



Fondazione Dottori Commercialisti Sicilia

8° corso annuale 2009 / 2010

ASPETTI CIVILISTICI, CONTABILI E FISCALI RELATIVI ALLA LIQUIDAZIONE DI UNA SOCIETA' IN NOME COLLETTIVO

Responsabile del corso:
Dott. Enrico Licciardello

Componenti il gruppo di studio:
Dott. GIUSEPPE CRISAFULLI
Dott.ssa ROSARIA DI MAURO
Dott.ssa DANIELA FINOCCHIARO
Dott.ssa MARISA PIRRONE
Dott.ssa LETIZIA SAMPERI

INDICE

PREMESSA

1 – ASPETTI CIVILISTICI

1.1 – Normativa di riferimento ed ambito di applicazione

1.2 – Cause di scioglimento

1.3 – La società in stato di liquidazione

1.4 – Il procedimento di liquidazione

1.4.1 – Obblighi, responsabilità e poteri dei liquidatori

1.4.2 – Formale procedura di liquidazione

1.4.3 – Chiusura del procedimento di liquidazione

1.5 – Cancellazione della società dal Registro delle Imprese

2 – ASPETTI CONTABILI

2.1 – I bilanci di liquidazione

2.2 – Il conto della gestione degli amministratori

2.3 – L'inventario di liquidazione

2.4 – Bilanci annuali intermedi di liquidazione

2.5 – Il bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto

2.6 – Scritture contabili

3 – ASPETTI FISCALI

3.1 – Imposizione diretta

3.2 – Le regole di imposizione diretta ex art. 182 del TUIR

3.3 – Tassazione separata del reddito di liquidazione attribuito ai soci

3.4 – Adempimenti dichiarativi

3.5 – Imposta sul valore aggiunto

3.6 – Imposta di registro

3.7 – Imposte ipotecarie e catastali

Premessa

La liquidazione è una operazione attraverso la quale si ha la definitiva disgregazione del patrimonio aziendale e l'interruzione di tutte le attività dell'impresa costituita sotto qualsiasi forma, sia societaria che individuale. È configurabile come una fase intermedia che porta alla definitiva disgregazione del complesso aziendale e si pone fra l'accertamento del verificarsi di una delle cause di scioglimento e la cancellazione della società dal Registro delle Imprese con la sua conseguente estinzione.

Sia le cause di scioglimento che il procedimento di liquidazione sono disciplinati dal Codice Civile che se ne occupa nell'ambito delle società semplici – considerate il prototipo normativo delle società di persone. Saranno, pertanto, analizzate le norme contenute negli articoli 2272-2283 C.C., nonché gli articoli 2309-2312 che disciplinano specificamente la liquidazione delle società in nome collettivo. Tale disciplina non ha, invero, carattere inderogabile potendo far riferimento a quanto determinato dai soci all'atto della costituzione della società o al momento dello scioglimento della stessa.

Anche sul piano contabile il verificarsi di una delle cause di scioglimento ha riflessi sull'attività sociale. La liquidazione, infatti, coinvolge differenti soggetti nella redazione di documenti e prospetti “straordinari” nel riferimento all'epoca della loro redazione ed ai contenuti e criteri di valutazione. Poche sono, invece, le difformità rispetto alle ordinarie rilevazioni dei fatti di gestione se si esclude la fase finale della liquidazione, quando dovrà essere rilevato il patrimonio netto di liquidazione da ripartire ai soci.

Anche l'aspetto fiscale di una impresa nella sua fase della liquidazione assume caratteristiche peculiari. Il presente lavoro si occuperà anche di questo aspetto avendo riguardo, tanto all'aspetto della imposizione diretta quanto a quello dell'imposizione indiretta.

In conclusione l'elaborato provvederà a trattare gli adempimenti di cui sono oberate le società che avviano e concludono o meno la fase della liquidazione; adempimenti quali, solo a titolo di esempio, dichiarazioni dei redditi ed IRAP, dichiarazioni dei sostituti di imposta, comunicazioni e dichiarazioni IVA.

Capitolo 1

Aspetti civilistici

* * * * *

1.1 – Normativa di riferimento ed ambito di applicazione

Secondo un principio di carattere generale costantemente affermato dalla dottrina e dalla giurisprudenza¹, lo scioglimento non comporta, sotto il profilo giuridico, l'estinzione della società. Esso produce, invece, il mutamento dello scopo sociale, il quale passa da quello di svolgere in comune un'attività economica al fine di dividerne gli utili (art. 2247 C.C.) a quello di "liquidare" l'attività medesima, attraverso la definizione dei rapporti di credito e di debito e la ripartizione tra i soci di quello che eventualmente residui una volta saldate tutte le pendenze con i terzi.

La liquidazione, così come disciplinata dal codice civile, si presenta come una procedura formale la cui obbligatorietà è fuori discussione con riferimento alle società di capitali. Tale procedura è, invece, generalmente considerata facoltativa con riferimento alle società di persone, con ciò intendendosi che i soci di tali società possono scegliere di conseguire gli obiettivi sopra citati senza porre in essere una liquidazione formale.

Le disposizioni che disciplinano, in via generale, lo scioglimento e la successiva liquidazione delle società di tipo personale sono contenute negli artt. 2272 – 2283 C.C. dettati in materia di società semplice ma applicabili anche alle società in nome collettivo, in virtù del richiamo operato dall'art. 2293 C.C. ed alle società in accomandita semplice. In relazione alle caratteristiche peculiari dei vari tipi societari, questa disciplina generale è integrata da alcune disposizioni specifiche. Per quanto attiene alle società in nome collettivo, tali peculiarità sono contenute negli artt. 2308 – 2312 C.C.

1.2 – Cause di scioglimento.

Al fine di trattare compiutamente la liquidazione della società in nome collettivo si è ritenuto imprescindibile procedere della enunciazione critica delle cause

1

Cass. 13.7.2006 n. 15924, Cass. 7.7.2008 n. 18600, Cass. 19.12.2008 n. 29776

che attivano tale fase, note come cause di scioglimento e trattate dal Codice Civile all'art. 2272.

L'articolo sopra citato, come già affermato, si riferisce alle società semplici, un modello societario poco diffuso nel panorama giuridico italiano ma non per questo poco rilevante avendo costituito il prototipo normativo di tutte le società di persone.

L'unico comma dell'art. 2272 C.C. enuncia cinque cause per le quali, al loro verificarsi, la società si scioglie ed entra nella fase di liquidazione.

Il primo dei motivi di scioglimento citati è costituito dal decorso del termine stabilito all'atto della costituzione della società.

Il presupposto del verificarsi di tale causa di scioglimento è che il contratto sociale indichi un termine per la durata della società. Essa non opera, per ovvi motivi, nel caso in cui la società è stata costituita a tempo indeterminato. Al riguardo, è opportuno segnalare che, con riferimento alla società semplice (e alle società irregolari), è pacifico che il termine di durata della società non costituisca un elemento essenziale del contratto sociale. È, invece, controversa la possibilità di costituire a tempo indeterminato società di persone regolari il cui atto costitutivo sia iscritto nella sezione ordinaria del Registro delle imprese. Secondo taluni, infatti, la s.n.c., al pari della società semplice e delle società irregolari, potrebbe avere una durata illimitata. A sostegno di tale tesi rileva l'art. 2285, co. 1 C.C., in base al quale “ogni socio può recedere dalla società quando questa è contratta a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno dei soci”².

Secondo altri, invece, l'atto costitutivo dovrebbe prevedere una durata determinata del vincolo sociale e l'iscrizione al Registro delle imprese dovrebbe essere subordinata alla previsione di una scadenza della s.n.c., onde evitare di pregiudicare i diritti che l'art. 2307 C.C. riconosce ai creditori particolari del socio in caso di proroga (espressa o tacita) della società³. Il successivo art. 2273 C.C. riduce la portata di tale causa di scioglimento prevedendo la possibilità di proroga tacita a tempo indeterminato qualora i soci continuino ad effettuare operazioni sociali. Da ciò discende anche la possibilità che i soci, palesemente e formalmente deliberino la proroga della durata della società.

Il conseguimento dell'oggetto sociale o la sua impossibilità sopravvenuta di conseguirlo è la seconda causa di scioglimento prevista dal citato art. 2272 C.C..

In merito al conseguimento dell'oggetto sociale, la possibilità che si verifichi

2 In giurisprudenza: Trib. Genova 18/02/1985

3 In giurisprudenza: Trib. Udine 21/07/1986

una tale causa di scioglimento presuppone che questo sia stato descritto in sede di contratto in modo dettagliato e specifico e non genericamente, in relazione a categorie di attività. Il perfezionamento della causa di scioglimento in esame può essere evitato per volontà dei soci tramite la modifica dell'oggetto sociale in forma espressa, con le modalità previste per le modificazioni del contratto di società ovvero in forma tacita laddove sussista il consenso di tutti i soci. In ordine all'ammissibilità, nelle società in nome collettivo, di una modifica tacita del contratto sociale, si è pronunciata la Corte di Cassazione secondo la quale, “nell'assenza di specifiche indicazioni legislative, stante il principio della libertà delle forme che presiede alla costituzione del predetto tipo di società, il consenso dei soci alle modifiche dell'atto costitutivo deve ritenersi svincolato da requisiti di carattere formale, potendo anche essere desunto da atti o comportamenti concludenti dei soci, che diano attuazione alle modifiche in discorso⁴”.

In merito alla sopravvenuta impossibilità di conseguire l'oggetto sociale si è osservato che debba essere “sopravvenuta”, in quanto, se si trattasse di impossibilità originaria essa sarebbe causa di invalidità e non di scioglimento del contratto sociale, e debba presentare carattere definitivo dovendosi negare la ricorrenza di una causa di scioglimento della società quando si sia di fronte a difficoltà temporanee, superabili mediante l'adozione di soluzioni alternative. A mero titolo esemplificativo, si segnalano alcune fattispecie con riferimento alle quali la giurisprudenza e la dottrina hanno ravvisato il presupposto della sopravvenuta impossibilità di conseguire l'oggetto sociale: la revoca della concessione amministrativa necessaria per l'esercizio di una determinata attività; il sopravvenuto divieto legislativo di svolgere una data attività; il venir meno di un conferimento essenziale per lo svolgimento dell'attività sociale; il venir meno della partecipazione di un socio (per morte, recesso o esclusione) qualificabile come essenziale; l'insanabile dissidio tra i soci purché si tratti di contrasti che determinino la paralisi assoluta e definitiva dell'attività sociale (si pensi al caso di una società formata da due soci con partecipazione paritetica: in caso di forti contrasti, l'attività della società può essere paralizzata dall'impossibilità della formazione di una concorde volontà sociale, con conseguente impossibilità di raggiungere l'oggetto sociale).

Anche in questo caso lo scioglimento e la messa in liquidazione della società può essere evitato dai soci attraverso la modifica dell'oggetto sociale.

La mera volontà dell'unanimità dei soci, ovvero della maggioranza degli stessi, qualora previsto dall'atto costitutivo, è un altro dei motivi previsti dal nostro

ordinamento giuridico perché si giunga allo scioglimento ed alla conseguente liquidazione di una società.

L'art. 2272 C.C., al punto 4, enuncia una causa di scioglimento che pospone nel tempo l'avvio della fase di liquidazione e disgregazione del complesso aziendale. In una società in nome collettivo la pluralità dei soci è considerata condizione imprescindibile l'esistenza della stessa. Il punto 4 dell'articolo in esame esprime inequivocabilmente questa condizione prevedendo proprio la disgregazione "ex lege" di una società qualora, a causa della morte, esclusione o recesso di un socio, la compagine sociale si riduca ad una sola persona. L'eventualità e la postergazione degli effetti sanzionati dalla norma si riconduce alla concessione rilasciata al socio superstite di ricostituire la pluralità dei soci entro il termine di sei mesi. Si ritiene, dunque, che la causa di scioglimento in esame operi solamente "ex nunc", dal momento in cui decorra infruttuosamente il semestre previsto dalla legge. Quanto sopra comporta che, durante i sei mesi a disposizione per la ricostituzione della pluralità dei soci, la società si trovi in condizioni di normale operatività. Il socio superstite può, quindi, continuare a svolgere regolarmente l'attività sociale.

Con la ricostituzione della pluralità dei soci nel termine semestrale previsto l'antico rapporto societario prosegue fra il socio superstite e il nuovo socio (o i nuovi soci) e la responsabilità del nuovo socio (o dei nuovi soci) sarà assunta anche per le obbligazioni sociali sorte nella precedente fase della società ai sensi dell'art. 2269 C.C.

Qualora il socio superstite non addivenga alla ricostituzione della pluralità dei soci nel termine concesso dal Codice Civile, dovrà dare avvio alla fase liquidatoria della società, al fine di pervenire alla definizione di tutti i rapporti giuridici facenti capo alla stessa. Conclusa tale fase, dovrà richiedere la cancellazione della società dal Registro delle imprese in modo da determinarne l'estinzione.

Altra possibile ipotesi si verifica quando l'unico socio rimasto scelga di continuare l'attività in forma d'impresa individuale, senza soluzione di continuità o, quantomeno, senza interruzione apprezzabile tra esercizio dell'impresa collettiva ed esercizio dell'impresa individuale. Secondo un primo orientamento, atteso che "il contratto di società determina il sorgere di un'organizzazione rilevante nei confronti dei terzi e di un vincolo di destinazione del patrimonio sociale a favore dei creditori della società, [...] non pare possibile il venir meno dell'organizzazione societaria e del vincolo di destinazione sul patrimonio sociale senza che si realizzino lo scioglimento del rapporto societario e la liquidazione (del patrimonio) della società". In tal senso, la giurisprudenza si è spinta a considerare illegittima la "trasformazione" della società in nome collettivo (unipersonale) in impresa individuale, se non preceduta dalla

liquidazione, anche informale, della società medesima⁵.

In senso opposto, si è espressa altra parte della giurisprudenza, la quale, considerando la liquidazione come superflua o, addirittura, incompatibile con l'esigenza dell'unico socio di continuare l'esercizio dell'impresa, senza “disgregare” l'azienda sociale, ha affermato che una società di persone, qualora si sciogla ex art. 2272 n. 4 C.C., “perde il carattere societario e si trasforma in impresa individuale e la titolarità dei rapporti, già facenti capo alla società, si concentra nel socio residuo che risponde comunque personalmente delle obbligazioni che furono già sociali”⁶.

Nel rispetto del principio dell'autonomia negoziale che permea la società semplice – e per quanto asserito in premessa – tutte le società di persone, al momento della conclusione del contratto i soci possono prevedere cause di scioglimento ulteriori a quelle sopra ricordate. È quanto sintetizza il punto 5 dell'art. 2272 C.C..

Va precisato che l'autonomia riconosciuta ai soci è vista solamente in un'ottica “aggiuntiva”, nel senso che non è possibile eliminare convenzionalmente una delle cause di scioglimento previste dal Codice Civile, stante la loro natura inderogabile.

Cause di scioglimento del vincolo societario volontariamente introdotte dai soci nel contratto sociale potrebbero essere, ad esempio, la morte, l'esclusione o il recesso di un determinato socio; l'eventuale risoluzione di un contratto essenziale per lo svolgimento dell'attività sociale; la scadenza di una determinata concessione amministrativa.

I casi di scioglimento enunciati all'art. 2272 C.C. non esauriscono gli eventi che portano una società in nome collettivo in stato di liquidazione. Il nostro ordinamento prevede, infatti, delle cause specifiche di scioglimento della s.n.c. normate all'art. 2308 C.C. in virtù del quale la società si scioglie anche per provvedimento dell'autorità governativa ovvero nei casi di fallimento. In tali casi la liquidazione avviene secondo le regole proprie di tali procedure procedure che non avranno trattazione nel presente elaborato.

Alcune considerazioni sull'operatività delle cause di scioglimento. È pacifico che, nelle società di persone, le cause di scioglimento operino automaticamente per il solo fatto che si siano verificate e che, pertanto, producano i loro effetti “*ipso iure*”, senza che occorra, salvo ovviamente nel caso in cui lo scioglimento avvenga per volontà dei soci, una specifica deliberazione sociale per mettere la società in liquidazione.

5 Cass. 8.7.2004 n. 12553, Cass. 16.2.2007 n. 3670, Cass. 15.5.2008 n. 12213

6 Cass. 16.3.96 n. 2226.

Nel caso in cui la sussistenza di una causa di scioglimento sia controversa, è possibile agire giudizialmente per ottenerne l'accertamento. Tale accertamento è demandato al giudice ordinario in funzione contenziosa, nell'ambito, quindi, di un ordinario giudizio di cognizione.

1.3 – La società in stato di liquidazione

Fermo restando che, secondo l'orientamento dominante, il verificarsi di una causa di scioglimento non menoma la capacità giuridica e di agire della società, stante la sopravvivenza dell'organizzazione societaria, il passaggio dalla fase di gestione attiva alla fase di liquidazione non è, comunque, privo di conseguenze.

In particolare, dopo lo scioglimento e la messa in liquidazione della società sorge il diritto dei soci all'avvio della liquidazione e l'ulteriore diritto dei medesimi alla determinazione della quota, una volta estinti i debiti sociali, a norma dell'art. 2282 C.C..

Muta anche la posizione dei creditori particolari dei soci, i quali non possono più ottenere la liquidazione della quota del loro debitore (nei casi consentiti), ma devono attendere l'espletamento della liquidazione della società per potersi rivalere sulla quota di liquidazione dallo stesso percepita. Analogamente, in caso di scioglimento della singola partecipazione per morte, recesso o esclusione, il socio escluso o receduto e gli eredi del socio defunto, non possono più ottenere la liquidazione separata della quota ai sensi dell'art. 2289 C.C. qualora sia accertata una delle cause di scioglimento.

Non muta, invece, la posizione dei creditori sociali, in quanto il patrimonio sociale continua a mantenersi autonomo rispetto a quello dei singoli soci.

L'intervenuto scioglimento della società determina conseguenze immediate anche sulla posizione degli amministratori e dei liquidatori che vi subentrano. L'art. 2274 C.C., infatti, limita i compiti degli amministratori ai soli affari urgenti, intendendosi per tali quelli diretti alla conservazione del patrimonio sociale e, secondo alcune fonti dottrinali, quei fatti comunque finalizzati ad evitare un pregiudizio alla società⁷. Consolidata dottrina afferma che gli atti compiuti dagli amministratori violando tale limite non saranno imputabili alla società ove l'intervenuta causa di

scioglimento sia opponibile ai terzi⁸: delle relative obbligazioni nei confronti dei terzi risponderebbero, quindi, esclusivamente gli amministratori, avendo essi agito in veste di rappresentanti senza poteri ex art. 1398 C.C.. È, comunque, salva la possibilità, per i soci, di autorizzare o ratificare gli atti non urgenti compiuti dagli amministratori. Il comportamento dei liquidatori è invece limitato da quanto stabilito dall'art. 2279 C.C. che, come vedremo, impone ai liquidatori il divieto di intraprendere nuove operazioni e sancisce, nel caso di violazione, che gli stessi rispondono personalmente e solidalmente per gli affari intrapresi.

1.4 – Il Procedimento di liquidazione

Come anticipato in premessa, la liquidazione rappresenta l'attività che, al verificarsi di una causa di scioglimento, porta all'estinzione della società attraverso il compimento di atti volti al realizzo dell'attivo patrimoniale, all'estinzione delle passività sociali e alla ripartizione dell'eventuale residuo tra i soci.

In base alla disciplina codicistica, la liquidazione è una procedura formale che richiede la nomina di soggetti deputati a sovrintenderla, i liquidatori e consta di fasi tra loro cronologicamente distinte.

L'orientamento della dottrina e giurisprudenza prevalente sostiene che, nelle società di persone, il procedimento formale di liquidazione ha carattere meramente facoltativo. Si sostiene, dunque, che nell'ambito delle società personali sia consentito determinare liberamente, oltre allo scioglimento, anche le modalità attuative della liquidazione e che ciò possa avvenire tanto in via preventiva, in sede di stipulazione del contratto sociale quanto in via successiva, mediante accordo tra gli stessi⁹.

L'orientamento maggioritario sopra delineato trova conforto normativo nell'art. 2275, co. 1 C.C., ai sensi del quale la liquidazione è fatta da uno o più liquidatori se il contratto non prevede il modo di liquidare il patrimonio sociale e se i soci non sono d'accordo nel determinarlo. Da tale norma emerge chiaramente che lo schema legale disposto dal codice civile per la liquidazione delle società in nome collettivo presenta carattere suppletivo, essendo destinato a trovare applicazione

⁸ Ghidini – Società personali, p. 830; Cottino – Diritto Commerciale I, pp. 248 ss.; Graziani – Diritto delle società, pp. 543 ss.

⁹ Cass. 23/12/2000 n. 16175. Sull'argomento vedasi anche: Trib. Santa Maria Capua Vetere 16/05/2002, secondo cui, nelle società di persone, i soci possono derogare al procedimento legale di liquidazione, “*semplicemente constatando l'inesistenza di debiti sociali e la definizione dei loro reciproci rapporti patrimoniali*”, e Appello Milano 20/01/2004, per la quale i soci possono pervenire all'estinzione dell'ente sociale anche chiedendo, con consenso unanime, al giudice la definizione dei loro rapporti. Conformemente, Cass. 29/05/2003 n. 8599; Cass. 03/03/2000 n. 2376, Trib. Napoli 18.4.2007.

soltanto quando, nel silenzio del contratto sociale, i soci non si trovino d'accordo sul modo di liquidare il patrimonio della società. Occorre rimarcare che la discussa derogabilità della procedura di liquidazione nelle società in nome collettivo si riferisce esclusivamente alla possibilità del suo svolgimento in forma diversa da quella legale ex artt. 2275 e ss. C.C. e non già alla possibilità di evitare la fase stessa della liquidazione, quale fase diretta alla definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti che è sempre necessaria.

Il procedimento legale di liquidazione inizia con la nomina di uno o più liquidatori che, ai sensi dell'art. 2275, co. 1 C.C. deve avvenire con il consenso di tutti i soci ovvero, in caso di disaccordo, effettuata dal presidente del Tribunale. Ove, invece, non venga seguita la procedura formale di liquidazione e, quindi, non vengano nominati i liquidatori la fase della liquidazione potrebbe essere gestita direttamente dai soci amministratori.

Il medesimo art. 2275 C.C. stabilisce, altresì, al co. 2, che i liquidatori possono essere revocati per volontà di tutti i soci e in ogni caso dal Tribunale, per giusta causa, su domanda di uno o più soci.

La giurisprudenza e la dottrina è concorde nell'affermare che possono essere nominati liquidatori sia gli amministratori della società, sia i soci che non rivestano la qualifica di amministratore, sia terzi estranei alla società¹⁰. In base al disposto dell'art.2275 co. 1 C.C., i liquidatori possono, inoltre, essere anche più di uno. In quest'ultimo caso si ritiene che valgano le stesse regole dettate per gli amministratori agli artt. 2257, 2258 e 2266 C.C. e che, quindi, ciascuno di essi abbia il potere di operare disgiuntamente dagli altri, salva diversa disposizione del contratto sociale o diverso accordo dei soci¹¹.

A tali disposizioni si affianca, con specifico riferimento alle snc regolarmente iscritte nel Registro delle imprese, l'art. 2309 C.C., il quale stabilisce che devono essere depositati in copia autentica per l'iscrizione nel suddetto Registro tanto l'atto di nomina dei liquidatori (decisione dei soci o provvedimento del Tribunale) quanto ogni atto successivo che importa cambiamento nelle persone dei liquidatori. Il termine entro cui l'obbligo di deposito deve essere ottemperato è di trenta giorni dalla data dell'atto di nomina o di modifica. Eventuali omissioni o ritardi nell'effettuazione del deposito sono sanzionabili in via amministrativa con l'applicazione di una sanzione pecuniaria da 206 euro a 2.065 euro ai sensi dell'art. 2630 C.C.. I soggetti tenuti a

10 Cagnasso O., p. 279; Galgano F., p. 365; Campobasso G.F., p. 130; Giurisprudenza, Trib. Roma 09/11/1999

11 Campobasso G.F., p. 130

provvedere a detto deposito sono i liquidatori medesimi. Al riguardo, può, peraltro, osservarsi che, poiché l'atto di messa in liquidazione è normalmente redatto da un notaio, alle relative pratiche di deposito provvede di solito lo stesso notaio rogante.

Sulle maggioranze necessarie per la validità della nomina dei liquidatori, il contratto sociale può derogare al criterio dell'unanimità dei consensi previsto dal più volte citato art. 2275, co. 1 C.C., introducendo un criterio di tipo maggioritario¹².

Si ritiene che i liquidatori entrino in carica con l'accettazione della nomina, la quale non richiede formalità particolari e può anche desumersi da fatti concludenti. Possono essere revocati dall'unanimità dei soci anche se nominati giudizialmente, o dal Tribunale qualora ricorra una giusta causa su istanza di uno o più soci. In caso di revoca senza giusta causa da parte dei soci si sostiene che il liquidatore revocato abbia diritto al risarcimento del danno, argomentando tale diritto in forza alle norme contenute nell'art. 2382 C.C. in materia di revoca degli amministratori di società per azioni.

1.4.1 – Obblighi, responsabilità e poteri dei liquidatori

Abbiamo già accennato, (cfr. par. 1.3 – La società in stato di liquidazione) come il verificarsi di una delle cause di scioglimento della società determini dei necessari mutamenti nel comportamento degli amministratori e dei liquidatori e da ciò ne discendono obblighi e responsabilità. Tali profili sono regolati dal Codice Civile il quale rinvia alla disciplina dettata per gli amministratori salvo poi prevedere alcune norme specifiche che attengono a determinati aspetti della liquidazione.

Ai sensi dell'art. 2276 C.C., gli obblighi e le responsabilità dei liquidatori sono regolati dalle disposizioni stabilite per gli amministratori, salvo quanto diversamente disposto dalle specifiche norme codicistiche in materia di liquidazione o dalle clausole del contratto sociale.

Tale rinvio implica, tra l'altro, che i liquidatori devono adempiere al loro incarico con la diligenza del mandatario (ossia con “la diligenza del buon padre di famiglia” - artt. 2260 e 1710 C.C.); rispondono solidalmente verso la società per l'adempimento degli obblighi ad essi imposti dalla legge e dal contratto sociale (art. 2260 C.C.); in caso di violazione dei suddetti obblighi, può essere esercitata nei loro confronti l'azione di responsabilità; ove la liquidazione si protragga oltre l'anno, i liquidatori sono tenuti a

redigere e presentare ai soci il rendiconto della gestione alla fine di ciascun anno (art. 2261 C.C.)

Oltre al predetto rinvio agli obblighi propri degli amministratori, il Codice Civile prevede espressamente in capo ai liquidatori obblighi e vincoli specifici, innanzitutto, il divieto di “intraprendere nuove operazioni” ex art. 2279 C.C..

Per nuova operazione deve intendersi qualsiasi operazione che non trovi la propria giustificazione nello scopo della liquidazione e definizione dei rapporti in corso, essendo piuttosto annoverabile tra gli atti di gestione d'impresa¹³. In altri termini, tutte le operazioni che non siano “in rapporto di mezzo a fine rispetto all'attività di liquidazione¹⁴”.

Si ritiene che non debbano, invece, essere considerate alla stregua di "nuove operazioni" quelle necessarie per portare a termine gli impegni assunti in precedenza (ad esempio, l'esecuzione di ordini ricevuti dalla clientela prima dello scioglimento); poste in essere per agevolare lo svolgimento della liquidazione (ad esempio, l'attivazione di attività processuali, anche ex novo, ove risultino comunque riconducibili ad esigenze di liquidazione e conservazione del patrimonio sociale¹⁵).

I liquidatori che contravvengano al divieto sancito dall'art. 2279 C.C. rispondono personalmente e solidalmente per gli affari intrapresi nei confronti dei terzi, dovendosi equiparare la posizione dei liquidatori che compiano nuove operazioni a quella dei rappresentanti senza potere, di cui all'art. 1398 C.C.. In particolare, si ritiene che detta responsabilità sussista anche nel caso in cui, essendo lo stato di liquidazione inopponibile ai terzi per mancato assolvimento degli oneri pubblicitari, le conseguenze dell'atto compiuto ricadano, altresì, nella sfera patrimoniale della società. In quest'ultima ipotesi, accanto alla responsabilità della società permane quella gravante sui liquidatori.

L'art. 2278 C.C. tratta i poteri dei liquidatori stabilendo che questi possono compiere tutti gli atti necessari per la liquidazione e, se i soci non hanno disposto diversamente, possono vendere anche in blocco i beni sociali e fare transazioni e compromessi. Hanno, inoltre, la rappresentanza della società, mentre decadono da ogni potere di rappresentanza i soci amministratori

Sulla base della lettera del citato art. 2278 C.C., si ritiene che il potere di compiere gli atti necessari per la liquidazione e la rappresentanza della società siano,

13 Cass. 17/11/97 n. 11393

14 Campobasso G.F., p. 131

15 Cass. 6.2.99 n. 1037, Cass. 22/11/2000 n. 15080

in linea di massima, attribuzioni essenziali dei liquidatori e che, come tali, non possano essere oggetto di restrizioni da parte dei soci.

1.4.2 – Formale procedura di liquidazione

Perfezionata la nomina dei liquidatori, le ulteriori fasi in cui si articola la procedura formale di liquidazione, comuni tutte le società di persone sono le seguenti:

a) Passaggio di consegne dagli amministratori ai liquidatori

Ai sensi del co. 1 dell'art. 2277 C.C., gli amministratori devono consegnare ai liquidatori i beni e i documenti sociali e presentare ai liquidatori il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto.

Simmetricamente, in capo ai liquidatori sorge l'obbligo di prendere in consegna quanto precede (art. 2277 co. 2 C.C.). Amministratori e liquidatori devono, inoltre, redigere e sottoscrivere congiuntamente un inventario iniziale di liquidazione, dal quale risulti lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale.

b) Definizione dei rapporti giuridici in corso

Espletati gli adempimenti di cui all'art. 2277 C.C., l'attività degli amministratori si esaurisce definitivamente e divengono operativi i liquidatori, il cui compito è quello di provvedere a definire i rapporti giuridici ancora in corso e pertanto incassare i crediti, pagare i debiti sociali e ripartire fra i soci la liquidità eccedente.

Per quanto attiene al pagamento dei debiti sociali, l'art. 2280, co. 1 C.C. stabilisce che i liquidatori non possono ripartire tra i soci, neppure parzialmente, i beni sociali, finché non siano pagati i creditori della società o non siano accantonate le somme necessarie per pagarli. Tale norma, espressione del permanere dell'autonomia patrimoniale durante la fase di liquidazione, impone ai liquidatori di preservare la destinazione prioritaria del patrimonio sociale al soddisfacimento delle obbligazioni assunte della società¹⁶

Nel silenzio del legislatore, si è sostenuto che il riparto anticipato in favore dei soci sia inefficace nei confronti dei creditori qualora ne sia derivato un pregiudizio per gli stessi, ossia qualora il patrimonio sociale che residui dopo la ripartizione ai soci risulti insufficiente per l'estinzione delle loro pretese. Per quanto riguarda, più specificatamente, la responsabilità dei liquidatori, si è affermato che la violazione del

16 “Diritto delle società. Manuale breve”, a cura di Libonati B., p. 77

divieto espone i medesimi a responsabilità civile nei confronti dei creditori¹⁷. Va, inoltre, ricordato che, ai sensi dell'art. 2633 C.C., “i liquidatori che, ripartendo i beni sociali tra i soci prima del pagamento dei creditori sociali o dell'accantonamento delle somme necessarie a soddisfarli, cagionano danno ai creditori, sono puniti, [...], con la reclusione da sei mesi a tre anni. Il risarcimento del danno ai creditori prima del giudizio estingue il reato”.

Parte della dottrina ha sostenuto che il principio espresso dall'art. 2280 co. 1 C.C., per la sua portata, rappresenta un limite all'autonomia dei soci e che, pertanto, non sia derogabile. In giurisprudenza, invece, il divieto ex art. 2280 co. 1 C.C. non sarebbe imposto dalla legge in modo assoluto¹⁸.

Ai sensi dell'art. 2280 co. 2 C.C., se i fondi disponibili risultassero insufficienti al pagamento dei debiti sociali, i liquidatori possono chiedere ai soci tanto i versamenti ancora dovuti sulle rispettive quote (ovvero l'adempimento dell'obbligazione di conferimento non ancora integralmente eseguita) e, qualora dovesse occorrere, ulteriori somme necessarie, nei limiti della rispettiva responsabilità e in proporzione della parte di ciascuno nelle perdite. Nella stessa proporzione si ripartisce tra i soci l'eventuale debito non onorato da uno o più soci insolventi.

È opinione consolidata che l'intervento dei soci disciplinato dalla norma in esame possa avere luogo tanto nei casi in cui, realizzato l'attivo, risulti ancora da estinguere parte del passivo quanto nel caso in cui vi sia solamente una temporanea mancanza di liquidità, potendosi disporre soltanto di attivo non realizzabile tempestivamente per soddisfare i creditori¹⁹.

Esula dall'ambito applicativo del divieto sopra esaminato la restituzione ai soci dei beni conferiti alla società a titolo di mero godimento. Tali beni risultano, dunque, restituibili ai soci anche prima dell'avveramento della condizione dell'estinzione di tutte le passività sociali. Ma vi è di più. L'art. 2281 C.C. riconosce espressamente al socio il diritto alla restituzione dei beni conferiti alla società in godimento, nello stato in cui gli stessi si trovano.

d) Riparto ai soci dell'attivo residuo

Il co. 1 dell'art. 2282 C.C. stabilisce che, una volta estinti i debiti sociali, l'attivo residuo è destinato preliminarmente al rimborso dei conferimenti mentre l'eventuale eccedenza è ripartita tra i soci in proporzione della parte di ciascuno nei guadagni.

17 Campobasso G.F., p. 131

18 cfr. Cass. 27/01/1992 n. 860

19 “Diritto delle società. Manuale breve”; a cura di Libonati B., p. 77; Commentario Maffei Alberti A., p. 84

L'ammontare del rimborso dei conferimenti è pari al loro valore nominale nel caso in cui si tratti di conferimenti in denaro. Per quanto riguarda, invece, i conferimenti non aventi per oggetto somme di denaro, l'art. 2282 al secondo comma dispone che l'ammontare degli stessi sia determinato secondo la valutazione che ne è stata fatta nel contratto o, in mancanza, secondo il valore che essi avevano nel momento in cui furono eseguiti.

Una trattazione particolare merita il caso del rimborso dei conferimenti di beni in godimento e dei conferimenti d'opera. Salvo diversa pattuizione tra i soci, parrebbero rimborsabili in sede di liquidazione della società solo il conferimento di denaro e di beni in proprietà. Si ritiene, più precisamente, che coloro i quali conferiscono tali attività, in sede di liquidazione della società, abbiano diritto esclusivamente a riacquistare la disponibilità del loro bene o la loro libertà lavorativa e di partecipare, in proporzione alla loro parte nei guadagni, alla ripartizione dell'eventuale attivo che residui dopo il rimborso del valore dei soli conferimenti dei soci che abbiano apportato capitale²⁰.

Il suesposto orientamento non è, comunque, pacifico. Una parte della dottrina ritiene, infatti, che debbano essere “capitalizzate” tutte le entità utili al perseguimento dell'oggetto sociale compresi i conferimenti di beni in godimento e i conferimenti d'opera con la conseguenza che, in sede di riparto del saldo di liquidazione, anche tali conferimenti dovrebbero essere rimborsati²¹.

In merito alla modalità di rimborso dei soci, oltre alla pacifica possibilità di liquidazione della quota in denaro, nulla osta ad una pattuizione fra i soci che preveda la ripartizione dell'attivo residuo in natura. L'art. 2283 C.C. disciplina tale modalità di rimborso abilitando ed imponendo ai liquidatori il potere e l'obbligo di disporre la divisione dei beni in natura soltanto ove tale soluzione sia stata prevista nel contratto sociale, e decisa dai soci antecedentemente o all'atto dello scioglimento della società²².

1.4.3 – Chiusura del procedimento di liquidazione

Per quanto concerne gli adempimenti caratterizzanti la fase finale del procedimento di liquidazione, l'art. 2311 C.C. stabilisce che, compiuta la liquidazione,

20 Campobasso G.F., p. 82 ss., Galgano F., p. 311, Cagnasso O., p. 283

21 Campobasso G.F., p. 82, nota n. 1

22 Trib. Torino 28/07/86).

i liquidatori devono redigere il bilancio finale di liquidazione e il piano di riparto, i quali devono essere comunicati ai soci mediante raccomandata e si intendono approvati se non sono impugnati dagli stessi entro due mesi dalla comunicazione.

Il bilancio finale di liquidazione previsto dal richiamato art. 2311 C.C. è, in sostanza, il rendiconto della gestione dei liquidatori. Espone i costi ed i ricavi verificatisi, nonché il patrimonio finale che sarà costituito essenzialmente da denaro in cassa ed eventuali beni in natura.

Il piano di riparto è, invece, una proposta di divisione tra i soci dell'attivo residuo, sulla base dei diritti spettanti agli stessi e delle clausole contenute nel contratto sociale.

I successivi co. 2 e 3 dell'art. 2311 C.C. stabiliscono che il bilancio, sottoscritto dai liquidatori, e il piano di riparto devono essere comunicati ai soci mediante lettera raccomandata e si intendono approvati se non sono stati impugnati nel termine di due mesi dalla comunicazione. In caso di impugnazione del bilancio e del piano di riparto, il liquidatore può chiedere che le questioni relative alla liquidazione siano esaminate separatamente da quelle relative alla divisione, alle quali il liquidatore può restare estraneo.

Il sistema di approvazione tacita previsto dal codice civile non esclude, comunque, la possibilità di un'approvazione espressa del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto anche prima del decorso del termine di due mesi dalla comunicazione degli stessi ai soci.

L'ultimo comma dell'art. 2311 C.C. dispone che, con l'approvazione del bilancio finale di liquidazione i liquidatori sono liberati di fronte ai soci.

Al riguardo, tanto la dottrina quanto la giurisprudenza, tengono a precisare che l'approvazione del bilancio finale libera i liquidatori solo di fronte ai soci, non invece nei confronti dei terzi – segnatamente i creditori sociali – eventualmente rimasti insoddisfatti. Pertanto, qualora risulti che i liquidatori abbiano proceduto al riparto dei beni tra i soci, omettendo per dolo o per colpa, di pagare alcuni dei creditori della società, i liquidatori medesimi dovranno rispondere di fronte a costoro per danni.

1.5 – Cancellazione della società dal Registro delle Imprese

I liquidatori della società in nome collettivo, al termine del procedimento di liquidazione, devono richiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

Con riferimento alle sole società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice regolari, l'art. 2312, co. 1 C.C. stabilisce che l'istanza di cancellazione in discorso debba essere presentata dai liquidatori solamente dopo aver provveduto ad approvare il bilancio finale di liquidazione.

Vale la pena ricordare che, nel caso in cui i soci non facciano ricorso alla procedura formale di liquidazione, l'istanza di cancellazione della società dal Registro delle Imprese può essere presentata, previa definizione dei rapporti giuridici pendenti, contestualmente alla domanda di iscrizione dello scioglimento.

Ai sensi dei co. 3 e 4 dell'art. 2312 C.C., sui liquidatori incombe, inoltre, l'obbligo di depositare le scritture contabili e i documenti che non spettano ai singoli soci presso la persona designata dalla maggioranza, affinché siano conservati per dieci anni a decorrere dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese.

Il secondo comma dell'art. 2312 C.C. affronta il problema delle c.d. "sopravvivenze/sopravvenienze" passive, ossia debiti che si palesano solamente dopo la cancellazione della società dal Registro delle Imprese. La norma in questione dispone che "dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi".

Nella citata previsione si nasconde uno degli aspetti più controversi della cancellazione delle società e che concerne il momento in cui una società in nome collettivo può definirsi estinta.

Secondo quanto evidenziato da una parte della dottrina, un'interpretazione dell'art. 2312 co. 2 C.C. aderente al dato normativo imporrebbe di concludere nel senso che la società si estingue con la cancellazione dal Registro delle imprese, indipendentemente dall'eventuale sussistenza di rapporti giuridici ancora facenti capo alla stessa (si parla, in questo caso, di efficacia "costitutiva" della cancellazione). Conseguentemente, fino a che non si sia proceduto alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, questa rimane in vita ed eventuali creditori sociali rimasti insoddisfatti nella liquidazione possono ancora agire nei confronti della stessa. Dopo la cancellazione si ritiene, invece, che non esista più un patrimonio sociale distinto dal patrimonio personale dei soci su cui i creditori sociali possano soddisfarsi. In tal caso, questi possano far valere i loro crediti direttamente nei confronti dei soci, senza che questi ultimi possano opporre il beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale a norma dell'art. 2304 C.C.. Secondo tale orientamento, quindi, i creditori sociali non ancora soddisfatti vengano a trovarsi sullo stesso piano dei creditori personali dei soci anche se, in base al secondo comma dell'art. 2312 C.C. possono

comunque agire anche nei confronti dei liquidatori, laddove il mancato pagamento sia imputabile a dolo o colpa di questi ultimi.

Per quanto attiene alle attività sopravvenute, la maggior parte degli autori che sostengono la tesi in esame ritiene che, una volta compiuta la cancellazione con conseguente estinzione della sovrastruttura societaria, eventuali attività elementi attivi non distribuiti in sede di liquidazione, siano di pertinenza di tutti i soci in regime di comunione²³.

Sebbene l'orientamento dottrinale sopra descritto sia autorevole, la giurisprudenza di legittimità e di merito è orientata in maniera diametralmente opposta.

Secondo l'opinione prevalente dei giudici, l'atto formale di cancellazione dal Registro delle Imprese, avendo una mera funzione di pubblicità dichiarativa (efficacia "dichiarativa" della cancellazione), non è sufficiente ai fini dell'estinzione della società di persone. Risulta, pertanto, necessario provvedere all'effettiva estinzione di tutti i rapporti giuridici attivi, passivi, sostanziali e processuali derivanti dall'attività sociale o ad essa connessi²⁴.

Con particolare riferimento alle passività si ritiene che, nonostante l'intervenuta cancellazione, i creditori sociali insoddisfatti, e quindi anche quelli ignoti al momento della cancellazione, abbiano ancora il diritto di agire contro la società in persona dei liquidatori, al fine di ottenere la ricostruzione del patrimonio sociale eventualmente distribuito ai soci e potersi soddisfare su di esso, con esclusione dei creditori particolari dei soci medesimi.

In base a tale ricostruzione interpretativa, con l'art. 2312 co. 2 C.C., il legislatore avrebbe inteso aggiungere alla responsabilità della società, che in presenza di debiti non pagati non si estingue nonostante la cancellazione, quella dei singoli soci, nonché quella dei liquidatori, nei limiti fissati dalla norma stessa.

Va evidenziato che secondo l'orientamento in esame, l'estinzione della società, a prescindere dalla sua cancellazione dal Registro delle Imprese, è impedita anche dalla sussistenza o dalla sopravvenienza di attività sociali non liquidate, così come dalla pendenza di eventuali contestazioni giudiziarie non definite.

23 In tal senso si vedano: Galgano F., p. 380; Campobasso G.F., p. 133 ss.; Cottino G., p. 186

24 Tra le pronunce di legittimità più recenti: Cass. 27/03/2003 n. 14147; Cass. 23/05/2006 n. 12114, Cass. 15/01/2007 n. 646; Cass. 05/06/2008 n. 14882; Cass. 27/10/2008 n. 25819; Cass. 17/12/2008 n. 29464. In applicazione del principio sopra delineato, quest'ultima pronuncia ha affermato che, nel caso di rapporto tributario passibile di accertamento, la pretesa fiscale deve essere fatta valere dall'Amministrazione finanziaria direttamente nei confronti della società, notificando l'avviso di accertamento al soggetto che rappresentava la società medesima prima della sua formale cancellazione, permanendo in capo a quest'ultimo, per i rapporti non definiti o rimasti in sospeso, la relativa rappresentanza sostanziale e processuale.

Va, infine, ricordato che i creditori delle snc che esercitano attività commerciale possono chiedere, entro un anno dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese, il fallimento della stessa. Anche nei confronti delle società di persone commerciali è applicabile, infatti, il disposto dall'art. 10 del RD 267/42, ai sensi del quale “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”.

Ciò significa che, anche orientandosi secondo il comportamento giurisprudenziale di cui sopra, e cioè che la società non si estingua nonostante l'avvenuta cancellazione dal Registro delle Imprese, in presenza di creditori sociali insoddisfatti e decorso un anno dalla suddetta cancellazione, la società medesima non potrà più in nessun caso, essere dichiarata fallita.

Come ultima notazione, si vuole fornire qualche cenno in merito agli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali circa la possibilità di di revocare lo stato di liquidazione.

Pur nel silenzio del legislatore, è pacifico che anche nelle società di persone lo stato di liquidazione possa essere revocato dai soci, con conseguente ritorno della società alla normale attività di gestione. Ed è altrettanto pacifico che, sebbene il contratto sociale ammetta, per le proprie modifiche, l'applicazione del principio maggioritario, la decisione di revoca deve essere adottata all'unanimità, atteso che nelle società di persone il diritto alla liquidazione della quota presenta carattere assoluto e non è, quindi, disponibile da parte della maggioranza.

Con la revoca della liquidazione, i soci modificano i patti sociali e pertanto l'atto di revoca è soggetto a pubblicità legale nel Registro delle imprese.

Capitolo 2

Aspetti contabili

* * * * *

2.1 – I Bilanci di liquidazione

La liquidazione di società, qualora i soci decidano che avvenga secondo il rito formale dettato dal Codice Civile, comporta l'onere per più soggetti, di redigere diversi bilanci. Questi, in virtù del riferimento temporale, del contenuto e dei criteri di valutazione, esulano dal campo degli ordinari documenti riepilogativi dei fatti aziendali e rientrano nella categoria dei bilanci c.d. straordinari.

L'art. 2277 C.C. esordisce individuando i primi bilanci straordinari attinenti alla liquidazione. Gli amministratori devono, infatti, presentare ai liquidatori il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto. Il secondo comma dell'articolo in questione impone, ai liquidatori congiuntamente con gli amministratori, la redazione di un inventario dal quale risulti lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale consegnato ai liquidatori al momento dell'apertura della fase di liquidazione.

L'art. 2311 C.C. individua altri bilanci in cui onere della redazione è posto a carico dei liquidatori. Si tratta del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto, la cui approvazione rappresenta l'ultimo adempimento della fase liquidatoria ed avvia la fase dell'estinzione della società dal panorama economico.

Si pone, infine, per i liquidatori l'obbligo del rispetto di tutte le norme dettate per gli amministratori e, pertanto, qualora la liquidazione dovesse protrarsi oltre un esercizio, è necessario redigere bilanci annuali intermedi di liquidazione e sottoporli all'approvazione dei soci.

Nel prosieguo della presente trattazione si analizzeranno i documenti finora solo enunciati ponendo l'accento sul contenuto, sui criteri di valutazione e su altri aspetti che verranno individuati caso per caso.

Al termine della trattazione si provvederà ad illustrare le scarse scritture contabili caratterizzanti il procedimento di liquidazione e gli ulteriori adempimenti richiesti dalla procedura.

2.2 – Il conto della gestione degli amministratori

Si tratta di un bilancio infrannuale che riguarda la frazione di esercizio sociale intercorrente tra la chiusura dell'esercizio (anteriore alla data di scioglimento) a cui si riferisce l'ultimo bilancio reso pubblico ai soci, e la data di apertura della fase liquidatoria. Il documento n. 5 OIC ammonisce che il rendiconto in questione va redatto anche se sono gli stessi amministratori ad essere nominati liquidatori.

Trattasi di un bilancio di esercizio, da redigere in base ai principi e criteri di cui all'art. 2423 e ss. C.C. e risulterà composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Il conto della gestione sarà redatto applicando criteri di valutazione di funzionamento, mitigati dalla consapevolezza dell'intervenuta causa di scioglimento e quindi, dai relativi riflessi per la mancanza della prospettiva di continuità aziendale. Solo a titolo di esempio il citato principio contabile, relativamente alle immobilizzazioni ammonisce che, mancando il presupposto della utilità pluriennale non sia più possibile procedere a capitalizzazioni; per quanto concerne i crediti richiede una attenta valutazione del valore di presumibile realizzo, a causa delle eventuali, frequenti richieste poste lo stato di liquidazione, di sconti e riduzioni da parte dei debitori.

La legge non prevede particolari formalità di approvazione e si ritiene, a ragione, che non ricada alcun obbligo in merito così come è pacifico che non sia soggetto ad alcuna forma di pubblicità.

2.3 – L'inventario di liquidazione

Il disposto del secondo comma dell'art. 2277 C.C. dispone la redazione dell'inventario di liquidazione. Tale obbligo ricade tanto sui liquidatori quanto sugli amministratori.

A seguito dello scioglimento della società, il patrimonio sociale non è più uno strumento destinato alla produzione di beni e di servizi, ma diviene un complesso eterogeneo di beni destinati alla loro realizzazione ed alla divisione dei risultati. Condividendo tale assunto, il bilancio iniziale di liquidazione ha, dunque, le seguenti finalità: a) accertare la situazione iniziale del patrimonio, in quanto la conoscenza dei rapporti giuridici attivi e passivi è indispensabile ai liquidatori per poter svolgere le operazioni di realizzo delle attività e di estinzione delle passività; b) determinare il

valore del patrimonio netto iniziale 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 fra i soci; c) stabilire in via presuntiva se i fondi liquidi esistenti alla 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

Un altro scopo gli è attribuito dall'OIC n. 5 Il bilancio di liquidazione ha, secondo l'orientamento dell'organismo italiano di contabilità, la funzione di indicare la qualità ed il valore degli elementi patrimoniali che simbolicamente gli amministratori consegnano ai liquidatori, affinché vengano destinati al soddisfacimento dei diritti dei creditori e dei soci.

Quanto alla data di riferimento dell'inventario iniziale di liquidazione è pacifico che i valori devono essere riferiti alla medesima data a cui si riferisce il rendiconto sulla gestione degli amministratori.

L'art. 2277 co. 2 C.C. non prevede alcuna struttura specifica per il bilancio iniziale di liquidazione. La dottrina aziendalistica è consolidata sull'assunto che questo documento sia costituito solamente da una situazione patrimoniale.

Un punto delicato riguarda l'analisi dei criteri di valutazione.

In considerazione della finalità della liquidazione, tali criteri sono fondati sulla loro capacità di produrre o assorbire risorse finanziarie. I più consoni allo scopo appaiono, pertanto, per le attività “il probabile valore di realizzo conseguibile entro un termine ragionevolmente breve e tenuto presente che normalmente i beni vengono venduti separatamente”; per le passività “il valore di estinzione, ossia la somma che si dovrà pagare per estinguerle, tenuto conto anche degli interessi”.

Secondo la dottrina consolidata, devono essere azzerate le immobilizzazioni immateriali per costi di impianto e ampliamento, di ricerca sviluppo e pubblicità, perché non più in grado di fornire utilità nei futuri esercizi. L'avviamento può avere un suo valore anche in un bilancio di liquidazione soltanto se è presumibile la vendita dell'azienda (o di un ramo funzionale di essa)

Anche per tale documento, l'art. 2277 C.C. non prevede nulla in merito ad una approvazione assembleare per cui è opinione comune che non siano necessari tanto l'approvazione quanto il deposito dello stesso presso il Registro delle Imprese.

2.4 – Bilanci annuali intermedi di liquidazione

Come accennato in precedenza, se la liquidazione si protrae oltre un esercizio, i liquidatori devono presentare, ai sensi dell'art. 2261 C.C., il rendiconto dell'amministrazione ai soci. Si ritiene opportuno, sebbene nessuna norma lo imponga specificatamente per le società in nome collettivo, redigere il bilancio secondo le disposizioni previste dall'art. 2423 e ss. C.C. dettate per la società per azioni.

La funzione dei bilanci intermedi di liquidazione diverge da quella dei bilanci ordinari, in quanto i primi non hanno lo scopo di accertare l'esistenza di un utile distribuibile ai soci ma, bensì, di informare gli stessi sull'economicità della gestione posta in essere dai liquidatori. Esso fornisce utili informazioni anche ai liquidatori i quali possono provvedere a riaccertare il valore del capitale netto di liquidazione.

Qualora non sia stata autorizzata dai soci la prosecuzione, anche parziale dell'attività economica, la liquidazione comporta la trasformazione del patrimonio aziendale da strumento di produzione di reddito a mero coacervo di beni, con conseguenze anche sul contenuto dei singoli bilanci intermedi. Innanzitutto sparisce la distinzione fra immobilizzazioni e attivo circolante; si ritiene non necessario procedere ad ammortamenti e svalutazioni per perdite durevoli di valore, non dovendosi più determinare il risultato con criteri prudenziali.

Il bilancio annuale di liquidazione avrebbe, pertanto, una struttura simile alla seguente:

Schema di bilancio annuale di liquidazione - periodo n

Attività	Passività
Attività non ancora realizzate	Debiti non ancora pagati
Crediti non ancora riscossi	Debiti accertati
Denaro in cassa – banca	Debiti della procedura di liquidazione
	Capitale netto di inizio procedura
	+/- risultato economico di liquidazione del periodo 1
	+/- risultato economico di liquidazione del periodo n-1
	+/- risultato economico di liquidazione del periodo n
	Capitale netto di liquidazione a fine periodo n

Il conto economico della gestione avrà, di converso, il seguente schema:

Schema di rendiconto economico di liquidazione - periodo n

Costi	Ricavi
Minusvalenze da realizzo	Plusvalenze da realizzo
Sopravvenienze passive (per accertamento debiti)	Sopravvenienze attive
Accantonamenti	Proventi di liquidazione
Minusvalenze da liquidazione (dovute ad adeguamento delle precedenti stime)	
Spese ed oneri della liquidazione	+/- risultato economico di liquidazione del periodo n

Un particolare rilievo è rivestito dal primo bilancio annuale di liquidazione perché consente ai liquidatori di dare conto del mutamento dei criteri di valutazione adottati rispetto al precedente bilancio redatto dagli amministratori.

Il documento OIC n. 5 consiglia di redigere il dettaglio dello Stato patrimoniale riportando, in colonne affiancate, per tutte le voci delle attività e delle passività l'importo iscritto nel precedente bilancio d'esercizio; l'importo indicato nel rendiconto degli amministratori; l'importo iscritto nel bilancio iniziale di liquidazione a seguito del mutamento dei criteri di valutazione e l'importo iscritto nello Stato patrimoniale del primo bilancio intermedio.

Il Conto economico del primo bilancio intermedio dovrebbe essere suddiviso tra una prima parte, recante il Conto economico del primo periodo di gestione degli amministratori che va dall'inizio dell'esercizio alla data delle consegne ai liquidatori, con il relativo risultato economico (in sostanza il rendiconto degli amministratori) ed una seconda parte, corrispondente al successivo periodo di gestione dei liquidatori, che evidenzia il risultato economico del periodo. Come si vedrà in seguito, tale differenza tra il risultato in funzionamento e quello della gestione liquidatoria è rilevante anche ai fini fiscali, in quanto ai sensi dell'art. 182 del TUIR è necessario redigere due distinte dichiarazioni dei redditi.

Secondo l'OIC n. 5, allo scopo si può predisporre un prospetto con tre colonne affiancate che riportino per ciascuna voce del Conto economico l'importo del primo periodo; l'importo del secondo periodo; l'importo complessivo.

2.5 – Il bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto

Concluso l'iter previsto per la liquidazione e, quindi, realizzate tutte le attività e pagate tutte le passività, i liquidatori redigono il bilancio finale di liquidazione e propongono ai soci il piano di riparto (incombenza prevista all'art. 2311 C.C.).

Secondo il documento OIC n. 5, che riprende nella sostanza gli orientamenti interpretativi emersi in sede dottrinale, il bilancio finale si compone dello Stato patrimoniale, del conto economico e della Nota integrativa.

Lo stato patrimoniale avrà una forma estremamente semplificata annoverando fra le attività solamente il denaro in cassa e nei conti correnti bancari e gli eventuali beni in natura da distribuire ai soci. Fra le passività solamente il debito nei confronti dei liquidatori ed il capitale netto finale, preferibilmente quale somma algebrica del capitale netto iniziale da inventario di liquidazione ed i risultati economici annuali di liquidazione.

Quanto al conto economico si segnala l'opportunità di redigere due distinti conti economici, uno relativo all'ultimo periodo della liquidazione e l'altro che prende a riferimento l'intera durata della liquidazione. In entrambi i documenti troveranno collocazione i ricavi e le spese relative alla gestione della liquidazione e le minusvalenze (plusvalenze) derivanti dalla vendita dei beni, dall'incasso dei crediti e dal pagamento dei debiti.

Il bilancio finale di liquidazione è soggetto a deposito per l'iscrizione presso il Registro delle imprese per espressa disposizione di legge.

La dottrina aziendalistica ritiene opportuno trascrivere anche il bilancio finale sul libro degli inventari, al di là della formulazione testuale dell'art. 2217 C.C., che pone tale obbligo solo al termine di ciascun esercizio sociale.

Altri documenti che si ritiene opportuno allegare sono il rendiconto finanziario e la relazione dei liquidatori. Il primo dei due prospetti dovrebbe individuare il modo di formazione delle disponibilità liquide finali a partire da quelle iniziali, indicando entrate ed uscite finanziarie avvenute durante tutto il periodo di liquidazione. La relazione dei liquidatori dovrebbe dare ai soci uno strumento di lettura dello svolgimento di tutta l'attività di liquidazione sintetizzata nel bilancio finale. Quindi fornirà oltre ad una descrizione non schematica delle voci presenti nel prospetto di bilancio, una disamina delle circostanze che hanno influito sulla misura del capitale finale di liquidazione.

Il piano di riparto è il documento conclusivo di tutto il sistema documentale tipico della procedura di liquidazione. Avrà una struttura molto semplice

evidenziando, da un lato il capitale netto finale di liquidazione e, dall'altro le quote spettanti a ciascun socio della società in nome collettivo. Come già trattato in altra sede il bilancio di liquidazione e il piano di riparto vanno comunicati ai soci a mezzo lettera raccomandata e si intendono approvati se non impugnati nel termine di due mesi dalla comunicazione.

2.6 – Scritture contabili

Per quanto attiene alle scritture contabili queste non differiscono rispetto alle ordinarie rilevazione dei fatti di gestione. Difatti le operazioni di liquidazione sono assolutamente simili trattandosi di vendite di cespiti, incassi di crediti, pagamenti di debiti.

Solo al termine della liquidazione si effettueranno delle rilevazioni del tutto peculiari, dovendo rilevare il patrimonio netto di liquidazione e ripartirlo a tutti i soci. La prima operazione da rilevare consiste nella riclassificazione delle voci che costituiscono il patrimonio netto della società nella voce “patrimonio netto di liquidazione”:

_____	_____
Capitale sociale	
Riserva legale	
a Perdita di liquidazione	
a Patrimonio netto di liquidazione	

Il Patrimonio netto di liquidazione va, successivamente attribuito a tutti i soci sulla base delle risultanze del piano di riparto:

_____	_____
Patrimonio netto di liquidazione	
a Socio x c/liquidazione	
a socio y c/ liquidazione	
a socio z c/ liquidazione	

Addivendosi l'approvazione del piano di riparto si procede a rilevare il pagamento della quota ad ogni socio. Tale scrittura porta all'azzeramento delle attività e delle passività ancora aperte e, in sostanza, alla chiusura dei conti.

Socio x c/liquidazione

socio y c/ liquidazione

socio z c/ liquidazione

a Cassa

a Banca x c/c attivo

a Fabbricati (ovvero qualsiasi altro bene attribuito in natura)

Capitolo 3

Aspetti fiscali

* * * * *

3.1 – Imposizione diretta

Ai fini delle imposte sul reddito, la liquidazione volontaria è regolata dall'art. 182 del TUIR.

L'obiettivo principale perseguito dalla normativa fiscale in tema di liquidazione è quello di distinguere il risultato reddituale prodotto dall'impresa durante la sua gestione ordinaria rispetto a quello prodotto durante il periodo di liquidazione. Per tale motivo, l'avvio della procedura di liquidazione nel corso dell'esercizio determina l'interruzione dell'ordinario periodo di imposta e l'obbligo di rilevazione straordinaria del relativo reddito d'impresa.

Ai sensi dei co. 1, 2 e 3 dell'art. 182 del TUIR, sono soggetti alla disciplina in esame tutti i tipi di imprese individuali, le società di persone che svolgono attività commerciale e le società e gli enti soggetti ad IRES.

Il carattere facoltativo della procedura di liquidazione per le società di persone, già trattato in altra parte del presente elaborato, fa sì che, qualora l'ente opti per avviare la formale procedura, l'attività sarà cessata senza avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 182 del TUIR²⁵.

La C.M. 5/10/200 n. 225/E precisa che “i soci di società di persone possono non attivare la fase della liquidazione purché i rapporti tra società e terzi siano definiti

²⁵ Circ. Agenzia delle Entrate del 12/06/2002 n. 50/E – Par. 19.2: Scioglimento anticipato delle società di persone senza preventiva messa in liquidazione

D.: Una società in nome collettivo si scioglie senza preventiva messa in liquidazione il 18 marzo 2002. Quale è il termine di presentazione in via telematica della dichiarazione relativa al periodo dal 1° gennaio 2002 al 18 marzo 2002? L'ultimo giorno del decimo mese successivo alla data di scioglimento della società, oppure quello più lungo del 31 ottobre dell'anno successivo, dato che non si ha una procedura formale di liquidazione?

Si chiede, infine, di conoscere se il versamento delle imposte a saldo, relativamente al periodo dal 1° gennaio 2002 al 18 marzo 2002, deve essere effettuato entro il 31 maggio 2003.

R.: La procedura ordinaria di liquidazione è obbligatoria per le società di capitali, ma non per gli imprenditori individuali e le società di persone che possono cessare senza seguire la procedura formale di liquidazione.

Nel caso in esame la società in nome collettivo si è sciolta senza preventiva liquidazione; ne consegue che non sono applicabili i termini di presentazione delle dichiarazioni nei casi di liquidazione di cui all'articolo 5 del DPR n. 322 del 1998.

In tale ipotesi, pertanto, il termine di presentazione in via telematica della dichiarazione relativa al periodo dal 1° gennaio 2002 al 18 marzo 2002 è il 31 ottobre 2003, ai sensi del vigente articolo 2, comma 1, del DPR n. 322 del 1998.

Il versamento del saldo delle imposte risultanti da tale dichiarazione deve essere effettuato entro il 20 giugno 2003, o entro il 20 luglio 2003 con la maggiorazione dello 0,40 per cento, ai sensi del novellato articolo 17 del DPR n. 435 del 2001.

prima di procedere alla ripartizione del patrimonio sociale e siano osservate le norme poste a tutela dei terzi. Pertanto, relativamente a tali soggetti, l'attività d'impresa può estinguersi anche senza una preventiva formale procedura di liquidazione e il reddito d'impresa è determinato nei modi ordinari”.

Il prosieguo del presente elaborato si occuperà, pertanto, di illustrare l'aspetto fiscale dello scioglimento della società in nome collettivo nel caso in cui i soci abbiano scelto di transitare per la fase della liquidazione al fine di giungere, in ultima analisi all'estinzione del soggetto giuridico.

3.2 – Le regole di imposizione diretta ex art. 182 del TUIR

L'art. 182, co. 1 del TUIR esordisce ponendo un preciso obbligo riguardante la determinazione del reddito d'impresa per il “periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione”. Il reddito è determinato sulla base delle regole ordinariamente previste in relazione al regime contabile adottato dal contribuente e quindi in base ad apposito Conto economico, “redatto in conformità alle risultanze del conto della gestione prescritto dall'art. 2277 del codice civile” - ed in questo caso intende riferirsi ai soggetti in regime di contabilità ordinaria – “ovvero a norma dell'art. 66 del TUIR” – nel caso trattasi di contribuenti in regime di contabilità semplificata.

L'art. 182 del TUIR, al secondo comma prosegue frazionando la fase della liquidazione di società in vari periodi. Al fine, pertanto, di determinare correttamente il reddito d'impresa dell'ultimo periodo ante liquidazione e del primo periodo di liquidazione occorre, innanzitutto, chiarire che cosa si intenda per “inizio della liquidazione”, così da individuare il termine iniziale della procedura. Per le società di persone e i soggetti assimilati di cui all'art. 5 del TUIR, in assenza di una espressa previsione legislativa, si ritiene che ai fini fiscali la data di avvio della procedura di liquidazione coincida con quella in cui i soci hanno deliberato la messa in liquidazione della società.

Chiarito il momento di inizio della procedura, la norma esaminata individua tre ipotesi:

- a) la procedura termina entro la residua frazione del periodo d'imposta nel quale è deliberata la liquidazione;
- b) la procedura termina entro tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio;
- c) la procedura si protrae per più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio.

Se la liquidazione termina entro la residua frazione del periodo d'imposta nel quale ha avuto inizio, il reddito d'impresa è determinato in base al bilancio finale di liquidazione, che dev'essere redatto anche dai soggetti in contabilità semplificata in quanto così impone l'art. 182 TUIR (“... che deve essere sempre redatto anche nei casi di cui all'art. 66 del TUIR”).

Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, ma in ogni caso per non oltre il terzo, compreso quello in cui ha avuto inizio, l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta. Il reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi, pertanto, è determinato solamente in via provvisoria, applicando le regole ordinariamente previste in relazione al regime contabile e di tassazione adottato dal contribuente. (per i soggetti in contabilità ordinaria, il reddito è determinato in base al bilancio del relativo esercizio intermedio apportando le eventuali variazioni previste dal TUIR; per i soggetti in contabilità semplificata, rilevano le regole di cui all'art. 66 del TUIR).

Al termine della procedura di liquidazione, con l'ausilio del bilancio finale, saranno effettuate le operazioni di conguaglio tra le imposte sui redditi determinate e versate in via provvisoria e quelle definitivamente dovute sul reddito relativo all'intera durata della procedura.

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 relativi agli esercizi intermedi divengono definitivi, restando così preclusa la possibilità di effettuare il conguaglio sopra richiamato.

Gli stessi, pertanto, concorrono a formare il reddito complessivo dei soci per i periodi d'imposta di competenza, anche se già tassati separatamente.

Uno dei punti meno chiari e più controversi della disciplina in esame concerne il trattamento fiscale delle perdite nella procedura di liquidazione delle società in nome collettivo.

Innanzitutto è necessario distinguere fra le perdite evidenziate ante liquidazione e quelle emerse in sede di liquidazione.

Con riferimento alle società di persone il trattamento delle perdite anteriori all'inizio della procedura non è espressamente affrontato dalla norma. Si osserva, comunque che, tali perdite possono essere imputate ai soci, in applicazione del principio di trasparenza, nella proporzione stabilita dall'art. 8 co. 2 del TUIR

L'ultimo periodo del co. 2 dell'art. 182 del TUIR tratta, invece, dettagliatamente la disciplina del riporto delle perdite conseguite durante la fase della liquidazione, disponendo che “se la liquidazione si chiude in perdita si applicano le

disposizioni dell'art. 8”.

Interpretando letteralmente la norma è stato tratto il principio, unanimemente condiviso, che soltanto le perdite emergenti dalla definitiva chiusura della liquidazione possono essere utilizzate dall'imprenditore o imputate per trasparenza ai soci ai sensi dell'art. 8 del TUIR, restando invece sospese quelle eventualmente prodotte negli esercizi intermedi.

Si consideri, ad esempio, una s.n.c. che viene messa in liquidazione il 31.3.2009; il periodo d'imposta 2009 viene pertanto suddiviso in due distinti periodi:

- a) il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di apertura della liquidazione (1.1.2009 – 30.3.2009);
- b) il periodo dell'anno compreso tra la data di apertura della liquidazione e la fine dell'esercizio (31.3.2009 – 31.12.2009).

In entrambi i periodi considerati, per ipotesi, si produce una perdita.

La liquidazione, sempre per ipotesi, si chiude nel corso del 2009.

La perdita relativa al periodo ante liquidazione deve essere evidenziata nella dichiarazione che il liquidatore, ai sensi dell'art. 5 co. 1 del DPR. 322/98, è tenuto a presentare (come vedremo oltre) entro nove mesi dalla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione (e quindi, nel nostro caso, il 31.12.2009).

Tale perdita deve essere dichiarata dai soci nel loro modello UNICO 2010, relativo ai redditi del 2009.

Diverso è il discorso per quanto attiene la perdita realizzata nel secondo periodo che costituisce, di fatto, il primo esercizio intermedio di liquidazione (31.3.2009 - 31.12.2009); tale perdita, evidenziata nel bilancio d'esercizio redatto e presentato in osservanza dei termini ordinari, non può essere dedotta dal reddito complessivo dei soci nei relativi mod. UNICO 2010 per i redditi del 2009 e dovranno attendere il bilancio finale di liquidazione.

Nel caso in cui la liquidazione ecceda il triennio, le modalità di trattamento delle perdite, in assenza di un orientamento ufficiale dell'Amministrazione finanziaria, non sono unanimemente condivise.

Come rilevato in precedenza, l'art. 182 co. 2 del TUIR stabilisce, infatti, che “se la liquidazione si protrae per più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, (...) i redditi così determinati (...) si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concorrono a formare il reddito complessivo (...) dei soci per il periodo d'imposta di competenza”.

Al riguardo, è stato osservato che, poiché la definitività dei periodi d'imposta provvisori assume rilievo solo per i redditi e non anche per le perdite, potrebbe

ritenersi che, decorso il triennio e venendo meno la possibilità di redigere il bilancio finale, le perdite maturate nei periodi intermedi diventino fiscalmente irrilevanti e non recuperabili. Il punto non è, comunque, pacifico.

Un'ultima notazione sulla sorte dei crediti di imposta eventualmente vantati dalle s.n.c. al momento della loro estinzione.

Si sostiene che le società conservano il diritto ad ottenerne il rimborso, a condizione che il credito sia evidenziato nel bilancio finale di liquidazione. Il diritto al rimborso spetta direttamente ai singoli soci della società cessata, proporzionalmente alla rispettiva quota di partecipazione nella società, ferma restando la facoltà di conferire delega ad uno di essi per la riscossione dell'intero.

Relativamente alle società di persone cessate pur in assenza di un procedimento di liquidazione, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il rimborso potrà comunque essere effettuato a favore di un terzo o ad uno degli *ex* soci delle società cessate. A tal fine è necessario che i soci provvedano a produrre un'apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante i soggetti destinatari del rimborso; le quote di partecipazione al capitale sociale spettanti a ciascun socio; la data di cessazione dell'attività²⁶.

3.3 – Tassazione separata del reddito di liquidazione attribuito ai soci

Ai sensi dell'art. 17 co. 1 lett. 1) del TUIR, sono soggetti a tassazione separata IRPEF i redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione delle società. La tassazione separata si applica a condizione che sia intercorso un periodo di tempo superiore a cinque anni tra la costituzione della società e l'inizio della liquidazione.

Il regime della tassazione separata costituisce il regime normale se i soci sono persone fisiche non esercenti attività di impresa. Viceversa, occorre apposita opzione qualora i soci persone fisiche percepiscano tali redditi nell'esercizio di impresa.

L'art. 17 co. 2 del TUIR esclude, infine, dalla tassazione separata tali redditi se conseguiti da società in nome collettivo o in accomandita semplice e, pertanto, assumono rilevanza come componenti del reddito d'impresa delle società stesse.

Riprendendo quanto detto al paragrafo precedente, ai sensi dell'art. 182 co. 2 del TUIR, qualora la liquidazione si protragga oltre i tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, ovvero in caso di omessa presentazione del bilancio finale di

26 C.M. 19/09/1997 n. 254/E e C.M. 5/12/2000 n. 225/E)

liquidazione si decade dal beneficio della tassazione separata.

In questo caso, i redditi determinati in sede di liquidazione, ancorché già tassati separatamente si considerano definitivi e concorrono a formare il reddito complessivo IRPEF dei soci, per i periodi d'imposta di competenza.

Un esempio potrà chiarire quanto finora trattato.

- s.n.c. Costituita nel 1999 e messa in liquidazione il 30/06/2007
- quattro soci (persone fisiche che non percepiscono tali redditi nell'esercizio di impresa) con quote di partecipazione pari al 25% l'uno (sussistono le condizioni per la tassazione separata.
- Durata della liquidazione due anni
- Reddito 01/01/2007 irrilevante in quanto soggetto alla tassazione con le regole ordinarie
- Reddito 01/07/2007 €. 40.000,00
- Quota attribuita ad un socio € 10.000,00. Ipotizzando un'aliquota media del biennio precedente pari al 15,30% si avrà una tassazione di €. 1.530,00
- Reddito 01/01/2008 – 31/12/2008 indicato nel bilancio finale di liquidazione €. 10.000,00
- a questo reddito va sommato il reddito percepito nel precedente periodo e si ottiene €. 50.000,00
- Quota attribuita ad un socio € 12.500,00. Ipotizzando un'aliquota media del biennio precedente pari al 14,70% si avrà una tassazione di €. 1.837,50
- Sottraendo a tale importo la somma già versata a titolo provvisorio si ha il debito IRPEF a conguaglio di € 307,50.

Per quanto concerne alla tassazione della quota residua attribuita ai soci al termine della liquidazione e indicata nel piano di riparto occorre far riferimento all'art. 1 del D. Lgs. 18/11/2005 n. 247 (c.d. "correttivo IRES") che ha inserito, all'interno del TUIR, l'art. 20 bis.

La norma statuisce che, ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 47 co. 7 dello stesso TUIR. Conseguentemente “le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso [...] 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”.

Il reddito è quindi costituito dalla differenza tra la somma percepita (o il

valore normale dei beni ricevuti) e il prezzo pagato per acquistare la partecipazione (costo fiscalmente riconosciuto). Sono quindi assoggettate a tassazione separata (cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 25.2.2008 n. 64/E²⁷) le somme liquidate ai soci a titolo di avviamento e plusvalori in genere, riserve in sospensione d'imposta e parte di utile dell'esercizio formatasi dall'inizio del periodo d'imposta fino al verificarsi dell'evento che ha originato l'erogazione delle somme.

3.4 – Adempimenti dichiarativi

L'art. 5 del DPR 322/1998 impone, a carico delle società in nome collettivo (per la verità lo impone a tutti i soggetti) che si trovino in stato di liquidazione, di porre in essere alcuni adempimenti dichiarativi²⁸.

Il tenore letterale dell'articolo in analisi impone, pertanto, la presentazione del modello dichiarativo per redditi e per IRAP, in termini diversi, riepilogando i vari periodi della liquidazione.

Più specificatamente, il periodo ante liquidazione va dichiarato mediante presentazione telematica del modello, entro un termine individuato nell'ultimo giorno del nono mese successivo all'accertamento della causa di scioglimento.

La dichiarazione relativa al primo periodo post liquidazione e quella relativa

27 Citando letteralmente la risoluzione: “Tale ultima disposizione definisce le modalità da seguire per determinare l'importo da assoggettare a tassazione in capo al socio recedente. A tal fine vanno poste a raffronto le somme o il valore normale dei beni riconosciuti al socio per effetto del recesso con il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta dal socio medesimo.

La differenza positiva risultante da tale raffronto, derivando dalla partecipazione in una società di persone, assume natura di reddito d'impresa e come tale deve essere tassata in capo al socio uscente secondo il generale principio di competenza che sottende alla determinazione di tale reddito.

Qualora tra la data di costituzione della società e la comunicazione del recesso da parte del socio siano trascorsi più di cinque anni, inoltre, tali redditi saranno assoggettati a tassazione separata, in applicazione della disposizione contenuta nell'art. 17, comma 1, lett. l), del T.U.I.R. e salvo che il contribuente non opti per la tassazione ordinaria”.

28 In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'[articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e di imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l'ultimo giorno del *nono* mese successivo a tale data in via telematica. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro *nove* mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica.

Se la liquidazione si prolunga oltre il periodo d'imposta in corso alla data indicata nel comma 1 sono presentate, nei termini stabiliti dall'[articolo 2](#), la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo d'imposta.

[...]

Resta fermo, anche durante la liquidazione, l'obbligo di presentare le dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

ai periodi intermedi va, invece, presentata nei termini ordinari.

Infine, la dichiarazione relativa all'intero periodo della liquidazione si presenta, sempre in via telematica, entro l'ultimo giorno del nono mese a partire dalla data di chiusura della procedura di liquidazione. I liquidatori dovranno provvedere ad integrare tale dichiarazione di un prospetto dal quale risulti il risultato economico degli esercizi intermedi.

3.5 – Imposta sul valore aggiunto

La società che entra in fase di liquidazione, oltre agli obblighi già individuati in altra parte del presente elaborato ed attinenti alle formalità di deposito presso il registro delle imprese, deve adempiere per mezzo dei liquidatori ad alcuni obblighi.

I liquidatori, innanzitutto, devono comunicare all'Agenzia delle entrate, tramite modello AA7, l'avvenuta messa in liquidazione e la variazione dei rappresentanti. Allo stesso modo ed allo stesso soggetto, va comunicata la chiusura delle operazioni di liquidazione e la chiusura della partita IVA.

Per quanto attiene alle formalità di fatturazione e registrazione, la fase patologica non implica alcuna modifica nei comportamenti della società. Pertanto saranno ordinariamente fatturate le vendite di beni, siano essi immobilizzazioni o giacenze di magazzino. Lo stesso dicasi per le assegnazioni ai soci effettuate in sede di ripartizione finale dell'attivo.

3.6 – Imposta di registro

La normativa in merito a tale imposizione appare chiara nel considerare lo scioglimento della società e la sua successiva messa in liquidazione come una modifica del contratto sociale. Tale fattispecie sconta l'imposta di registro in misura fissa nel termine di venti giorni dalla data dell'atto²⁹.

3.7 – Imposte ipotecarie e catastali

Le uniche fattispecie che coinvolgono tale imposizione indiretta riguardano le

²⁹ Circ. Min. 10/06/1986 n. 37/220391

assegnazioni ai soci, al termine della liquidazione, di beni immobili.

Tali assegnazioni scontano le imposte ipotecarie e catastali nelle seguenti misure:

Fabbricati strumentali in misura proporzionale con aliquota pari al 3% (ipotecaria) ed all'1% (catastale);

fabbricati ad uso abitativo in misura fissa se l'operazione è soggetta ad IVA, mentre in misura proporzionale con aliquota del 2% e dell'1% rispettivamente l'imposta ipotecaria e catastale, se l'operazione è esente da IVA;

Aree edificabili scontano sempre le imposte in questione in misura fissa;

Terreni agricoli ed aree non edificabili sempre in misura proporzionale nelle percentuali viste nel caso di attribuzione di immobile ad uso abitativo.