



**Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti
Contabili di Palermo**

Formazione Tirocinanti

Le operazioni straordinarie – La liquidazione

dr Salvatore Musso



La liquidazione d'azienda

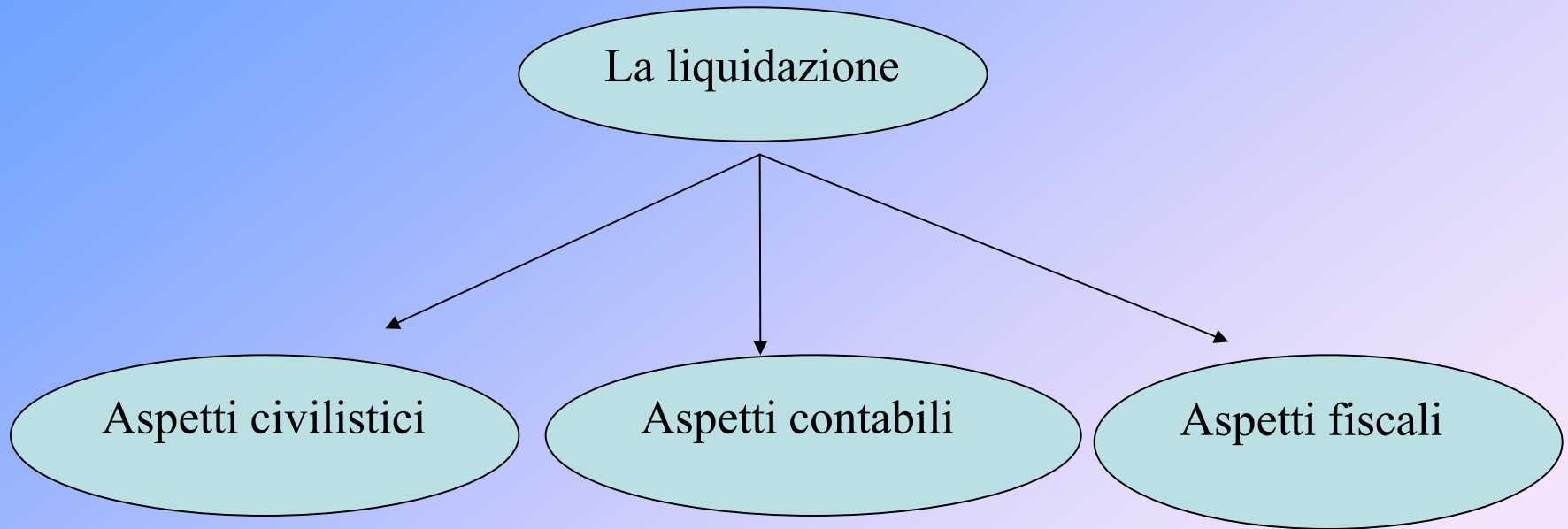
La liquidazione è quella fase della vita di un'azienda durante la quale l'attività propria dell'impresa si sostituisce ad operazioni volte a realizzare le varie attività societarie, per poi ripartirle ai soci

La liquidazione consta di tre fasi essenziali:

- Realizzazione dell'attivo patrimoniale
- Estinzione di tutti i debiti
- Ripartizione del residuo ai soci



La liquidazione d'azienda





La liquidazione: aspetti civilistici

Il Codice civile disciplina la liquidazione d'azienda in più articoli:

- Società semplici, articoli 2272-2283 c.c., estendibili anche ad altre forme societarie
- Norme specifiche per le società di persone, contenute negli articoli 2308-2312 c.c. per le snc
- Norme specifiche per le società di persone, contenute negli articoli 2323-2324 c.c. per le sas;
- Norme specifiche per tutte le società di capitali contenute negli articoli 2484-2496 c.c.



La liquidazione: Cause di scioglimento

Il Codice Civile prevede da un lato cause di scioglimento comuni a tutte le società, e dall'altro cause di scioglimento specifiche per ogni tipo di società.

Le cause di scioglimento, pertanto, possono distinguersi in:

- Comuni a tutte le società;
- Specifiche per tipologia societaria
- N.B. – Clausole convenzionali di scioglimento



La cause di scioglimento delle società di persone

| Cause di scioglimento società di persone | Società semplici | Snc | Sas |
|---|------------------|-----|-----|
| Decorso de termine (salvo proroga tacita) | X | X | X |
| Conseguimento dell'oggetto sociale o impossibilità di conseguirlo | X | X | X |
| Volontà dei soci | X | X | X |
| Sopravvenuta mancanza della pluralità dei soci (6 mesi per ricostituirla) | X | X | X |
| Cause previste dal contratto sociale | X | X | X |
| Provvedimento autorità | | X | X |
| Fallimento | | X | X |
| Venir meno di una categoria dei soci (6 mesi per ricostituirla) | | | X |



Le cause di scioglimento società di capitali

| Cause di scioglimento società di capitali | SPA | SRL | SAPA |
|--|-----|-----|------|
| Decorso del termine (no proroga tacita) | X | X | X |
| Conseguimento dell'oggetto sociale o sopravvenuta impossibilità | X | X | X |
| Impossibilità di funzionamento dell'assemblea o continuata inattività | X | X | X |
| Riduzione del capitale al di sotto del minimo legale | | | |
| Recesso del socio se azioni o quote non possono essere collocate presso altri soci e/o terzi e non risulta possibili il rimborso | X | X | X |
| Volontà dei soci | X | X | X |
| Cause previste da atto costitutivo e/o statuto | X | X | X |
| Altre cause prevista dalla legge (ad es. fallimento) | X | X | X |
| Venir meno soci accomandatari (180 per ricostituirli) | | | X |
| Nullità della società (art. 2332 cc) | X | X | X |
| Squilibrio azioni di risparmio/capitale sociale (<1/2) art. 145 D. Lgs. 58/98) | X | | X |



LA LIQUIDAZIONE DELLA SOCIETA' DI PERSONE

La liquidazione delle società di persone può essere evitata se



I soci alienano autonomamente tutto il patrimonio sociale, e procedono direttamente alla cessazione della società.

Art. 2275 c.c. —————> Se il contratto non prevede il modo di liquidare il patrimonio sociale e i soci non sono d'accordo nel determinarlo, la liquidazione è fatta da uno o più liquidatori, nominati con il consenso di tutti i soci o, in caso di disaccordo, dal presidente del tribunale



Effetti dello scioglimento

La delibera della liquidazione della società di persone, spetta ai soci all'unanimità



I soci all'unanimità devono nominare il/i liquidatori

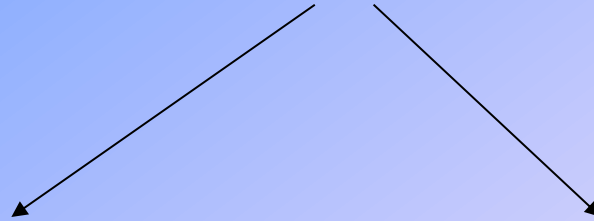


Viceversa, spetta al presidente del tribunale la nomina del liquidatore



Poteri ed obblighi degli amministratori

Gli amministratori



POTERI

Ai sensi dell'art. 2274, conservano il potere di amministrazione limitatamente agli affari urgenti

OBBLIGHI

Cosiddetto “passaggio di consegne”:
Gli amministratori consegnano ai liquidatori beni e documenti sociali e presentano ad essi il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto.



Poteri ed obblighi dei liquidatori

A seguito del cosiddetto passaggio di consegne, i liquidatori “prendono in mano” la gestione della società di persone.

I liquidatori, dovranno attenersi ad alcuni principi caratterizzanti la procedura:

- Divieto di nuove operazioni
- L'indicazione negli atti societari dello stato di liquidazione
- Il potere-dovere di chiedere versamenti ai soci
- Tenuta della contabilità



Poteri ed obblighi dei liquidatori

| Responsabilità | Doveri | Poteri |
|--|---|--|
| Solidalmente responsabili verso la società per gli adempimenti degli obblighi di legge | Prendere in consegna: <ul style="list-style-type: none">• Beni• Documenti sociali• Conto della gestione | Compiere gli atti necessari alla liquidazione |
| Solidalmente responsabili per i nuovi affari intrapresi | Non intraprendere nuove operazioni | Vendere i beni sociali |
| Responsabili verso i creditori se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa | Chiedere i versamenti ancora dovuti ai soci | Fare transazioni e compromessi, e rappresentare la società in giudizio |



Bilancio finale di liquidazione e cancellazione

Con la chiusura e l'approvazione del bilancio finale di liquidazione non si conclude la serie di doveri per i liquidatori.

Questi infatti devono richiedere la cancellazione dal Registro delle Imprese, fase obbligatoria sia per le società di capitali, che per le società di persone.



Il Bilancio finale di liquidazione e la cancellazione

In base all'art. 2311 c.c., i liquidatori devono:

- Comunicare ai soci sia il bilancio finale di liquidazione, che il piano di riparto;
- Attendere due mesi;
- In caso di mancata opposizione al bilancio finale di liquidazione, richiedere la cancellazione della società dal R.I.
- In alternativa, i soci possono approvare esplicitamente il bilancio finale di liquidazione, e richiedere contestualmente la cancellazione;
- La cancellazione ha efficacia meramente dichiarativa;
- I creditori possono “rifarsi” nei confronti dei soci illimitatamente responsabili (o nei confronti dei liquidatori se responsabili);
- I libri vengono depositati presso una persona designata



La liquidazione delle società di capitali

Le cause di scioglimento delle società di capitali sono espressamente previste dall'art. 2484 del c.c.

- 1) Per il decorso del termine
- 2) Per conseguimento oggetto sociale, o sopravvenuta impossibilità
- 3) Impossibilità di funzionamento o continuata inattività dell'assemblea
- 4) Per riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale
- 5) Per le ipotesi di cui all'art. 2437 quater (recesso del socio di spa) e 2473 (recesso del socio di srl)
- 6) Per deliberazione dell'assemblea
- 7) Altre cause previste dall'atto costitutivo e dallo statuto



Obblighi e poteri degli amministratori

Verificarsi della
causa di
scioglimento



Accertamento della
causa da parte degli
amministratori



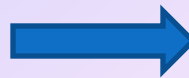
Convocazione
dell'assemblea
per deliberare
sulla nomina,
numero e poteri
dei liquidatori



Pubblicità



Apertura della
liquidazione



Passaggio
di
consegne



Obblighi degli amministratori

Gli amministratori, fino al momento del passaggio di consegne, hanno l'obbligo di conservare e gestire la società, ai soli fini di conservare l'integrità ed il valore del patrimonio sociale

In caso di inosservanza delle suddette norme (accertamento delle cause di scioglimento, e gestione conservativa del patrimonio sociale), gli amministratori rispondono personalmente e solidalmente per i danni subiti dalla società, dai soci, dai creditori sociali e dai terzi



La nomina dei liquidatori

Con la nomina dei liquidatori, si entra nella fase esecutiva della liquidazione

La nomina può essere effettuata da:

- Assemblea
- Secondo norme previste dallo statuto
- Dal Tribunale, in caso di inerzia dell'assemblea o degli amministratori

Cause di ineleggibilità: le stesse degli amministratori

Revoca: dall'assemblea, o in caso di giusta causa, dal Tribunale su istanza dei sindaci e/o dei soci.

Nomina e revoca avvengono in sede di assemblea straordinaria



I liquidatori

Potranno compiere tutti gli atti utili alla liquidazione della società

Devono adempiere ai loro obblighi con la professionalità e diligenza richiesti dalla natura dell'incarico

Responsabili per i danni derivanti dall'inosservanza di tali regole

Richiedere ai soci i versamenti ancora dovuti

Divieto di ripartire acconti ai soci, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità delle somme a disposizione per i creditori



I liquidatori

| Poteri | Doveri | Responsabilità |
|--|--|---|
| Compiere tutti gli atti utili per la liquidazione (ad eccezione della disposizione dell'esercizio provvisorio che compete all'assemblea) | Publicità della nomina | Sono responsabili per i danni derivanti dall'inosservanza dei loro doveri (art. 2489) |
| | Adempiere i loro doveri con <u>professionalità e diligenza</u> | |
| | Chiedere ai soci i versamenti ancora dovuti | |
| | Redigere i bilanci intermedi ed il bilancio finale di liquidazione | |
| | Cancellare la società al termine | |



Bilanci nella fase di liquidazione

- ✓ Obbligo dei bilanci intermedi (art. 2490 cc);
- ✓ Applicazione dei disposti di cui all'art. 2423 c.c. e seguenti in quanto compatibili;
- ✓ La relazione dovrà adeguarsi alla specifica operazione straordinaria, e pertanto dovrà illustrare:
 - ✓ L'andamento
 - ✓ Le prospettive
 - ✓ I principi adottati
- ✓ Indicare in N.I. Il cambiamento dei criteri di valutazione
- ✓ Possibilità di continuazione dell'attività aziendale, con separata indicazione in N.I.;
- ✓ Cancellazione dal R.I. In caso di mancato deposito di num. 3 bilanci intermedi consecutivi



Bilancio finale di liquidazione e piano di riparto

Il bilancio finale di liquidazione sottoscritto dai liquidatori ed accompagnato dalla relazione dei sindaci, è depositato presso il R.I.

Non occorre un'assemblea straordinaria, ma è sufficiente una assemblea ordinaria per l'approvazione

Nei novanta giorni successivi al deposito (art. 2492) ogni socio può proporre reclamo davanti Tribunale in contraddittorio dei liquidatori.

Decorso il termine suddetto, il bilancio si intende approvato (e si può richiedere la cancellazione)

Le scritture contabili si depositano presso il Registro delle Imprese



Per la cancellazione della srl è obbligatorio l'intervento del Notaio?

Casi previsti dall'art. 2484 punti da 1 a 5



L'accertamento spetta all'organo amministrativo



L'organo amministrativo convoca l'assemblea per la nomina dei liquidatori



Non si tratta di modifiche dell'atto costitutivo e/o dello statuto, bensì di una mera “constatazione”, pertanto, non è necessario l'intervento del notaio (assemblea straordinaria) (documento n. 11 del giugno 2011 Istituto di Ricerca Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili)



La liquidazione: aspetti contabili



La liquidazione: aspetti contabili

L'apertura della fase di liquidazione è finalizzata a:

- Chiudere le posizioni debitorie attraverso il pagamento dei creditori sociali;
- Liquidare l'eventuale attivo patrimoniale residuo anche tramite l'assegnazione ai soci degli assets risultante dalla vendita degli stessi.

Il capitale investito cambia la sua funzione sul piano economico:

Da strumento di produzione del reddito



A coacervo di beni destinato alla liquidazione



Fase liquidatoria

L'avvio della fase liquidatoria segna il momento di riferimento per la redazione di alcuni documenti contabili (art. 2487 bis – OIC 5):

La situazione dei conti alla data di scioglimento

Il rendiconto della gestione degli amministratori

Il bilancio iniziale di liquidazione



Situazione dei conti

Consiste in una situazione contabile riportante i saldi economici, patrimoniale e i conti d'ordine desumibili dal bilancio della società.

NO SCRITTURE RETTIFICATIVE

NO SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Tale situazione deve essere redatta alla data di scioglimento

Praticamente rappresenta la fotografia dello stato dei conti della società al momento della delibera di scioglimento



Rendiconto della gestione degli amministratori

Si tratta di un vero e proprio bilancio infrannuale redatto secondo i criteri di funzionamento.

Deve essere redatto secondo i criteri di cui all'art. 2423 e ss c.c., e pertanto deve essere formato da:

- Stato Patrimoniale
- Conto Economico
- Nota Integrativa

Deve essere consegnato dagli amministratori ai liquidatori



Bilancio iniziale di liquidazione

I liquidatori insieme agli amministratori devono redigere il bilancio iniziale di liquidazione.

Finalità:

Accertare la situazione iniziale del Patrimonio

Valorizzare il “Patrimonio netto iniziale di liquidazione”

Verificare sostenibilità procedura di liquidazione

Struttura: Stato Patrimoniale riportante il raffronto tra i valori di Rendiconto ed i valori del bilancio iniziale di liquidazione

Forma: Situazione patrimoniale ex art. 2424 c.c.



Prospettiva di liquidazione

Conseguenze della liquidazione:

- Viene idealmente meno la distinzione tra attivo immobilizzato e circolante
- Non si deve più determinare l'utile distribuibile ai soci
- Non si effettua più il calcolo degli ammortamenti
- Viene meno il postulato del "going concern" (continuazione dell'attività)
- Muta la destinazione economia del capitale
- Mutano i criteri di valutazione:
 - Attività → valore di presunto realizzo (già al netto di eventuali spese di vendita, di incasso ecc.)
 - Passività → valore di estinzione (tenuto conto di interessi, penali per estinzione anticipata, spese di pagamento ecc.)



Seguendo il criterio di presumibile realizzo ed estinzione, nel bilancio iniziale di liquidazione dovranno essere rilevate solo le voci suscettibili di realizzo monetario, e quindi non troveranno allocazione:

- Costi pluriennali non recuperabili a seguito della cessazione dell'attività;
- I beni immateriali non trasferibili;
- L'avviamento, a meno che non si voglia cedere l'intera azienda/ramo aziendale per un valore superiore al netto contabile;
- Le poste rettificative del netto patrimoniale (perdite esercizi precedenti);



- Ratei e risconti attivi e passivi:
 - I risconti attivi e passivi, che rappresentano un credito o un debito per servizi già pagati ma non ancora usufruiti, devono essere eliminati se il credito si ritiene irrecuperabile o il debito non dovuto;
 - Per i ratei attivi e passivi, veri e propri crediti e debiti corrispondenti a ricavi e costi di competenza dell'esercizio in chiusura, ma non ancora incassati o pagati, come punto superiore;
- I debiti prescritti;
- Poste costituenti parti ideali del capitale netto in quanto la distinzione tra capitale sociale e riserve non ha ragione di essere mantenuta.



Possono essere inserite nuove voci:

- Tra le attività: beni immateriali cedibili con valore presunto di realizzo;
- Tra le passività: voci relative alle passività potenziali

Le differenze contabili andranno evidenziate nel conto “rettifiche di liquidazione”, il quale, successivamente, andrà “girocontato” al conto “Patrimonio netto di liquidazione”.



Obblighi contabili

Sono i medesimi previsti per le società in funzionamento, e quindi:

- ✓ Libro giornale
- ✓ Libro degli inventari, che dovrà riportare:
 - ✓ La situazione alla data di liquidazione;
 - ✓ La situazione alla fine del primo periodo di liquidazione;
 - ✓ La situazione alla fine di ogni esercizio;
 - ✓ La situazione finale della liquidazione



Bilancio finale di liquidazione

È ridotto “ai minimi termini”, in quanto dovrà semplicemente riportare:

- Stato patrimoniale con:
 - Tra le attività i valori in cassa e banca;
 - Tra le passività il capitale netto di liquidazione.
- Il conto economico:
 - Evidenzia il risultato economico complessivo;
- Nota integrativa;
- Relazione dei liquidatori ed eventuali organi di controllo;
- Piano di riparto



Esempio pratico

Stato patrimoniale al 31/12/2014 (Rendiconto degli amministratori)

Attività

Passività

| | | | |
|----------------------------|------------------|-------------------------|------------------|
| Immobilizzazioni materiali | 2.400.000 | Capitale sociale | 100.000 |
| Spese di impianto | 60.000 | Riserve | 900.000 |
| Rimanenze | 500.000 | Fondo TFR | 102.000 |
| Crediti | 900.000 | Debiti (mutuo) | 2.814.000 |
| Disponibilità liquide | 100.000 | Altri debiti | 60.000 |
| Ratei e risconti | 20.000 | Ratei e risconti | 4.000 |
| Totale attività | 3.980.000 | Totale passività | 3.980.000 |

| Conto economico | |
|-----------------------------------|-------------------|
| Ricavi | 2.000.000 |
| Variazione delle rimanenze | 300.000 |
| A) Valore della produzione | 2.300.000 |
| | |
| | 1.300.000 |
| Personale dipendente | |
| Oneri sociali | 433.000 |
| TFR | 96.000 |
| Ammort, beni materiali | 514.000 |
| Ammrt. Beni immateriali | 40.000 |
| Oneri diversi di gestione | 900.000 |
| B) Costi della produzione | 3.283.000 |
| A-B | -983.000 |
| C) Proventi e oneri finanziari | -25.000 |
| Perdita | -1.008.000 |

Inventario 2014

Attività

Passività

| | | | |
|---------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|
| Immobilizzazioni materiali | 3.428.000 | Fondo amm.to imm. Materiali | 1.028.000 |
| Spese di impianto e ampliamento | 100.000 | Fondo ammort. Impianti e ampl. | 40.000 |
| Rimanenze | 500.000 | Fondo sval. Crediti | 36.000 |
| Crediti | 936.000 | Capitale sociale | 100.000 |
| Banca e cassa | 100.000 | Altre riserve | 900.000 |
| Risconti attivi | 20.000 | Debiti (mutuo) | 2.814.000 |
| | | Fondo TFR | 102.000 |
| | | Altri debiti | 60.000 |
| | | Ratei e risconti | 4.000 |
| Totale attività | 5.084.000 | | 5.084.000 |



I liquidatori, procedono alla valutazione delle singole voci che compongono l'inventario, evidenziando le differenze che vengono riportate nella tabella seguente:



Le valutazioni dei liquidatori

| Attività | | | |
|------------------------|-----------------------|--------------------|-------------------|
| | Val. contabili | Pres. Real. | Differenze |
| Imm. Mat. | 3.428.000 | 4.000.000 | 572.000 |
| Sp. di imp. ed ampl. | 100.000 | 0 | -100.000 |
| Rimanenze | 500.000 | 350.000 | -150.000 |
| Crediti | 936.000 | 800.000 | -136.000 |
| Banca e cassa | 100.000 | 100.000 | 0 |
| Risconti attivi | 20.000 | 20.000 | 0 |
| Totale attività | 5.084.000 | 5.270.000 | 186.000 |

| Passività | | | |
|-----------------------------|-----------------------|--------------------|------------------|
| | Val. contabili | Pres. Real. | Diff. |
| F. amm. imm. Mat. | 1.028.000 | 0 | -1.028.000 |
| F. amm. Impianti e ampl. | 40.000 | 0 | -40.000 |
| Fondo sval. Crediti | 36.000 | 0 | -36.000 |
| Capitale sociale | 100.000 | 0 | -100.000 |
| Altre riserve | 900.000 | 0 | -900.000 |
| Debiti (mutuo) | 2.814.000 | 2.814.000 | 0 |
| Fondo TFR | 102.000 | 102.000 | 0 |
| Altri debiti | 60.000 | 60.000 | 0 |
| Ulteriori debiti | 0 | 40.000 | 40.000 |
| Ratei e risconti | 4.000 | 4.000 | 0 |
| Cap. Netto di Liq.ne | 0 | 2.250.000 | 2.250.000 |
| | 5.084.000 | 5.270.000 | 186.000 |



Registrazioni contabili

Storno per beni non cedibili

| | | | |
|----------------------------|---|-------------------------------------|---------|
| Rettifiche di liquidazione | a | Spese di impianto ed ampliamento | 100.000 |
|----------------------------|---|-------------------------------------|---------|

| | | | |
|--|---|----------------------------|--------|
| Fondo amm.to impianto e ampliamento | a | Rettifiche di liquidazione | 40.000 |
|--|---|----------------------------|--------|

Storno fondi di ammortamento e beni materiali

| | | | |
|-------------------------------|---|----------------------------|-----------|
| Fondo amm.to immob. Materiali | a | Immobilizzazioni materiali | 1.028.000 |
|-------------------------------|---|----------------------------|-----------|

Storno fondo sval. Crediti al mastro acceso ai crediti

| | | | |
|---------------------|---|---------|--------|
| Fondo sval. Crediti | a | Crediti | 36.000 |
|---------------------|---|---------|--------|



Rettifiche di valutazione

| | | | |
|----------------------------|---|--------------------------------|-----------|
| Immobilizzazioni materiali | a | Rettifiche di liquidazione | 1.600.000 |
| Rettifiche di liquidazione | a | Rimanenze finali | 150.000 |
| Rettifiche di liquidazione | a | Crediti | 100.000 |
| Rettifiche di liquidazione | a | Debiti di liquidazione | 40.000 |
| Rettifiche di liquidazione | a | Capitale netto di liquidazione | 1.250.000 |
| Capitale sociale | a | Capitale netto di liquidazione | 100.000 |
| Riserve | a | Capitale netto di liquidazione | 900.000 |



Bilancio iniziale di liquidazione

| Bilancio iniziale di liquidazione | | | |
|--|------------------|-----------------------------|------------------|
| Attività | | Passività | |
| Immobilizzazioni materiali | 4.000.000 | Debiti (mutuo) | 2.814.000 |
| Rimanenze | 350.000 | Fondo TFR | 102.000 |
| Crediti | 800.000 | Altri debiti | 60.000 |
| Banca e cassa | 100.000 | Ulteriori debiti | 40.000 |
| Risconti attivi | 20.000 | Ratei e risconti | 4.000 |
| | | Cap. Netto di Liq.ne | 2.250.000 |
| Totale attività | 5.270.000 | | 5.270.000 |



Bilancio finale di liquidazione

Stato patrimoniale finale

Attività di liquidazione

Patrimonio netto di liquidazione

| | | | |
|-----------------|---------------|--|---------------|
| Denaro in cassa | 500 | Capitale netto di liquidazione | 2.814.000 |
| Banca | 10.000 | +/- utili di liquidazione prec. esercizi | -2.914.000 |
| | | +/- utili di esercizio | 110.500 |
| Totale | 10.500 | Totale | 10.500 |

Piano di riparto

| | |
|----------|-------|
| Socio A) | 3.500 |
| Socio B) | 3.500 |
| Socio C) | 3.500 |



La liquidazione: profili fiscali



Art. 182 TUIR

La disciplina fiscale si applica a:

- Imprese individuali
- Snc e sas
- Società Ires (spa, sapa, srl, cooperative, stabili organizzazioni)

Elementi differenziali rispetto alla disciplina civilistica

1. La liquidazione dell'impresa individuale non è regolamentata civilisticamente
2. La liquidazione della società semplice non è regolamentata fiscalmente → perché non svolge attività commerciale



Data di inizio della liquidazione

- Imprese individuali: data di variazione
- Società di persone: delibera
- Società di capitali: Data di iscrizione R.I.

N.b. DL 12/2012 La dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione va presentata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di inizio della liquidazione.



Periodi di imposta

Periodi di imposta

Periodo ante-liquidazione



Dall'inizio dell'esercizio al giorno precedente la messa in liquidazione

Periodo liquidazione



Dall'inizio alla chiusura della liquidazione

Liquidazione termina prima della fine dell'esercizio



Periodo unico

Liquidazione termina dopo la fine dell'esercizio



Periodi intermedi

Provvisori

Definitivi se:

- > 3 esercizi società di persone
- > 5 esercizi società di capitali
- mancata presentazione bilancio finale di liquidazione



Periodi intermedi

- Scopo del legislatore → evitare il rinvio sine die della tassazione dei redditi di liquidazione
- Imposte pagate nei periodi intermedi → liquidate a titolo provvisorio e soggette a conguaglio finale-

Es. liquidazione 1 maggio 2013 – 20 aprile 2015

| Da | a | Periodi | Risultati |
|------------|------------|-----------------------------|-----------------------|
| 01/01/2013 | 30/04/2013 | Periodo ante-liquidazione | Risultato definitivo |
| 01/05/2013 | 31/12/2013 | 1° periodo liquidazione | Risultato provvisorio |
| 01/01/2014 | 31/12/2014 | 2° periodo liquidazione | Risultato provvisorio |
| 01/01/2015 | 20/04/2015 | 3° periodo liquidazione | Risultato provvisorio |
| 01/05/2013 | 20/04/2015 | Intero Periodo liquidazione | Risultato definitivo |



La determinazione del reddito

- Il reddito del periodo ante liquidazione viene determinato sulla base del conto della gestione degli amministratori, che verrà consegnato al liquidatore.
- Il reddito dei periodi intermedi, viene determinato sulla base dei bilanci intermedi.
- Obbligo di ragguaglio ai sensi dell'art. 110 comma 5 del TUIR



Punti fondamentali

Perdite fiscali anteriori alla liquidazione (loro utilizzo):

- Imprenditore individuale: periodo di imposta e 5 successivi, per redditi della stessa natura (art. 8 comma 3 TUIR);
- Società di persone:
 - Trasparenza fiscale (art. 5 TUIR)
 - Vale la regola delle imprese individuali
- Società di capitali (art. 84 TUIR) (modificato dal dl 98/2011):
 - Illimitatamente riportabili;
 - 80% del reddito di ciascun periodo
 - Se la liquidazione si chiude entro 5 esercizi, le perdite suddette sono compensabili in sede di conguaglio



Perdite fiscali del periodo di liquidazione (loro utilizzo):

- Imprenditore individuale e società di persone:
 - Non possono essere utilizzate finché il risultato non sia definitivo;
 - Se diventano definitive, sono utilizzabili, nel silenzio della norma, da tale momento
- Società di capitali:
 - Le perdite sono normalmente compensabili (non lo prevede il TUIR, ma ci si rifà ad interpretazioni ministeriali).



Redditi conseguiti durante la fase di liquidazione

Diversa è la tassazione dei redditi derivanti dall'attività di liquidazione delle aziende, per gli imprenditori individuali, le società di persone (tassate per trasparenza), e le società di capitali.

L'attività di liquidazione, comporta spesso la vendita di assets dell'azienda.

Tali vendite potrebbero comportare delle plusvalenze che, se tassate in un unico esercizio, potrebbe comportare per le persone fisiche l'assoggettamento ad aliquote marginali più alte.

Per questo, è offerta alle persone fisiche la possibilità di optare per la tassazione separata.



Tassazione separata

In base alla tassazione separata, il soggetto viene tassato in base all'aliquota media delle imposte pagate nei due esercizi precedenti.

Requisiti soggettivi (art. 17 TUIR):

Persone fisiche non imprenditori

- Imprenditori individuali

Requisiti oggettivi:

Plusvalenze

- Redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione di imprese esercitate da più di cinque anni
- Redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione di società di cui all'art. 5, se il periodo che intercorre tra costituzione ed inizio della liquidazione è superiore a 5 anni

Modalità di esercizio dell'opzione:

- Persone fisiche: regime naturale
- Imprenditori commerciali: solo per opzione



Redditi conseguiti durante la liquidazione

Persona fisica non imprenditore:

- Tassazione separata se tra la costituzione e l'inizio della liquidazione sono trascorsi più di 5 anni;
- Si decade anche retroattivamente se passano i canonici 3 anni della liquidazione, o non si presenta il bilancio finale di liquidazione, con rideterminazione del reddito

Imprenditore individuale:

- Il regime naturale è quello della tassazione ordinaria, ma si può optare per la tassazione separata, con le stesse regole di cui sopra;

Società di capitali:

- Tassazione ordinaria



Redditi derivanti dal riparto finale

Riparto dei soggetti IRES:

- Percettore persona fisica (art. 47 c. 7 TUIR): il reddito è calcolato come differenza tra l'ammontare ricevuto ed il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Viene trattato come reddito di capitale:
 - Partecipazione qualificata: imponibile il 49,72% (40% fino al 2007)
 - Partecipazione non qualificata: r.a. 26% a titolo di imposta
- Percettore imprenditore e soc. di persone: bisogna distinguere tra:
 - *Somme restituite a titolo di restituzione di capitale*:
 - la plusvalenza soggetta a tassazione nei limiti del 49,72% se pex (art. 58 c. 2 e art. 87 TUIR);
 - Tassazione piena se non pex.
 - *Somme restituite come distribuzione di utili*:
 - Dividendo per il percettore (valgono le regole per persona fisica).



• Percettore soggetto IRES:

- *Somme restituite a titolo di capitale, la plusvalenza:*
 - Soggetta a tassazione al 5% se pex;
 - Tassazione piena se non pex.
- *Somme restituite a titolo di utili (è un dividendo per il percettore):*
 - Imponibile per il 5% sempre.

• Riparto dell'impresa individuale e soc. di persone:

- Tassati per competenza, e pertanto, in sede di distribuzione di utili, questi sono già stati tassati, e quindi non soggetti ad ulteriore tassazione.



DICHIARAZIONI

Dichiarazioni fiscali

Dichiarazione Iva

anno solare
(no divisione periodi imposta)

Dichiarazione Irap

vedi dichiarazione redditi.
Nota. Ai fini Irap i periodi intermedi
sono sempre definitivi

Sostituti d'imposta

anno solare
(no divisione periodi imposta)

Dichiarazione
redditi (DPR
322/98)

Periodo ante liquidazione
(inizio periodo imposta -
giorno precedente
liquidazione)

entro l'ultimo giorno del
nono mese successivo

Periodo intermedi
liquidazione

entro l'ultimo giorno del
nono mese successivo

Periodo chiusura
liquidazione

entro l'ultimo giorno del
nono mese successivo



Revoca della liquidazione

Dal punto civilistico, ha effetto 60 giorni dopo l'iscrizione nel R.I.

La revoca della liquidazione è poco disciplinata:

Problematiche:

- Non si presenta il bilancio finale di liquidazione, e, quindi, il conguaglio delle imposte;
- Viene meno il diritto alla tassazione separata
- Si attribuiscono le perdite fiscali ai soci trasparenti
- Perde autonomia il periodo di imposta di fine dichiarazione (l'ultimo anno è unico, 01 gennaio – 31 dicembre se anno solare).



Le operazioni straordinarie: la liquidazione

Grazie per l'attenzione

Dr. Salvatore Musso

Email: salvo@studiomusso.eu