



**STRUMENTI**

# LA LIQUIDAZIONE DELLE SOCIETA': ASPETTI FISCALI

Data ultimo aggiornamento:  
**30 ottobre 2018**

## INDICE

# LA LIQUIDAZIONE DELLE SOCIETA': ASPETTI FISCALI

## Sommario

1. LE IMPOSTE DIRETTE.....	3
1.1 Data di inizio della liquidazione .....	3
1.2 I periodi d'imposta durante la liquidazione.....	4
1.3 Le imprese individuali .....	6
1.4 La liquidazione nelle società di persone.....	8
1.5 Le società di capitali.....	9
1.6 Trattamento fiscale delle perdite .....	9
1.7 Trattamento fiscale delle somme distribuite ai soci .....	11
1.8 La revoca della liquidazione.....	13
1.9 Termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi.....	13
1.10 Responsabilità degli amministratori, del liquidatore e dei soci .....	14
1.11 Gli accertamenti successivi alla chiusura della liquidazione .....	16
1.12 Irap .....	17
2. LE IMPOSTE IDIRETTE E GLI ALTRI TRIBUTI.....	17
2.1 Iva.....	17
2.2 Imposta di registro.....	18
2.3 Diritti annuali CCIAA .....	19
3. IL RIMBORSO DEI CREDITI ERARIALI AL TERMINE DELLA LIQUIDAZIONE.....	19

# LA LIQUIDAZIONE

a cura di CLA Consulting S.r.l.

## 1. LE IMPOSTE DIRETTE

La liquidazione volontaria è disciplinata 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)<sup>1</sup>.

### 1.1 Data di inizio della liquidazione

Durante il periodo della liquidazione della società, gli adempimenti relativi alla determinazione del reddito imponibile, al versamento delle imposte ed alla presentazione delle dichiarazioni fiscali sono demandati ai liquidatori.

L'identificazione della data di inizio della liquidazione assume un'estrema importanza per definire i periodi d'imposta ai sensi dell'articolo 182 del TUIR. Secondo l'orientamento dottrinale prevalente, con l'espressione "inizio della liquidazione" dovrebbe intendersi la data in cui viene redatta la scrittura privata ovvero l'atto pubblico di messa in stato di liquidazione della società.

In tal senso, la **data di inizio della liquidazione** coincide:

- per le società di persone: con la data della deliberazione dei soci;
- per le società di capitali: con l'iscrizione nel registro delle imprese;<sup>2</sup>
- per le imprese individuali: con la data indicata nella dichiarazione prevista dall'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (ovvero la "dichiarazione di inizio, variazione e cessazione attività" prevista ai fini IVA).

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

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".

<sup>2</sup> Cfr. Articolo 2484, comma 3, del Codice civile.

Soggetto	Momento	Riferimento Normativo
Imprenditore individuale	La data indicata nella dichiarazione ex art. 35 D.P.R. n. 633/1972	Art. 182 TUIR; art. 35 D.P.R. n. 633/1972
Società persone	a) data delibera messa in liquidazione; b) data provvedimento giudiziale di nomina dei liquidatori (in caso di disaccordo fra i soci);	Art. 2275 c.c.
Società capitali	a) data di iscrizione del registro delle imprese della dichiarazione degli amministratori (ipotesi di scioglimento nn. 1) e 5) dell'art. 2484 c.c.); b) data iscrizione del registro delle imprese della delibera assembleare di messa in liquidazione (ipotesi di scioglimento n. 6) dell'art. 2484 c.c.); c) data prevista dall'atto costitutivo o dallo Statuto (ipotesi n. 7) dell'art. 2484 c.c.); d) data iscrizione del decreto del tribunale che accerta il verificarsi di una causa di scioglimento ai sensi dell'art. 2485 c.c.;	Art. 2484 c.c.

## 1.2 I periodi d'imposta durante la liquidazione

L'individuazione della data di inizio della liquidazione consente di procedere alla suddivisione dei singoli periodi d'imposta che sono interessati dalla liquidazione.

L'inizio della liquidazione determina, infatti, una **separazione nel periodo d'imposta in corso**, dal momento che l'articolo 182 TUIR distingue il periodo compreso *“fra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione”* e *“il periodo compreso fra l'inizio e la chiusura della liquidazione”*.

Pe le società con periodo d'imposta **coincidente con l'anno solare** (1° gennaio - 31 dicembre), supponendo che la liquidazione sia iniziata il **31 maggio 2018** e si sia conclusa il **30 novembre 2018** si avrà:

- un periodo d'imposta *ante* liquidazione dal **1° gennaio 2018 al 30 maggio 2018**;
- un periodo d'imposta di liquidazione dal **31 maggio 2018 al 30 novembre 2018**<sup>3</sup>.

Nel caso in cui la liquidazione si **dovesse protrarre oltre la chiusura dell'esercizio sociale** in cui ha avuto inizio, i periodi d'imposta di liquidazione saranno diversi.

Al riguardo, l'articolo 182 TUIR fa riferimento ai periodi d'imposta relativi a *“ciascun successivo esercizio intermedio”*.

Pertanto, mantenendo i dati del precedente esempio e spostando la chiusura della liquidazione al **30 giugno 2020** avremo:

- **1° gennaio - 30 maggio 2018**: periodo d'imposta *ante* liquidazione;
- **31 maggio - 31 dicembre 2018**: 1° periodo d'imposta di liquidazione;
- **1° gennaio 2019 - 31 dicembre 2019**: 2° periodo d'imposta di liquidazione;
- **1° gennaio 2020 - 30 giugno 2020**: 3° periodo d'imposta di liquidazione.

<sup>3</sup> Con la chiusura della liquidazione e la cancellazione delle società dal Registro delle Imprese la società si estingue e quindi non ci saranno ulteriori periodi d'imposta.

Quanto ai criteri di determinazione del reddito nei diversi periodi d'imposta in cui si suddivide la liquidazione, è previsto che<sup>4</sup>:

- per le imprese commerciali individuali e società di persone in regime di contabilità semplificata: sono applicabili le disposizioni previste dall'articolo 66 TUIR<sup>5</sup>;
- per le imprese commerciali individuali in regime di contabilità ordinaria: è necessaria la redazione di un apposito conto economico;
- per le società di persone in regime di contabilità ordinaria e le società soggette all'imposta sul reddito delle società: è necessaria la redazione di un apposito conto economico conforme alle risultanze del conto della gestione prescritto dall'articolo 2277 c.c.

La determinazione del reddito per il periodo compreso tra la data di inizio e la data di chiusura della liquidazione è disciplinata dai commi 2 e 3 dell'articolo 182 in esame in cui, in via generale, è previsto che: *"il reddito d'impresa relativo al periodo compreso fra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale di liquidazione"*, che deve essere redatto anche nei casi previsti dall'articolo 66 TUIR.

Nell'ipotesi in cui la liquidazione **si dovesse protrarre oltre la chiusura del periodo d'imposta** in cui ha avuto inizio, l'articolo 182, comma 2 e 3, del TUIR stabilisce che: *"[...] il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio"*.

In buona sostanza, questa disposizione stabilisce che:

- il periodo ricompreso tra **l'inizio della liquidazione fino alla chiusura della stessa** (anche se oltrepassa l'esercizio sociale nel quale la liquidazione ha avuto inizio) rappresenta un **unico periodo d'imposta** ed il relativo reddito deve essere determinato apportando al bilancio finale di liquidazione le variazioni di natura fiscale che sono previste in materia di reddito d'impresa;
- se la liquidazione si protrae **per diversi periodi di d'imposta**, si avranno diversi periodi d'imposta intermedi, il cui risultato verrà determinato provvisoriamente sulla base del relativo bilancio d'esercizio.

In tal modo il Legislatore ha voluto evitare il rinvio *sine die* della liquidazione e del versamento delle imposte dovute, prevedendo che per ciascun periodo intermedio si provveda al calcolo delle imposte, al versamento delle stesse nonché a tutti gli adempimenti dichiarativi previsti. Tuttavia, ciò avviene in via provvisoria, in quanto la definitiva determinazione del reddito d'impresa per il periodo di liquidazione avverrà sulla base del bilancio finale di liquidazione nel quale confluiranno i redditi e le perdite dei periodi intermedi, e l'imposta complessivamente liquidata andrà conguagliata con quanto versato a titolo provvisorio negli esercizi precedenti.

L'unitarietà ai fini fiscali del periodo di liquidazione che si protrae per più esercizi e la connessa natura provvisoria dei periodi d'imposta intermedi subisce una **deroga** nell'ipotesi in cui la liquidazione dovesse protrarsi:

- nel caso di liquidazione d'impresa individuale o di società di persone: **per più di tre esercizi**, compreso quello in cui ha avuto inizio;
- nel caso di liquidazione di società di capitali: **per più di cinque esercizi**, compreso quello in cui ha avuto inizio.

<sup>4</sup> Articolo 182, comma 1, TUIR

<sup>5</sup> 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".

Analoga regola si applica quando, pur chiudendosi la liquidazione, nell'arco temporale sopra indicato non viene presentato il bilancio finale di liquidazione.

In questo caso i redditi o le perdite dei periodi d'imposta intermedi non saranno più provvisori ma dovranno ritenersi definitivi. Ciò significa che il periodo d'imposta di liquidazione (dalla data di inizio della liquidazione alla data di chiusura della stessa) non costituisce più un unico periodo d'imposta, ma ciascun periodo intermedio di liquidazione viene considerato un autonomo e distinto periodo d'imposta, con importanti riflessi, come verrà evidenziato nel prosieguo, sui criteri di tassazione dei redditi conseguiti per effetto della liquidazione (quale la perdita della possibilità di tassazione separata in capo ai soci persone fisiche).

Sulla base di quanto visto sopra, è quindi possibile individuare **tre possibili situazioni**:

- **liquidazione che si chiude nel periodo in cui si è aperta**: in cui il reddito imputabile viene determinato sulla base del bilancio finale di liquidazione;
- **liquidazione che si protrae oltre il periodo iniziale ma non oltre tre esercizi** (imprese individuali e società di persone) **ovvero cinque esercizi** (società di capitali): in questo caso il reddito relativo alla residua frazione dell'esercizio iniziale e quello di ciascun esercizio intermedio viene determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio salvo conguaglio in base al bilancio finale;
- **liquidazione che si protrae oltre i tre o cinque esercizi**: in cui i redditi e le perdite esposti nelle dichiarazioni relative alla residua frazione dell'esercizio iniziale e degli esercizi intermedi perdono la loro natura provvisoria per divenire risultati definitivi di autonomi e distinti periodi d'imposta.

Infine si ricorda che:

- la determinazione del reddito relativo ai periodi intermedi deve essere effettuata in base ai criteri previsti in materia di reddito d'impresa;
- 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 alla formazione del reddito relativo al periodo d'imposta in cui terminerà l'operazione di liquidazione<sup>6</sup>.

### 1.3 Le imprese individuali

Ai fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione nella fase di liquidazione, anche l'imprenditore individuale deve redigere il **bilancio iniziale, i bilanci intermedi e il bilancio finale di liquidazione**<sup>7</sup>.

Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, la data di inizio della liquidazione è quella indicata nella dichiarazione prevista dall'articolo 35 D.P.R. n. 633/1972, ed i redditi relativi al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di inizio liquidazione devono essere determinati come segue:

<sup>6</sup> Si veda risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 20 ottobre 2014, n. 92/E.

<sup>7</sup> Si ricorda che ai fini civilistici la liquidazione dell'impresa individuale non è soggetta ad alcuna formalità, non essendoci soci o altri portatori di interessi cui il Legislatore attribuisca diritto di informativa.

- per le imprese “minori” che applicano il regime di contabilità semplificata ai sensi dell’articolo 18 del D.P.R. n. 600/73<sup>8</sup>: si applicano le disposizioni dell’articolo 66 TUIR<sup>9</sup> senza l’obbligo di predisporre apposito conto economico;
- per le imprese commerciali individuali in regime di contabilità ordinaria: è richiesta la redazione dell’apposito conto della gestione ai sensi dell’articolo 2277 c.c.

Per il periodo compreso tra la **data di inizio** e quella di **chiusura della liquidazione**, i relativi redditi sono determinati con le seguenti modalità<sup>10</sup>:

- se la liquidazione si chiude nello stesso esercizio in cui ha avuto inizio: in base al bilancio finale che deve essere redatto anche nei casi previsti dall’articolo 66 TUIR;
- se la liquidazione si protrae per più esercizi ma non oltre tre (compreso quello in cui ha avuto inizio): in via provvisoria in base al rispettivo bilancio annuale, ovvero a norma dell’articolo 66 TUIR se ne ricorrono i presupposti, 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.

Dato che l’avvio della liquidazione determina una **separazione del periodo d’imposta in corso**, tanto il periodo d’imposta ante-liquidazione quanto il primo o unico periodo di liquidazione avranno **durata inferiore ai 12 mesi**. Pertanto, occorrerà raggugliare **ad anno le quote di ammortamento dei beni materiali**, delle **svalutazioni su crediti** nonché degli **accantonamenti fiscalmente deducibili**.

I redditi percepiti dall’imprenditore individuale **nel periodo di liquidazione**, determinati come sopra indicato, sono tassati:

- **in via ordinaria**;
- **in via separata**, ai sensi dell’articolo 17, comma 1, lett. g) TUIR, se l’impresa è stata esercitata per un periodo **superiore a cinque anni**. La tassazione separata presuppone una specifica opzione in tal senso da esercitare in sede di dichiarazione dei redditi con un’imposta determinata mediante l’applicazione dell’aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto che è stato conseguito nel biennio anteriore all’anno in cui i redditi medesimi sono stati conseguiti.

Come sopra illustrato, nell’ipotesi in cui la liquidazione si dovesse protrarre per più periodi d’imposta ma comunque entro il triennio, ai fini fiscali il periodo compreso fra l’inizio e la fine della liquidazione rappresenta un unico periodo d’imposta e la tassazione definitiva dovrà essere operata sulla base delle risultanze del bilancio finale di liquidazione. Ciò significa che le imposte già scontate provvisoriamente nei periodi intermedi di liquidazione dovranno essere nuovamente liquidate sulla base del risultato finale della liquidazione. Pertanto, 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

<sup>8</sup> Ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 il regime di contabilità semplificata è applicabile ai soggetti che non superano i seguenti ammontare di ricavi percepiti in un anno intero:

- euro 400.000,00 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- euro 700.000,00, 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.

<sup>9</sup> L’articolo 66 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, e dispone che il reddito d’impresa “è costituito dalla differenza fra l’ammontare dei ricavi di cui all’art. 85 e degli altri proventi di cui all’art. 89 percepiti nel periodo d’imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’attività d’impresa”.

<sup>10</sup> Articolo 182, comma 2, TUIR

precedenti anni e, quindi, si procede ad un mero conguaglio, applicando la tassazione separata solo alla quota di reddito determinatasi nell'ultimo periodo.

Qualora, viceversa, la liquidazione **dovesse protrarsi a per più di tre periodi d'imposta**, compreso quello in cui ha avuto inizio, i redditi determinati provvisoriamente diventano definitivi e quindi, anche se già assoggettati a tassazione separata, a norma degli artt. 17 e 21 TUIR, gli stessi concorreranno a formare il reddito complessivo dell'imprenditore (con conseguente decadenza dal beneficio della tassazione separata<sup>11</sup>).

## 1.4 La liquidazione nelle società di persone

Per le società di persone:

- **i redditi relativi al 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 relativi al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione**, sono determinati diversamente 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.

Ai fini IRPEF, l'eventuale reddito dichiarato dalla società nel **periodo ante-liquidazione** (ovvero il periodo ricompreso dall'inizio dell'esercizio alla data di inizio della liquidazione) deve essere imputato *pro quota* in capo ai soci, e concorre alla formazione del reddito complessivo di questi ultimi relativo al periodo d'imposta nel corso del quale si è aperta la procedura di liquidazione.

Viceversa, nei **periodi d'imposta di liquidazione**, i redditi, determinati in capo alla società secondo le regole sopra indicate, sono imputati *pro quota* in capo ai soci e assoggettati a tassazione in capo agli stessi:

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

Nel caso in cui la liquidazione si dovesse protrarre per più di tre esercizi, oppure nel caso di omessa presentazione del bilancio finale, il beneficio della tassazione separata decade e i redditi determinati in via provvisoria dovranno essere tassati in via ordinaria in capo ai soci sulla base delle regole previste per la tassazione ordinaria (ovvero sommando il reddito originariamente assoggettato a tassazione separata

---

<sup>11</sup> 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.



a tutti gli altri redditi percepiti nell'anno di riferimento, liquidando le imposte e versando quelle eventuali dovute in più).

## 1.5 Le società di capitali

Le società di capitali sono soggette all'IRES ed all'IRAP e i propri soci partecipano, normalmente, agli eventuali utili conseguiti e distribuiti (ciò non si applica nel caso in cui i soci dovessero optare per l'applicazione del regime di trasparenza del reddito ai sensi degli articoli 115 e 116 TUIR).

Nella fase di liquidazione, la determinazione del reddito relativo alla fase di liquidazione viene effettuata con le seguenti modalità:

- **i redditi relativi al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di inizio della liquidazione:** sono determinati a norma dell'articolo 182, comma 1, TUIR, in base alle risultanze del conto della gestione determinato ai sensi dell'articolo 2277 del Codice Civile<sup>12</sup>;
- **i redditi relativi al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione:** sono determinati a norma del comma 3 dell'articolo 182 TUIR. Pertanto:
  - **se la liquidazione si chiude nello stesso periodo d'imposta 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 periodi d'imposta 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, salvo conguaglio in base al bilancio finale<sup>13</sup>;
  - **se la liquidazione dura più di cinque periodi d'imposta, oppure in caso di omessa presentazione del bilancio finale di liquidazione:** i redditi determinati in via provvisoria assumono carattere definitivo.

## 1.6 Trattamento fiscale delle perdite

Una particolare attenzione merita la disciplina delle **perdite fiscali utilizzabili o maturate durante il periodo di liquidazione**. In questo caso è necessario distinguere tra:

- a) le perdite fiscali realizzate in periodi d'imposta anteriori all'inizio della liquidazione;
- b) le perdite fiscali maturate nei periodi d'imposta della fase di liquidazione.

Nell'ambito di queste due categorie di perdite, ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile, è necessario distinguere tra le seguenti **diverse tipologie di soggetti assoggettabili a liquidazione**, ovvero:

- **gli imprenditori individuali;**
- **le società di persone;**

<sup>12</sup> È opportuno precisare che nelle società di capitali questo lasso di tempo rappresenta un autonomo e distinto periodo d'imposta.

<sup>13</sup> Nel caso di opzione per il regime di trasparenza (ex artt. 115 e 116 TUIR), i redditi e le perdite realizzate nel corso della liquidazione sono definitivi anche se la liquidazione dura meno di cinque anni. Infatti, l'articolo 10, comma 3, D.M. 23 aprile 2004, contenente le disposizioni applicative del regime di trasparenza, dispone che "se la società partecipata è messa in liquidazione, l'opzione non perde efficacia. Tuttavia, in deroga all'art. 182, comma 3, TUIR il reddito o le perdite fiscali di ciascuno degli esercizi compresi nella liquidazione si considerano definitivi, indipendentemente dalla durata della liquidazione stessa".

- **le società di capitali.**

In particolare, la disciplina fiscale delle perdite relative ai soggetti che si trovano in stato di liquidazione prevede<sup>14</sup>:

- 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, comma 3, TUIR<sup>15</sup> alle perdite che risultano 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 che non sono state compensate nel corso della liquidazione stessa ai sensi dell'articolo 84 TUIR.

Nello specifico per le **imprese individuali** e le **società di persone**:

- le perdite emergenti nel corso del periodo di liquidazione: non assumono alcun rilievo;
- le perdite eventualmente emergenti dal bilancio finale di liquidazione (c.d. "perdite definitive di liquidazione"): possono essere attribuite all'imprenditore individuale ovvero pro quota a ciascun socio nella misura e con i limiti stabiliti dall'articolo 8 del TUIR e, pertanto sono utilizzabili dall'imprenditore individuale ovvero da ciascun socio entro cinque anni per l'intero importo che trova capienza nei redditi della stessa tipologia conseguiti (art. 182, comma 2, ultimo periodo, TUIR).

Per 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. In tal senso, infatti:

- le perdite anteriori alla data di avvio della procedura di liquidazione e quelle conseguite durante i periodi "intermedi": possono essere utilizzate a riduzione degli eventuali redditi imponibili che dovessero emergere nei periodi d'imposta interessati dalla procedura (intermedi) nel limite dell'80% di ciascuno di essi, così come previsto dall'articolo 84 del TUIR<sup>16</sup>;
- nel periodo d'imposta di definitiva chiusura della procedura di liquidazione: le perdite sono utilizzabili in misura integrale (fino a concorrenza del reddito imponibile) senza soggiacere alla limitazione quantitativa prevista dall'articolo 84 del TUIR.<sup>17</sup>

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.

<sup>14</sup> Articolo 182, commi 2 e 3, del TUIR

<sup>15</sup> L'articolo 8, comma 3, TUIR dispone che: "Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo ed in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che non trova capienza in essi".

<sup>16</sup> Una conferma in tale senso è contenuta nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 124/E.

<sup>17</sup> In questo senso si è espressa Assonime nella circolare n. 33 del 2011 paragrafo 4.5 in cui è stato evidenziato che: "se la ratio della riforma dell'art. 84 del TUIR in materia di riporto a nuovo delle perdite è diluire la compensazione con i redditi successivamente generati, e non quella di limitare in assoluto la compensazione delle perdite, non c'è motivo di negare la possibilità di un'integrale compensazione in sede di bilancio finale di liquidazione". In senso analogo, in risposta a un'istanza di interpello non pubblica, la Direzione Regionale del Veneto ha osservato che: "nel silenzio della norma, deve ritenersi che le perdite realizzate nei singoli periodi di liquidazione siano ordinariamente compensabili secondo le modalità prescritte dall'articolo 84 del TUIR, come emendato dal D.L. n. 98/11, con eventuali redditi prodotti durante la liquidazione stessa e che la quota parte di esse non utilizzata sia integralmente compensabile in sede di determinazione del reddito finale".

## 1.7 Trattamento fiscale delle somme distribuite ai soci

Relativamente alle 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

*Socio 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 anni.<sup>18</sup>

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.

In questo caso, il reddito complessivo dovrà essere determinato 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 dovute<sup>19</sup>.

*Socio società di persone e società di capitali*

I redditi imputati a società di persone o di capitali da società di persone in liquidazione ovvero provenienti da società di capitali in liquidazione devono 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. Considerate le diverse modalità di tassazione previste per i soggetti lres e le società di persone (o imprenditore individuale) è opportuno distinguere le seguenti ipotesi:

- Perettore persona fisica non imprenditore: il reddito percepito da persone fisiche non imprenditori:

<sup>18</sup> 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".

<sup>19</sup> 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...".

- è classificabile (ai fini IRPEF) tra i “redditi di capitale”<sup>20</sup>;
  - è determinato in base alla differenza tra l’ammontare ricevuto (o il valore normale dei beni assegnati) ed il costo fiscalmente riconosciuto alla partecipazione liquidata (in tal senso, l’articolo 47, comma 7, 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*”);
  - in capo ai soci di società di capitali: è tassato mediante l’applicazione di una ritenuta a titolo d’imposta del **26%** sull’intero ammontare (art. 27, comma 1, D.P.R. n. 600/1973).
- Percettore imprenditore individuale o società di persone: in questo caso è necessario distinguere tra:
    - *le somme o i beni che sono assegnati a titolo di restituzione del capitale o distribuzione delle riserve di capitale*: in cui, 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:
      - a) per il **58,14%** 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 TUIR);
      - b) per il **100%** del relativo ammontare, nel caso in cui la partecipazione non dovesse beneficiare del regime della c.d. “*participation exemption*” (articoli 58 e 86 TUIR);
    - *le somme o i beni che sono assegnati a titolo di distribuzione delle riserve di utili*: da tassare in qualità di dividendi, in misura pari al **58,14%** del relativo ammontare sia in caso di partecipazione qualificata sia in caso di partecipazione non qualificata (art. 59 TUIR).
  - Percettore soggetto IRES: in questo caso è necessario distinguere tra:
    - *le somme o i beni assegnati a titolo di restituzione del capitale o distribuzione delle riserve di capitale*: l’eventuale differenza positiva tra quanto attribuito a titolo di ripartizione del capitale sociale (o distribuzione di riserve di capitale) e il valore fiscale della partecipazione può essere tassata:
      - a) in misura pari al **5%** del relativo ammontare, nell’ipotesi in cui la partecipazione liquidata dovesse beneficiare dell’applicazione della c.d. “*participation exemption*” (art. 87 TUIR);
      - b) integralmente (**100%**), nel caso in cui la partecipazione non dovesse beneficiare dell’applicazione del regime della c.d. “*participation exemption*” (art. 86 TUIR);
    - *le somme o i beni assegnati a titolo di distribuzione delle riserve di utili*: costituiscono dividendo e, in quanto tali, sono tassati in misura pari al **5%** del relativo ammontare sia in caso di partecipazione qualificata sia in caso di partecipazione non qualificata (art. 89 TUIR).

#### Riparto dell’impresa individuale e della società di persone

Per l’impresa individuale e la società di persone, i relativi redditi sono imputati in capo ai percettori (ovvero, rispettivamente, l’imprenditore individuale ed i soci della società di persone) e tassati in capo agli stessi

<sup>20</sup> 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*”.

indipendentemente dall'effettiva percezione. Pertanto, l'erogazione delle somme derivanti dal riparto finale di liquidazione non determina alcun presupposto impositivo in capo ai percettori.

Si ricorda 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.

## 1.8 La revoca della liquidazione

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

In questa ipotesi:

- per le società di persone: i redditi e le perdite dei periodi d'imposta antecedenti al provvedimento di revoca diventano definitivi. Da ciò deriva che, per gli utili attribuiti ai soci, sarà necessario procedere alla riliquidazione delle imposte dovute. Inoltre, le perdite precedenti al provvedimento di revoca (e rimaste congelate in attesa del bilancio finale di liquidazione), essendo diventate definitive, potranno 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. 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, viceversa, a seguito della messa in liquidazione della società, potevano essere compensate anche oltre il quinquennio fino al bilancio finale di liquidazione.

Si ricorda che, a seguito della delibera di revoca della liquidazione, devono essere nominati i **nuovi amministratori** che prendono il posto dei liquidatori e che sono tenuti a:

- **presentare entro 30 giorni** dalla delibera di revoca la dichiarazione di variazione all'Agenzia delle Entrate;
- presentare la **dichiarazione annuale IVA** nei termini normali senza considerare che la revoca sia intervenuta nel corso dell'esercizio;
- presentare la dichiarazione dei redditi **nei termini ordinari** e con riferimento all'intero esercizio anche se la revoca sia intervenuta durante lo stesso.

## 1.9 Termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi

Il liquidatore è tenuto alla presentazione, in via telematica, della dichiarazione dei redditi<sup>21</sup>:

- 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;

<sup>21</sup> Articolo 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

- 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).

L'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione (che sancisce la chiusura della liquidazione) si verifica decorsi **novanta giorni dal deposito** senza la proposizione di reclami da parte dei soci avanti il Tribunale.<sup>22</sup>

Nel caso di chiusura di liquidazione in corso d'anno, il termine per la presentazione della dichiarazione decorre<sup>23</sup>:

- **dalla data di approvazione** espressa del bilancio di liquidazione;
- dalla **data di approvazione tacita prevista** dall'art. 2493 c.c. (ovvero decorsi **90 giorni** dal deposito del bilancio finale senza che siano stati proposti reclami da parte dei soci);
- dalla **data di pagamento dell'ultima quota di riparto**, se antecedente allo spirare del termine di novanta giorni dal deposito del bilancio.

## 1.10 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.

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.

L'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973 prevede una specifica **responsabilità in capo ai liquidatori**.

In particolare, i liquidatori rispondono in proprio del pagamento delle imposte qualora:

- non provvedono a pagare le imposte che sono 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 possano assegnare beni ai soci ovvero favorire altri creditori di ordine inferiore (secondo la graduazione civilistica), lasciando inappagati i diritti del Fisco.

In particolare:

---

<sup>22</sup> Art. 2493 c.c.

<sup>23</sup> circolare ministeriale del 19 maggio 2000, n. 101/E.

- a) la responsabilità del liquidatore si estende a tutte le imposte e non è limitata alle sole imposte dirette, ma si estende a tutte le imposte;
- b) è onere del liquidatore dimostrare di aver gestito la fase di liquidazione secondo legge, ovvero 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).

E', 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, gli stessi:

- dovessero avere ricevuto "*danaro o altri beni sociali in assegnazione*" dagli amministratori (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);
- dovessero avere avuto in assegnazione "*beni sociali*" dai liquidatori durante la liquidazione<sup>24</sup>.

La responsabilità è altresì estesa:

- agli amministratori che sono 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 operazioni di liquidazione nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero occultato attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

La responsabilità del liquidatore nei confronti del Fisco integra 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 debito<sup>25</sup>.

Nello specifico, l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte prevista dall'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973 può essere avviata 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<sup>26</sup>).

Una siffatta situazione potrebbe, ad esempio, verificarsi qualora nel corso del periodo della liquidazione dovesse essere notificata una cartella di pagamento relativa all'iscrizione a ruolo 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 che sono 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.

<sup>24</sup> Articolo 36, comma 3, DPR n. 602/73. Sulla responsabilità dei soci di società estinte si segnala l'esistenza di un'isolata sentenza della Corte di Cassazione (02.07.2018 n. 17243) in cui è stata riconosciuta la responsabilità dei soci anche nel caso di mancata riscossione di somme da parte di quest'ultimi in sede di liquidazione. Inoltre, con la sentenza n. 185/21/2017, la CTR della Sicilia ha evidenziato che la liquidazione e la cancellazione di una società, seppur eseguite con il formale rispetto delle norme, ma con un disegno diretto a eludere le obbligazioni tributarie, possono comunque far scattare la piena responsabilità dell'ex socio e amministratore, se riconosciuto quale responsabile di abuso del diritto.

<sup>25</sup> Così la Corte di Cassazione nella sentenza n. 9688 del 10 maggio 1995.

<sup>26</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 8685 del 17 giugno 2002.



Infine si ricorda che, a differenza di ciò che avviene per la responsabilità di carattere civilistico, il termine di prescrizione della responsabilità fiscale del liquidatore è quello ordinario decennale<sup>27</sup>.

## 1.11 Gli accertamenti successivi alla chiusura della liquidazione

Può verificarsi il caso 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.

Dal punto di vista tributario, **l'estinzione della società** ha effetto **trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione** dal Registro delle imprese<sup>28</sup>. Questa previsione introduce una **deroga al regime ordinario** della cancellazione della società dal registro delle imprese. Infatti, se civilisticamente questa vicenda comporta l'estinzione immediata della società, ai soli fini fiscali (in particolare ai fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi), l'estinzione, pur realizzandosi, rimane sospesa per un quinquennio, ai soli *“fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e dei contributi, sanzioni ed interessi”*.

L'**efficacia temporale** della norma in esame rappresenta una questione molto dibattuta. In particolare:

- a) secondo l'Amministrazione finanziaria, questa norma opererebbe retroattivamente<sup>29</sup>;
- b) l'orientamento prevalente espresso dalla giurisprudenza di legittimità<sup>30</sup> ha evidenziato che la c.d. **sopravvivenza fiscale quinquennale** può applicarsi soltanto nei casi in cui la richiesta di cancellazione dal registro delle imprese sia avvenuta successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, ovvero a partire dalla data del 13 dicembre 2014.

### 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.

Tuttavia, vi possono essere dei 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 notifica, all'Amministrazione finanziaria è concessa la facoltà di provvedere alla notifica alla persona fisica che rappresenta la società, ovvero al liquidatore.

<sup>27</sup> Corte di Cassazione n. 4765 del 10 novembre 1989

<sup>28</sup> Articolo 28, comma 4, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (*“Decreto semplificazioni”*)

<sup>29</sup> Come affermato nella circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E: *“trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la 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”*.

<sup>30</sup> Corte di cassazione, sentenze 2 aprile 2015, n. 6743; 6 maggio 2015, n. 9030; 24 luglio 2015, n. 15648; 18 settembre 2015, n. 18385; 23 maggio 2017, n. 12953; Ord. 25 agosto 2017, n. 20427; Ord. 4 settembre 2017, n. 20752 e CTR Firenze 13 marzo 2018 n. 510.



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

Come visto nei paragrafi precedenti, la cancellazione dal Registro delle imprese determina l'estinzione della società anche nelle ipotesi nelle quali dovessero sussistere rapporti giuridici non ancora definiti o contestazioni giudiziali ancora aperte. In queste situazioni l'effetto estintivo si produce contestualmente alla cancellazione. In particolare:

- se l'estinzione della società è intervenuta in pendenza di un giudizio del quale la stessa è parte: si verifica un evento interruttivo del processo, con possibile successiva prosecuzione o riassunzione del "medesimo giudizio" da parte o nei confronti dei soci, fatta salva la possibilità di quest'ultimi di dimostrare la propria responsabilità nei limiti dei beni sociali ricevuti negli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione (ai sensi dell'articolo 36, comma 3, DPR n 602/73)<sup>31</sup>;
- se l'estinzione della società è intervenuta tra un grado e l'altro di giudizio: l'impugnazione della sentenza pronunciata nei confronti della società estinta deve provenire o essere indirizzata, a pena di inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla medesima.

### 1.12 Irap

Nel periodo di liquidazione **non mutano le regole per la determinazione dell'imposta**. Conseguentemente, il soggetto passivo in liquidazione continuerà a calcolare, per ciascun periodo d'imposta, la base imponibile IRAP ed a liquidare la relativa imposta **secondo le regole ordinarie**.

In relazione alla disciplina prevista dall'articolo 182 del TUIR, nella circolare 12 novembre 1998, n. 263/E è stato 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 conguaglio finale"*.

Si ricorda, infine, che **le dichiarazioni IRAP seguono le disposizioni e i termini previsti per le dichiarazioni dei redditi IRPEF e IRES** e, pertanto, 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), la dichiarazione IRAP deve essere presentata **entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura della liquidazione**<sup>32</sup>.

## 2. LE IMPOSTE INDIRETTE E GLI ALTRI TRIBUTI

### 2.1 Iva

La messa in stato liquidazione non interrompe il periodo d'imposta ai fini IVA e non determina la necessità di presentare un'autonoma dichiarazione. In particolare<sup>33</sup>:

---

<sup>31</sup> Sulla questione, si vedano: Corte di Cassazione, ordinanza n. 1009 del 17 gennaio 2017 e l'ordinanza n. 1713 del 24 gennaio 2018 in cui è stato affermato che: *"la legittimazione processuale dei soci si pone su un piano preliminare e distinto da quello concernente la concreta possibilità di soddisfazione del credito e non ne viene affatto inciso (...). Invero la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un riparto in base al bilancio di liquidazione dell'attivo non configura una condizione da cui dipende la possibilità di iniziare o proseguire nei loro confronti l'azione avente ad oggetto il credito vantato verso la società, né può condurre ad escludere l'interesse ad agire del fisco creditore a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, subentrati nella legittimazione passiva processuale alla società cancellata"*. Sulla questione si vedano anche le sentenze della Corte di Cassazione n. 9094/2017 e n. 15035/2017.

<sup>32</sup> Risoluzione 6 luglio 2010, n. 66/E.

<sup>33</sup> Articolo 35, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972

- 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, occorrerà comunicare la cessazione dell'attività all'Amministrazione finanziaria.

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 liquidazione<sup>34</sup>.

Si ricorda infine, che la liquidazione del patrimonio societario può essere effettuata mediante **assegnazione di beni ai soci**. In questo caso, ai fini IVA, sono considerate "cessioni di beni" rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo<sup>35</sup>:

- 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.

Infine si ricorda che le assegnazioni di danaro o di crediti in danaro, di aziende o rami d'azienda e di terreni diversi da quelli suscettibili di utilizzazione edificatoria sono fuori campo Iva, dal momento che le cessioni dei medesimi beni non scontano l'imposta.

## 2.2 Imposta di registro

L'atto di messa in liquidazione deve essere assoggettato a imposta di registro in misura fissa.

In particolare, essendo assimilato ad una modifica dell'oggetto sociale, l'atto di messa in liquidazione deve essere **registrato in termine fisso** (ovvero **entro 20 giorni dalla data di formazione dell'atto**), ed è soggetto al pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (**euro 200,00**)<sup>36</sup>.

Relativamente ai successivi atti di assegnazione ai soci, stante il generale principio di alternatività tra IVA e Registro:

- **se trattasi di atti assoggettati ad imposta sul valore aggiunto**, l'imposta di registro è prevista in misura fissa (200,00 euro);
- **se trattasi di atti non assoggettati ad IVA**: l'imposta di registro è dovuta in percentuale sulla base delle medesime aliquote che sono dovute per l'alienazione, indicate nella Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986.

Si ricorda che anche la delibera di approvazione del bilancio finale di liquidazione è soggetta a registrazione con conseguente pagamento dell'imposta di registro dovuta in misura fissa<sup>37</sup> (il tributo deve

<sup>34</sup> Cfr. risoluzione 6 luglio 2010 n. 66/E.

<sup>35</sup> Articolo 2, comma 2, numero 5) e 6), del D.P.R. n. 633/1972

<sup>36</sup> Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lett. c) della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986

<sup>37</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate 22 novembre 2000, n. 174/E

essere assolto dal liquidatore e quindi quest'ultimo dovrà trattenere le somme a tal fine necessarie, indicando il relativo costo nel bilancio finale di liquidazione).

## 2.3 Diritti annuali CCIAA

Sono tenute al pagamento del Diritto Annuale (articolo 18 della Legge 29 dicembre 1993 n. 580) le società che, alla data del 1° gennaio di ogni anno, risultano iscritte o annotate nel registro delle imprese, nonché le società che sono iscritte o annotate nel registro stesso nel corso dell'anno di riferimento<sup>38</sup>. Tuttavia, 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;
- 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. IL RIMBORSO DEI CREDITI ERARIALI AL TERMINE DELLA LIQUIDAZIONE

Al termine della liquidazione, l'attivo del bilancio finale di liquidazione può essere composto **unicamente da crediti tributari**. Relativamente alle modalità con cui procedere al rimborso di questi crediti, ai fini IVA, l'art. 5 D.M. 26 febbraio 1992 dispone che: *“qualora una società sia cancellata dal registro delle imprese, l'Ufficio può eseguire il rimborso al liquidatore regolarmente legittimato, nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione, sempreché il credito sia stato evidenziato nel bilancio finale di liquidazione depositato nella cancelleria del Tribunale. Nel caso in cui, al momento della cessazione dell'attività il credito d'imposta sia stato ceduto a terzi, il titolo di spesa è intestato direttamente al cessionario del credito stesso”*.

Pertanto, affinché la liquidazione possa chiudersi anche in vigenza di crediti IVA da rimborsare, il citato Decreto ministeriale impone il rispetto delle seguenti condizioni:

- il rimborso deve essere **erogato al liquidatore** della società cancellata;
- il credito IVA di cui si chiede il **rimborso** deve essere **esplicitamente indicato** nel bilancio finale di liquidazione e nel piano di riparto depositato<sup>39</sup>;
- occorre una **formale cessione del credito a favore dei soci o dei liquidatori** perché gli stessi possano incassare il credito IVA.

Tale norma, a parere dell'Amministrazione finanziaria, detta regole che sono valide anche per i rimborsi di crediti tributari diversi da quelli IVA disciplinati dal citato Decreto ministeriale<sup>40</sup>.

In tale senso, nella risoluzione 27 luglio 2011, n. 77/E<sup>41</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che:

<sup>38</sup> Cfr. Articolo 3 del Decreto del Ministero delle Attività Produttive 11 maggio 2001 n. 359.

<sup>39</sup> Al riguardo si precisa che la R.M. 10 giugno 1997, n. 140/E ha chiarito che limitatamente alle società di persone, non essendo previsto dall'art. 2311 c.c. il deposito del bilancio finale di liquidazione gli uffici non possono bloccare il rimborso del credito IVA per omesso deposito del bilancio finale di liquidazione.

<sup>40</sup> Circolare 19 settembre 1997, 254/E.

<sup>41</sup> Confermata sul punto dalla circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E par. 13.7.

- *“... come avviene per le società di persone, può essere riconosciuta direttamente ai soci la titolarità del diritto al rimborso, pro quota, delle imposte”<sup>42</sup>;*
- *“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”.*

---

<sup>42</sup> In tal senso si veda la sentenza della Comm. trib. prov. Treviso n. 119/1/2017 del 15.02.2017.