura di fallimento della società.

Tutto ciò, naturalmente, nell'ipotesi in cui i liquidatori non ritenessero di negoziare in via stragiudiziale i rapporti di debito con i creditori, raggiungendo singoli accordi nel sostanziale rispetto della "par condicio creditorum". In alcuni casi si potrebbe anche accedere agli accordi di ristrutturazione dei debiti nell'ambito della procedura di concordato preventivo ai sensi dell'articolo 182-bis³⁵ del Regio Decreto 16 marzo 1942 n. 267 (di seguito denominato semplicemente "legge fallimentare").

L'istanza di fallimento potrà essere presentata al Tribunale competente territorialmente dagli stessi liquidatori oppure da uno o più creditori.

Una volta accertato lo stato di insolvenza, i liquidatori verranno sostituiti dal **curatore fallimentare** e verranno poste in essere tutte le misure cautelative e conservative previste dalla legge fallimentare.

In particolare, per espressa previsione dell'articolo 146 della legge fallimentare, i liquidatori della società saranno tenuti al rispetto degli obblighi imposti al fallito indicati dall'articolo 49³⁶ della legge fallimentare

³⁵ L'articolo 182-bis, inserito dall'articolo 2, comma 1, lettera l, del Decreto legge 14 marzo 2005 n. 35 (convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80) è stato successivamente modificato dal Decreto Legislativo 12 settembre 2007, n. 169. Esso stabilisce quanto segue: "L'imprenditore in stato di crisi può domandare, depositando la documentazione di cui all'articolo 161, l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, unitamente ad una relazione redatta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d) sull'attuabilità dell'accordo stesso, con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei. L'accordo è pubblicato nel registro delle imprese e acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione. Dalla data della pubblicazione e per sessanta giorni i creditori per titolo e causa anteriore a tale data non possono iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive sul patrimonio del debitore. Si applica l'articolo 168 secondo comma. Entro trenta giorni dalla pubblicazione i creditori e ogni altro interessato possono proporre opposizione. Il tribunale, decise le opposizioni, procede all'omologazione in camera di consiglio con decreto motivato. Il decreto del tribunale è reclamabile alla corte di appello ai sensi dell'art. 183, in quanto applicabile, entro quindici giorni dalla sua pubblicazione nel registro delle imprese".

³⁶ Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, articolo 49, così come modificato dal Decreto legislativo n. 5/2006 "1. L'imprenditore del quale sia stato dichiarato il fallimento, nonché gli amministratori o i liquidatori di società o enti soggetti alla procedura di fallimento sono tenuti a comunicare al curatore ogni cambiamento della propria residenza o del proprio domicilio.

2. Se occorrono informazioni o chiarimenti ai fini della gestione della procedura, i soggetti di cui al primo comma devono presentarsi personalmente al giudice delegato, al curatore o al comitato dei creditori.

3. In caso di legittimo impedimento o di altro giustificato motivo, il giudice può autorizzare l'imprenditore o il legale rappresentante della società o enti soggetti alla procedura di fallimento a comparire per mezzo di mandatario".

stessa, dovranno essere sentiti in tutti i casi in cui la legge richiede che sia sentito il fallito e contro di loro potranno essere esercitate le azioni di responsabilità da parte del curatore, previa autorizzazione del giudice delegato e sentito il comitato dei creditori.

A tal riguardo, i **creditori della società** potranno far valere, anche dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento sia dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno, può essere notificata presso l'ultima sede della società, che resta esposta a fallimento per questo medesimo arco temporale (articolo 10 della legge fallimentare).

L'individuazione di un termine preciso entro il quale presentare domanda di fallimento nei confronti di una società insolvente, ancorché cancellata, è stata in passato oggetto di un acceso dibattito. In vigore della precedente disciplina in materia di cancellazione della società dal registro delle imprese, infatti, il dettato dell'articolo 2456 del Codice Civile non chiariva in maniera esplicita se la cancellazione ne segnasse l'estinzione. Numerose pronunce della Corte di Cassazione hanno sostenuto, infatti, che la conclusione delle operazioni di liquidazione, come pure la cancellazione della società dal registro delle imprese, non implicasse l'estinzione della società medesima, se risultavano ancora pendenti rapporti giuridici attivi o passivi³⁷. Nonostante il dettato dell'articolo 10 della legge fallimentare (che dispone il fallimento dell'imprenditore entro un anno dalla cessazione dell'impresa) la cancellazione dal registro delle imprese costituiva infatti, a parere di parte della giurisprudenza, una condizione necessaria, ma non sufficiente per l'estinzione della società, che non solo rimaneva in vita fino al pagamento dell'ultimo debito, ma continuava a restare esposta al fallimento anche a distanza di anni dalla sua cancellazione dal registro delle imprese.

Secondo **un'altra tesi**, di segno opposto alla prima, la società poteva essere dichiarata fallita fino al completamento della liquidazione ed alla cancellazione, perché con la cancellazione veniva meno il soggetto passivo del fallimento e non ricorreva per essa la *ratio* che sta alla base dell'articolo 10 della legge fallimentare.

Secondo una **terza tesi**, l'articolo 10 della legge fallimentare era applicabile alle società ed il termine annuale per la dichiarazione di fallimento decorreva dall'esaurimento della liquidazione formale.

Ed è quest'ultima la tesi che si è affermata nel corso degli anni, anche in funzione di due importanti pronunce della Corte Costituzionale, che hanno dichiarato l'incostituzionalità dell'articolo 10 della legge fallimentare nella parte in cui non prevedeva che il termine di un anno dalla cessazione dell'esercizio di impresa collettiva per la dichiarazione di fallimento decorresse dalla cancellazione della società medesima dal registro delle imprese³⁸, e delle pronunce della Corte di Cassazione 19 novembre 2003, n. 17544 e 8 novembre 2002, n. 15677, con le quali la stessa Corte ha ritenuto corretto far decorrere il termine (annuale) per la dichiarazione di fallimento dalla cancellazione della società dal registro delle imprese.

Nello stesso modo si è mosso anche il legislatore che ha riformato le procedure concorsuali³⁹, laddove il nuovo articolo 10 della legge fallimentare chiarisce esplicitamente che *“Gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo. In caso di impresa individuale o di cancellazione di ufficio degli imprenditori collettivi, è fatta salva la facoltà per il creditore o per il pubblico*

³⁷Se una società è dichiarata fallita entro l'anno dalla sua cancellazione, tanto il procedimento per dichiarazione di fallimento quanto le eventuali successive fasi impugnatorie continuano a svolgersi nei confronti della società (e per essa del suo legale rappresentante). Ed anche nel corso della conseguente procedura concorsuale la posizione processuale del fallito è sempre impersonata dalla società e da chi legalmente la rappresentava (Cfr. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza nr. 6070/2013. Cfr. Cassazione Civile, Sez. III, sentenza n. 10380 del 20 ottobre 1998).

³⁸ Corte Costituzionale, sentenze n. 319 del 21 luglio 2000 e sentenza n. 66 del 12 marzo 1999.

³⁹ Il decreto legislativo n. 5 del 2006, che ha provveduto alla riforma organica delle procedure concorsuali ai sensi dell'articolo 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80, è entrato in vigore dopo sei mesi dalla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, avvenuta in data 16 gennaio 2006.

ministero, di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività da cui decorre il termine del primo comma".

1.2.7 L'azione dei creditori insoddisfatti

Dopo la cancellazione della società dal Registro delle Imprese e l'estinzione della medesima, i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti soltanto nei confronti dei soci e dei liquidatori, qualora il mancato soddisfacimento delle pretese creditorie sia dipeso da questi ultimi. A tal riguardo, passiamo ora ad analizzare le possibili azioni esperibili nei confronti di questi soggetti.

1.2.7.1 L'azione creditoria nei confronti dei soci

L'azione che i creditori sociali (ivi compresa l'Amministrazione finanziaria) possono proporre nei confronti dei soci della società cancellata ha per oggetto la condanna di questi ultimi al pagamento dei crediti rimasti insoddisfatti, ma solo fino alla concorrenza delle somme riscosse.

A tale proposito si sottolinea che i crediti rimasti insoddisfatti non sono soltanto quelli emersi dopo la cancellazione della società e dei quali non si conosceva l'esistenza (crediti sopravvenuti), ma anche quelli che erano già conosciuti prima del riparto e che non sono stati soddisfatti per colpa dei liquidatori (crediti sopravvissuti).

Per quanto riguarda, invece, la quantificazione delle somme riscosse, dovrà farsi riferimento non soltanto alle somme che i soci hanno riscosso in base al bilancio finale di liquidazione, comprendenti tutto o parte del capitale conferito nella società ed eventualmente anche le plusvalenze realizzate prima e durante la liquidazione, ma anche quanto successivamente essi abbiano percepito in eccedenza rispetto alle attività risultanti dal bilancio.

Infine, con riferimento alla responsabilità dei soci, si ritiene che gli stessi rispondano in quanto, venuto meno lo schermo societario, rimangono gli unici titolari dei crediti sociali rimasti insoddisfatti; peraltro, la loro responsabilità è limitata al riparto derivante dalla liquidazione in quanto viene mantenuto, anche successivamente all'estinzione della società, il regime di responsabilità limitata relativo alla tipologia di società estinta.

Sul punto, con riferimento alle azioni proposte dall'Amministrazione finanziaria, la Corte di Cassazione (sentenze n. 19142 del 28 settembre 2016, 5736 del 23 marzo 2016 e 13259 del 26 giugno 2015), nel confermare che la responsabilità dei soci è limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione, ha precisato che l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la relativa entità, **vanno provate dall'Amministrazione finanziaria** che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società.

1.2.7.2 L'azione creditoria nei confronti dei liquidatori

Come visto in precedenza, il secondo comma dell'articolo 2495 del Codice civile prevede anche la possibilità di un'azione dei creditori insoddisfatti nei confronti dei liquidatori nel caso in cui il mancato pagamento dei crediti sia dipeso da colpa di questi ultimi.

Questa possibilità, già prevista nel previgente articolo 2456 del Codice civile, non ha subito modificazioni per effetto delle novità introdotte dalla rinnovata disciplina civilistica della liquidazione.

Presupposti dell'azione dei creditori nei confronti dei liquidatori sono:

- sotto il profilo oggettivo: il mancato pagamento di debiti sociali;
- sotto il profilo soggettivo: la riconducibilità del mancato pagamento al comportamento colposo dei liquidatori.

L'azione nei confronti dei liquidatori è compatibile e cumulabile con quella nei confronti dei soci ma non vi è alcun vincolo di solidarietà tra le due tipologie di soggetti poiché la responsabilità dei soci si fonda sul contratto sociale e prescinde da qualsiasi valutazione del comportamento tenuto nel corso della liquidazione, mentre quella dei liquidatori dipende dal comportamento colposo degli stessi, lesivo dei diritti dei creditori. A tale riguardo si sottolinea che, non potendovi essere un doppio pagamento per il medesimo credito, una volta che i creditori abbiano ottenuto quanto di loro spettanza con l'azione contro i soci non possono proseguire l'azione contro i liquidatori (e viceversa).

Qualora, inoltre, siano i liquidatori a pagare in tutto o in parte i creditori, è prevista la rivalsa nei confronti dei soci per aver soddisfatto non un debito proprio, ma della società.

1.3 Poteri, obblighi e responsabilità di natura civilistica dei liquidatori

A seguito della riformulazione delle disposizioni del Codice civile, è stato ampiamente modificato l'articolo 2489 del Codice civile, rispetto al previgente articolo 2452, in tema di *poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori*.

L'attuale disciplina normativa contenuta nell'articolo 2489 prevede che:

1. *“salvo diversa disposizione statutaria, ovvero adottata in sede di nomina, i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società”* (comma 1);
2. *“i liquidatori debbono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico e la loro responsabilità per i danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli amministratori”* (comma 2).

Stante quanto sopra, quindi, i liquidatori:

- possono compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società, salvo differente disposizione statutaria oppure in base a disposizione adottata in sede di nomina degli stessi liquidatori;
- devono adempiere ai loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico⁴⁰;
- saranno responsabili per i danni derivanti dall'inosservanza dei loro doveri secondo le medesime regole previste, in tema di responsabilità, per gli amministratori.

La **funzione dei liquidatori**, così come disegnata dall'articolo 2489 del Codice civile, consiste, dunque, nel compiere tutti quegli atti ritenuti utili per la conservazione del valore dell'impresa, ivi compreso il suo esercizio provvisorio, e per la liquidazione della società, senza dover limitare il proprio raggio d'azione alle attività di carattere meramente dismissivo. Essi dovranno, pertanto, porre in essere qualsiasi atto diretto alla conservazione del patrimonio e alla sua conversione in denaro per il pagamento dei creditori e per l'eventuale ripartizione del residuo fra i soci.

⁴⁰ In materia di compensi spettanti al liquidatore, il Tribunale di Milano, nel provvedimento dell'8 luglio 2011 ha precisato che il compenso spettante al liquidatore di società di capitali, nel silenzio normativo al riguardo, deve essere deliberato dall'assemblea dei soci, anche nel caso di nomina giudiziale.

Ovviamente, qualora a seguito di tutte le procedure dinanzi evidenziate la società risultasse insolvente, i liquidatori dovrebbero chiedere al tribunale la dichiarazione di fallimento della stessa, pena il rischio di incriminazione al reato di bancarotta semplice ove la mancata richiesta abbia aggravato il dissesto ai sensi dell'articolo 224 della legge fallimentare.

Inoltre, l'articolo 2489, comma 2, del Codice Civile prevede l'obbligo per i liquidatori di adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico. A questo riguardo, a seguito delle modifiche apportate al dettato normativo, non viene più fatto riferimento alla diligenza del mandatario, come avveniva nelle previgenti disposizioni, e la correttezza dell'adempimento del liquidatore viene ora definita in base alla capacità tecnica e alla diligenza necessarie per l'esercizio della liquidazione⁴¹. Ciò consente di poter valutare distintamente ogni singolo caso e accertare l'eventuale responsabilità dei liquidatori con riferimento specifico alla concreta situazione in cui essi hanno operato.

In nessun caso, comunque, i liquidatori potranno porre in essere comportamenti *contra-legem*, o dannosi per la società, neppure qualora fossero a ciò indotti da deliberazioni assembleari.

1.3.1 Natura della responsabilità dei liquidatori

La responsabilità dei liquidatori è regolata, per le società di capitali, dall'articolo 2489 del codice civile, il quale individua (da un lato) gli obblighi dei liquidatori (disponendo che essi “*debbono adempiere i loro doveri con la professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico*”) e, (dall'altro) prevede la loro responsabilità per l'inosservanza di questi doveri. In particolare la responsabilità dei liquidatori è disciplinata dalle medesime disposizioni relative alla responsabilità degli amministratori. La giurisprudenza è concorde nel ritenere che la responsabilità dei liquidatori è di natura contrattuale (ciò in quanto il sistema della legge configura un'affinità di tipo sostanziale tra i compiti del liquidatore e quelli dell'amministratore)⁴².

In virtù di quanto sopra, pertanto, i liquidatori sono esposti all'azione dei creditori sociali prevista dall'articolo 2394 del Codice Civile per gli amministratori, ogni qualvolta sia contestabile la conduzione dell'attività liquidatoria per aver compromesso l'integrità del patrimonio sociale destinato al soddisfacimento dei creditori. Allo stesso modo trova applicazione l'articolo 2395 del codice civile recante l'azione individuale del socio o del terzo, direttamente danneggiati da atti dolosi o colposi dei liquidatori.

Per quanto riguarda, invece, la sussistenza del nesso di causalità tra la condotta del liquidatore e l'inadempimento dell'obbligazione, colui che intende avviare l'azione di responsabilità dovrebbe provare, alternativamente, l'esistenza di una massa attiva nel bilancio finale di liquidazione sufficiente a soddisfare il credito che sia stata, al contrario, destinata a favore dei soci, oppure l'imputabilità della mancanza di attivo alla condotta dolosa o colposa del liquidatore⁴³.

1.3.2 La nozione di “colpa” ai sensi dell'articolo 2495 del codice civile

A differenza del **dolo**, che consiste nella volontaria violazione di un precetto di legge, e quindi nella precisa volontà di commettere un determinato fatto vietato dall'ordinamento, la **colpa**, definita nel nostro sistema

⁴¹ La nuova formulazione delle disposizioni relative alle modalità di adempimento dell'incarico da parte del liquidatore ricalca la previsione formulata nell'articolo 2392 del Codice civile in materia di responsabilità degli amministratori, secondo il quale gli stessi: “... *devono adempiere i doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze*”.

⁴² Al riguardo, la Corte di Cassazione, nella Sentenza 9 agosto 1977, n. 3652 ha precisato che la responsabilità del liquidatore ha natura contrattuale, sia nell'ipotesi in cui l'azione di responsabilità venga esperita dalla società (articolo 2392 e seguenti del codice civile) sia qualora l'azione di responsabilità venga esperita dai creditori sociali (articolo 2394 del codice civile) i quali possono agire in via surrogatoria per il soddisfacimento del proprio credito. Ad ulteriore conferma di ciò, la stessa Corte di Cassazione, nella sentenza 17 dicembre 1982, n. 6154 ha chiarito la possibilità di esperire l'azione individuale di responsabilità dei liquidatori da parte dei creditori sociali.

⁴³ In questo senso si vedano anche la sentenza del Tribunale di Milano dell'8 marzo 2011 n. 3142 e la sentenza del Tribunale di Prato (sezione lavoro) del 18 novembre 2010.

legislativo dall'articolo 43 del codice penale, si verifica quando "...l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline".

La colpa dunque, al pari del dolo, è un **atteggiamento antidoveroso**; tuttavia, essa si caratterizza per l'omessa attenzione e diligenza, imputata all'agente, nel calcolare le conseguenze possibili e prevedibili del proprio comportamento.

Sulla base delle posizioni assunte nel corso degli anni da parte della dottrina e della giurisprudenza, il **comportamento dei liquidatori si può ritenere colposo** quando essi non adempiono i doveri a loro imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico assunto all'atto della nomina, cioè come visto nei paragrafi precedenti, il dovere di liquidare le attività con l'impegno necessario per la massimizzazione dei ricavi, di accertare attraverso un accurato controllo contabile la posizione debitoria della società, di soddisfare i creditori sociali con le somme ricavate dalla realizzazione dell'attivo e, soltanto dopo l'estinzione delle passività, di ripartire tra i soci l'eventuale residuo attivo⁴⁴.

A titolo esemplificativo, in passato si è ritenuto che i liquidatori abbiano violato i loro doveri in occasione di:

- mancato pagamento di un debito noto perché comunicato alla società mediante diffida o notifica di una domanda giudiziale;
- mancato pagamento di un debito conoscibile con la normale diligenza;
- mancato pagamento dipendente dalla mancata acquisizione di un attivo facilmente recuperabile al patrimonio sociale oppure dalla loro condotta colposa o dolosa;
- mancato pagamento di debiti per distrazione dell'attivo o per la distribuzione di acconti ai soci⁴⁵.

Più recentemente, con riferimento alla responsabilità del liquidatori soltanto nel caso in cui il mancato pagamento delle imposte richieste è dipeso da un comportamento colposo, nella sentenza 20 aprile 2007 n. 176, la Commissione Tributaria Provinciale di Lucca ha evidenziato che *"la riforma del diritto societario e la nuova formulazione dell'articolo 2495, 2° comma, codice civile (dlgs 6/2003) consente di esaminare la controversia sotto un profilo diverso. Infatti, come da recente giurisprudenza di merito, il perentorio incipit del citato comma 2 "Ferma restando l'estinzione della società" evidenzia che l'adempimento della formalità pubblicitaria (cancellazione) segna la fine della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo ovvero la cancellazione della società è condizione non solo necessaria, ma anche sufficiente per l'estinzione. Ne consegue che i creditori insoddisfatti - ex 2 comma cit. - potranno agire solo nei confronti dei soci e/o del liquidatore essendo definitivamente estinta la società. **Il liquidatore risponderà dei mancati pagamenti ove ne risulti acclarata la responsabilità.** Nel caso di specie il liquidatore ha proceduto agli adempimenti delegatigli dai soci in tempo anteriore al sorgere del presente contenzioso **senza che, all'epoca, sussistesse pendenza di alcun genere per cui alcuna responsabilità può essergli addebitata per non aver pagato quanto oggi richiesto (ove legittimamente fondato).** La società è estinta e alcuna azione può essere proposta nei confronti della stessa, mentre **nei confronti del liquidatore, ancorché non ritenuto responsabile di alcuna violazione, l'accertamento così come notificato non può avere effetto in quanto solo destinatario del provvedimento nella qualità di rappresentante della società"***.

1.4 L'attività del Collegio Sindacale nella fase di liquidazione

Come chiarito dalla norma di comportamento n. 10.9 – Scioglimento e liquidazione, del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili⁴⁶, il Collegio sindacale è tenuto a verificare l'eventuale

⁴⁴ Si veda al riguardo la Sentenza della Corte di Cassazione n. 1273 del 26 aprile 1968.

⁴⁵ Per l'analisi delle ipotesi indicate si veda Alessi, *I liquidatori di società per azioni*, Torino, 1994, 202.

⁴⁶ Nel testo in vigore dal 1° gennaio 2012.

sussistenza di cause di scioglimento della società e, in assenza di accertamento da parte dell'organo amministrativo, deve attivarsi esercitando i poteri di reazione previsti dalla legge.

In particolare, il collegio verifica:

- la conoscenza della causa di scioglimento da parte dell'organo amministrativo;
- la convocazione senza indugio del consiglio di amministrazione affinché accerti la sussistenza della causa di scioglimento ed iscriva la relativa delibera presso l'ufficio del registro delle imprese;
- la gestione della società da parte dell'organo amministrativo ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale⁴⁷;
- la convocazione dell'assemblea per assumere le delibere di cui all'art. 2487, comma 1, del Codice Civile.

Inoltre, in caso di omissione dell'organo amministrativo, il collegio presenta istanza al tribunale competente affinché accerti il verificarsi della causa di scioglimento.

Una volta dichiarato lo scioglimento della società, il collegio, in caso di omissione o di ritardo dell'organo amministrativo, richiede, altresì, con istanza al tribunale di provvedere alla convocazione dell'assemblea per le delibere di cui all'art. 2487, comma 1, del Codice Civile.

Con riferimento al periodo di liquidazione, la Norma di Comportamento 10.9 specifica che il collegio sindacale conserva le proprie funzioni di vigilanza nei limiti della compatibilità con la natura, le finalità e lo stato della procedura attivata dal liquidatore. In particolare, ai fini dell'espletamento dei propri compiti, il Collegio sindacale deve verificare che il liquidatore (o il comitato dei liquidatori):

- rispetti i criteri in base ai quali deve svolgersi la liquidazione e i poteri ad esso conferiti dall'assemblea;
- prosegua l'attività d'impresa solo se a tal fine autorizzato dall'assemblea;
- rediga il bilancio iniziale di liquidazione;
- rediga gli eventuali bilanci intermedi (annuali) di liquidazione;
- rediga il bilancio finale di liquidazione e depositi eventuali somme non riscosse;
- chieda la cancellazione della società.

Inoltre, il Collegio sindacale è tenuto a predisporre, ai sensi dell'articolo 2429 del Codice civile, la relazione sul bilancio iniziale, sugli eventuali bilanci intermedi (annuali) e sul bilancio finale di liquidazione.

Infine, il collegio può chiedere al tribunale la revoca per giusta causa dei liquidatori e, in caso di inerzia dei liquidatori, può chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

2. ASPETTI CONTABILI

Di seguito verranno analizzati gli aspetti contabili della liquidazione delle società di persone e delle società di capitali. In particolare l'attenzione sarà posta sui seguenti argomenti:

⁴⁷ Cfr. **Trib. Milano Sez. Specializzata in materia di imprese, 25 Marzo 2014**, "Gli **amministratori** di una società per cui sussiste una causa di scioglimento devono limitarsi ad **operazioni puramente conservative del patrimonio sociale**, secondo la formulazione dell'art. 2486 c.c., anche prima ed a prescindere da una formale messa in liquidazione. La **violazione** di tale dovere determina la configurabilità di una fattispecie di **danno risarcibile**, legittimamente azionabile da un eventuale curatore fallimentare successivamente nominato, in relazione all'ammontare delle perdite conseguentemente maturate in capo alla società e non, invece, in relazione all'ammontare delle obbligazioni assunte nei confronti dei terzi e poi rimaste inadempite (azione questa rimasta a disposizione dei singoli creditori ex art. 2476, co. 6, c.c.)".

- la consegna dei documenti da parte degli amministratori;
- il conto della gestione;
- la redazione dell'inventario;
- il bilancio iniziale di liquidazione;
- i bilanci intermedi (annuali) di liquidazione;
- il bilancio finale di liquidazione e la ripartizione dell'attivo.

2.1 La consegna dei documenti

Due sono le norme che disciplinano il passaggio delle “consegne” tra gli amministratori e i liquidatori:

- per le società di persone l'articolo 2277, comma 1, del Codice civile, prevede che gli amministratori devono consegnare ai liquidatori i beni e i documenti sociali e presentare ad essi il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto;
- per le società di capitali è previsto che, avvenuta l'iscrizione della nomina dei liquidatori presso il registro delle imprese (articolo 2487-bis, comma 1, del Codice civile), gli amministratori cessano dalla loro carica e consegnano ai liquidatori (articolo 2487-bis, comma 3, del Codice civile):
 - i libri sociali;
 - una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento;
 - un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato, di tale consegna viene redatto apposito verbale.

2.1.1 Il conto della gestione nelle società di persone

La redazione del **conto della gestione** si rende necessaria in quanto, con il verificarsi di una delle cause di scioglimento, si entra in una nuova fase della vita della società: alla fase attiva subentra quella liquidatoria, allo scopo di conseguire guadagni si sostituisce quello di realizzare il guadagno già conseguito, di ripartirlo tra i soci e di rimborsare le loro azioni o quote.

Il conto della gestione rappresenta:

- il documento conclusivo della fase attiva della società e assolve, quindi, alla funzione di saldare l'informativa contabile del periodo precedente l'inizio della liquidazione con l'informazione contabile della fase liquidatoria;
- lo strumento che consente di rappresentare e di leggere contabilmente l'attività sociale senza interruzioni temporali.

In virtù di quanto sopra, pertanto, è evidente che il conto della gestione, stante il suo riferirsi a ciò che è accaduto quando la società non era ancora in liquidazione e l'azienda costituiva un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito, deve essere conforme, con riferimento ai principi generali di formazione, struttura, contenuto e criteri di valutazione applicabili, alle regole previste dal codice civile per la redazione del bilancio d'esercizio della forma giuridica nella quale è costituito l'ente interessato dalla procedura liquidatoria.

In particolare, nell'ambito delle società di persone, il conto della gestione deve essere redatto in conformità al disposto dell'articolo 2217 del Codice Civile, ovvero senza la necessaria predisposizione di una nota integrativa e senza l'obbligatorio utilizzo degli schemi previsti dagli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile per la formazione, rispettivamente, dello stato patrimoniale e del conto dei profitti e delle perdite, ma pur sempre nel rispetto:

- dei criteri generali di chiarezza, verità e correttezza previsti dall'articolo 2423 del Codice Civile;
- dei principi di continuazione dell'attività d'impresa, di prudenza, di competenza e di continuità dei principi di valutazione ai sensi dell'articolo 2423-bis del Codice Civile;

e con l'applicazione dei criteri di valutazione di funzionamento stabiliti dall'articolo 2426 del Codice Civile.

Nello specifico, con riferimento a quest'ultimo punto, è opportuno precisare che, in considerazione del fatto che il conto della gestione ha lo scopo, da un lato, di determinare il reddito prodotto nel periodo compreso tra la data di chiusura dell'esercizio (oggetto dell'ultimo rendiconto approvato dai soci) e la data di messa in liquidazione della società e, dall'altro, di esporre la situazione patrimoniale alla data di inizio della procedura di liquidazione, si ritiene che i valori indicati nel conto della gestione debbano essere valori di funzionamento espressi secondo i criteri previsti dall'articolo 2426 del codice civile senza considerare il venir meno della prospettiva della continuazione dell'attività.

Qualora la data di chiusura dell'esercizio coincida con la messa in liquidazione della società, si ritiene che il conto della gestione debba ritenersi sostituito dal bilancio d'esercizio.

Il conto della gestione, pur non soggetto agli obblighi di approvazione assembleare (che rimane pur sempre facoltativa) e di deposito, costituisce il riferimento per il calcolo delle imposte del periodo compreso tra la chiusura dell'ultimo esercizio all'inizio della liquidazione.

Il Codice civile non impone un termine preciso entro il quale il conto della gestione deve essere licenziato dall'organo amministrativo, tuttavia è opinione prevalente che sia obbligo degli amministratori attivarsi affinché l'adempimento sia esaurito nel più breve tempo possibile⁴⁸.

2.1.2 Società di capitali

Per quanto concerne le società di capitali, la disciplina del passaggio delle "consegne" tra amministratori e liquidatori è contenuta nell'articolo 2487-bis, comma 3, del Codice civile.

I libri sociali

In base a quanto chiarito dal principio contabile OIC n. 5, il riferimento normativo ai "libri sociali" è da intendersi in senso estensivo ovvero non solo comprensivo dei libri sociali previsti dall'articolo 2421 del codice civile, ma anche dei libri e delle scritture contabili previsti dall'articolo 2214 del codice civile e di ogni altra documentazione amministrativa riconducibile al patrimonio della società. Quindi:

- il libro soci;
- il libro delle obbligazioni;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione;

⁴⁸ Ricordiamo che, ai sensi dell'articolo 182, comma 1 del Tuir, il reddito d'impresa per il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base al conto della gestione, pertanto il conto della gestione deve essere redatto in tempo utile per la predisposizione della dichiarazione dei redditi.

- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo di gestione⁴⁹;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo (ove esistente);
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti;
- il libro degli strumenti finanziari ai sensi dell'articolo 2447-sexies del codice civile;
- il libro giornale e il libro degli inventari;
- le altre scritture contabili (a titolo esemplificativo: libro mastro, prima nota o partitari);
- i registri richiesti dalla normativa fiscale e previdenziale;
- la documentazione amministrativa (a titolo esemplificativo: contratti, fatture o lettere).

Si precisa che, almeno limitatamente ai libri sociali, la relativa consegna assume rilievo giuridico solo nel caso in cui i liquidatori siano soggetti diversi dagli amministratori. Nel caso in cui ad essere nominati liquidatori siano gli stessi amministratori non vi sarà, infatti, bisogno di alcuna consegna atteso che i liquidatori sono in tal caso sono già in possesso dei libri in questione.

La situazione dei conti

Come sopra precisato, gli amministratori devono redigere una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento. In assenza di specifiche previsioni normative, la relazione governativa al Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 ha attribuito alla situazione dei conti l'onere di consentire, sostanzialmente, la possibilità di individuare le operazioni poste in essere prima e dopo la messa in liquidazione, tenuto conto del mutamento della prospettiva dell'impresa, volta non più alla continuazione dell'attività ma ad una fase liquidatoria⁵⁰.

Coerentemente con questa finalità, secondo il documento interpretativo OIC n. 5:

- la situazione dei conti consiste in una situazione contabile che espone i saldi dei conti patrimoniali ed economici, nonché i conti d'ordine previsti nel piano dei conti della società ed ha l'obiettivo di fornire un immediato resoconto dei valori contabili del patrimonio sociale alla data di scioglimento;
- la data di effetto dello scioglimento è un riferimento temporale che può, alternativamente, coincidere con i seguenti momenti:
 - a) *la data di iscrizione nel registro delle imprese della dichiarazione degli amministratori di accertamento di una causa di scioglimento* (articolo 2484, comma 1, numeri 1-5, codice civile);
 - b) *la data di iscrizione nel registro delle imprese della delibera di scioglimento anticipato della società* (articolo 2484, comma 1, numero 6, codice civile);
 - c) *la data prevista dall'atto costitutivo o dallo statuto* (articolo 2484, comma 1, numero 7, codice civile),
 - d) *la data di iscrizione nel registro delle imprese del decreto del tribunale che accerta il verificarsi di una causa di scioglimento ai sensi dell'articolo 2485 del codice civile.*

⁴⁹ Si ricorda che in regime di liquidazione l'organo demandato al controllo non cessa dalla carica.

⁵⁰ Non trova dunque applicazione il criterio previsto dall'articolo 2423-bis in base al quale, la valutazione delle voci deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.

In particolare, si segnala che questo documento non coincide assolutamente con l’inventario iniziale di liquidazione. In effetti, in virtù dei chiarimenti forniti nel principio contabile OIC n. 5 (paragrafo 3.3), la situazione dei conti consiste nel tradizionale prospetto contabile volto a rappresentare l’esposizione dei saldi attivi e passivi dei conti tenuti dall’azienda, *“rilevati sino alla data di effetto dello scioglimento, desumibili dal bilancio di verifica, senza procedere ad alcuna scrittura rettificativa o di assestamento valutativo in generale”* (nello specifico, quindi, si tratta *“... di una schematizzazione aggiornata del patrimonio (una sorta di fotografia), come risultante dalla contabilità generale che, cristallizzata alla data di effetto dello scioglimento, permetta di individuare oggettivamente le operazioni compiute prima e dopo lo scioglimento della società”*).

Il rendiconto della gestione

Gli amministratori, infine, devono consegnare ai liquidatori un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all’ultimo bilancio approvato.

In particolare, secondo il principio contabile OIC n. 5, questo documento:

- rappresenta un vero e proprio bilancio infrannuale relativo alla frazione d’esercizio che intercorre tra la data di chiusura dell’esercizio (anteriore alla data di scioglimento) a cui si riferisce l’ultimo bilancio approvato (ossia reso pubblico ai soci ed ai terzi) e la data delle consegne ai liquidatori (che è la data a partire dalla quale ha inizio la ‘gestione liquidatoria’);
- ha la finalità di determinare il risultato economico di periodo e il connesso capitale di funzionamento e deve essere redatto secondo i principi e i criteri di redazione del bilancio previsti dall’articolo 2423 e seguenti del codice civile.

Oltre a quanto sopra, è necessario ricordare che, nonostante l’esistenza di una causa di scioglimento, fino al momento della consegna ai liquidatori l’impresa continua a costituire un’entità economica funzionante destinata alla produzione di reddito e, pertanto, i criteri da utilizzare per la redazione del rendiconto sono quelli di funzionamento.

Per completezza, si precisa che il rendiconto della gestione costituisce un utile punto di riferimento per la redazione dell’inventario di liquidazione che, assumendo natura e funzioni del tutto diverse dal rendiconto della gestione, è di esclusiva spettanza dei liquidatori. Da ciò, pertanto, deriva la possibilità di delimitare in modo più preciso la responsabilità di amministratori e liquidatori.

Sia il rendiconto sulla gestione sia la situazione dei conti non devono essere approvati dall’assemblea e, a norma dell’articolo 2490, comma 4, del Codice civile devono essere allegati al primo bilancio successivo allo scioglimento.

Oltre a quanto sopra, infine, è necessario ricordare che, nonostante l’esistenza di una causa di scioglimento, fino al momento della consegna ai liquidatori:

- l’impresa continua a costituire un’entità economica funzionante destinata alla produzione di reddito;
- (pertanto) i criteri da utilizzare per la redazione del rendiconto sono quelli “ordinari” di funzionamento.

Nonostante ciò, si segnala che il principio contabile OIC n. 5 evidenzia la necessità, per gli amministratori, di effettuare specifiche valutazioni in relazione agli aspetti illustrati nella seguente tabella.

Immobilizzazioni materiali ed immateriali	Impossibilità a procedere ad ulteriore capitalizzazione degli oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento, di ricerca, di sviluppo e di pubblicità). Necessità di far coincidere la vita utile delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, ai fini del calcolo degli ammortamenti, con quella considerata in sede di redazione del bilancio del precedente esercizio, senza alcuna modifica
--	---

Partecipazioni	Controllo del valore recuperabile delle partecipazioni in imprese, la cui attività economico-produttiva sia strettamente dipendente dalla società posta in liquidazione
Crediti	Valutazione attenta ed analitica con riferimento al valore di presumibile realizzo, soprattutto con riferimento ai debiti che potrebbero essere oggetto di richiesta di sconti e riduzioni
Rimanenze di magazzino	Valutazione del rischio di presenza di materie, merci e prodotti finiti fuori mercato o di semilavorati e prodotti in corso di lavorazione per i quali si rende necessaria un'apposita svalutazione
Lavori in corso su ordinazione	Valutazione degli eventuali effetti derivanti, in termini di risoluzione dei contratti, pagamento di penali ecc., per il caso che, per effetto dello scioglimento, la società non sia in grado di onorare in tutto o in parte gli obblighi che ha assunto nei confronti dei committenti
Passività	Preciso aggiornamento di ogni singola posizione debitoria fruttifera di oneri finanziari, attenzione alla possibile insorgenza di nuovi o maggiori debiti in conseguenza di specifiche clausole contrattuali stipulate con clienti, fornitori, banche, dipendenti, con conseguente esigenza di operare specifici accantonamenti a fondi per rischi ed oneri

2.2 L'inventario delle attività e delle passività sociali

Con la riforma societaria (Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6) è stato eliminato l'obbligo, in capo ai liquidatori e agli amministratori delle società di capitali, di redigere l'inventario delle attività e delle passività sociali. Tuttavia, è previsto che nella nota integrativa del primo bilancio successivo alla loro nomina i liquidatori sono tenuti ad indicare *“le variazioni nei criteri di valutazione adottati rispetto all'ultimo bilancio approvato e le ragioni e conseguenze, di tali variazioni”* (articolo 2490, comma 4, del codice civile). Pertanto, l'inventario alla data di inizio della gestione di liquidazione (con la valutazione delle attività e passività con i criteri di liquidazione) deve essere ugualmente redatto sotto la responsabilità dei soli liquidatori, sia pure all'interno della nota integrativa o come allegato di essa.

Ciò significa che i liquidatori non devono limitarsi a fornire indicazioni di tipo “qualitativo” (ad esempio, per le attività, il criterio del presunto valore di realizzo per stralcio anziché il criterio del costo storico), ma devono anche precisare i diversi valori che derivano dall'applicazione dei nuovi criteri di valutazione, e l'eventuale sussistenza di nuove attività e passività rispetto a quelle iscritte nel bilancio del precedente esercizio (che rappresenta l'ultimo bilancio approvato)⁵¹.

Tuttavia, queste variazioni non possono riguardare lo stato patrimoniale finale del primo dei bilanci annuali di liquidazione, bensì riguardano lo stato del patrimonio all'inizio della gestione di liquidazione⁵².

2.3 Il bilancio iniziale di liquidazione

2.3.1 Le finalità

Le finalità del bilancio iniziale di liquidazione sono strettamente legate alla funzione economica e giuridica della liquidazione ovvero alla trasformazione in denaro delle attività, all'estinzione delle passività e alla distribuzione tra i soci dell'attivo netto residuo.

⁵¹ In caso contrario, infatti, non sarebbe possibile indicare, in ossequio a quanto previsto dalla disposizione citata, le “conseguenze” delle variazioni nei criteri di valutazione, che sono evidentemente le conseguenze in termini di incidenza sul risultato economico e sul patrimonio netto della società.

⁵² Infatti, in caso di mancata determinazione della composizione del patrimonio della società e dei nuovi valori delle attività e passività all'inizio della liquidazione, non è possibile disporre dei valori iniziali necessari per la contabilità di liquidazione e per la redazione dei bilanci dei successivi esercizi e del bilancio finale di liquidazione ed ottenere le conoscenze di “tipo prognostico” proprie del bilancio iniziale (tra cui, a titolo esemplificativo, la determinazione della sufficienza dei flussi finanziari attivi a coprire tutte le passività e le spese ed oneri della liquidazione ed a consentire che la società non cada in una situazione di insolvenza).

In particolare, in virtù di quanto precisato dal principio contabile OIC n. 5 (paragrafo 4.2), il bilancio iniziale di liquidazione ha le seguenti finalità:

- a) **accertare** la “situazione iniziale” del patrimonio dell’impresa che è indispensabile per la successiva gestione di liquidazione. La conoscenza dei rapporti giuridici (attivi e passivi) iniziali è necessaria ai liquidatori per poter svolgere le operazioni di realizzo delle attività e di estinzione delle passività e deve essere la più accurata e completa possibile per ridurre al minimo il rischio della mancata individuazione di alcuni elementi patrimoniali attivi e/o passivi;
- b) **determinare** il valore del patrimonio netto di liquidazione per poter successivamente pervenire alla determinazione del risultato economico dei successivi esercizi, del capitale finale di liquidazione e, quindi, delle quote di riparto dell’attivo netto residuo tra i soci;
- c) **stabilire** se presumibilmente (e salvo nuovi e più completi accertamenti di attività e passività che costituiscono un vero e proprio obbligo dei liquidatori) i fondi liquidi esistenti all’apertura della liquidazione e gli incassi derivanti dal realizzo delle attività saranno sufficienti ad estinguere le passività e a coprire le spese e gli oneri della liquidazione tenuto conto anche delle sequenze temporali di incassi e pagamenti.

Questa determinazione ha una diretta rilevanza:

- ai fini della richiesta agli azionisti dei versamenti ancora dovuti per la sottoscrizione di azioni, ai sensi dell’articolo 2491, comma 1, del Codice Civile (e, per le società personali ai sensi dell’articolo 2280, secondo comma) che è giustificata dall’insufficienza di “fondi disponibili”;
- ai fini dell’obbligo dei liquidatori di richiedere al tribunale la dichiarazione di fallimento della società nel caso in cui dal bilancio iniziale risulti un *deficit* per il prevalere delle attività sulle passività o, comunque, una situazione di illiquidità insanabile (come ritiene la dottrina).

Oltre a quanto sopra, il bilancio iniziale assolve anche alla funzione di indicare il valore degli elementi patrimoniali che simbolicamente gli amministratori hanno “consegnato” ai liquidatori, perché vengano destinati al soddisfacimento dei diritti dei creditori e dei soci, e costituisce un valido punto di riferimento qualora sorgano tra amministratori e liquidatori contestazioni in epoca successiva al passaggio delle consegne.

Tuttavia, per assolvere a questa funzione, è necessario che al bilancio iniziale vengano allegati degli elenchi esplicitivi delle singole voci e sottovoci degli elementi dell’attivo e del passivo (elenchi che possono essere sostituiti da quelli relativi alle analoghe voci dello stato patrimoniale che fanno parte del rendiconto degli amministratori).

In particolare, considerato che le nuove norme non attribuiscono agli amministratori uscenti una condivisione dei valori indicati dai liquidatori, ai fini della separazione della responsabilità degli uni e degli altri valgono, evidentemente, gli elenchi sopra menzionati con i valori contabili risultanti dal rendiconto degli amministratori. In questo senso, ai fini della responsabilità, è importante non tanto il valore attribuito quanto la **natura** delle singole attività e passività e dei rapporti giuridici che non sono espressi da poste dell’attivo e del passivo (quali, a titolo esemplificativo, impegni contrattuali o cause in corso) e la completezza di questi.

2.3.2 Struttura e contenuto

Il bilancio iniziale di liquidazione è costituito da una situazione patrimoniale priva di conto economico. Nelle società di capitali questo documento può essere esposto in forma tabellare e riportare, per ciascuna voce delle attività e passività e in colonne affiancate, gli importi, rispettivamente, dello stato patrimoniale che fa parte del rendiconto degli amministratori e del bilancio iniziale in esame.

In particolare, in base ai chiarimenti forniti dal principio contabile OIC n. 5 (paragrafo n. 4.3) si tratta di importi riferiti alla medesima data⁵³, tuttavia, ciò non significa che per una stessa voce i valori debbano essere identici. Questa identità, infatti, generalmente non si verifica a causa delle seguenti ragioni:

- alcune voci dell'attivo e del passivo che sono comprese nel rendiconto degli amministratori possono mancare nel bilancio iniziale di liquidazione (si pensi, a titolo esemplificativo ai costi d'impianto e ampliamento e agli altri costi capitalizzati) e, viceversa (si pensi, a titolo esemplificativo ad uno o più fondi per le future spese di liquidazione che non figurano nel rendiconto degli amministratori);
- i criteri di valutazione delle medesime attività e passività sono diversi.

Inoltre, come rilevato dalla dottrina, si segnala che il bilancio di apertura della liquidazione ha anche una funzione "prognostica" dell'esito della liquidazione e del metodo da seguire per la monetizzazione del patrimonio sociale. Pertanto, la valutazione di quest'ultimo sarà differente a seconda che si progetti una vendita in blocco o per rami dell'azienda sociale, ovvero che si intenda procedere ad una cessione separata dei singoli beni sociali.

In virtù di quanto sopra, pertanto, il contenuto del bilancio iniziale e la valutazione delle attività e passività sono strettamente legati alla modalità con cui verrà effettuata la liquidazione e dalla prosecuzione o meno dell'attività d'impresa attraverso l'esercizio provvisorio o l'affitto d'azienda.

2.3.3 Attività e passività da iscrivere nel bilancio iniziale

Come già precisato in precedenza, ai fini della redazione del bilancio iniziale di liquidazione, il raffronto deve essere effettuato con riferimento allo stato patrimoniale che fa parte del rendiconto degli amministratori e non, invece, con riferimento al bilancio dell'esercizio precedente che è distante nel tempo e che potrebbe presentare attività e passività che non figurano più nel rendiconto degli amministratori o che sono state valutate con criteri diversi.

In particolare, con riferimento alle attività e passività da iscrivere nel bilancio iniziale di liquidazione, il principio contabile OIC n. 5 presenta la seguente suddivisione:

- **Attività figuranti nel bilancio ordinario da eliminare:**
 - a) costi d'impianto e d'ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, disaggi su emissione di obbligazioni e in genere altri costi pluriennali per la parte ancora non ammortizzata: questi costi non corrispondono ad attività monetizzabili ai fini della liquidazione e, in quanto tali, devono essere eliminati (fanno eccezione a questa conclusione alcune particolari attività immateriali, se cedibili a terzi, quali il know-how e il software iscritti in bilancio nelle voci dei costi di ampliamento o dei costi di ricerca e sviluppo);
 - b) ratei e risconti attivi;
 - c) immobilizzazioni immateriali (a titolo esemplificativo: brevetti, marchi, concessioni o diritti d'autore) non realizzabili o non trasferibili: le attività da annullare sono quelle che è impossibile trasferire singolarmente o attraverso la cessione di uno o più rami dell'azienda verso un corrispettivo. Non si procede all'annullamento del valore se possono essere trasferite insieme all'azienda cui ineriscono in ipotesi di cessione in blocco di questa.
 - d) avviamento: con riferimento all'avviamento derivativo iscritto in bilancio e non ancora ammortizzato possono essere effettuate le medesime considerazioni esposte al precedente punto a). Con riferimento,

⁵³ Il principio contabile OIC n. 5, al paragrafo 4.3 ha chiarito che "le ore 24 della data di conclusione della gestione degli amministratori (e, dunque, di riferimento del loro rendiconto) coincidono con le ore 0 del giorno successivo in cui ha inizio la "procedura di liquidazione" e la gestione dei liquidatori".

invece, all'avviamento originario creato con l'esercizio dell'attività, se non vi è prosecuzione dell'attività produttiva esso non può essere iscritto nel bilancio iniziale, in quanto manca il presupposto della sussistenza di un suo valore di realizzo;

e) crediti inesigibili;

- **Attività iscrivibili nel bilancio di liquidazione che non figurano nel bilancio ordinario** (si pensi, a titolo esemplificativo ai beni totalmente ammortizzati che hanno ancora un valore recuperabile con la vendita);

- **Passività figuranti nel bilancio ordinario:**

a) fondi per rischi e oneri. TFR. Oneri relativi;

b) ratei e risconti passivi;

c) debiti prescritti;

- **Passività da iscriversi nel bilancio di liquidazione, che non figurano nel bilancio ordinario** (si tratta di debiti che per varie ragioni non sono stati rilevati in contabilità dagli amministratori e che non risultano, quindi, dall'ultima situazione patrimoniale da essi predisposta, che fa parte del loro rendiconto).

Un'attenzione particolare, inoltre, deve essere dedicata dai liquidatori nei conti d'ordine, e ciò in quanto le "garanzie e gli impegni" possono comportare il verificarsi di circostanze in grado di determinare la nascita di passività. In questo caso, l'importo della passività (al netto dell'importo recuperabile del relativo credito di regresso) è trasferito dai conti d'ordine ai fondi rischi.

Una questione importante, infine, riguarda l'iscrizione nel bilancio iniziale di liquidazione di costi e ricavi futuri cui darà luogo la procedura di liquidazione. Questi proventi dovrebbero essere iscritti anche se il loro importo, in sede di bilancio iniziale, è determinato in modo approssimativo e provvisorio e necessiterà di rettifiche e di aggiornamenti nei bilanci dei successivi periodi annuali della liquidazione.

2.3.4 Valutazione delle attività e passività. Fondo per costi e oneri di liquidazione

I criteri con i quali è necessario valutare le singole poste attive e passive del bilancio di liquidazione discendono dalle funzioni ad esso assegnate e dalla destinazione impressa al patrimonio sociale con lo scioglimento della società e sono radicalmente diversi da quelli previsti dall'articolo 2426 e seguenti del Codice Civile per il bilancio d'esercizio. In particolare:

- con riferimento alle attività: vi è un solo criterio, ovvero il probabile valore di realizzo conseguibile entro un termine ragionevolmente breve e tenuto presente che, normalmente, i beni vengono venduti separatamente;
- con riferimento alle passività: vi è un unico criterio il valore di estinzione, ossia la somma che si dovrà pagare per estinguerle, tenuto conto anche degli interessi.

In particolare, di seguito sono indicati i criteri esposti per la valutazione delle principali voci dell'attivo e del passivo. Al riguardo si tenga presente che l'indicazione di un valore di presunto realizzo delle attività superiore al valore contabile che figura dallo stato patrimoniale del rendiconto degli amministratori deve essere fatta con cautela ed esclusivamente se la differenza tra i due valori è significativa (e non, invece, se la stessa è insignificante).

A) Attività

- denaro ed altri valori esistenti in cassa: trattandosi di valori liquidi non si tratta di una vera valutazione ma piuttosto di una numerazione. Nel caso in cui siano presenti monete estere, la valutazione deve essere effettuata al cambio presunto di realizzo, purché, naturalmente, siano negoziabili;
- conti e depositi bancari attivi: si valutano al valore nominale (tranne casi eccezionali). Sono esposti al lordo degli interessi maturati alla data di redazione del bilancio;
- crediti commerciali e finanziari: ai fini della determinazione del valore di realizzo sarà necessario ponderare il rischio di inesigibilità tenuto conto anche delle eventuali garanzie reali o personali offerte dal debitore e le spese di incasso decurtando, opportunamente, il valore nominale dei crediti;
- rimanenze di materie, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti e merci: con riferimento a merci, prodotti, semilavorati e materie destinati alla vendita, i liquidatori, nel determinare il probabile valore di realizzo, devono tenere in considerazione i seguenti elementi:
 - possibilità o meno del realizzo per merci e materie deperite, alterate o comunque insuscettibili di scambio sul mercato;
 - tempi di realizzo e modalità di vendita, tenuto conto anche del tipo di clientela cui potranno essere vendute le varie partite;
 - spese da sostenere per la vendita (trasporto, imballaggi o assicurazioni) ed oneri finanziari connessi all'incasso del prezzo (quali le spese bancarie);
- immobilizzazioni materiali (fabbricati, impianti, macchinari, attrezzature, mobili, arredi, automezzi, ecc.): le valutazioni di liquidazione delle immobilizzazioni presentano notevoli difficoltà a causa delle particolari caratteristiche del loro "mercato". Con riferimento ai fabbricati industriali adibiti a magazzini o stabilimenti, che sono atti ad usi specializzati, occorre innanzitutto verificare se è possibile trovare un acquirente che possa destinarli ai medesimi usi. In caso contrario, i liquidatori potranno orientarsi sul valore di realizzo dell'area su cui i fabbricati sono stati edificati, al netto delle spese di demolizione. Con riferimento alla valutazione di alcuni immobili aventi destinazione specifica (ad esempio opifici industriali o cave) o di impianti specializzati sarà necessario fare ricorso ad esperti qualificati. Nel determinare il valore di realizzo di macchinari, impianti, attrezzature, mobili e arredi, si terrà conto dei prezzi di listino "dell'usato" praticati dai fabbricanti, al netto delle spese di smontaggio, separazione e trasporto se non si ritenga che queste possano essere poste a carico dell'acquirente. Il valore netto così ottenuto sarà decurtato di una certa percentuale per tenere conto delle difficoltà inerenti alla vendita di tali beni;
- aree fabbricabili e fabbricati non industriali: questi beni possono avere un valore di realizzo notevolmente superiore al valore esposto nel bilancio d'esercizio per l'influenza di fenomeni monetari e di mercato, specie quando il loro acquisto risale ad epoca anteriore alla liquidazione di diversi anni. Il valore di realizzo si determina con riferimento al prezzo medio di mercato al tempo della stima;
- immobilizzazioni immateriali (brevetti, marchi, concessioni, diritti d'autore ecc): la valutazione di queste poste nel bilancio di liquidazione è estremamente problematica. Spesso questi valori sono annullati o per l'impossibilità di trasferire a terzi i relativi diritti o perché è estremamente difficile trovare un compratore nel caso in cui l'utilità residua di questi beni immateriali debba ritenersi esigua. In particolare, non essendoci un mercato per questi beni, per quelli di loro trasferibili a terzi singolarmente, il valore di realizzo è determinato preferibilmente attraverso la stima di un esperto qualificato ed indipendente;
- titoli a reddito fisso, azioni e partecipazioni non azionarie: la determinazione del valore di realizzo dei titoli a reddito fisso (a titolo esemplificativo CCT, BTP o obbligazioni) e delle azioni in portafoglio, deve tener conto dell'andamento delle quotazioni di borsa e, per i titoli non quotati o illiquidi, di ogni altra

informazione desumibile da fonti non ufficiali. Particolarmente difficoltosa è la determinazione del probabile valore di realizzo per i titoli a reddito fisso e le azioni non quotate e per le partecipazioni non azionarie (per queste ultime anche a causa del loro mercato ristretto).

B) Passività

Le passività del bilancio di liquidazione, come si è già osservato, sono rappresentate da debiti, di varia natura e scadenza e da fondi per rischi ed oneri. In particolare:

- **debiti verso fornitori:** devono essere esposti al valore nominale aumentato dell'importo delle eventuali spese che si prevede di dover sostenere per il loro pagamento (ad esempio spese bancarie per il pagamento di tratte o cambiali o fatture). I liquidatori dovranno porre molta cura nello stabilire se vi sono debiti verso fornitori per i quali non siano ancora pervenute le relative fatture;
- **debiti finanziari:** sono debiti per prestiti ottenuti sui quali devono essere corrisposti gli interessi. Devono essere iscritti nel bilancio di liquidazione per il valore di estinzione che comprende gli interessi maturati (deve essere tenuto conto anche di eventuali penali per anticipata estinzione);
- **debiti verso il personale e gli enti previdenziali:** i debiti verso il personale sorgono normalmente per effetto della cessazione del rapporto di lavoro che segue allo scioglimento della società e riguardano il TFR maturato e le eventuali competenze arretrate da pagare (quali mensilità aggiuntive o premi). Ai fini della determinazione dei contributi dovuti agli enti previdenziali e assicurativi (INPS, INAIL, ecc.) sarà necessario effettuare un'indagine accurata e si dovrà tener conto, inoltre, delle pene pecuniarie relative ad interessi da corrispondere ai citati enti in caso di ritardo nel pagamento;
- **debiti per imposte e tasse:** i debiti per imposte da iscrivere nel bilancio di liquidazione sono solo quelli relativi ad esercizi sociali anteriori allo scioglimento della società e quelli risultanti dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta immediatamente antecedente all'inizio della liquidazione, sulla base del rendiconto degli amministratori. Le imposte dovute per i redditi che si presume di conseguire durante la gestione della liquidazione saranno comprese nell'importo complessivo dei costi ed oneri di liquidazione;
- **debiti vari:** per tutti i debiti, in generale, occorrerà tener presenti gli sconti e le riduzioni che normalmente si possono ottenere per l'estinzione anticipata di essi, o facendo leva sullo stato di liquidazione della società;
- **riduzione di debiti a seguito di accordi di ristrutturazione o di disposizioni in tema di concordato preventivo:** per effetto delle modifiche operate alla legge fallimentare⁵⁴, le società in liquidazione possono decurtare l'importo nominale dei debiti nei confronti di una pluralità di debitori per effetto delle disposizioni contenute negli articoli 160 (relativo al concordato preventivo) e 182-bis (accordi di ristrutturazione dei debiti) della legge fallimentare. In quest'ultimo caso, i liquidatori possono iscrivere sia nel bilancio iniziale sia nei bilanci annuali di liquidazione l'importo ridotto dei debiti dopo (e non prima) l'iscrizione nel registro delle imprese dell'accordo di ristrutturazione. Viceversa, nel caso di adesione al concordato preventivo l'importo ridotto dei debiti potrà essere iscritto dopo (e non prima) che sia intervenuto il Decreto del Tribunale che omologa il concordato. Al di fuori delle due ipotesi esaminate, l'efficacia degli accordi transattivi o di altra natura che comportano la riduzione di debiti verso singoli creditori deve risultare dal titolo e si verifica, di solito, alla data dell'accordo;

C) Fondo per costi ed oneri di liquidazione

Natura e funzione

⁵⁴ Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267.

La funzione del fondo è quella di indicare l'ammontare complessivo dei costi ed oneri che si prevede di sostenere per tutta la durata della liquidazione, al netto dei proventi che si prevede di conseguire, i quali forniscono una copertura, sia pur parziale di costi ed oneri.

L'iscrizione iniziale nel fondo di questi costi, oneri e proventi costituisce una deviazione dai principi contabili applicabili al bilancio ordinario d'esercizio, giustificata dalla natura di bilanci straordinari dei bilanci di liquidazione e, in particolare, dalle finalità esclusivamente prognostiche del bilancio iniziale di liquidazione.

Contenuto del fondo

In principio contabile OIC n. 5 prevede che nella posta contabile in esame devono essere iscritti:

- i costi e gli oneri diversi da quelli correlati alle attività e passività già iscritte nell'attivo o nel passivo del bilancio iniziale di liquidazione (e da quelle già iscritte nei fondi per rischi e oneri);
- i costi, gli oneri e i proventi attinenti alla gestione di liquidazione che maturano dalla data dell'inizio della liquidazione fino alla data di chiusura della liquidazione, non ciò che ha causa (economica) in operazioni di gestione compiute prima della data di consegna e che dovrebbe già figurare nel rendiconto degli amministratori (si tratta, a titolo esemplificativo, di affitti passivi, retribuzioni e oneri sociali, compensi professionali, compensi ai liquidatori, spese legali o imposte dirette).

I proventi della liquidazione da iscrivere nel fondo, che controbilanciano costi ed oneri sono, a titolo esemplificativo, interessi attivi da titoli, dividendi su azioni in portafoglio o rimborsi di imposte.

Nel bilancio iniziale di liquidazione è, poi, iscritto il saldo fra oneri e proventi che, generalmente, ha segno negativo per il prevalere di costi ed oneri.

Modalità di movimentazione del fondo

Il fondo per costi ed oneri di liquidazione figura distintamente fra le passività del bilancio iniziale di liquidazione e fra le passività di tutti i bilanci intermedi di liquidazione fino alla sua completa estinzione.

La contropartita del fondo è rappresentata dal conto "rettifiche di liquidazione" imputato nel patrimonio netto. In particolare, le rettifiche di liquidazione si originano dalle differenze tra i valori di funzionamento e i valori di liquidazione delle attività e delle passività. Il saldo derivante da questa differenza rappresenta una posta contabile che:

- diminuisce o aumenta il patrimonio netto contabile risultante dal rendiconto degli amministratori;
- concorre alla formazione del patrimonio netto iniziale di liquidazione.

Tutte le informazioni sull'entità e sulla dinamica del fondo si desumono dalla nota integrativa dei bilanci intermedi di liquidazione.

Nella nota integrativa del primo bilancio annuale di liquidazione deve essere compilata una tabella che potrà avere il seguente contenuto (in colonne affiancate):

- nella prima colonna:
 - l'importo lordo delle varie voci di costi ed oneri della liquidazione, analiticamente indicati ed il loro totale;
 - l'importo delle varie voci di proventi, anche questi analiticamente indicati;
 - il saldo (A-B) che rappresenta l'importo iniziale del fondo;

- nella seconda colonna: in corrispondenza di ciascuna voce di costi/oneri e di proventi, le variazioni in più o in meno per nuovi o migliori accertamenti;
- nella terza colonna: analiticamente, per ciascuna voce l'importo dei costi e degli oneri già sostenuti (e dei proventi conseguiti) che vanno a ridurre l'importo di quelli previsti (ossia, gli utilizzi del fondo);
- nella quarta colonna: gli importi residui delle varie voci di costi o oneri e di proventi e, quindi, come saldo l'importo aggiornato del fondo alla data del bilancio.

Analoga tabella deve essere redatta nella nota integrativa di ciascuno dei bilanci annuali di liquidazione, in tal modo è possibile tener conto della dinamica del fondo nei vari esercizi di durata della liquidazione.

Correlazione con il conto economico dei bilanci annuali di liquidazione

Per rispettare il principio di chiarezza del bilancio previsto dall'articolo 2423 del Codice Civile (che vale anche per i bilanci annuali di liquidazione), nel conto economico di tali bilanci sarà necessario iscrivere per competenza i costi e gli oneri di liquidazione e i proventi di liquidazione.

L'importo complessivo annuale dei costi e oneri rilevati sarà poi neutralizzato da un'apposita voce del conto economico inserita tra i componenti reddituali positivi, per un importo pari a quello stanziato per costi e oneri.

2.3.4.1 Le problematiche fiscali connesse al “Fondo per costi ed oneri di liquidazione”

Con riferimento alle problematiche fiscali connesse al “Fondo per costi ed oneri di liquidazione” segnaliamo che, nel documento n. 11/IR IRDCEC ha specificato che, da un punto di vista fiscale, *“non sarebbe possibile dedurre i costi stimati nell'esercizio in cui si redige il bilancio iniziale di liquidazione: i predetti costi, infatti, non risultando imputati al conto economico, risulterebbero in contrasto con il disposto di cui all'art. 109, quarto comma, del vigente TUIR ...”* e, inoltre, *“considerata la natura dei costi in esame, costituiti da “oneri stimati”, non risulterebbero comunque soddisfatti i requisiti fondamentali dell'esistenza certa e dell'oggettiva determinabilità dei componenti di reddito, espressamente richiamati dallo stesso art. 109, comma 1, del TUIR”*.

In ragione di quanto sopra, i componenti negativi di reddito risultano deducibili via via che gli stessi vengono effettivamente sostenuti, sulla base del principio di competenza contenuto nel comma 1 dell'articolo 109 del TUIR.

Sempre secondo l'IRDCEC, all'atto dell'utilizzo del “Fondo per costi ed oneri di liquidazione”, al fine di riconciliare il risultato del conto economico, “influenzato” dall'utilizzo del fondo, con quello rilevante ai fini fiscali, si renderà necessaria una variazione in diminuzione da effettuare in dichiarazione dei redditi.

Riprendendo, quindi, l'esempio contenuto nel documento n. 11/R del 14 giugno 2011, supponendo di aver proceduto, in sede di bilancio iniziale, ad una stima dei costi da sostenere per consulenze professionali per un importo pari ad € 15.000,00 e che, nel corso dell'esercizio 2011, si siano manifestati oneri di questo tipo per € 16.000,00, le scritture contabili sarebbero le seguenti:

1) Nel bilancio iniziale di liquidazione, al momento dello “stanziamento” della previsione dei costi da sostenere:

Rettifiche di liquidazione (SP)	a	Fondo per costi ed oneri di liquidazione (SP)	15.000,00
---------------------------------	---	---	-----------

2) Nel corso dell'esercizio 2011:

Consulenze professionali (CE)	a	Debiti verso professionisti (SP)	16.000,00
-------------------------------	---	----------------------------------	-----------

3) Alla fine dell'esercizio 2011:

Fondi per costi ed oneri di liquidazione (SP)	a	Utilizzo fondo per costi ed oneri di liquidazione (CE)	15.000,00
---	---	--	-----------

In questa ipotesi, il risultato derivante dal conto economico dell'esercizio 2011 è rappresentato da una perdita di importo pari a € 1.000,00, tuttavia, gli oneri effettivamente sostenuti e di competenza dello stesso periodo sono stati pari a € 16.000,00, generando una perdita fiscale di pari importo, da evidenziare in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Di conseguenza, partendo dal risultato del Conto Economico (ovvero da una perdita pari a € 1.000,00), sarà necessario procedere ad una "variazione in diminuzione", ai fini fiscali, per un importo pari all'utilizzo del fondo (pari a € 15.000,00), ottenendo, in questo modo, il risultato fiscale corretto, ossia una perdita pari a € 16.000,00.

2.3.5 I criteri di valutazione da adottare in fase di liquidazione

Nell'ipotesi più ricorrente in cui non vi sia prosecuzione dell'attività dell'impresa, il patrimonio della società, alla data di inizio della gestione di liquidazione, cessa di costituire un complesso produttivo destinato alla produzione di reddito e si trasforma in un coacervo di beni destinati ad essere realizzati separatamente o a gruppi sul mercato, al pagamento dei creditori ed alla distribuzione ai soci dell'attivo netto residuo.

Secondo quanto indicato nel principio contabile OIC n. 5, ciò comporta il verificarsi delle seguenti conseguenze:

1. viene meno la distinzione fra immobilizzazioni ed attivo circolante (e ciò in quanto tutti i beni ed i crediti sono destinati al realizzo diretto sul mercato, nel più breve tempo possibile);
2. viene meno lo scopo di determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio e non sono più applicabili (salvo qualche eccezione) i principi generali indicati nell'articolo 2423-bis del Codice civile, primo tra tutti, il postulato della "continuazione dell'attività dell'impresa" (*going concern*);

Di conseguenza, i criteri di rilevazione e correlazione dei costi e ricavi si modificano profondamente (in particolare, non si dovrà più procedere al calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali).

Il criterio di valutazione delle attività, dunque, non può essere costituito, come per il bilancio d'esercizio, dal costo storico (la cui applicazione è giustificata dall'esigenza di determinare un utile interamente realizzato, distribuibile ai soci), bensì dovrà essere preso in considerazione il valore di realizzo per stralcio dei beni ed il valore di realizzo dei crediti, al netto degli oneri diretti di realizzo.

Allo stesso modo, con riferimento alle passività, dovrà essere adottato un unico criterio, ossia quello del valore di estinzione dei debiti (al lordo degli eventuali oneri necessari per l'estinzione), che può essere maggiore o minore del valore nominale. Il valore di realizzo (netto) può, dunque, essere inferiore al costo storico o anche superiore ad esso (ad esempio per gli immobili acquistati da vari anni e valutati al costo di acquisto).

Per le rimanenze di magazzino e le altre attività circolanti, il valore di realizzo per stralcio di solito è, invece, inferiore al presunto prezzo di vendita sul mercato in ipotesi di normale operatività dell'impresa.

2.3.6 Il momento a partire dal quale devono essere applicati i criteri di liquidazione

La trasformazione economica che subisce il capitale investito nell'impresa, da strumento di produzione del reddito a mero coacervo di beni destinati al realizzo diretto alla monetizzazione, si verifica alla data di inizio della gestione di liquidazione, ovvero alla data di iscrizione della nomina dei liquidatori nel registro delle imprese.

Secondo il principio contabile OIC n. 5, il postulato del "going concern", nell'accezione prevista dal Framework dello IASB, paragrafo 23 (e ritenuta valida anche ai fini dell'applicazione dei principi contabili italiani) viene meno al momento dell'inizio della gestione di liquidazione, a meno che non venga disposta la continuazione dell'attività dell'impresa ai sensi dell'articolo 2487, comma 1, lettera c) del Codice civile, sia pur con una gestione di tipo conservativo e non dinamico. Infatti, in questa ipotesi, il capitale investito nell'impresa continua a mantenere la sua funzione di strumento di produzione del reddito e non si verifica neanche una "riduzione significativa del livello di operatività" dell'impresa. Nell'ipotesi in cui la continuazione dell'attività valga solo per uno dei rami dell'azienda, la validità del postulato del *going concern* si verifica solo per questo "ramo" ma non per gli altri, per i quali interviene la cessazione dell'attività produttiva.

2.3.7 La particolare ipotesi dei criteri di redazione del bilancio d'esercizio approvato in prossimità della delibera di liquidazione

Il principio contabile OIC n. 5 ha affrontato la situazione particolare in cui la causa di scioglimento e la nomina dei liquidatori avvengano in una data ravvicinata rispetto a quella di chiusura dell'esercizio e, quindi, prima che gli amministratori abbiano redatto e fatto approvare dall'assemblea il bilancio dell'ultimo esercizio. In queste situazioni, secondo l'OIC n. 5, l'abbandono dei criteri di funzionamento propri del bilancio d'esercizio (indicati dagli articoli 2423 e seguenti del Codice civile) ed il passaggio ai criteri di liquidazione può essere effettuato solo nel momento in cui l'azienda non costituisce più un complesso produttivo funzionante (ossia alla data di effetto della delibera di liquidazione).

Tuttavia, nella relazione al bilancio gli amministratori devono tenere conto degli effetti che la liquidazione della società già deliberata produce sulla composizione del suo patrimonio e sul valore recuperabile delle sue attività, fornendo, in particolare, informazioni di dettaglio relativamente alle conseguenze della mancanza della prospettiva di continuità aziendale.

2.4 Aspetti contabili del passaggio da azienda in funzionamento ad azienda in liquidazione

Il cambio dei criteri di valutazione (da azienda in funzionamento ad azienda in liquidazione) determina una serie di rettifiche alla situazione dei conti redatta dagli amministratori. Oltre a ciò, il mutamento dello stato della società può comportare la necessità di procedere all'accantonamento di somme per rischi e oneri o per imposte conseguenti alla liquidazione dell'azienda.

Sotto il profilo contabile, è consuetudine, alla data di inizio della liquidazione, procedere ad una chiusura e riapertura dei conti, al fine di recepire sul libro giornale la posizione emergente dal bilancio riferibile all'ultimo periodo di normale attività della società (situazione dei conti e rendiconto della gestione).

Al riguardo, l'aspetto più controverso è relativo alle modalità con le quali riaprire la situazione iniziale, in considerazione dei diversi criteri valutativi applicabili alle due frazioni d'esercizio:

- la frazione di periodo ante liquidazione (coincidente con in bilancio infrannuale redatto con gli ordinari criteri di valutazione);
- la frazione di periodo post liquidazione (che si apre con il bilancio iniziale di liquidazione redatto con il criterio del presumibile valore di realizzo).

Le rilevazioni contabili delle rettifiche

Dal punto di vista operativo, in contabilità è necessario procedere alla riapertura dei conti sulla base dei valori contabili che risultano dal bilancio infrannuale redatto dagli amministratori, inserendo, nel rispetto del principio della prudenza, le differenze negative tra valori contabili e valori di realizzo o di estinzione recepite dal liquidatore in sede di stesura del bilancio iniziale.

Le scritture conseguenti a tali rettifiche potranno essere, a titolo esemplificativo:

1. stralcio di oneri pluriennali residui al fine di azzerarli in quanto non suscettibili di cessione

		<u>F.do amm.to immobilizzazioni immateriali</u>	a	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>		800	
		<u>Minusvalenze per rettifiche da liquidazione</u>	a	<u>Immobilizzazioni immateriali (valore residuo)</u>		400	

oppure

2. eliminazione di macchinari, attrezzatura, arredamenti sul presupposto che il valore di realizzo è stimato pari a zero

		<u>F.do amm.to immobilizzazioni materiali</u>	a	<u>Immobilizzazioni materiali</u>		1.400	
		<u>Minusvalenze per rettifiche da liquidazione</u>	a	<u>Immobilizzazioni materiali (valore residuo)</u>		800	
		<u>Minusvalenze per rettifiche da liquidazione</u>	a	<u>F.do svalutazione immobilizzazioni materiali (stralcio del valore residuo)</u>		800	

In virtù di quanto previsto dall'articolo 2490 del Codice Civile i bilanci redatti in fase di liquidazione devono essere redatti in base ai principi di redazione del bilancio ordinario in quanto compatibili. È evidente, considerate le finalità del bilancio nella fase di liquidazione, che il costo non costituisce più il criterio cui informare la valutazione delle voci esposte in bilancio.

Pertanto, appare corretto recepire anche le differenze positive (laddove il liquidatore, per quanto ciò sia poco probabile, le abbia evidenziate nel bilancio iniziale).

In questo caso le scritture saranno:

1. maggiori valori attribuiti ai beni materiali (ad esempio, per rivalutazione dei fabbricati)

		Immobilizzazioni materiali	a	Plusvalenze per rettifiche da liquidazione					

Nel caso di rilevazione di accantonamenti per futuri oneri derivanti dalla liquidazione le scritture contabili saranno le seguenti:

1. nel caso di compensi ai liquidatori o spese per perizie

		Oneri di liquidazione	a	Fondi per rischi e oneri					

2. accantonamenti per imposte su realizzo di beni aziendali

		Accantonamenti per imposte indeducibili	a	Fondi per imposte anche differite					

2.5 Bilancio intermedio (annuale) di liquidazione

La funzione dei bilanci intermedi di liquidazione diverge da quella dei bilanci ordinari, in quanto i primi non hanno lo scopo di accertare l'utile distribuibile agli azionisti (i soci, infatti, possono disporre del patrimonio di liquidazione solo una volta soddisfatti tutti i creditori sociali). L'obiettivo dei bilanci intermedi è, invece, quello di informare i soci sull'economicità della gestione posta in essere dai liquidatori.

In particolare, in base ai chiarimenti forniti dal principio contabile OIC n. 5, i criteri di redazione del bilancio intermedio di liquidazione variano a seconda delle tre ipotesi che possono essere prospettate, ovvero:

- esistenza di una o più aziende tutte assoggettate alla liquidazione, senza prosecuzione dell'attività dell'impresa;
- esistenza di una o più aziende tutte assoggettate alla prosecuzione dell'attività dell'impresa;
- esistenza contemporanea di una o più aziende assoggettate alla liquidazione e di una o più aziende di cui si prosegue l'attività.

2.5.1 Aziende tutte assoggettate alla liquidazione

Nell'ipotesi in cui non sia stata deliberata dall'assemblea dei soci la prosecuzione dell'attività neanche per uno dei rami dell'impresa, la gestione di liquidazione comporta la trasformazione del patrimonio aziendale da strumento di produzione del reddito ad un mero coacervo di beni, con le necessarie conseguenze, ovvero:

- la cessazione della distinzione tra immobilizzazioni ed attivo circolante (anche se per ragioni di ordine pratico e fiscale è conveniente mantenere la "struttura" delle voci dell'attivo prevista dall'articolo 2424 del codice civile);
- l'interruzione degli ammortamenti e delle svalutazioni straordinarie per perdite durevoli di valore, non dovendosi più determinare il risultato con criteri prudenziali.

Nei bilanci intermedi delle società le cui aziende non proseguono l'attività, i principi generali sulla redazione del bilancio d'esercizio previsti dall'articolo 2423-bis del Codice Civile subiscono le seguenti modifiche:

- a. il principio del *going concern* (ovvero dell'azienda come complesso funzionante e destinato a continuare a funzionare almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio) non è più valido;
- b. il principio del divieto di rilevazione di utili non realizzati e il principio di competenza (correlazione costi-ricavi) parimenti non sono più applicabili. Tuttavia, il principio di competenza mantiene una limitata validità per i costi di utilizzazione dei servizi e per gli accantonamenti indicati nella successiva lettera d);
- c. i costi e gli oneri da sostenere ed i proventi da conseguire nella fase di liquidazione, se attendibilmente stimabili, sono accantonati nel bilancio iniziale di liquidazione ed iscritti nel *Fondo per i costi e oneri di liquidazione*;
- d. si continuano ad iscrivere gli accantonamenti al TFR e ai fondi per rischi ed oneri che corrispondono a passività da estinguere;
- e. i costi relativi all'utilizzo di servizi (si pensi, a titolo esemplificativo, al costo del personale ancora mantenuto in attività, all'affitto dei locali, ai servizi professionali, ai costi per utenze varie o alle altre prestazioni relative a contratti di durata) si continuano a rilevare in relazione al periodo di fruizione dei servizi;
- f. gli oneri e i proventi finanziari e gli oneri tributari si continuano a rilevare in base alla loro competenza economica.

Per tutti i costi, oneri e proventi rilevati in via preventiva nel *Fondo per costi ed oneri di liquidazione*, gli importi relativi alle voci d), e), ed f) rilevati per competenza nel conto economico vengono neutralizzati dall'iscrizione degli "utilizzi" del fondo.

Nonostante le citate deroghe, il principio contabile OIC n. 5, ha chiarito che la contabilità da tenere durante la liquidazione non è basata sul principio di cassa, ma pur sempre sul principio di competenza, anche se lo stesso risulta "modificato e attenuato" dalla mancanza di correlazione tra costi e ricavi.

2.5.2 Aziende delle quali si prosegue l'attività

L'articolo 2490, comma 5, del Codice Civile stabilisce che "quando sia prevista una continuazione, anche parziale, dell'attività d'impresa, le relative poste di bilancio devono avere una indicazione separata; la relazione deve indicare le ragioni e le prospettive della continuazione; la nota integrativa deve indicare e motivare i criteri di valutazione adottati".

In particolare, nell'ipotesi in cui, anziché una vera e propria gestione di liquidazione si verifichi la prosecuzione dell'attività d'impresa, l'intero patrimonio della società in liquidazione continua ad essere un complesso economico funzionante che produce reddito, sia pure con una gestione di carattere "conservativo" e non dinamico.

In virtù di quanto sopra, pertanto:

- per tutta la durata dell'esercizio provvisorio il postulato del *going concern* continua a mantenere la propria validità e i criteri di determinazione del risultato sono analoghi a quelli riguardanti il bilancio d'esercizio;
- l'ammortamento dei beni materiali e immateriali e dei costi capitalizzati dovrà essere effettuata, ma non potrà superare il periodo dell'esercizio provvisorio;

- la capitalizzazione di ulteriori costi è ritenuta generalmente inopportuna (date le finalità liquidatorie dell'attività) salvo il caso in cui al fine di mantenere la funzionalità ed ottenere una migliore cedibilità di uno o più rami aziendali siano sostenuti costi che possono avere utilità futura e non si eccede il valore netto di realizzo.

Si precisa, infine, che anche nell'ipotesi di prosecuzione dell'attività resta necessario, comunque:

- redigere il bilancio iniziale di liquidazione (come già precisato, con valori di funzionamento e non di liquidazione);
- stanziare il fondo per i presunti costi e oneri della liquidazione (esclusivamente per i costi ed oneri diversi da quelli sostenuti per la gestione dell'azienda di cui prosegue l'attività).

Le attività e le passività dello stato patrimoniale sono quelle che figurano nel bilancio iniziale di liquidazione, con l'aggiunta delle eventuali nuove attività e passività accertate dai liquidatori nei mesi successivi all'inizio della loro gestione e non figuranti nel bilancio iniziale di liquidazione.

Si ricorda, infine, che in caso di prosecuzione dell'attività d'impresa devono essere redatte anche:

- la nota integrativa (che deve contenere tutte le indicazioni previste dall'articolo 2427 del Codice Civile adattate alla liquidazione e, inoltre, le motivazioni dei criteri di valutazione adottati);
- la relazione sulla gestione.

2.5.3 Pluralità di aziende (o di complessi aziendali relativi a rami distinti dell'impresa) di cui alcune in liquidazione ed altre in esercizio provvisorio

Nell'ipotesi di una pluralità di aziende di cui alcune in esercizio provvisorio, il principio contabile OIC n. 5 ha chiarito che è necessario determinare, con criteri diversi, due *distinti risultati* economici, ovvero:

- quello delle aziende in liquidazione (secondo i criteri visti al precedente paragrafo 2.5.1);
- quello delle aziende di cui si prosegue l'attività (con i criteri visti al precedente paragrafo 2.5.2).

Entrambi i risultati, come previsto dall'articolo 2490 del Codice Civile, devono essere rappresentati nell'ultimo bilancio intermedio delle società in liquidazione.

Una delle problematiche principali relative all'applicazione della norma riguarda la ripartizione dei costi generali amministrativi, commerciali, finanziari e tributari tra le due gestioni. A tal fine, il principio contabile OIC n. 5, suggerisce la tenuta di due contabilità sezionali o almeno di una specifica contabilità per l'azienda di cui si prosegue l'attività (con un apposito piano dei conti e, preferibilmente, un distinto libro giornale) che porti alla redazione di un distinto bilancio per tale azienda.

Infine, per ragioni di chiarezza, è necessario che in allegato all'unitario bilancio della società in liquidazione o in nota integrativa venga riportato lo specifico bilancio (stato patrimoniale e conto economico) dell'azienda in esercizio.

Schema di stato patrimoniale dei bilanci intermedi

Il principio contabile OIC n. 5 prevede che il patrimonio sociale deve essere suddiviso tra:

- le attività e le passività relative alla gestione di liquidazione;
- le attività e passività facenti parte delle aziende in esercizio provvisorio.

Tuttavia, in considerazione del carattere unitario dello stato patrimoniale, si consiglia una rappresentazione per colonne affiancate che riportino:

- l'importo relativo alla gestione di liquidazione vera e propria;
- l'importo relativo alla gestione delle aziende in funzionamento;
- l'importo complessivo.

Infine, si segnala che, la nota integrativa e la relazione sulla gestione devono essere uniche, e devono contenere sia le informazioni previste per le aziende in liquidazione, sia quelle previste per le aziende che continuano, in via provvisoria, l'attività.

2.5.4 Il primo bilancio intermedio di liquidazione

Il primo bilancio "intermedio" di liquidazione assume particolare importanza alla luce della disposizione contenuta nell'articolo 2490, comma 4, del Codice Civile il quale impone ai liquidatori di dare conto del mutamento dei criteri di valutazione adottati rispetto al precedente bilancio redatto dagli amministratori.

Stato patrimoniale

Con riferimento allo stato patrimoniale, il principio contabile OIC n. 5, suggerisce la compilazione di una tabella che riporti in colonne affiancate, per tutte le voci delle attività e passività:

- l'importo figurante nel precedente bilancio d'esercizio;
- l'importo figurante nel rendiconto degli amministratori;
- l'importo iscritto nel bilancio iniziale a seguito del cambiamento dei criteri di valutazione;
- l'importo iscritto nello stato patrimoniale del primo bilancio intermedio.

È necessario che le differenze di valore per ciascuna voce siano brevemente commentate.

In particolare, si ritiene che tale indicazione riguardi soltanto il dettaglio dello stato patrimoniale contenuto in nota integrativa, infatti, il principio contabile in esame, nella sezione dedicata all'analisi dei bilanci intermedi non indica alcuna deroga allo schema di bilancio previsto dall'articolo 2424 del Codice Civile.

Conto economico

Il conto economico del primo bilancio deve essere suddiviso in due parti:

- quella corrispondente al conto economico del primo periodo di gestione degli amministratori, che va dall'inizio dell'esercizio alla data di pubblicazione della nomina dei liquidatori, con il risultato economico di tale periodo (si tratta, in sostanza, del conto economico facente parte del rendiconto degli amministratori);
- quella corrispondente al successivo periodo di gestione degli liquidatori, che evidenzia il risultato economico del secondo periodo.

Il modo più chiaro è quello di predisporre una tabella con tre colonne affiancate che riporti, per ciascuna voce del conto economico, rispettivamente, l'importo del 1° periodo, quello del 2° periodo e l'importo complessivo.

Infine, si ricorda che, secondo quanto chiarito dal principio contabile OIC n. 5 (paragrafo 5.2.2), al primo bilancio intermedio devono essere allegati:

- il verbale delle consegne ai liquidatori;
- la situazione contabile alla data di effetto dello scioglimento della società;
- il rendiconto della gestione degli amministratori.

Nota integrativa

Nella nota integrativa del primo bilancio intermedio di liquidazione è necessario inserire il bilancio iniziale di liquidazione (che in tal modo viene reso noto ai soci, ai creditori e a tutti gli interessati, a seguito della pubblicazione nel registro delle imprese) ed, inoltre, una illustrazione e giustificazione:

- dei criteri di valutazione di liquidazione rispetto ai criteri utilizzati dagli amministratori nel bilancio del precedente esercizio e nel rendiconto sulla gestione;
- degli stanziamenti effettuati al *Fondo per costi ed oneri di liquidazione*.

2.6 Bilancio finale di liquidazione

I liquidatori, compiute le operazioni di liquidazione devono redigere e sottoscrivere il bilancio finale di liquidazione, indicando la parte dell'attivo spettante a ciascun socio o azione. Ai sensi dell'articolo 2492 del codice civile, il bilancio finale di liquidazione è finalizzato ad esporre "la parte spettante a ciascun socio o azione nella divisione dell'attivo". Lo scopo del documento è, pertanto, quello di evidenziare l'ammontare delle attività che, compiuto il realizzo dei beni che facevano parte del complesso aziendale, sono assegnate ai soci quale contropartita del loro conferimento iniziale.

Per le **società di persone** (articolo 2311 del Codice civile) il bilancio finale e il piano di riparto non sono soggetti all'obbligo di deposito al registro delle imprese ed il bilancio non è soggetto ad alcuno schema formale.

Invece, con riferimento alle **società di capitali**, l'articolo 2492 del Codice civile, dispone che il bilancio finale di liquidazione, accompagnato dalla relazione dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione contabile, debba essere depositato presso l'ufficio del registro delle imprese.

Secondo la previsione codicistica, il bilancio finale di liquidazione si articola in due parti distinte:

- il bilancio finale in senso stretto;
- il piano o prospetto di riparto.

2.6.1 Il bilancio finale in senso stretto

Con riferimento al bilancio finale in senso stretto, il legislatore non ha previsto nessuna specifica indicazione in merito alle modalità di redazione. Al riguardo, in passato, la dottrina ha spesso discusso circa la natura attribuibile al bilancio finale di liquidazione (bilancio vero e proprio, rendiconto o enunciazione di risultato). In particolare, poiché la funzione di rendicontazione dell'operato dei liquidatori è stata già svolta nei precedenti esercizi, dai bilanci annuali di liquidazione, si ritiene che il bilancio finale di liquidazione sia composto da:

- uno stato patrimoniale finale (avente lo scopo di esporre la composizione e l'entità del capitale netto finale di liquidazione);
- un conto economico, relativo al periodo che intercorre tra la data di inizio dell'esercizio e la data di chiusura della liquidazione.

A questo conto economico potrà essere aggiunto, poi, un altro conto economico “riassuntivo” relativo all’intero periodo ultrannuale della liquidazione e avente la funzione di rendiconto dell’operato dei liquidatori relativamente allo svolgimento complessivo della loro attività di realizzo delle attività, estinzione delle passività e conseguenti risultanze economico-finanziarie⁵⁵.

Oltre a ciò, è diffusa (ancorché non unanime) la tesi in base alla quale le specifiche esigenze informative ed il particolare meccanismo di approvazione di tale bilancio rendono fondamentale la presenza anche della nota integrativa e, soprattutto, della relazione sulla gestione (liquidatoria) in cui dovrebbero confluire le informazioni esplicative sull’andamento della gestione (passata) dei liquidatori⁵⁶.

Lo stato patrimoniale

Nell’ipotesi di completa monetizzazione delle attività e di totale estinzione delle passività, lo stato patrimoniale assumerà la forma più semplice con l’indicazione delle voci inerenti le disponibilità liquide nell’attivo e l’importo da distribuire ai soci nel passivo.

Tuttavia si verificano anche situazioni non lineari in cui ci sono debiti contestati o non ancora scaduti o elementi attivi non realizzati in quanto destinati ad essere assegnati in natura.

In relazione a quanto sopra, si verifica la possibilità di ottenere articolazioni a vari livelli, ovvero:

- articolazione elementare: nell’ipotesi in cui la procedura liquidatoria ha generato la realizzazione/estinzione globale degli elementi patrimoniali;
- articolazione complessa: nell’ipotesi in cui alla conclusione del processo liquidatorio permangono ancora elementi patrimoniali attivi e/o passivi.

Nella sua articolazione più semplice, lo stato patrimoniale risulta interessato esclusivamente da disponibilità liquide da attribuire pro quota ai soci. Contabilmente risulterebbero, quindi, iscritte nell’attivo le sole voci intestate alla “cassa” e ai “depositi e conti correnti bancari e postali”.

Viceversa, secondo il principio contabile OIC n. 5, il patrimonio netto finale di liquidazione deve essere articolato nelle seguenti voci:

- capitale e riserve (come risultanti dal bilancio iniziale di liquidazione);
- rettifiche di liquidazione;
- acconti ai soci sul risultato della liquidazione ai sensi dell’articolo 2491 del codice civile;
- utili (perdite) di liquidazione dei precedenti esercizi;
- utile (perdita) dell’ultimo periodo di liquidazione.

La scarsità di voci di questa fattispecie determina una struttura piuttosto semplice che non presenta alcun problema formale favorendo un’articolazione del tipo seguente:

STATO PATRIMONIALE

<u>ATTIVO DELLA LIQUIDAZIONE</u>	<u>PATRIMONIO NETTO DELLA LIQUIDAZIONE</u>
Depositi e conti correnti presso banche	Capitale sociale

⁵⁵ Quest’ultimo conto economico, tuttavia, non può ritenersi obbligatorio, ma è soltanto consigliato.

⁵⁶ Cfr. OIC n. 5 paragrafo n. 6.2.1.

Depositi e conti correnti presso A.P.

Banche

Riserve

+/- Rettifiche di liquidazione

- Acconti ai soci

+ Utili (- perdite) di liquidazione di precedenti esercizi

+ Utile (- perdita) dell'ultimo periodo di liquidazione

Con riferimento a quanto sopra, è necessario evidenziare che l'ipotesi in questione non esaurisce tutte le possibili situazioni, infatti, nella realtà concreta è piuttosto frequente che alla chiusura della liquidazione sussistano alcune posizioni (generalmente debitorie) che per quanto liquidate non risultano ancora estinte.

La presenza di tali posizioni potrebbe, a rigore, impedire la conclusione del processo di liquidazione. Tuttavia è legittimo che i liquidatori procedano alla redazione del bilancio finale di liquidazione iscrivendo il debito tra le passività dello stato patrimoniale, contestualmente all'appostazione nell'attivo di uno specifico deposito vincolato di pari importo o, alternativamente, tenendo conto di ciò nell'ambito del piano di riparto.

Oltre a ciò, la forma dello stato patrimoniale assume un'articolazione più complessa nel momento in cui, alla conclusione del processo liquidatorio, sussistano ancora elementi patrimoniali attivi non ancora realizzati. Tuttavia, secondo quanto chiarito dal principio contabile OIC n. 5, questa maggiore articolazione non dovrebbe rendere necessario il ricorso allo schema integrale previsto dall'articolo 2424 del Codice Civile. Si considera possibile, tuttavia, il ricorso allo schema abbreviato dello stato patrimoniale previsto dall'articolo 2435-bis del Codice Civile.

Con riferimento a quanto sopra, la struttura proposta dal principio contabile OIC n. 5 è la seguente:

STATO PATRIMONIALE

<u>CREDITI VERSO SOCI</u>	<u>PATRIMONIO NETTO DELLA LIQUIDAZIONE</u>
Per versamenti ancora dovuti	
<u>IMMOBILIZZAZIONI</u>	
Beni immobili da assegnare in natura	Capitale sociale
<u>ATTIVO CIRCOLANTE</u>	
Depositi speciali per debiti tributari	Riserve
Depositi speciali per debiti verso fornitori	+/- Rettifiche di liquidazione
Depositi e conti correnti presso banche	- Acconti ai soci
Depositi e conti correnti presso A.P.	+ Utili (- perdite) di liquidazione di precedenti esercizi
Cassa	+ Utile (- perdita) dell'ultimo periodo di liquidazione

DEBITI

Debiti tributari

Debiti verso fornitori

Debiti verso liquidatori

Conto economico

Il conto economico finale è un conto economico di “periodo” riferito solo all’intervallo intercorrente tra la data di chiusura dell’ultimo bilancio intermedio di liquidazione e la data di completamento delle attività liquidatorie.

In merito, il principio contabile OIC n. 5, indica il ricorso alla struttura di conto economico prevista dall’articolo 2425 del codice civile adattata con l’aggiunta delle voci relative agli utilizzi del *Fondo per costi ed oneri di liquidazione*.

In particolare, dovranno essere indicate, debitamente articolate, le seguenti classi contabili:

CONTO ECONOMICO

Valore della produzione

Costi della produzione

Oneri e proventi finanziari

Rettifica di valore delle attività finanziarie

Proventi straordinari

Oneri straordinari

Imposte sul reddito

Utile (perdita)

Nota integrativa e relazione sulla gestione

L’articolo 2492 del Codice Civile non dispone esplicitamente che il bilancio finale di liquidazione debba essere comprensivo della nota integrativa. Tuttavia, il principio contabile OIC n. 5, uniformandosi ad una prassi diffusa, prevede che il bilancio finale sia corredato da una nota che:

- contenga le notizie inerenti l’attività liquidatoria relativamente alla frazione di esercizio intercorrente tra la data di chiusura dell’ultimo bilancio intermedio di liquidazione e la data di chiusura della liquidazione;
- presenti il necessario dettaglio che si rende indispensabile in caso di sussistenza, nello stato patrimoniale di liquidazione, di elementi attivi e passivi non ancora realizzati o estinti (assegnazioni in natura ai soci o esposizioni debitorie non ancora estinte).

Oltre a quanto sopra, inoltre, il citato principio contabile ritiene necessaria a corredo del bilancio finale un’apposita relazione sottoscritta dai liquidatori, finalizzata all’informativa sull’andamento della liquidazione nell’ultimo periodo con riferimento al realizzo delle attività, all’estinzione delle passività, alla soluzione delle eventuali controversie in corso, nonché ai nuovi o maggiori accertamenti di attività e passività.

2.6.2 Il piano di riparto

Il piano di riparto delle somme risultanti dalla liquidazione (o, in base alla definizione contenuta nell'articolo 2492, comma 1, del Codice Civile, della parte "spettante a ciascun socio o azione nella divisione dell'attivo") costituisce parte integrante del bilancio finale.

Al suo interno deve essere indicato ciò che, residuando dalla procedura di liquidazione, può essere distribuito tra i soci.

Nella normalità dei casi, oggetto della distribuzione saranno le disponibilità liquide ma è, tuttavia, possibile (soprattutto nelle società a ristretta base sociale) che vi siano beni in natura non venduti o crediti da assegnare ai soci ed, inoltre, debiti (specialmente tributari) non ancora estinti ed alla cui estinzione è dedicata una parte delle attività liquide finali.

Conseguentemente, risulta evidente che le disponibilità liquide vincolate all'estinzione di debiti ancora esistenti o di costi ed oneri ancora da sostenere (quali, a titolo esemplificativo, compensi ai liquidatori, spese di chiusura della procedura o di cancellazione della società dal registro delle imprese) non possono entrare a far parte delle disponibilità liquide da ripartire tra i soci.

Il riparto, secondo la dottrina prevalente non può avvenire se non dopo l'approvazione da parte di tutti i soci, espressa o tacita, del bilancio finale di liquidazione.

Si propone, di seguito, un esempio tratto dal principio contabile OIC n. 5, sui conteggi da predisporre per un piano di riparto per una società per azioni con tre soci.

Esempio

Dal bilancio finale di liquidazione al 30 settembre 2007 risulta la seguente situazione:

ATTIVO

Banca X, c/c n. 153, saldo attivo	310.000
Depositi speciali per debiti verso l'Erario	60.000
Crediti per rimborsi Iva	100.000
	470.000
Totale attivo	470.000

PASSIVO

A) Patrimonio netto di liquidazione

Capitale sociale	400.000
Riserve	200.000
Saldo del conto "rettifiche di liquidazione"	(100.000)
Acconti ai soci su quote di riparto	(20.000)
Perdite esercizi precedenti	(50.000)
Perdita periodo 1/1 – 30/09/2007	(20.000)
	410.000
Patrimonio netto finale di liquidazione	410.000

B) Debiti

Debiti verso l'Erario	60.000
Totale debiti da estinguere	60.000
Totale passivo	470.000

Il capitale sociale che risulta integro a conclusione della procedura di liquidazione è costituito da 400.000 azioni ordinarie da nominali 1 €.

Le azioni sono così ripartite tra i soci:

- socio Rossi: n. 200.000 azioni ordinarie (partecipazione pari al 50%);
- socio Bianchi: n. 100.000 azioni ordinarie (partecipazione pari al 25%);
- socio Verdi: n. 100.000 azioni ordinarie (partecipazione pari al 25%).

Le decisioni assunte unanimemente dai soci in merito alle modalità di riparto con una apposita delibera del 3 ottobre 2007, sono le seguenti:

- tutte le ripartizioni dovranno, ovviamente, tener conto degli acconti sulle quote di riparto già distribuiti, in misura pari al 5% del capitale sociale;
- assegnazione ai soci, in proporzione delle quote di partecipazione, del credito verso l'Erario per il rimborso dell'IVA, con spese di cessione del credito a carico dei soci assegnatari;
- accollo al socio Rossi del debito verso l'Erario per il pagamento di imposte dirette, con attribuzione al medesimo del deposito speciale costituito in relazione a tale debito. Il medesimo socio ha accettato di accollarsi le spese (di importo esiguo) per la cancellazione della società dal registro delle imprese.

Il conteggio per la determinazione delle quote di riparto spettanti a ciascun socio è il seguente:

SOCIO VERDI

25% delle disponibilità liquide	77.500
25% del credito IVA	25.000
Totale socio Verdi	102.500

SOCIO ROSSI

50% delle disponibilità liquide	155.500
50% del credito IVA	50.000
Totale socio Rossi	205.000

SOCIO BIANCHI

25% delle disponibilità liquide	77.500
25% del credito IVA	<u>25.000</u>
Totale socio Bianchi	102.500

Poiché l'attribuzione degli acconti è stata effettuata in proporzione delle quote di partecipazione, essa non esercita alcuna influenza sugli importi da attribuire a ciascun socio (infatti sia l'importo delle disponibilità liquide finali sia quello del patrimonio netto finale di liquidazione sono già al netto dell'ammontare degli acconti).

Nelle società a responsabilità limitata deve anche essere considerato che l'articolo 2468, comma 2, consente che la quota di partecipazione agli utili sia diversa dalla misura della partecipazione al capitale. In questa ipotesi l'eventuale differenza positiva tra l'attivo netto residuo da distribuire ed il capitale sociale deve essere ripartita in base alla quota di partecipazione agli utili.

2.7 Effetti della revoca dello stato di liquidazione sui criteri di redazione dei bilanci intermedi

L'articolo 8, comma 1, lettera b), della legge delega sulla riforma del diritto societario (legge 3 ottobre 2001, n. 366) ha stabilito che la revoca dello stato di liquidazione, che comporta il ripristino della normale attività dell'impresa, deve essere effettuata nella prospettiva della "conservazione dell'eventuale valore dell'impresa".

In considerazione di quanto sopra, il legislatore delegato, nell'articolo 2487-ter del Codice Civile, ha stabilito che la revoca dello stato di liquidazione può essere effettuata "in ogni momento" se necessario "previa eliminazione della causa di scioglimento". La delibera deve essere assunta con le maggioranze previste per le modificazioni statutarie.

La citata delibera di revoca comporta la decadenza dei liquidatori e il subentro ad essi degli amministratori, che devono essere nominati dalla stessa delibera, mentre, gli altri organi sociali (collegio sindacale, revisore contabile esterno, assemblea dei soci) continuano la loro normale attività come avviene nella fase di liquidazione.

A seguito della revoca, la gestione riacquista i caratteri dinamici che aveva prima dell'inizio della liquidazione, venendo meno i condizionamenti e i limiti imposti dallo stato di liquidazione.

Analogamente a quanto previsto dall'articolo 2487-bis del Codice Civile, per l'ipotesi opposta di decadenza degli amministratori e di subentro dei liquidatori, il principio contabile OIC n. 5 ritiene necessario che i liquidatori, in qualità di gestori del patrimonio dell'impresa, rendano il conto della gestione dalla data di inizio dell'esercizio fino alla data nella quale si avrà il subentro degli amministratori nella carica ed i liquidatori stessi effettueranno la consegna a quest'ultimi dei libri sociali e dei documenti amministrativi.

In particolare, il rendiconto della gestione dei liquidatori ha la funzione di accertare le eventuali responsabilità dei liquidatori stessi nell'ultimo periodo della loro gestione e deve essere redatto a valori di liquidazione.

Inoltre, in base ai chiarimenti forniti dal principio contabile OIC n. 5, è necessario redigere un verbale di consegna analogo a quello previsto dall'articolo 2487-bis, e un rendiconto sulla gestione dei liquidatori per il periodo successivo a quello coperto dall'ultimo bilancio intermedio di liquidazione.

2.7.1 Situazione patrimoniale di apertura dell'impresa

La situazione patrimoniale di apertura dell'impresa ritornata in funzionamento (con il ripristino del postulato del *going concern*) richiede che, per le attività e passività ancora esistenti si passi dai criteri di liquidazione

(valore di realizzo per stralcio delle attività e valore di estinzione delle passività) ai normali criteri di valutazione di funzionamento previsti dall'articolo 2426 del codice civile.

Anche in questo caso, le rettifiche per il passaggio dai criteri di liquidazione ai criteri di funzionamento (che comportano anche l'assorbimento dell'iniziale saldo delle rettifiche di liquidazione) si rilevano contabilmente in un conto denominato "Rettifiche per il ripristino dei valori di funzionamento", il cui saldo (normalmente positivo) è imputato al patrimonio netto, costituendo una sorta di posta ideale positiva del netto.

Immobilizzazioni materiali e immateriali

Dalla data di revoca dello stato di liquidazione viene ripristinato il normale calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali e delle svalutazioni per perdite durevoli di valore.

Per le immobilizzazioni materiali e immateriali figuranti nel rendiconto degli amministratori, il valore da ripristinare è il costo storico iscritto in quel rendiconto, al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni per perdite durevoli che sarebbero stati computati, fino alla data di effetto della revoca della liquidazione, se questa non fosse avvenuta. E ciò anche se i valori di realizzo iscritti nei bilanci intermedi sono superiori al costo storico (come può avvenire in particolare, per gli immobili).

Costi capitalizzati

Con riferimento ai costi capitalizzati (costi di impianto e ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità) cancellati dal bilancio all'inizio della liquidazione, non sembra possibile effettuare alcun ripristino di valore, specie nel caso in cui la liquidazione ha avuto una durata corrispondente o vicina al loro termine normale di ammortamento.

Fondo per costi e oneri di liquidazione

Il Fondo per costi e oneri di liquidazione viene chiuso e si iscrive in sua vece un fondo per oneri per il compenso eventualmente ancora dovuto ai liquidatori e per gli altri costi ed oneri di liquidazione maturati alla data di effetto della revoca, ma non ancora sostenuti.

Primo bilancio dopo la revoca dello stato di liquidazione

Come si verifica nel passaggio dalla gestione degli amministratori a quella dei liquidatori, anche nel caso opposto, il ripristino dell'operatività delle disposizioni sul bilancio d'esercizio previste dall'articolo 2423 e seguenti del Codice Civile non modifica la sequenza degli esercizi e la loro data di chiusura. Per l'esercizio nel quale ha effetto la revoca sarà, quindi, redatto e presentato, a cura degli amministratori, un unico bilancio soggetto a pubblicità, che copre anche al frazione di esercizio anteriore alla revoca della liquidazione.

3. ASPETTI FISCALI

Esaminiamo, di seguito, la rilevanza fiscale dell'operazione di liquidazione.

3.1 Le imposte dirette

La liquidazione volontaria è disciplinata (dal punto di vista delle imposte dirette) dall'articolo 182 del TUIR. In particolare, questa disposizione risulta applicabile:

- alle imprese commerciali individuali (anche in regime di contabilità semplificata);
- alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice e società ad essere equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR (anche in regime di contabilità semplificata);
- alle società soggette all'imposta sul reddito delle società (Ires)⁵⁷.

⁵⁷ Per completezza, si ricorda che sono soggetti all'Ires (articolo 73, comma 1, del TUIR):

Stante quanto sopra, occorre precisare che:

- la liquidazione delle imprese individuali è disciplinata esclusivamente dal punto di vista fiscale;
- (inoltre) nell'articolo 182 del TUIR non è previsto un riferimento esplicito alle società semplici; si ritiene che questo possa essere dovuto al fatto che le società semplici, in linea di massima, non svolgono attività commerciale.

3.1.1 Data di inizio della liquidazione e periodi d'imposta

Per effetto della completa sostituzione degli amministratori operata a seguito della delibera di nomina dei liquidatori e della successiva iscrizione della medesima presso il Registro delle Imprese, durante il periodo della liquidazione della società anche gli adempimenti relativi alla determinazione del reddito imponibile, al versamento delle imposte e alla presentazione delle dichiarazioni fiscali sono demandati ai liquidatori.

L'identificazione della data di inizio della liquidazione appare fondamentale per definire i periodi d'imposta ai sensi dell'articolo 182 del TUIR, tuttavia risulta spesso problematica perché trae origine da considerazioni di carattere civilistico in merito alla distinzione tra il verificarsi della causa di scioglimento del contratto sociale e l'inizio della procedura vera e propria.

A tal proposito alcuni autori hanno sostenuto che con la dizione "inizio della liquidazione" il legislatore fiscale abbia inteso riferirsi al momento in cui i liquidatori assumono la loro funzione; mentre secondo altri, il legislatore (con l'espressione "inizio della liquidazione") avrebbe inteso designare la data in cui viene redatta la scrittura privata o l'atto pubblico di messa in liquidazione (delibera di assemblea).

Quest'ultima interpretazione pare preferibile e, pertanto, la **data di inizio della liquidazione** risulterebbe coincidere:

- per le società di persone con la data della deliberazione dei soci;
- per le società di capitali con l'iscrizione nel registro delle imprese⁵⁸.

Per le imprese individuali invece, la data di inizio della liquidazione è quella indicata nella dichiarazione prevista dall'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività).

Si ricorda, inoltre, che l'articolo 182, comma 1, del TUIR disciplina la determinazione del reddito per il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione, che costituisce un autonomo periodo d'imposta, e stabilisce:

- per le imprese commerciali individuali e società di persone in regime di contabilità semplificata: l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 66 del TUIR⁵⁹;
- per le imprese commerciali individuali in regime di contabilità ordinaria: la redazione di un apposito conto economico;

⁵⁸ "a) le società per azioni ed in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato".

⁵⁸ Cfr. Articolo 2484, comma 3, del Codice civile.

⁵⁹ Il comma 1, dell'articolo 66, del TUIR dispone che il reddito d'impresa "è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi ... conseguiti nel periodo d'imposta e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel periodo stesso".

- per le società di persone in regime di contabilità ordinaria e le società soggette all'imposta sul reddito (Ires): la redazione di un apposito conto economico conforme alle risultanze del conto della gestione prescritto dall'articolo 2277 del Codice civile.

I commi 2 e 3 dell'articolo 182 del TUIR stabiliscono le modalità di determinazione del reddito, rispettivamente per le imprese individuali e le società di persone e di capitali, per il periodo compreso tra la data di inizio e la data di chiusura della liquidazione.

Nell'ipotesi in cui la liquidazione duri per più esercizi ma non si protragga oltre i tre esercizi, per le imprese individuali e le società di persone, ovvero oltre i cinque, per le società di capitali, i redditi dei singoli periodi devono essere determinati provvisoriamente salvo conguaglio in base al bilancio finale di liquidazione.

Viceversa, nell'ipotesi in cui la liquidazione si protragga oltre i termini indicati (al fine di impedire un artificioso prolungamento dello stato di liquidazione, come precisato dalla relazione governativa al TUIR) e nell'ipotesi di omessa presentazione del bilancio finale (a prescindere dal superamento di questi termini) l'intera fase della liquidazione non rileva come un momento unitario, ma i redditi relativi ad ogni periodo sono considerati definitivi.

La durata dell'operazione di liquidazione si ripercuote sulla possibilità di tassare separatamente, a norma dell'articolo 17 del TUIR, i redditi conseguiti per effetto della liquidazione stessa.

Infatti, l'articolo 17, comma 1, del TUIR, rispettivamente alle lettere g) ed l) stabilisce che l'imposta si applica separatamente nei seguenti casi:

- redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni;
- redditi imputati ai soci delle società indicate all'articolo 5 del TUIR in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni;

A tal riguardo si ricorda che si decade dal beneficio della tassazione separata qualora il procedimento di liquidazione superi i tre esercizi, per le imprese individuali e le società di persone, o i cinque esercizi, per le società di capitali.

In questo caso, si renderà necessario rideterminare il reddito complessivo del contribuente per i periodi di imposta di competenza e riliquidare la relativa imposta. La norma, peraltro, non precisa nulla in merito al momento in cui la rideterminazione del reddito e la riliquidazione della relativa imposta devono avvenire.

3.1.2 Le imprese individuali

Il Codice civile non riconosce una fase liquidatoria nelle imprese individuali; al contrario l'articolo 182 del TUIR disciplina esplicitamente anche questa fattispecie.

Pertanto, l'imprenditore individuale è chiamato a redigere il bilancio iniziale, i bilanci intermedi e il bilancio finale di liquidazione, solo perché ciò è richiesto dalla disciplina fiscale, non essendoci soci o altri portatori di interessi cui il legislatore civilistico attribuisca diritto di informativa.

Ai sensi dell'articolo 182, comma 1, del TUIR, dopo la presentazione della dichiarazione prevista dall'articolo 35 D.P.R. n. 633/1972, ha inizio la liquidazione e i redditi relativi al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di inizio liquidazione sono determinati come segue:

- per le imprese commerciali individuali, con riferimento alle quali i presupposti per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 66 del TUIR sussistono alla data di inizio della liquidazione (i ricavi conseguiti

non eccedono i limiti indicati nell'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973⁶⁰), si applicano le disposizioni dell'articolo 66 del TUIR;

- per le imprese commerciali individuali in regime di contabilità ordinaria è invece richiesta la redazione dell'apposito conto della gestione redatto ai sensi dell'articolo 2277 del Codice civile.

Per il periodo compreso tra la data di inizio e quella di chiusura della liquidazione, i redditi sono determinati a norma dell'articolo 182, comma 2, del TUIR, ovvero:

- se la liquidazione si chiude nello stesso esercizio in cui ha avuto inizio: il reddito è determinato in base al bilancio finale che deve essere redatto anche nei casi previsti dall'articolo 66 del TUIR⁶¹;
- se la liquidazione si protrae per più esercizi ma non oltre tre (compreso quello in cui ha avuto inizio): il reddito relativo alla residua frazione d'esercizio in cui la liquidazione ha avuto inizio e quello relativo a ciascun esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio annuale, ovvero a norma dell'articolo 66 del TUIR se ne ricorrono i presupposti. Ciò avverrà salvo conguaglio in base al bilancio finale;
- se la liquidazione dura più di tre esercizi: i redditi determinati in ciascun periodo intermedio assumono carattere definitivo.

I redditi così determinati devono essere assoggettati a tassazione in capo all'imprenditore individuale:

- in via ordinaria;
- separatamente se l'impresa è stata esercitata per un periodo superiore a cinque anni (articolo 17, comma 1, lettera g, del TUIR). Il meccanismo di tassazione separata è dettato dall'articolo 21, comma 1, del TUIR e prevede l'applicazione dell'aliquota corrispondente alla metà del reddito netto complessivo del contribuente, così come dichiarato nel biennio antecedente al conseguimento dei redditi medesimi.

Nel caso in cui la liquidazione si protragga per più periodi d'imposta ma comunque si chiuda entro il triennio, le imposte già scontate provvisoriamente devono essere nuovamente liquidate. Dal bilancio finale di liquidazione, da cui emerge il risultato complessivo della liquidazione, deve essere scorporata la parte di redditi già assoggettata a tassazione separata nei precedenti anni e, quindi, si dà luogo ad un mero conguaglio, applicando la tassazione separata solo alla quota di reddito determinatasi nell'ultimo periodo⁶².

Qualora invece la liquidazione si protragga per più di tre periodi d'imposta, compreso quello in cui ha avuto inizio, i redditi determinati provvisoriamente diventano definitivi e quindi anche se sono stati assoggettati a tassazione separata, a norma degli articoli 17 e 21 del TUIR, concorreranno a formare il reddito complessivo dell'imprenditore con la conseguenza della decadenza dal beneficio della tassazione separata.

⁶⁰ In particolare tali limiti sono pari a:

- € 309.874,14, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- (ovvero) € 516.456,90, per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente a condizione che ne sia stata effettuata distinta annotazione.

⁶¹ L'articolo 66 del TUIR disciplina le modalità di determinazione del reddito per le imprese c.d. "minori" ovvero quelle che, ai sensi dell'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973, sono ammesse al regime della contabilità semplificata.

⁶² Pur mancando chiarimenti ufficiali, si ritiene che relativamente all'ultimo periodo d'imposta dovrà essere presentata la dichiarazione dei redditi composta dal frontespizio e da due modelli: uno provvisorio con riferimento ai redditi dell'ultimo periodo, e un altro che riporti il conguaglio dei redditi riferiti all'intero periodo di liquidazione.

Coerentemente con quanto sopra, nella risoluzione 4 febbraio 2009 n. 31/E, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la necessità di presentare:

1) una dichiarazione relativa al periodo ante-liquidazione: entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla delibera di messa in liquidazione;

2) una dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d'imposta.

3.1.3 La liquidazione nelle società di persone

Per quanto concerne le società di persone:

- i redditi per il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di della inizio liquidazione, sono determinati a norma dell'articolo 182, comma 1, del TUIR in base alle risultanze del conto della gestione determinato ai sensi dell'articolo 2277 del Codice civile;
- i redditi del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione, sono determinati a norma del comma 2 dell'articolo 182 del TUIR e, quindi, in modo diverso a seconda che si verifichi una delle tre seguenti situazioni:
 - se la liquidazione si chiude nello stesso esercizio in cui ha avuto inizio: il reddito relativo al periodo intercorrente tra l'inizio e la chiusura dell'operazione di liquidazione deve essere determinato in base al bilancio finale di liquidazione;
 - se la liquidazione dura più esercizi ma non oltre tre (compreso quello in cui ha avuto inizio): il reddito relativo alla residua frazione d'esercizio rispetto a quello d'inizio della liquidazione e quello relativo a ciascun esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio annuale, salvo conguaglio in base al bilancio finale;
 - se la liquidazione dura più di tre esercizi: i redditi dei singoli periodi assumono carattere definitivo.

I redditi così determinati devono essere assoggettati a tassazione in capo ai soci:

- in via ordinaria;
- separatamente se ricorrono le condizioni richieste dall'articolo 17, lettera l), del TUIR.

Nel caso in cui la liquidazione si protragga per più di tre esercizi, oppure nel caso di omessa presentazione del bilancio finale, il beneficio della tassazione separata decade e i redditi devono essere tassati in via ordinaria in capo ai soci.

3.1.4 Le società di capitali

In relazione alle società di capitali:

- i redditi del periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di inizio della liquidazione sono determinati a norma dell'articolo 182, comma 1, del TUIR, in base alle risultanze del conto della gestione determinato ai sensi dell'articolo 2277 del Codice civile;
- i redditi del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione sono determinati a norma del comma 3 dell'articolo 182 del TUIR e, quindi, in modo diverso a seconda che si verifichi una delle tre seguenti situazioni:

- se la liquidazione si chiude nello stesso esercizio in cui ha avuto inizio: il reddito relativo al periodo intercorrente tra l'inizio e la chiusura della liquidazione deve essere determinato in base al bilancio finale;
- se la liquidazione dura più esercizi ma non oltre cinque (compreso quello in cui ha avuto inizio): il reddito relativo alla residua frazione d'esercizio rispetto a quello d'inizio della liquidazione e quello relativo a ciascun esercizio intermedio sono determinati in via provvisoria in base al rispettivo bilancio annuale. Ciò avverrà salvo conguaglio in base al bilancio finale;
- se la liquidazione dura più di cinque esercizi, oppure in caso di omessa presentazione del bilancio finale di liquidazione: i redditi determinati in via provvisoria assumono carattere definitivo.

Con riferimento a quanto sopra, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la determinazione del reddito relativo ai periodi intermedi deve essere effettuata in base ai criteri del reddito d'impresa e che in questi periodi devono essere imputate le quote di plusvalenze o di costo rilevanti in base alle normali regole. Le eventuali quote residue di plusvalenze rateizzate concorreranno, poi, alla formazione del reddito relativo al periodo d'imposta nel corso del quale terminerà l'operazione di liquidazione.

Un caso particolare è determinato dal **trattamento fiscale dell'avviamento**. L'avviamento acquisito a titolo derivativo, iscritto nello stato patrimoniale per consentire la ripartizione di questo costo tra più esercizi, non può/deve trovare collocazione nel bilancio iniziale di liquidazione. Ciò dal momento che la posta in esame non risulta essere monetizzabile. Pertanto, l'avviamento deve essere completamente svalutato a livello contabile/civilistico.

Tuttavia, la svalutazione dell'avviamento effettuata per adeguarne il valore di costo al valore di stralcio non è (interamente) deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui essa è operata. Continuano, viceversa, ad essere deducibili (con riferimento a questo esercizio ed, eventualmente, ai successivi) le quote di ammortamento dell'avviamento calcolate nel rispetto della normativa fiscale (articolo 103, comma 3, del TUIR).

Pertanto, in sede di dichiarazione dei redditi (relativi alla frazione di esercizio che precede l'inizio della liquidazione), è necessario effettuare:

- una variazione in aumento pari all'importo della svalutazione;
- una variazione in diminuzione pari alla quota di ammortamento calcolata con riferimento al costo fiscalmente riconosciuto (avviamento al lordo della svalutazione).

Successivamente, sempre in sede di dichiarazione dei redditi, si renderà necessario effettuare opportune variazioni in diminuzione (nei limiti della quota di ammortamento fiscalmente deducibile) al fine di completare l'ammortamento fiscale dell'avviamento.

3.1.5 Trattamento fiscale delle perdite

La disciplina fiscale delle perdite relative ai soggetti che si trovano in stato di liquidazione è contenuta nei commi 2 e 3 dell'articolo 182 del TUIR i quali prevedono:

- per le imprese individuali e le società di persone (anche in regime di contabilità semplificata): la possibilità di applicare le disposizioni previste dall'articolo 8 del TUIR alle perdite risultanti dalla chiusura della liquidazione, a prescindere dalla durata della stessa;
- per le società soggette all'IRES, la possibilità di portare in diminuzione in sede di conguaglio le perdite relative agli esercizi anteriori all'inizio della liquidazione non compensate nel corso della liquidazione stessa ai sensi dell'articolo 84 del TUIR.

Per quanto riguarda le società di persone occorre considerare che:

- le perdite ante-liquidazione devono essere attribuite ai soci, nel corso della stessa, ai sensi dell'articolo 8 del TUIR;
- le perdite emergenti nel corso del periodo di liquidazione non assumono alcun rilievo dato il tenore letterale dell'articolo 182, comma 2, del TUIR (infatti, con l'espressione "se la liquidazione si chiude in perdita" il legislatore fiscale ha inteso fare unicamente riferimento alle perdite emergenti dal bilancio finale di liquidazione);
- le perdite eventualmente emergenti dal bilancio finale di liquidazione (c.d. "perdite definitive di liquidazione") possono essere attribuite a ciascun socio nella misura e con i limiti stabiliti dall'articolo 8 del TUIR e, pertanto sono utilizzabili da ciascun socio entro cinque anni per l'intero importo che trova capienza nei redditi della stessa tipologia conseguiti (articolo 182, comma 2, ultimo periodo, del TUIR).

Per quanto riguarda i soggetti IRES è necessario distinguere tra le perdite conseguite in periodi d'imposta anteriori alla liquidazione e le perdite conseguite nel corso degli esercizi intermedi.

Infatti, ai sensi dell'articolo 182, comma 3, del TUIR, le perdite relative ai periodi d'imposta anteriori alla liquidazione non compensate nel corso della liquidazione stessa:

- se la liquidazione si chiude entro cinque anni: sono ammesse in diminuzione del reddito d'impresa in sede di conguaglio in base al bilancio finale e indipendentemente dall'eventuale superamento del limite temporale del quinquennio stabilito dall'articolo 84 del TUIR;
- se la liquidazione dura più di cinque anni: non sono più utilizzabili.

Viceversa, le perdite conseguite durante il periodo di liquidazione sono compensabili ai sensi dell'articolo 84 del TUIR nei limiti del quinquennio e a partire dal periodo d'imposta in cui le stesse sono state prodotte.

Al riguardo si segnala che, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 84 del TUIR da parte dell'articolo 23 del D.L. 6 luglio 2011 n. 98⁶³, a partire dal 2012 le perdite dei soggetti IRES sono utilizzabili a compensazione dei redditi dei futuri periodi d'imposta:

- nel limite dell'80% di questi ultimi;
- anche oltre il quinto periodo d'imposta successivo a quello di formazione.

Nell'ipotesi di liquidazione volontaria questa disposizione deve, tuttavia, essere coordinata con le previsioni contenute nell'articolo 182, comma 3 del TUIR in base al quale, come visto sopra, i risultati ante-liquidazione si compensano con gli utili e le perdite dei periodi intermedi.

Di conseguenza, allo stato attuale, in assenza di specifici chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, è possibile ritenere che la compensazione delle perdite, durante i periodi intermedi di liquidazione potrà avvenire senza tener conto del limite temporale ma nel rispetto della nuova soglia dell'80% del reddito. Questo limite, invece, non dovrebbe scattare, per evitare indebite penalizzazioni, nella compensazione delle perdite in sede di conguaglio all'atto della redazione del bilancio finale, tenuto conto del fatto che, con riferimento a questa deduzione, le nuove disposizioni normative non contengono alcun rinvio espresso alle previsioni contenute nell'articolo 84 del TUIR.

Si ricorda, infine, che le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta (dalla data di costituzione della società) possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite temporale, in conformità a quanto previsto dall'articolo 84, comma 2, del TUIR.

⁶³ Convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111.

3.1.6 Trattamento fiscale delle somme distribuite ai soci

Per quanto concerne le modalità di tassazione dei redditi derivanti dalla liquidazione in capo ai soci è opportuno distinguere tra:

- i redditi conseguiti durante il periodo di liquidazione;
- la ripartizione dell'eventuale residuo attivo al termine della liquidazione.

A) Redditi conseguiti durante il periodo di liquidazione

Persona fisica non imprenditore

I redditi attribuiti per trasparenza ai soci di una **società di persone** (S.n.c. o S.a.s.) possono essere soggetti a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17 del TUIR (purché ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi) nell'ipotesi in cui tra la costituzione della società e l'avvio della liquidazione sia trascorso un periodo di almeno 5 anni⁶⁴.

In generale, il regime della tassazione separata non può trovare applicazione al verificarsi di una delle seguenti situazioni:

- la liquidazione si prolunga (incluso l'esercizio di inizio della stessa) oltre il terzo esercizio sociale dal suo avvio;
- viene omessa la presentazione del bilancio finale di liquidazione.

A tal riguardo, sarà necessario rideterminare il reddito complessivo in base alle regole della tassazione ordinaria (ovvero sommando il reddito originariamente assoggettato a tassazione separata a tutti gli altri redditi percepiti nell'anno di riferimento), liquidando le imposte sul reddito così determinato e versando le eventuali maggiori imposte dovute⁶⁵.

Si ricorda, infine, che sono soggetti a tassazione ordinaria gli eventuali dividendi distribuiti ai soci da una **società di capitali** (S.p.a, S.r.l. o S.a.p.a.) in stato di liquidazione.

Imprenditore individuale

Per quanto concerne l'imprenditore individuale, i redditi percepiti durante la fase liquidatoria sono soggetti al regime ordinario.

Si ricorda che il reddito dell'imprenditore individuale proviene dall'esercizio dell'attività d'impresa.

Tuttavia, l'imprenditore può optare per il regime della tassazione separata a condizione che l'impresa commerciale sia esercitata da almeno 5 anni (a tal riguardo, si vedano le considerazioni sopra citate in merito alle persone fisiche).

Società di persone e società di capitali

⁶⁴ Le persone fisiche non imprenditori e l'imprenditore individuale possono applicare il regime della tassazione separata ai redditi che, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera l, del TUIR sono "imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e ...l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni".

⁶⁵ L'articolo 182, comma 2, del TUIR dispone che "... Se la liquidazione si protrae per più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi così determinati, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi di imposta di competenza...".

In merito ai redditi imputati a società di persone o di capitali da società di persone in liquidazione ovvero provenienti da società di capitali in liquidazione dovranno essere tassati secondo le regole ordinarie essendo esclusa la possibilità di applicare il regime della tassazione separata.

A tal riguardo, infatti, l'articolo 17, comma 2, del TUIR dispone che i redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione "sono esclusi dalla tassazione separata se conseguiti da società in nome collettivo o in accomandita semplice...".

B) Ripartizione dell'eventuale residuo attivo al termine della liquidazione

Al termine della liquidazione, la società distribuisce l'eventuale residuo attivo tra i soci. In considerazione delle diverse modalità di tassazione previste per i soggetti Ires e le società di persone (o imprenditore individuale) è opportuno distinguere tra:

- riparto dei soggetti IRES;
- riparto dell'impresa individuale e della società di persone.

Inoltre, i regimi fiscali differiscono in relazione alla natura giuridica del soggetto percettore delle somme, ovvero:

- persona fisica non imprenditore;
- imprenditore individuale o società di persone;
- soggetti Ires.

Riparto dei soggetti Ires

Il reddito percepito da **persone fisiche non imprenditori** costituisce reddito di capitale⁶⁶ ed è determinato in base alla differenza esistente tra l'ammontare ricevuto (o il valore normale dei beni assegnati) ed il costo fiscalmente riconosciuto alla partecipazione liquidata. A quest'ultimo riguardo, infatti, l'articolo 47, comma 7, del TUIR dispone che "le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate".

Stante quanto sopra, al fine di stabilire la corretta modalità di tassazione del reddito, occorrerà distinguere se il percettore detiene una partecipazione qualificata o una partecipazione non qualificata⁶⁷. In particolare:

- in caso di partecipazione qualificata: la differenza tra l'importo percepito ed il costo fiscale della partecipazione è imponibile in misura pari al **49,72%**⁶⁸ del relativo ammontare (articolo 47, comma 1,

⁶⁶ Si ricorda che, in merito alla qualificazione del reddito percepito dalle persone fisiche non imprenditori la circolare 16 giugno 2004, n. 26/E ha precisato che "l'eventuale somma (o valore dei beni) ricevuta dal socio eccedente il costo fiscale della partecipazione si qualifica come utile, trattandosi di un reddito derivante dall'impiego di capitale e non derivante da un evento realizzativo della partecipazione inquadrabile come tale tra le fattispecie che danno luogo a redditi diversi di natura finanziaria".

⁶⁷ L'articolo 67, comma 1, lettera c), del TUIR definisce come "qualificate" le partecipazioni "al capitale o al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni".

⁶⁸ Al riguardo, si segnala che, in virtù delle novità introdotte dal D.M. 2 aprile 2008 (previsto dall'articolo 1, comma 38, della legge finanziaria 2008) i dividendi formati con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 sono assoggettati a tassazione con aliquota pari al 49,72%.

del TUIR); inoltre, questo reddito concorrerà a formare il reddito complessivo del percettore e verrà assoggettato ad imposizione in base all'aliquota marginale applicabile allo stesso;

- in caso di partecipazione non qualificata: la differenza tra l'importo percepito ed il valore fiscale della partecipazione è soggetto a ritenuta a titolo d'imposta del 26%⁶⁹ sull'intero ammontare (articolo 27 del D.P.R. n. 600/1973).

Per quanto riguarda la ripartizione dell'attivo di liquidazione **all'imprenditore individuale (o alla società di persone)** è necessario distinguere tra:

- le somme o i beni assegnati a titolo di restituzione del capitale o distribuzione delle riserve di capitale: in questo caso, la plusvalenza derivante dalla differenza (positiva) tra quanto attribuito a titolo di ripartizione del capitale sociale (o distribuzione di riserve di capitale) e il valore fiscale della partecipazione sarà tassata:
 - per il 49,72%⁷⁰ del relativo ammontare, nell'ipotesi in cui la partecipazione liquidata dovesse beneficiare dell'applicazione della c.d. "participation exemption" (articolo 58, comma 2 e articolo 87 del TUIR);
 - per il 100% del relativo ammontare, nel caso in cui la partecipazione non gode del regime della c.d. "participation exemption" (articoli 58 e 86 del TUIR);
- le somme o i beni assegnati a titolo di distribuzione delle riserve di utili: sono tassabili in qualità di dividendi, in misura pari al 40% del relativo ammontare (ovvero al 49,72% se formate con utili prodotti in esercizi successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007) sia in caso di partecipazione qualificata sia in caso di partecipazione non qualificata (articolo 59 del TUIR).

Infine, per quanto concerne la ripartizione finale dell'attivo patrimoniale ai **soggetti IRES** occorre distinguere tra:

- le somme o i beni assegnati a titolo di restituzione del capitale o distribuzione delle riserve di capitale: la plusvalenza derivante dalla differenza (positiva) tra quanto attribuito a titolo di ripartizione del capitale sociale (o distribuzione di riserve di capitale) e il valore fiscale della partecipazione è tassata:
 - per il 5% del relativo ammontare, nell'ipotesi in cui la partecipazione liquidata dovesse beneficiare dell'applicazione della c.d. "participation exemption" (articolo 87 del TUIR);
 - per il 100% del relativo ammontare, nel caso in cui la partecipazione non gode del regime della c.d. "participation exemption" (articolo 86 del TUIR);
- le somme o i beni assegnati a titolo di distribuzione delle riserve di utili: costituiscono dividendo e come tali sono tassati per il 5% del relativo ammontare sia in caso di partecipazione qualificata sia in caso di partecipazione non qualificata (articolo 89 del TUIR).

Riparto dell'impresa individuale e della società di persone

Per quanto concerne l'impresa individuale e la società di persone, occorre precisare che i relativi redditi sono imputati ai percettori (ovvero, rispettivamente, l'imprenditore individuale e i soci della società di persone) e tassati in capo agli stessi indipendentemente dall'effettiva percezione. Ne deriva, quindi, che l'erogazione delle somme derivanti dal riparto finale di liquidazione non determina il verificarsi di alcun presupposto impositivo in capo ai percettori.

⁶⁹ Aumentata al 20% a partire dal 1° gennaio 2012 ai sensi dell'articolo 2, comma 6, del D.L. 138/2011 convertito con modifiche dalla Legge 148/2011 (c.d. "manovra di Ferragosto") e aumentata al 26% dal 1° luglio 2014 ai sensi dell'articolo 3, commi da 1 a 13 e dell'articolo 4, comma 1, D.L. 24 aprile 2014, n. 66 convertito dalla L. 23 giugno 2014, n. 89.

⁷⁰ Per gli atti posti in essere dal 1° gennaio 2009.

Stante quanto sopra, quindi, in sede di ripartizione dell'attivo residuo di liquidazione, la distribuzione:

- delle riserve di utili non è mai soggetta a tassazione;
- del capitale o delle riserve di capitale, qualora eccedenti il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione costituirà reddito da partecipazione e tassato in base alle modalità proprie previste in relazione alla natura giuridica del percettore (ovvero persona fisica, imprenditore individuale, società di persone, società di capitali).

Tuttavia, occorre precisare che in caso di **persona fisica** il costo fiscale riconosciuto della partecipazione deve essere:

- aumentato degli utili attribuiti per trasparenza al socio;
- diminuito delle perdite imputate per trasparenza al socio;
- diminuito dei dividendi percepiti dal socio.

Infine, per il **socio di società di persone e per l'imprenditore individuale** questo reddito potrà essere assoggettato a tassazione separata.

3.1.7 La revoca della liquidazione

La revoca della liquidazione si sostanzia in un ripristino dell'ordinaria attività di gestione dell'impresa, con la contestuale rinuncia dei soci al diritto di ripartizione del patrimonio sociale.

In questa ipotesi le conseguenze di natura fiscale si modellano con riferimento al tipo di società. In particolare:

- per le società di persone: i redditi e le perdite dei periodi d'imposta antecedenti al provvedimento di revoca diventano definitivi. Pertanto, per gli utili attribuiti ai soci, è necessario procedere alla riliquidazione delle imposte dovute (in quanto, in presenza di società costituita da oltre cinque anni questi utili sono stati assoggettati a tassazione separata in conformità a quanto previsto dall'articolo 17 del TUIR). Inoltre, le perdite precedenti al provvedimento di revoca (e rimaste congelate in attesa del bilancio finale di liquidazione), essendo diventate definitive, possono essere utilizzate in compensazione (nei limiti previsti dall'articolo 8 del TUIR) con gli eventuali utili conseguiti;
- per le società di capitali: la revoca della liquidazione comporta la definitività dei risultati fiscali già dichiarati relativi agli esercizi precedenti al provvedimento di revoca. Di conseguenza, le perdite rilevate durante la liquidazione possono essere compensate entro il limite temporale del quinquennio; questo limite tornerà ad applicarsi anche alle perdite precedenti alla liquidazione che, invece, a seguito della messa in liquidazione della società, potevano essere compensate anche oltre il quinquennio fino al bilancio finale di liquidazione.

3.1.8 Termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi

Per quanto riguarda i termini di presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi dei soggetti in liquidazione, si osserva che l'articolo 42, comma 7-ter del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2009 n. 14) ha modificato l'articolo 5 del D.P.R. n. 322/1998. Per effetto di queste modifiche, in vigore dal 1° marzo 2009⁷¹, il liquidatore è tenuto alla presentazione, in via telematica, della dichiarazione dei redditi:

⁷¹ Cfr. Articolo 45 del Decreto Legge n. 207/2008.

- per il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione: entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di inizio della liquidazione;
- per il periodo d'imposta compreso tra l'inizio della liquidazione ed il termine del periodo d'imposta e per le dichiarazioni dei periodi d'imposta intermedi di liquidazione: entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di chiusura del periodo d'imposta;
- per il periodo di chiusura della liquidazione (ovvero dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione): entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura della liquidazione (o al deposito del bilancio finale).

Al riguardo, nella risoluzione del 6 luglio 2010 n. 66/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- l'ultimo periodo d'imposta (ovvero, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, quello compreso tra il 1° gennaio e la data di cancellazione della società dal registro delle imprese) **non costituisce** *“un autonomo “periodo d'imposta successivo”, rispetto al quale il liquidatore deve presentare la dichiarazione dei redditi, liquidando provvisoriamente l'imposta sul risultato del periodo”*;
- la società in liquidazione deve presentare, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura della liquidazione, la sola dichiarazione riepilogativa ai fini IRES relativa all'intero periodo di liquidazione, redatta sulla base del bilancio finale di liquidazione;
- in questa 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 deve provvedere ad effettuare i versamenti a saldo **“entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta”**.

Nella risoluzione del 30 luglio 2008 n. 329/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito⁷², invece, che la dichiarazione dei redditi di una società di persone sciolta senza intraprendere la formale procedura di liquidazione, deve essere presentata il termine ordinario previsto dall'articolo 2 del D.P.R. 22 luglio 2008 n. 322. Secondo l'amministrazione finanziaria, infatti, l'articolo 5 del D.P.R. 322/1998 non si applica alle situazioni nelle quali la società non attiva la procedura di liquidazione ordinaria

Infine, per quanto attiene i termini di presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322 (come modificato dall'art. 5, comma 1, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193) nella risoluzione del 26 aprile 2012 n. 41/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il termine prescritto dal comma 8-bis (ora comma 8) deve essere riferito al termine ordinario di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo (ora leggasi: al quinto periodo di imposta successivo) unitariamente considerato. In pratica la circostanza che nel corso dell'anno si verifica un evento straordinario quale la messa in liquidazione, e *“il contribuente sia tenuto a due distinti adempimenti dichiarativi, uno ante e uno post liquidazione”* non ha impatto con riferimento alla norma di favore che consente di presentare dichiarazioni integrative.

Il nuovo termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per le società di persone coinvolte in operazioni straordinarie

L'articolo 17 del D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175 (c.d. *“decreto semplificazioni”*) ha modificato il termine di versamento delle imposte dovute per le società di persone che sono interessate da operazioni straordinarie (liquidazione, trasformazione, fusione e scissione).

In particolare con la prima modifica è stato modificato l'articolo 1, c. 1, del DPR n. 322/1998 (rubricato *Redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IRAP*), prevedendo che

⁷² Riprendendo i chiarimenti forniti dalle circolari del 12 giugno 2002 n. 50/E e 7 giugno 2002 n. 48/E.

– anche per le società di persone con periodo d'imposta differente dall'anno solare – devono essere utilizzati i modelli di dichiarazione approvati nel medesimo anno solare (come già avviene per i soggetti IRES).

Con la seconda modifica, di fatto, è stato introdotto un termine “mobile” per il versamento del saldo delle imposte relativamente alle società di persone ed associazioni che hanno intrapreso operazioni straordinarie (liquidazione, trasformazione, scissione e fusione). La norma infatti prevede che “... le società o associazioni di cui all'articolo 5 del citato testo unico delle imposte sui redditi, nelle ipotesi di cui agli articoli 5 e 5-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, effettuano i predetti versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione” (nuovo art. 17, co. 1, D.P.R. 435/2001).

Per effetto di quanto sopra, quindi, mentre nulla è cambiato in relazione al termine di presentazione della dichiarazione in caso di operazioni straordinarie delle società di persone (generalmente in scadenza il 9° mese successivo alla data di effetto dell'operazione), la scadenza del versamento del saldo dovuto – originariamente vincolata al 16 giugno – è stata modificata in un termine variabile, corrispondente al giorno 16 del mese successivo alla scadenza della presentazione della dichiarazione (prima di questa modifica, in caso di operazioni straordinarie effettuate nel periodo compreso tra gennaio e marzo dell'anno, il termine di presentazione della dichiarazione scadeva entro l'anno stesso).

Così, ad esempio, una società di persone che si era trasformata a marzo 2012 doveva presentare la dichiarazione entro dicembre 2012 e versare il saldo entro giugno 2012. Una che si era trasformata ad aprile 2012 doveva presentare la dichiarazione entro gennaio 2013 e versare il saldo entro giugno 2013. La modifica normativa operata dal decreto semplificazioni ha quindi consentito di eliminare questa anomalia).

A commento di queste novità si vedano anche le circolari 30/12/2014 n. 31/E e 19/02/2015 n. 6 dell'Agenzia delle Entrate.

3.1.9 Responsabilità degli amministratori, del liquidatore e dei soci

Per effetto della completa sostituzione degli amministratori operata a seguito della delibera di nomina dei liquidatori e della successiva iscrizione della medesima presso il Registro delle Imprese, durante il periodo della liquidazione della società anche gli adempimenti relativi alla determinazione del reddito imponibile, al versamento delle imposte e alla presentazione delle dichiarazioni fiscali sono demandati ai liquidatori.

Il normale esercizio dell'attività, con l'avvio della liquidazione, viene suddiviso in due autonomi periodi d'imposta, così come disposto dall'articolo 182 del TUIR, per i quali sono, pertanto, dovute distinte dichiarazioni dei redditi.

Il primo periodo è quello compreso tra l'inizio dell'esercizio (il 1° gennaio per le società con l'esercizio coincidente con l'anno solare) e la data di effetto della liquidazione.

Il secondo periodo, qualora la procedura di liquidazione non risulti ancora completata alla data di chiusura dell'esercizio, riguarda la residua frazione dell'esercizio stesso.

La determinazione del reddito scaturente dall'attività di liquidazione avverrà invece attraverso le risultanze del bilancio finale di liquidazione se la stessa si chiude nel medesimo esercizio di inizio, oppure in via provvisoria in base ai bilanci intermedi di liquidazione qualora essa si protragga per più esercizi. In questa seconda ipotesi, se la liquidazione si chiude in cinque esercizi (compreso quello in cui ha avuto inizio), il reddito è determinato in base al bilancio finale di liquidazione; se, invece, la liquidazione dura per più di cinque esercizi i redditi provvisori divengono definitivi.

Ai sensi del primo comma dell'articolo 5 del D.P.R. n. 322/1998⁷³, competente alla presentazione delle dichiarazioni fiscali riferite a questi due periodi è il liquidatore o, in mancanza, il legale rappresentante, che vi deve provvedere, in via telematica, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione.

3.1.9.1 La responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche

A) La norma dell'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973

Le disposizioni fiscali configurano, all'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973, una specifica responsabilità in capo ai liquidatori.

La responsabilità dei liquidatori ha subito di recente alcune modifiche finalizzate a realizzare una *più compiuta tutela del credito erariale* ad opera dell'art. 28, comma 5, lett. a), DLgs. 21.11.2014, n. 175 (c.d. decreto semplificazioni) pubblicato in G.U. 28.11.2014, n. 277.

Al **primo comma** della nuova formulazione dell'articolo **36**, viene infatti previsto che “ *I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti*”.

Dalla lettura della norma si rileva dunque che i liquidatori rispondono in proprio del pagamento delle imposte qualora:

- non abbiano provveduto a pagare le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per i periodi anteriori mediante l'impiego delle attività della liquidazione;
- non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati,
- non provano di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

La *ratio* della norma è quella di impedire che, nel corso dell'attività di definizione dei debiti della società, i liquidatori assegnino beni ai soci o favoriscano altri creditori di ordine inferiore (secondo la graduazione civilistica), lasciando inappagati i diritti del Fisco.

A seguito delle modifiche apportate dal decreto semplificazione, si introduce una inversione dell'onere della prova. Infatti, è ora onere del liquidatore dimostrare di aver gestito la fase di liquidazione secondo legge, ossia di non aver né assegnato beni ai soci né soddisfatto crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari prima di aver onorato questi ultimi. Condizione sufficiente per attivare la responsabilità del liquidatore è la presunzione di colpevolezza di aver agito in danno all'Erario. In questo senso non è necessario che l'Agenzia dimostri l'effettiva *mala gestio* del liquidatore.

L'amministrazione finanziaria non dovrà quindi provare la “colpa” del liquidatore ai sensi dell'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973. Infatti, qualora l'Ufficio dovesse constatare l'inadempimento del debito tributario con le attività della liquidazione, lo stesso potrà avviare un accertamento nei confronti del liquidatore, facendo riferimento all'entità della responsabilità di quest'ultimo, che coincide con l'importo del debito che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

⁷³ Così come modificato per effetto delle novità apportate dall'articolo 5 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 e dall'articolo 37, comma 10, lettera e), numero 1, del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Come di recente precisato dalla C.T. Reg. Lombardia nella sentenza del 7.5.2015 n. 1890/15/2015, *“la sopra riportata novella ha invertito solo l'onere della prova, senza intervenire anche sul presupposto oggettivo della responsabilità che, quindi, continua ad essere limitata alle imposte conoscibili al liquidatore e, dall'altro lato, ha lasciato inalterata la necessità di rivolgere la pretesa erariale personalmente ai liquidatori e non al soggetto estinto”*. Ne consegue che per azionare la responsabilità del liquidatore è necessario che i tributi accertati a carico della società siano stati iscritti a ruolo *“e, quindi, che detti tributi siano almeno conoscibili dal liquidatore”*.

Ulteriore elemento di novità è rappresentato dall'ambito applicativo delle disposizioni contenute nel nuovo articolo 36 che risulta più ampio rispetto alla precedente versione. In particolare, a seguito dell'eliminazione nell'articolo 19 del Decreto legislativo n. 46/1999 del riferimento all'articolo 36, il regime di responsabilità - pur rimanendo circoscritto ai soggetti IRES - avrà ad oggetto tutte le imposte (ad esempio Irap e Iva) e non più solo le imposte dirette.

Come visto, dunque, la responsabilità del liquidatore, per espressa previsione legislativa, è commisurata all'importo dei debiti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei debiti (comma 1 dell'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973); inoltre, secondo quanto disposto al quinto comma dell'articolo 36, essa deve essere accertata (a pena di nullità) dall'ufficio finanziario con atto motivato da notificare al liquidatore ai sensi dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973, in modo tale da consentire allo stesso l'esercizio del proprio diritto di difesa in sede giurisdizionale secondo le procedure previste per il contenzioso tributario.

Ai sensi del **comma 3** dell'articolo 36 è, inoltre, prevista la responsabilità dei soci per il pagamento delle imposte se, *“nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione”* hanno ricevuto *“danaro o altri beni sociali in assegnazione”* dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione *“beni sociali”* dai liquidatori *“durante il tempo della liquidazione”*.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate (Circ. n. 6/E del 19 febbraio 2015) *“si tratta di una norma che interviene a tutelare in modo specifico i crediti erariali nel caso della liquidazione di società, in aggiunta alla disposizione civilistica di carattere generale di cui all'art. 2495 del C.c., e che, rispetto a quest'ultima, amplia il periodo temporale di riferimento per valutare la responsabilità dei soci, individua alcune ipotesi specifiche in cui si configura la responsabilità del liquidatore e introduce la figura dell'amministratore quale ulteriore soggetto responsabile”*. Tra i *“beni sociali”* avuti in assegnazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione sono ricomprese anche le distribuzioni di denaro; il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria.

Per effetto delle disposizioni contenute nei **commi 2 e 4** dell'articolo 36, non oggetto di modifiche, la responsabilità qui analizzata è estesa anche:

- agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si è provveduto alla nomina dei liquidatori;
- agli amministratori che hanno compiuto, nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione, operazioni di liquidazione, ovvero hanno occultato attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

B) Natura della responsabilità e termini di prescrizione

In merito alla natura della responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte, la Corte di Cassazione⁷⁴ ha chiarito che *“... il rapporto giuridico in forza del quale il liquidatore è tenuto a rispondere in proprio delle imposte non pagate non è fondato sul dolo o sulla colpa, ma ha la sua fonte in un'obbligazione*

⁷⁴ Si veda, fra tutte, la Sentenza della Corte di Cassazione n. 9688 del 10 maggio 1995.

ex lege, del quale questi è responsabile secondo le norme comuni degli articoli 1176 e 1218 del codice civile, in relazione alla distrazione di attività del patrimonio sociale a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute.”

La responsabilità del liquidatore nei confronti del Fisco integra, quindi, un debito proprio, derivante dall'inosservanza di uno specifico obbligo di legge che non presuppone alcuna coobbligazione del liquidatore nel debito tributario della società. In altri termini, il liquidatore risponde per fatto proprio dell'eventuale inadempienza della società, attraverso un'autonoma e distinta obbligazione fondata sulla semplice esistenza e definitività di quel debito⁷⁵.

A differenza di ciò che avviene per la responsabilità di carattere civilistico del liquidatore, il termine di prescrizione della responsabilità fiscale è quello ordinario decennale. A questa conclusione si giunge attraverso la lettura della sentenza della Corte di Cassazione n. 4765 del 10 novembre 1989, nella quale i giudici, ribadendo il concetto espresso della Corte di Legittimità, Sezioni Unite Civile nella sentenza n. 2079 del 4 marzo 1989, hanno ritenuto che:

- non è applicabile la prescrizione breve quinquennale degli articoli 2497 e 2456 del Codice civile, che si adatta alla differente ipotesi della responsabilità aquiliana generale (articoli 2043 e 2947 del Codice civile) e speciale (articoli 2456 e 2949 del Codice civile) dei liquidatori;
- non è riferibile la prescrizione, sempre breve sulla responsabilità contrattuale degli amministratori per inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione del patrimonio sociale;
- è esclusa la prescrizione breve delle obbligazioni tributarie, poiché non si tratta di obbligazione dell'imposta⁷⁶.

La responsabilità del liquidatore non può farsi valere in maniera indiscriminata, in quanto la stessa Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8685 del 17 giugno 2002, ha precisato che *“L'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore di una società, che l'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973 – con riguardo ai crediti per imposta sul reddito delle persone giuridiche i cui presupposti si siano verificati a carico della stessa, ancorché accertati successivamente – riconosce all'Amministrazione finanziaria nel caso in cui il liquidatore stesso abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al pagamento della detta imposta, è esercitabile alla duplice condizione che i ruoli in cui siano iscritti i tributi a carico della società possano essere posti in riscossione, e che sia acquisita legale certezza che i tributi medesimi non siano stati soddisfatti con le attività di liquidazione”*.

Pertanto l'azione di responsabilità per il mancato pagamento delle imposte prevista dall'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973 potrà essere avviata nei confronti del liquidatore nelle sole ipotesi in cui non sia stato soddisfatto il pagamento delle imposte dovute, imposte, cioè che abbiano già acquisito i caratteri della certezza e della definitività.

⁷⁵ Così la Corte di Cassazione nella sentenza n. 4765 del 10 novembre 1989.

⁷⁶ In particolare, i giudici della Corte di Cassazione n. 4765 del 10 novembre 1989 si sono espressi nei seguenti termini *“Questa Corte, muovendo dalla premessa sopra accennata della natura di obbligazione autonoma “ex lege” dell'ex amministratore, liquidatore di fatto (o del liquidatore formalmente nominato) nei confronti del fisco, ha già escluso, con precedente pronuncia, l'applicabilità all'azione in esame del regime della prescrizione quinquennale degli articoli 2947 e 2456 c.c., riguardante la diversa ipotesi della responsabilità aquiliana dei liquidatori, e si è richiamata alla regola generale della prescrizione ordinaria decennale (sentenza 6 giugno 1977, n. 2972). Alla stessa conclusione bisogna pervenire in relazione alle citate disposizioni degli articoli 2394 e 2949 sulla responsabilità “contrattuale” degli amministratori per inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione del patrimonio sociale. Quest'ultimo titolo di responsabilità, invero, rimane fuori campo, trattandosi pur sempre, nella specie, di responsabilità dei liquidatori relativa ad operazioni di liquidazione, ancorché fondata sui presupposti particolari della legge speciale, che la differenziano, come la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito (sentenza citata, n. 2972 del 1977), dalla responsabilità, in generale, dei liquidatori. Esclusa, di conseguenza, la prescrizione breve delle obbligazioni tributarie, non trattandosi di obbligazione d'imposta; esclusa la prescrizione breve dell'azione risarcitoria aquiliana, generale (articoli 2043 e 2947 del Codice civile) e speciale (articoli 2456 e 2949 del Codice civile) e, per le ragioni esposte, quella riguardante l'azione di responsabilità contro gli amministratori, il regime in concreto applicabile è rinvenibile nelle disposizioni sulla prescrizione ordinaria (articolo 2946 del Codice civile)”*.

Una siffatta situazione potrebbe, ad esempio, aversi qualora nel corso del periodo della liquidazione sia stata notificata una cartella di pagamento relativa all'iscrizione a ruolo dei tributi e non si sia proceduto alla sua impugnazione avanti alla Commissione Tributaria competente, oppure nel caso in cui nel medesimo periodo sia sopravvenuto un giudizio definitivo relativo ad una controversia instaurata nei confronti del Fisco. In questi casi, la pretesa erariale assume quei caratteri di definitività e certezza richiesti e una mancata considerazione dei medesimi nel corso della procedura di soddisfacimento dei debiti della società posta in liquidazione esporrebbe il liquidatore all'azione di responsabilità.

3.1.9.2 Gli accertamenti di carattere fiscale effettuati successivamente alla chiusura della liquidazione

Analizzate le situazioni in cui la pretesa tributaria è già certa e quantificata attraverso l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e la notifica della cartella di pagamento durante la fase della liquidazione, risulta utile una breve esposizione in merito alle situazioni in cui la pretesa tributaria venga a manifestarsi in un momento successivo alla conclusione della fase di liquidazione e alla cancellazione della società dal registro delle imprese.

In merito all'efficacia della cancellazione della società dal Registro imprese, il comma 4 dell'articolo 28 del decreto semplificazioni (DLgs. 21.11.2014, n. 175) ha previsto che ai fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi l'estinzione della società – disciplinata dall'art. 2495 c.c.- **ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.**

Tale previsione – secondo l'amministrazione finanziaria - opera retroattivamente, infatti, come chiarito nella Circolare n. 31/E del 30.12.2014, *“trattandosi di norma procedurale, si ritiene che al stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto”*.

I giudici di legittimità in diverse sentenze della **Corte di Cassazione**⁷⁷ hanno invece assunto una posizione diversa, ritenendo che il comma 4 dell'art. 28 del DLgs. n. 175/2014:

- a) reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal Registro delle imprese,
- b) si applica solo nel caso in cui l'istanza di cancellazione sia pervenuta dopo la data del 13 dicembre 2014 (ovvero la data di entrata in vigore del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175).

In relazione alle società che hanno, invece, fatto richiesta di cancellazione entro tale data le disposizioni in materia di società estinte non hanno efficacia retroattiva.

Dello stesso indirizzo risulta la **giurisprudenza** di merito⁷⁸ che ha confermato come l'avviso di accertamento emesso nei confronti di una società ormai estinta debba essere considerato nullo e l'eventuale ricorso debba essere considerato improcedibile in quanto l'ex liquidatore non ha titolo per stare in giudizio⁷⁹.

⁷⁷ Cfr. Sentenze n. 6743, del 2 aprile 2015, n. 9030 del 6 maggio 2015, n. 15648 del 24 luglio 2015, n. 18385 del 18 settembre 2015, n. 15648 del 24 luglio 2015, n. 5735 del 23 marzo 2016, n. 16937 del 10 agosto 2016, n. 19142 del 28 settembre 2016. Da ultimo Ordinanza n. 1009 del 17 gennaio 2017, Cassazione Civile)

⁷⁸ Cfr. Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia sentenza n. 5 del 23 gennaio 2015 - emanata a ridosso della circolare dell'Agenzia delle Entrate-; Commissione tributaria provinciale di Chieti sentenza n. 155/5/15 del 9 marzo 2015, Commissione tributaria regionale della Lombardia sentenza n. 3401/24/2016, 1890/15/2015 e 359/14/2015; Commissione tributaria regionale della Liguria sentenza n. 110/06/2016; Commissione tributaria regionale del Lazio sentenza n.7014/20/2015, Commissione tributaria provinciale di Parma sentenza n. 81/06/2015; Commissione tributaria provinciale di La Spezia sentenza n. 104/02/2015.

⁷⁹ Tale posizione conferma la linea già seguita - ante decreto semplificazioni - da diverse sentenze giurisprudenziali secondo le quali era da considerarsi: i) inesistente l'accertamento o altro atto impositivo notificato e intestato alla società estinta in quanto cancellata dal Registro imprese (Cassazione n. 22863, 3.11.2011, Cassazione n. 14880, 5.9.2012, Cassazione n. 28187, 17/12/2013, Cassazione n. 4156, 21/02/2014); ii) nulla la cartella di pagamento formata in base ad un ruolo intestato alla

Anche il **Consiglio Nazionale Forense**, nel documento dell'**11 marzo 2015**, ha osservato che la disposizione dell'art. 28 del decreto semplificazioni (D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175) non può essere oggetto di interpretazione retroattiva. Il Consiglio riconosce alla norma in commento natura sostanziale e non procedimentale e, aggiunge, che *la retroattività va anche riguardata sotto il profilo della compatibilità con i principi generali contenuti rispettivamente negli artt. 3 e 10 dello Statuto del contribuente. A mente dell'art. 3, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. L'art. 10 - in rubrica ispirato alla tutela dell'affidamento e della buona fede - prevede che i rapporti tra contribuente e Fisco siano improntati al principio della collaborazione e buona fede*".

Allo stato attuale, dunque, considerate le diverse posizioni giurisprudenziali di legittimità e di merito nonché dei diversi contributi dottrinari, sarebbe auspicabile un nuovo intervento da parte dell'Agenzia delle entrate.

A) L'avviso di accertamento

L'avviso di accertamento rappresenta il primo atto attraverso il quale lo Stato, per mezzo degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, porta a conoscenza del contribuente un presunto diritto di credito vantato a seguito degli accertamenti in rettifica o degli accertamenti d'ufficio, i primi con riferimento alle dichiarazioni presentate, formalmente valide, e i secondi alle ipotesi in cui la dichiarazione sia stata formalmente omessa ovvero risulti giuridicamente nulla in quanto, ad esempio, non sottoscritta o compilata su modelli non conformi.

B) La notifica dell'avviso di accertamento in caso di liquidazione

Anche nei casi di liquidazione l'avviso di accertamento deve essere notificato presso la sede legale della società ai sensi dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973.

A conferma di ciò in giurisprudenza è stato chiarito che:

- *“in caso di messa in liquidazione della società, che non comporta la perdita della capacità processuale, ma il passaggio della rappresentanza dagli amministratori al liquidatore, la notifica degli atti va effettuata nella sede della società stessa e non nella sede o nel domicilio del rappresentante”* (Corte di Cassazione, Sentenza 1 dicembre 1989, n. 5283);
- *“solo qualora la persona giuridica abbia perso la capacità processuale per fallimento o liquidazione coatta amministrativa la notifica va fatta nella residenza o nel domicilio della persona fisica che rappresenta la persona giuridica in stato di fallimento o di liquidazione”* (Corte di Cassazione, Sentenza 19 agosto 1969 n. 3014).

Vi possono ragionevolmente essere, tuttavia, casi in cui la notifica presso la sede della società non si rende possibile.

In queste situazioni, dopo aver tentato senza successo la notifica dell'atto presso la sede legale della società posta in liquidazione, di cui deve rimanere traccia nella relata di notifica⁸⁰, all'Amministrazione finanziaria è concessa la facoltà di provvedere alla notifica alla persona fisica che rappresenta la società, ovvero al liquidatore.

A quest'ultimo riguardo, si precisa che, alla luce delle modifiche apportate dal decreto semplificazioni (articolo 28, del D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175) in merito alla posticipazione ai fini fiscali della validità della cancellazione della società, titolato a ricevere l'avviso di accertamento è: sia *i*) il liquidatore in carica che *ii*) il liquidatore giuridicamente cessato (a seguito della cancellazione della società ai sensi dell'articolo 2495 del c.c.).

società che, prima dell'iscrizione a ruolo stessa, risultava cancella dal Registro imprese (CT Regionale di Milano sentenza 15 giugno 2011, n. 78/8/11CT, Prov. Torino, sentenza 15 gennaio 2010, n.19/1/10).

⁸⁰ La necessità di effettuare in ogni caso il tentativo di notifica presso la sede legale della società è stata ribadita anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Latina che con la sentenza n. 153 del 19 aprile 2002 ha ripercorso la corretta procedura di notifica degli atti tributari presso il domicilio del liquidatore qualora non sia possibile l'effettuazione della medesima nella sede della società.

Si è venuta a creare una vera e propria dualità tra le norme civilistiche e le norme fiscali in tema di estinzione della società: la società, ormai estinta dal punto di vista giuridico (così come i suoi organi) sarebbe titolata a ricevere atti di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso notificati dalle varie amministrazioni dopo la sua estinzione. Sopravvive, pertanto, una soggettività passiva in capo alla società estinta.

L'Agenzia delle entrate, in occasione del Telefisco 2015 (e nella successiva Circolare n. 6 del 19 febbraio 2015) ha fornito alcuni chiarimenti in merito ad alcune incertezze sorte circa l'applicabilità delle nuove disposizioni. In particolare, ha chiarito che:

- gli atti saranno emessi nei confronti della società "cancellata" e notificati alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale. A tal fine, la società, prima della cancellazione, potrà eleggere domicilio presso una persona o un ufficio del comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti;
- l'atto potrà essere impugnato dai soggetti responsabili ai sensi degli articoli 2495 del codice civile e/o 36 del DPR n. 602 del 1973, trattasi dei soci, ex amministratori ed ex liquidatore.

Sia in dottrina che in giurisprudenza sono stati sollevati dubbi sulla potenziale incostituzionalità dell'articolo 28 del decreto semplificazioni che ha, di fatto, disciplinato materie (la responsabilità dei liquidatori e gli effetti della cancellazione della società) che non erano previste dalla Legge delega n. 23/2014⁸¹.

C) Cancellazione della società dal Registro delle imprese in pendenza di un contenzioso

Come visto nei paragrafi precedenti, a seguito della riforma del diritto societario, la cancellazione dal Registro delle imprese determina l'estinzione della società anche nelle ipotesi nelle quali vi siano rapporti giuridici non ancora definiti o contestazioni giudiziali ancora aperte. In queste situazioni l'effetto estintivo si produce contestualmente alla cancellazione.

A questo riguardo, nella sentenza 12 marzo 2013 n. 6071 la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha affermato che, in tali casi, "si determina un fenomeno di tipo successorio" (assimilabile alla morte della persona fisica) ai soci che trova applicazione sia per i rapporti giuridici passivi sia per quelli attivi, nonché in relazione alle conseguenze processuali.

In applicazione di questo principio, con specifico riferimento alla sorte dei contenziosi in essere al momento della cancellazione della società dal registro delle imprese, le Sezioni Unite hanno ulteriormente precisato che ritenere che tale evento determini la cessazione della materia del contendere ovvero subordinare la possibilità di agire nei confronti dei soci alla proposizione "ex novo" della domanda, con gli oneri e i rischi del dover riprendere il giudizio da capo, produrrebbe un ingiustificato sacrificio del diritto delle controparti.

Proprio in virtù della riconducibilità della fattispecie ad un fenomeno successorio è possibile, invece, applicare le disposizioni contenute nell'articolo 110 del Codice di Procedura Civile in materia di "successione nel processo" secondo le quali "quando la parte vien meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto", nonché gli articoli 299 e seguenti dello stesso Codice in tema di interruzione e di eventuale prosecuzione o riassunzione della causa. Di conseguenza, secondo l'interpretazione della Cassazione, si avrà che:

- se l'estinzione della società interviene in pendenza di un giudizio del quale la stessa è parte, si ha un evento interruttivo del processo, con possibile successiva prosecuzione o riassunzione del "medesimo giudizio" da parte o nei confronti dei soci, nei limiti in cui questi hanno ricevuto delle somme in base al bilancio finale di liquidazione⁸²;

⁸¹ Cfr., tra l'altro, Consiglio Nazionale Forense documento dell'11 marzo 2015. In cui si dichiara che "regime dell'ultrattività delle società estinte, infatti, non è ontologicamente riconducibile ai principi della revisione sistematica e del riordino dei regimi fiscali (lett. a), né a quelli della revisione degli adempimenti (lett.b) né tanto meno a quelli della revisione delle funzioni dei sostituti d'imposta (lett.c) contenuti nell'art. 7 della legge delega"

⁸² Tale posizione è stata confermata anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza nr. 6070/2013 nel paragrafo 1.2.5 a cui si rinvia. Inoltre, Sentenza 23269 2016, 25974 2015, 15782 2016; 4389 2016 e 13086 2011

- qualora, invece, l'evento estintivo abbia luogo tra un grado e l'altro di giudizio, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società estinta deve provenire o essere indirizzata, a pena di inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla medesima.

Con ordinanza n. 1009 del 17 gennaio 2017 della Cassazione civile è stato ulteriormente confermato che il processo tributario iniziato nei confronti di una società successivamente estintasi per cancellazione dal registro delle imprese, non può proseguire nel giudizio di cassazione ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte, ai sensi dell'art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 602 del 1973, solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni, per cui l'accertamento tali circostanze comporta un ampliamento del "thema decidendum" e del "thema probandum" non consentito in sede di legittimità.

Queste conclusioni sono state confermate anche dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza 17 luglio 2013 n. 198 nella quale è stata dichiarata manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli articoli 2495 e 328 del Codice di Procedura Civile *"nella parte in cui non prevedono, in caso di estinzione della società per effetto di volontaria cancellazione dal registro delle imprese, che il processo prosegua o sia proseguito nei gradi di impugnazione da o nei confronti della società cancellata, sino alla formazione del giudicato"*.

D) Impugnazione dell'avviso di accertamento, mancato ricorso e mediazione

Una volta ricevuto l'avviso di accertamento, il contribuente, qualora ritenga non dovuta la pretesa tributaria, ha la facoltà di impugnare l'atto emesso nei suoi confronti mediante ricorso alla commissione tributaria competente entro 60 giorni dalla notifica⁸³, decorsi i quali la pretesa medesima diviene definitiva.

Per controversie di valore non superiore a 20.000 euro relative a tutti gli atti impugnabili, individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992 è possibile attivare l'istituto del reclamo/mediazione (introdotta dall'art. 39, c.9, del decreto-legge n.98 del 2011 che ha inserito l'art. 17-bis nel decreto legislativo n. 546 del 1992 successivamente modificato dall'art. 9, c.1, lett. l), del decreto legislativo n. 156 del 2015). L'istituto del reclamo/mediazione è uno strumento deflativo del contenzioso tributario per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e quindi dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio.

Qualora invece sia stato notificato l'atto impositivo e il contribuente non abbia proposto ricorso, lo stesso diviene definitivo e dovrà essere effettuato il pagamento in misura intera delle somme accertate ed iscritte a ruolo⁸⁴, salvo il caso in cui il contribuente si avvalga della facoltà di definizione agevolata mediante il pagamento di un terzo della sanzione irrogata prevista dall'articolo 17, comma 2, del Decreto legislativo n. 472/1997⁸⁵.

3.1.10 Adempimenti del sostituto d'imposta

Secondo il comma 5 dell'articolo 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, durante la liquidazione sussiste l'obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta secondo i normali termini ovvero:

⁸³ Articolo 21, comma 1 del Decreto legislativo 31 dicembre 1996 n. 546 *"Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato"*.

⁸⁴ L'attuazione della pretesa patrimoniale del fisco avviene attraverso il sistema della riscossione dei tributi che, in tema di imposte sui redditi, prevede sia modalità di riscossione "spontanea" quali la ritenuta diretta, il versamento diretto e l'iscrizione a ruolo, sia modalità di riscossione coattiva che si fonda sul ruolo. Una volta determinata l'imposta sulla base della dichiarazione, il sistema prevede che la liquidazione possa essere effettuata dallo stesso contribuente (autoliquidazione) e condurre all'assolvimento dell'imposta con versamento diretto; oppure può essere effettuata d'ufficio (fattispecie disciplinata dagli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973), nell'ipotesi di errori commessi dal contribuente, e condurre ad un atto di iscrizione a ruolo.

⁸⁵ Il secondo comma dell'articolo 17 del Decreto legislativo n. 472/1997 prevede infatti che *"È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso"*.

- entro il 31 luglio di ciascun anno (dichiarazione semplificata): per i pagamenti di ritenute sui redditi effettuati nell'anno solare precedente, a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis e 29 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (articolo 4, comma 3-bis del D.P.R. n. 322/1998);
- entro il 31 luglio di ciascun anno (dichiarazione ordinaria): per i pagamenti di ritenute diversi da quelli sopra indicati, effettuati nell'anno solare precedente (articolo 4, comma 4-bis del D.P.R. n. 322/1998).

3.1.11 IRAP

In materia non vi sono disposizioni particolari e, quindi, si rimanda alla disciplina generale.

In merito alla determinazione della base imponibile ai fini IRAP ricordiamo che la circolare ministeriale 12 novembre 1998, n. 263/E ha fornito alcuni chiarimenti relativi alla corretta determinazione del tributo in caso di operazioni straordinarie. In particolare, l'Amministrazione finanziaria, in relazione alla disciplina prevista dall'articolo 182 del TUIR in merito ai periodi intermedi di liquidazione determinati in via "provvisoria", ha precisato che *"la determinazione del valore della produzione realizzato in ciascun periodo di svolgimento della liquidazione avviene a titolo definitivo e non è soggetta ad alcun congruaggio finale"*.

Si ricorda, infine, che le dichiarazioni IRAP seguono le disposizioni e i termini previsti per le dichiarazioni dei redditi Irpef e Ires, così come delineati in precedenza.

Al riguardo, con riferimento specifico all'ultimo periodo d'imposta (ovvero, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, quello compreso tra il 1° gennaio e la data di cancellazione della società dal registro delle imprese), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la dichiarazione IRAP deve essere presentata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura della liquidazione⁸⁶.

3.1.12 Lo scioglimento agevolato delle società di comodo

La legge finanziaria 2007 (articolo 1, commi da 111 a 117 della legge 27 dicembre 2006, n. 296) aveva introdotto la possibilità per le società che risultavano di comodo di poter procedere - con modalità agevolate - all'assegnazione di beni ai soci mediante lo "scioglimento anticipato" ovvero alla trasformazione in società semplice. Questa disposizione ha trovato applicazione esclusivamente con riferimento alle società considerate non operative:

- a) in un primo momento, nell'esercizio 2006 e a quelle che si trovavano nel primo periodo d'imposta nel 2016;
- b) successivamente - per effetto della legge finanziaria 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244) - nell'esercizio 2007 e a quelle che si trovavano nel primo periodo d'imposta nel 2007.

Condizione per beneficiare dell'agevolazione era la presenza nella compagine sociale di sole persone fisiche nonché che lo scioglimento o la trasformazione agevolata avvenisse entro il quinto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 (ovvero entro il 31 maggio 2008 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare)⁸⁷. Al fine di ottenere l'agevolazione la

⁸⁶ Cfr. risoluzione 6 luglio 2010 n. 66/E.

⁸⁷ Nella circolare 14 febbraio 2008, n. 9/E è stato precisato che:

- l'eventuale presentazione dell'istanza di disapplicazione (seguita o meno dal provvedimento di accoglimento) non preclude l'accesso alla disciplina di scioglimento o di trasformazione agevolata;
- possono avvalersi della disciplina relativa allo scioglimento o trasformazione agevolata anche le società che non abbiano superato il c.d. test di operatività per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (non rilevando a tal fine la circostanza che le stesse si trovino in una delle situazioni oggettive di esonero dalla presentazione dell'interpello individuate ai punti da b ad f del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008, n. 23681, ovvero in una delle nuove cause di esclusione operative a decorrere dal 2008);
- le società in liquidazione individuate dal citato provvedimento non possono avvalersi della disciplina agevolativa in esame;

società che aveva deliberato lo scioglimento o la trasformazione in società semplice doveva procedere alla cancellazione dal registro delle imprese, entro un anno dalla relativa delibera. In caso di scioglimento il liquidatore doveva inoltre procedere, entro un anno dalla delibera di scioglimento, all'assegnazione ai soci o alla cessione agli stessi dei beni.

L'agevolazione si sostanziava nell'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nella misura del 10%, da applicare: *i) in caso di liquidazione:* sul reddito d'impresa compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione; *ii) in caso di trasformazione:* sulla differenza esistente tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Erano, inoltre, assoggettati alla stessa imposta sostitutiva del 10% le riserve e i fondi in sospensione d'imposta. Mentre ai saldi di rivalutazione si rendeva applicabile l'imposta sostitutiva nella misura del 5%.

Si precisa che successivamente all'esercizio 2007, le disposizioni sullo "scioglimento e la trasformazione agevolata" non sono state prorogate neanche in occasione delle modifiche apportate nel 2011 alla normativa sulle società di comodo. Tale modifica aveva, di fatto, ampliato la platea di contribuenti interessati includendo anche le società e gli enti che si trovavano per tre periodi d'imposta (dal 2014 cinque periodi d'imposta) in perdita fiscale o in perdita fiscale per due periodi di imposta (dal 2014 quattro periodi d'imposta) ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare minimo determinato ai sensi dell'art. 30 della L. n. 724/1994, anche in assenza degli ulteriori presupposti previsti dalla citata norma⁸⁸.

3.1.13 Assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci

Con la legge di Stabilità 2016 (articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208) il Legislatore ha introdotto la disciplina di carattere temporaneo relativa alla c.d. "assegnazione" e "cessione" agevolata di beni ai soci (ex articolo 1, commi da 115 a 120, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208).

Tale norma ha il fine di consentire l'estromissione – a condizioni fiscali agevolate – dei beni immobili/mobili iscritti nei pubblici registri non strumentali detenuti dalle società a favore dei soci che risultano iscritti alla data del 30 settembre 2015 nel libro soci (ove prescritto).

La base imponibile ai fini della tassazione agevolata sostitutiva di imposte sui redditi e Irap è pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto dei beni e il loro valore normale (ex art. 9 del Tuir), nel caso di assegnazione di beni immobili, su richiesta della società, il valore normale può essere costituito dal valore catastale. Alla base imponibile si applica l'imposta sostitutiva dell'8% ovvero del 10,5% in ipotesi di assegnazione/cessione effettuata da società di comodo, l'imposta sostitutiva del 13% per le riserve in sospensione di imposta annullate per effetto dell'assegnazione, l'imposta di registro risulta ridotta della metà, le imposte ipo-catastali si applicano in misura fissa, mentre non è prevista nessuna agevolazione ai fini Iva.

Come chiarito dalla Circolare n. 26/E del 1 giugno 2016, possono beneficiare dell'agevolazione anche le società in liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dalla norma. Con la circolare n. 37/E del 16 settembre 2016, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la disciplina relativa all'assegnazione agevolata

- non possono avvalersi della disciplina relativa allo scioglimento agevolato neppure le società che hanno deliberato la messa in liquidazione prima del 1° gennaio 2008;
- per le società di persone, l'identità dei soci al 1° gennaio 2008, deve comunque essere dimostrata con un atto avente data certa.

⁸⁸ La norma non è stata reintrodotta neanche negli anni in cui hanno iniziato a manifestarsi gli effetti fiscali della rivalutazione degli immobili, operata cinque anni prima (ai sensi dell'art. 15 del DL 185/2008), sul calcolo del reddito minimo della disciplina sulle società non operative (i.e. esercizi 2013 e 2014). In occasione della legge di stabilità 2014 era stato proposto un emendamento (proposta di modifica n. 6.0.18 al DDL n. 1120) che prevedeva nel periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013 la possibilità per le società considerate non operative che deliberavano lo scioglimento o la trasformazione in società semplice un regime agevolato; tale emendamento tra gli atti parlamentari risulta respinto.

può essere applicata a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche ai casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, previsti dall'articolo 47, comma 7 del TUIR.

Con particolare riferimento alle società in liquidazione, come chiarito dalla Risoluzione ministeriale 17 ottobre 2016, n. 93/E, "(...) *gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, si ritiene rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali (cfr. circolare n. 26/E del 1° giugno 2016)*". Secondo l'Agenzia delle Entrate nel momento in cui viene aperta la fase di liquidazione, la società non svolge più attività d'impresa e si è in presenza di una mera fase finalizzata alla cessazione delle operazioni. Gli immobili assegnati ai soci, non essendo più utilizzati nel ciclo produttivo dell'impresa, e non rientrando più tra quelli strumentali per destinazione, possono fruire del regime agevolato. La risoluzione chiarisce inoltre che l'eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione, è da considerarsi fiscalmente legittima, non configurando un'ipotesi di abuso del diritto (articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000).

3.2 Le imposte indirette e gli altri tributi

Esaminiamo le disposizioni che, in materia di imposta sul valore aggiunto e imposta di registro, rilevano ai fini dell'operazione di liquidazione.

3.2.1 IVA

La messa in liquidazione non interrompe il periodo d'imposta ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e non dà luogo alla necessità di presentare un'autonoma dichiarazione. A tal riguardo l'articolo 35, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che:

- nel corso della liquidazione, restano ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione;
- nell'ultima dichiarazione si deve tener conto anche dell'Iva dovuta per assegnazione all'imprenditore o ai soci dei beni dell'impresa;
- entro 30 giorni dall'ultimazione delle operazioni di liquidazione deve essere comunicata all'Amministrazione finanziaria la cessazione dell'attività. Per prudenza quest'ultimo termine dovrà decorrere dalla chiusura del procedimento di liquidazione o anche dalla cancellazione dal registro delle imprese.

Al riguardo, con riferimento specifico all'ultimo periodo d'imposta (ovvero, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, quello compreso tra il 1° gennaio e la data di cancellazione della società dal registro delle imprese), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la dichiarazione IVA deve essere presentata, in via autonoma, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura della liquidazione⁸⁹. Tale termine è da ritenersi in vigore fino alla dichiarazione relativa al periodo di imposta 2015. Si fa presente che, in via ordinaria, a partire dal periodo di imposta 2016 la dichiarazione Iva non potrà più essere presentata in forma unificata con la dichiarazione dei redditi modello Unico in scadenza a fine settembre, ma dovrà essere presentata in via separata entro il 28 febbraio (per il 2016) e tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo (a decorrere dal periodo 2017) a quello cui si riferisce la dichiarazione (cfr. art. 8 del DPR 322/98 come modificato dall'art. 1 comma 641 della L. n. 190/2014, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 10 comma 8-bis del DL n. 192/2014).

⁸⁹ Cfr. risoluzione 6 luglio 2010 n. 66/E.

Si ricorda infine, che la liquidazione del patrimonio societario può essere effettuata mediante **assegnazioni di beni ai soci**. In questo caso, l'articolo 2, comma 2, numero 5) e 6), del D.P.R. n. 633/1972 considera cessioni di beni:

- la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore, anche se determinata da cessazione dell'attività;
- le assegnazioni fatte ai soci, a qualsiasi titolo, da società di ogni tipo ed oggetto.

In assenza di corrispettivo, la base imponibile è pari al valore normale del bene consumato ovvero assegnato.

Resta peraltro chiaro che le assegnazioni di danaro o crediti in danaro, aziende o rami d'azienda e terreni diversi da quelli suscettibili di utilizzazione edificatoria saranno fuori campo Iva, dal momento che le cessioni dei medesimi beni non scontano l'imposta.

3.2.2 Imposta di registro

Per quanto riguarda la disciplina dell'imposta di registro, non ci sono particolari eccezioni rispetto alla disciplina generale.

L'atto di messa in liquidazione deve essere assoggettato a imposta di registro in misura fissa.

Per i successivi atti di assegnazione ai soci, per il principio di alternatività tra Iva e Registro:

- se assoggettati ad imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro è prevista in misura fissa (200,00 €⁹⁰);
- se non assoggettati ad Iva, l'imposta di registro sarà dovuta in misura percentuale sulla base delle medesime aliquote dovute per l'alienazione, indicate nella Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/86.

Non è chiaro invece se debba essere assoggettato ad imposta di registro il bilancio finale di liquidazione: infatti, mentre l'orientamento prevalente degli uffici periferici propende per l'assoggettamento ad imposta, sulla base del tenore letterale dell'articolo 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, non essendo menzionato il bilancio finale, si ritiene che lo stesso non sia soggetto a imposta di registro.

Il tributo deve essere assolto dal liquidatore e quindi egli dovrà trattenere le somme a tal fine necessarie, indicando il relativo costo nel bilancio finale di liquidazione.

3.2.3 Diritti annuali CCIAA

Si ricorda che, sono tenute al pagamento del Diritto Annuale (articolo 18 della Legge 29 dicembre 1993 n. 580) le società che al 1° gennaio di ogni anno risultano iscritte o annotate nel registro delle imprese nonché le società iscritte o annotate nel registro stesso nel corso dell'anno di riferimento⁹¹. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 4 del Decreto del Ministero delle Attività Produttive 11 maggio 2001 n. 359 sono escluse dal pagamento:

- le società in stato di liquidazione volontaria che hanno approvato, prima del 1° gennaio, il bilancio finale di liquidazione e richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese entro il 30 gennaio dell'anno di riferimento;

⁹⁰ Misura così incrementata a partire dal 1° gennaio 2014 (euro 168 fino al 31 dicembre 2013).

⁹¹ Cfr. Articolo 3 del Decreto del Ministero delle Attività Produttive 11 maggio 2001 n. 359.

- le società in liquidazione coatta amministrativa a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato adottato il relativo provvedimento (ad esclusione del caso in cui abbia ottenuto l'autorizzazione all'esercizio provvisorio dell'attività).

3.2.4 Imposte ipotecarie e catastali

Con riferimento alle imposta ipotecarie e catastali si applica la disciplina ordinaria tanto alle alienazioni quanto alle assegnazioni ai soci previste dal Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

3.3 Il rimborso dei crediti erariali al termine della liquidazione

Al termine della liquidazione frequentemente l'attivo del bilancio finale di liquidazione risulta composto unicamente da crediti tributari; ciò nonostante si reputa non sia necessario che la società rimanga in vita solo per attendere il rimborso di questi crediti.

In tal senso il Decreto ministeriale 26 febbraio 1992, valevole per le società di capitali, prevedeva che, ai fini IVA, affinché la liquidazione potesse chiudersi anche in vigenza di crediti Iva da rimborsare, il rispetto delle seguenti condizioni:

- il rimborso deve essere erogato al liquidatore;
- il credito di cui si chiede il rimborso deve essere esplicitamente indicato nel bilancio finale di liquidazione e nel piano di riparto.

Tale norma, a parere dell'Amministrazione finanziaria, detta regole valide anche per i rimborsi di crediti tributari diversi da quelli disciplinati dal citato Decreto ministeriale⁹².

Questi chiarimenti sono stati confermati nella risoluzione 27 luglio 2011 n. 77/E con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente specificato che:

- *“... come avviene per le società di persone, può essere riconosciuta direttamente ai soci la titolarità del diritto al rimborso, pro quota, delle imposte”;*
- *“circa il soggetto cui materialmente eseguire i rimborsi ... tenuto conto della compagine sociale delle società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, si ritiene opportuno il conferimento di una delega alla riscossione ad uno di essi o ad un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali”.*

In alternativa a quanto sopra, sempre secondo l'Agenzia delle Entrate, i soci titolari del diritto del rimborso potrebbero delegare all'incasso anche **lo stesso ex liquidatore** “previa comunicazione della predetta delega al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate”.

Con riferimento alle società di persone, posto il regime di illimitata responsabilità dei soci, sono questi ultimi i responsabili del procedimento di rimborso. Quindi spetta ai soci presentare la documentazione richiesta dall'articolo 41 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Il credito assegnato al socio, in base al principio dell' “incasso giuridico”, deve essere assoggettato a tassazione al momento dell'assegnazione a nulla rilevando l'effettiva corresponsione del rimborso.

Nel caso in cui manchi l'effettiva corresponsione del rimborso, si ritiene peraltro applicabile la lettera d-bis), comma 1 dell'articolo 10 del TUIR, in base al quale “le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti” sono considerati oneri deducibili.

⁹² Circolare 254/E del 19 settembre 1997.

Con riferimento alla problematica relativa all'indicazione del credito IVA nel bilancio finale di liquidazione, la Corte di Cassazione, nell'ordinanza del **26 luglio 2012** n. 13345 ha avuto modo di specificare che: *“il credito di una società posta in liquidazione, relativo al rimborso dell'imposta, richiesto, a norma dell'art. 30 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, all'atto della dichiarazione IVA dell'ultimo anno di attività, non è condizionato dall'esposizione del credito stesso nel bilancio finale della società (nella specie assente, per essere stato quel credito ceduto), in quanto l'efficacia probatoria dei libri sociali, derivante dalla normativa pubblicistica, attiene ai rapporti di debito e credito inerenti all'esercizio dell'impresa, mentre la contabilità IVA, pur non avendo alcuna efficacia probatoria in tali rapporti, documenta comunque il debito fiscale, rendendone possibile il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria”*.

Alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione può, dunque, possono ritenersi superate le interpretazioni (tra le quali quella contenuta nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova n. 199/2008 riferita ad una ipotesi di liquidazione di società di persone) con le quali era stata affermata l'impossibilità di procedere al rimborso del credito scaturente dalla dichiarazione qualora la società non avesse esposto questo credito nel bilancio finale di liquidazione.