

**Analisi e commenti**

# **La riforma del sistema tributario (14): la liquidazione ordinaria delle imprese e delle società - 1**

**16 Settembre 2003**

La normazione primaria in materia fiscale è nell'articolo 124 del Tuir rielaborato e integrato nel nuovo Testo unico La normazione primaria in materia fiscale è nell'articolo 124 del Tuir rielaborato e integrato nel nuovo Testo unico

**Thumbnail**  
Image not found or type unknown

Proseguendo nel commento delle "disposizioni comuni" del nuovo Testo unico pubblicato in bozza sui siti Internet del ministero dell'Economia e delle Finanze, vale a dire di quelle disposizioni che si applicheranno indifferentemente ai soggetti Ire e a quelli Ires, ma che più da vicino riguardano le società e i gli effetti tributari dei rapporti tra esse, una particolare attenzione occorrerà dedicare alle nuove norme sulla liquidazione.

Il testo commentato è già in parte superato, poiché venerdì 12 settembre il Consiglio dei ministri ha approvato lo schema di decreto legislativo che andrà a modificare il Testo unico, ora destinato a essere rinviato alle competenti commissioni parlamentari.

Le ultime modifiche hanno recepito le elaborazioni della cosiddetta "Commissione Gallo", a suo tempo insediata allo scopo di armonizzare la riforma del diritto societario con le disposizioni del Testo unico delle imposte sui redditi.

In considerazione della possibile non coincidenza tra il primo schema e il testo successivamente approvato, questa rubrica prenderà d'ora in avanti in considerazione quest'ultimo, con tutti gli aggiornamenti che si rendessero necessari.

Le novità in materia andranno coordinate con la riforma del diritto societario intervenuta con il Dlgs 17.1.2003, n. 6, pubblicato come supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22.1.2003, e destinata a entrare in vigore a partire dal 1° gennaio 2004.

Allo stato, la liquidazione ordinaria delle società, puntualmente disciplinata nel codice civile (in particolare, per la società per azioni, vedasi il libro V, Del lavoro - titolo V, Delle società - capo V,

Della società per azioni - sezione XI, Dello scioglimento e della liquidazione, articoli 2448 e seguenti), trova nell'articolo 124 del Tuir la propria normazione primaria in materia fiscale; detto articolo viene rielaborato e integrato nel nuovo Testo unico.

Data la complessità delle questioni affrontate, sarà opportuno un generale inquadramento civilistico e fiscale, facendo poi riferimento agli effetti delle cennate riforme.

### **Scioglimento delle società e liquidazione delle imprese**

La liquidazione rappresenta il momento conclusivo della vita dell'impresa, e comporta la realizzazione delle attività mediante la vendita e l'estinzione dei debiti; l'eventuale residuo attivo è quindi distribuito ai detentori di capitale di rischio (nelle società, ai soci).

La disciplina civilistica ante-riforma della liquidazione si rinviene:

- relativamente alle società semplici, ma con possibilità di applicazione anche agli altri tipi di società, negli articoli 2272-2283 del codice
- relativamente alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, negli articoli 2308-2312 e 2323-2324 del codice
- relativamente alle società per azioni, negli articoli 2448-2457 del codice, ai quali è fatto rinvio anche per le società a responsabilità limitata (articolo 2497) e in accomandita per azioni (articolo 2464).

Sono cause di liquidazione comuni a tutte le società:

- il decorso del termine
- il conseguimento dell'oggetto sociale
- l'impossibilità sopravvenuta di conseguirlo.

Lo scioglimento delle sole società di capitali può inoltre intervenire per altre cause previste dall'atto costitutivo, nonché per l'impossibilità di funzionamento e per la continuata inattività dell'assemblea, per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale e per delibera assembleare.

Lo scioglimento delle società di persone può invece verificarsi anche:

- per altre cause previste dal contratto sociale
- per volontà di tutti i soci

- per mancanza della pluralità dei soci, se nel termine di sei mesi questa non è ricostituita.

Lo scioglimento delle società registrate (con l'esclusione dunque delle società semplici), può altresì verificarsi in dipendenza di provvedimenti dell'autorità giudiziaria, nonché, per le società commerciali, in seguito a dichiarazione di fallimento.

Mancano, per le imprese commerciali individuali, disposizioni civilistiche di riferimento; è comunque sostenibile che la liquidazione discenda dalla cessazione dell'attività d'impresa, non correlata ad atti di cessione o di conferimento.

### **La procedura di liquidazione (cenni)**

Ai sensi dell'articolo 2274 del codice civile, durante la procedura di liquidazione i soci amministratori conservano il potere di amministrare l'impresa, limitatamente agli affari urgenti e con l'esclusiva finalità della conservazione dei beni sociali, in attesa di consegnare gli stessi ai liquidatori.

Ha così luogo l'ultima fase della vita del soggetto collettivo, finalizzata alla liquidazione del patrimonio, con l'estinzione delle passività e la ripartizione tra i soci dell'eventuale residuo.

Gli amministratori devono quindi convocare entro trenta giorni l'assemblea per le deliberazioni relative alla liquidazione, e in particolare per la nomina dei liquidatori (nomina che si rende in verità necessaria solo per le società di capitali, mentre nelle società di persone la fase della liquidazione può essere gestita anche dagli amministratori medesimi).

Dopo la designazione di questi ultimi da parte dell'assemblea straordinaria, che ne determina anche i poteri, gli amministratori cessano dalla propria carica e devono consegnare ai primi i beni sociali.

Conclusa la fase della liquidazione, i liquidatori redigono il bilancio finale di liquidazione, nel quale è indicata la parte a ciascuna azione spettante nella divisione dell'attivo.

L'attività dei liquidatori in corso di procedura dovrà informarsi ai seguenti principi:

- divieto di nuove operazioni (articolo 2279 del codice civile)
- potere-dovere di richiedere versamenti ai soci (articoli 2280, II comma e 2452, I comma, del codice civile)
- dovere di tenere un'ordinata contabilità
- indicazione negli atti societari dello stato di liquidazione della società.

Se la liquidazione non si protrae oltre i termini massimi, con presentazione del bilancio finale, l'intera fase della liquidazione rileva come un momento unitario, e i risultati definitivi sono evidenziati in sede di bilancio finale (cfr. R.M. 18.10.1979 prot. n. 7/3087; R.M. 11.12.1981 prot. n. 9/4009; R.M. 12.3.1983 prot. n. 11/177).

Nell'ipotesi in cui, invece, la liquidazione ecceda i termini indicati, e se è omessa la presentazione del bilancio finale (a prescindere dal superamento di detti termini), l'intero periodo della liquidazione non rileva come un momento unitario. In presenza di redditi assoggettati a tassazione separata si rende necessario rideterminare il reddito complessivo del contribuente per i periodi di imposta di competenza e riliquidare la relativa imposta.

### **La riforma del diritto societario**

Con la riforma del diritto societario, introdotta dal decreto legislativo n. 6/2003 in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366, sono state apportate rilevanti modificazioni alle norme del codice civile che costituiscono il fondamento giuridico dell'attività delle società nell'ordinamento italiano.

In particolare, l'articolo 4 del decreto legislativo ha previsto l'inserimento nel testo del codice di un nuovo capo VIII, rubricato "Scioglimento e liquidazione delle società di capitali".

Il nuovo articolo 2484 ("Cause di scioglimento") contiene l'elencazione delle cause di scioglimento delle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità. Le principali novità sono le seguenti:

- il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo possono non determinare lo scioglimento se l'assemblea, "convocata senza indugio", delibera le opportune modifiche statutarie
- la riduzione del capitale al disotto del minimo legale può non essere causa di scioglimento nelle ipotesi contemplate dagli articoli 2447 e 2482-ter, ovvero se gli amministratori convocano l'assemblea senza indugio per la deliberazione:
  - della riduzione del capitale e del contemporaneo aumento dello stesso fino a una cifra non inferiore al minimo
  - (ovvero) della trasformazione della società
- lo scioglimento può avvenire per mancanza di utili e riserve disponibili, ove sia necessario liquidare le azioni o le quote ai soci recedenti (vedansi il nuovo articolo 2347-quater del codice civile e, per le Srl, l'articolo 2473).

Ai sensi del nuovo articolo 2485 ("Obblighi degli amministratori"), gli amministratori sono tenuti ad accertare senza indugio il verificarsi di una causa di scioglimento e devono procedere agli adempimenti previsti dal terzo comma dell'articolo 2484 (iscrizione della dichiarazione da essi resa presso l'Ufficio del registro delle imprese, ovvero iscrizione della deliberazione dell'assemblea).

In caso di ritardo od omissione, essi rispondono personalmente e solidalmente per i danni subiti dalla società, dai soci, dai creditori sociali e dai terzi.

Se i predetti adempimenti sono omessi, il Tribunale, su istanza di:

- singoli soci
- (o) amministratori
- (o) dei sindaci

accerta il verificarsi della causa di scioglimento, emettendo un decreto che va iscritto presso l'Ufficio del registro delle imprese.

Relativamente alla nomina e alla revoca dei liquidatori, nonché ai criteri secondo i quali la procedura di liquidazione deve svolgersi, il nuovo articolo 2487 del codice si presenta più articolato delle norme ancora vigenti, disponendo, in particolare, che l'assemblea deve indicare:

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

Se gli amministratori omettono la predetta convocazione, vi provvede il tribunale su istanza di singoli soci o amministratori, ovvero dei sindaci; lo stesso tribunale, nel caso in cui l'assemblea non si costituisca o non delibere, adotta con decreto le decisioni previste.

Le deliberazioni sopra elencate possono comunque essere modificate dall'assemblea, con la maggioranza richiesta per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto.

Anche nel nuovo regime, i liquidatori possono essere revocati dall'assemblea o, quando sussiste una giusta causa, dal tribunale su istanza di soci, dei sindaci o del pubblico ministero.

Per quanto attiene alla pubblicazione e agli effetti della nomina dei liquidatori, in nuovo articolo 2487-*bis* impone:

- l'iscrizione presso l'Ufficio del registro delle imprese
- l'indicazione che si tratta di società in liquidazione aggiunta alla denominazione sociale.

Dopo l'iscrizione gli amministratori cessano dalla carica e consegnano ai liquidatori (redigendo apposito verbale):

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

L'ipotesi della revoca dello stato di liquidazione, ora codificata con il nuovo 2487-*ter*, è oggetto di una separata trattazione nel presente contributo.

Il nuovo articolo 2488 ("Organi sociali"), con formulazione analoga a quella dell'ancora vigente articolo 2451, chiarisce che tutte le disposizioni sulle decisioni dei soci, sulle assemblee e sugli organi amministrativi e di controllo si applicano, in quanto compatibili, anche nella fase di liquidazione.

L'art. 2489 del codice riformato ("Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori") dispone che, salvo diversa disposizione statutaria, ovvero adottata in sede di nomina, i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società.

E' inoltre chiarito che i liquidatori devono adempiere i propri doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico, e che la loro responsabilità per i danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli

amministratori.

Le nuove disposizioni dell'articolo 2490 ("Bilanci in fase di liquidazione") si riallacciano agli obblighi imposti alla procedura di liquidazione secondo l'articolo 2487; è dunque disposto che i liquidatori devono redigere il bilancio e presentarlo per l'approvazione all'assemblea (o, nel caso previsto dall'articolo 2479, III comma, sull'eventuale previsione, nello statuto, della forma scritta per le decisioni dei soci, a questi ultimi) alle scadenze previste per il bilancio di esercizio.

In quanto compatibili con la natura, le finalità e lo stato della liquidazione, vanno applicate le disposizioni sul bilancio degli articoli 2423 e seguenti del codice.

La relazione dei liquidatori deve illustrare:

- l'andamento
- le prospettive anche temporali della liquidazione
- i principi e criteri adottati per realizzarla.

La nota integrativa deve invece indicare e motivare i criteri di valutazione adottati.

Nel primo bilancio successivo alla loro nomina i liquidatori devono indicare:

- le variazioni nei criteri di valutazione adottati rispetto all'ultimo bilancio approvato
- le ragioni e conseguenze di tali variazioni.

A tale bilancio va allegata la documentazione consegnata dagli amministratori, con le eventuali osservazioni dei liquidatori.

Se è prevista una continuazione, anche parziale, dell'attività d'impresa, le relative poste di bilancio devono essere indicate separatamente, mentre la relazione deve indicare le ragioni e le prospettive della continuazione e la nota integrativa deve indicare e motivare i criteri di valutazione adottati.

E' inoltre prevista la cancellazione d'ufficio dal registro delle imprese nel caso in cui per più di tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio.

In corso di procedura, conformemente a quanto stabilito dall'ancora vigente articolo 2452, se i fondi disponibili sono insufficienti per il pagamento dei debiti sociali, i liquidatori possono chiedere proporzionalmente ai soci i versamenti ancora dovuti.

I liquidatori inoltre, ai sensi della norma riformata:

- non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali. I liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie
- sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali con la violazione delle disposizioni del comma precedente (articolo 2491, "Poteri e doveri particolari dei liquidatori").

Il bilancio finale di liquidazione, disciplinato dal nuovo articolo 2492, dev'essere redatto dai liquidatori, che indicano la parte a ciascun socio o azione spettante nella divisione dell'attivo.

Le formalità richieste prevedono il deposito del bilancio presso l'Ufficio del registro delle imprese. Nei tre mesi successivi all'iscrizione dell'avvenuto deposito, ogni socio può proporre reclamo avanti il tribunale; i reclami devono essere riuniti e decisi in unico giudizio, nel quale tutti i soci possono intervenire. La trattazione della causa inizia quando è decorso il termine suddetto, e la sentenza fa stato anche rispetto ai non intervenuti.

L'approvazione del bilancio finale consegue al mancato reclamo da parte dei soci, ai sensi del nuovo articolo 2493.

A seguito dell'approvato del bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese (articolo 2495, "Cancellazione della società").

Dopo la cancellazione, ferma restando l'estinzione della società, i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti:

- dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione
- dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi.

La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

Compiuta la liquidazione, la distribuzione dell'attivo o il deposito delle somme non rimosse dai soci a norma dell'articolo 2494, i libri della società devono essere depositati e conservati per dieci anni presso l'Ufficio del registro delle imprese; chiunque può esaminarli, anticipando le spese (articolo 2496, "Deposito dei libri sociali").

### **La revoca della liquidazione**

La revocabilità dello stato di liquidazione delle società è stata oggetto, in passato, di alcuni dubbi,

involgenti in particolare la natura della "revoca", intesa come "riattivazione" dell'originario contratto societario ovvero come costituzione di una nuova società.

Alla luce del principio discendente dell'articolo 2273 del codice civile, per il quale è rilevante il comportamento tenuto dai soci, tali dubbi devono considerarsi superati; va inoltre sottolineato che al verificarsi di una causa di scioglimento rimane comunque in vita il rapporto sociale, sicché i soci possono certamente modificarlo, apportando quella particolare modificazione che consiste nell'eliminazione della causa di scioglimento.

La riforma del diritto societario intervenuta con il decreto legislativo 17.1.2003, n. 6, che entrerà in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2004, ha risolto in via legislativa le cennate problematiche.

Il nuovo articolo 2487-ter del codice, per l'appunto rubricato "Revoca dello stato di liquidazione", dispone infatti che:

- la società può in ogni momento revocare lo stato di liquidazione, in presenza della previa eliminazione della causa di scioglimento
- per tale deliberazione è richiesta la maggioranza prevista per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto (presenza di tanti soci che rappresentino almeno la metà del capitale sociale; deliberazioni a maggioranza assoluta)
- è applicato l'articolo 2436 (sul deposito, l'iscrizione e la pubblicazione delle modificazioni).

Quanto agli adempimenti imposti dalle norme fiscali, la risoluzione ministeriale 6.5.1983, protocollo n. 176, ha precisato che, in caso di revoca dello stato di liquidazione, non è prescritta alcuna dichiarazione di bilancio finale, poiché con detta revoca non avviene alcun riparto delle attività di liquidazione. E' di conseguenza esclusa l'applicabilità della disciplina tributaria della liquidazione, e gli amministratori sono tenuti a presentare la normale dichiarazione dei redditi.

Se è intervenuta la revoca dello stato di liquidazione, comunque in epoca antecedente i cinque anni a partire dalla sua apertura, non sussistono dunque i presupposti per la presentazione di una dichiarazione fiscale relativa all'intero periodo di liquidazione; al contrario, risorge l'obbligo della dichiarazione annuale, sicché anche l'eventuale periodo iniziale della liquidazione non può "frazionarsi" in due sottoperiodi (ante e post-liquidazione), dovendo invece essere considerato unitariamente.

- *continua*

di

**Fabio Carriolo**

