



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Lecco, 14 dicembre 2009

ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI

ED ESPERTI CONTABILI

Commissione Studi Societari e Tributari

Presidente dott. Diego Bolis

Relatori

Dott. Cristina Castelnovo

Dott. Fabio Montalbano



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



PARTE I: ASPETTI E NORMATIVA CIVILISTICA

SCIoglimento DELLA SOCIETA'

L'articolo 2484 c.c. statuisce che le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata si sciolgono:

- 1) per il decorso del termine;
- 2) per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo, salvo che l'assemblea, all'uopo convocata senza indugio, non deliberi le opportune modifiche statutarie;
- 3) per l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea;
- 4) per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, salvo quanto è disposto dagli articoli 2447 c.c. e 2482 ter c.c.;
- 5) nelle ipotesi previste dagli articoli 2437 c.c. quater e 2473 c.c. (diritto di recesso);
- 6) per deliberazione dell'assemblea di scioglimento anticipato;
- 7) per le altre cause previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

La società inoltre si scioglie per le altre cause previste dalla legge; in queste ipotesi le disposizioni dei seguenti articoli si applicano in quanto compatibili.

Gli effetti dello scioglimento si determinano, nelle ipotesi previste dai numeri 1), 2), 3), 4) e 5), alla data dell'iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese **della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa** e, nell'ipotesi prevista dal numero 6) del medesimo comma, alla data dell'iscrizione **della relativa deliberazione assembleare (nel qual caso il deposito del verbale di assemblea presso il registro delle imprese spetta anche al notaio); per le ipotesi di cui al numero 7), il deposito spetta ai soggetti designati in tali atti (art. 2485 c.c.).**

Quando gli amministratori omettono gli adempimenti pubblicitari di cui sopra, il **Tribunale**, su istanza di singoli soci o amministratori ovvero dei sindaci, accerta il verificarsi della causa di scioglimento, con decreto che deve essere iscritto presso il **Registro delle imprese** (obbligato al deposito, in questo caso, sono il socio, l'amministratore o il sindaco che ha fatto istanza al Tribunale, tramite il deposito del Modello S3 compilato al riquadro 1 - codice atto A13, della Distinta Fedra firmata digitalmente, e tra gli allegati, della copia del Decreto di scioglimento del Tribunale).

L'iscrizione ha funzione costitutiva dello scioglimento e non più meramente dichiarativa.

Il verificarsi di una causa di scioglimento non determina l'immediata estinzione della società; prima che ciò accada si deve, infatti, provvedere, attraverso il **procedimento di liquidazione**, al pagamento dei creditori sociali e alla ripartizione fra i soci dell'eventuale residuo passivo.



Cristina Castelnuovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



La delibera di scioglimento è sottoposta a registrazione e l'imposta di registro, da scontare in misura fissa pari ad Euro 168,00 ed è dovuta entro 20 giorni dall'iscrizione della delibera di inizio liquidazione.

Quando lo scioglimento viene deliberato dall'assemblea, gli effetti di esso si determinano attraverso il deposito presso l'ufficio del Registro delle Imprese della delibera, entro il termine di 30 giorni dall'adozione.

Il Notaio rogante, dovrà depositare:

- il **Modello S3** compilato al riquadro 1 lett. B1 e C - codice atto A13;
- tra gli allegati, **copia autentica** dell'atto di scioglimento e messa in liquidazione scansionata o in formato. PDF firmata digitalmente dal Notaio.

NOMINA DEI LIQUIDATORI

Salvo che nei casi di scioglimento come individuati dai numeri 2), 4) e 6) dell'art.2484 c.c., se non abbia già provveduto l'assemblea e salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non dispongano in materia, gli amministratori, contestualmente all'accertamento della causa di scioglimento, debbono convocare l'assemblea dei soci perché deliberi, con le maggioranze previste per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto, su:

- 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, di rami di essa, ovvero anche 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 convocazione di cui al punto precedente, il presidente del tribunale vi provvede su istanza di singoli soci o amministratori, ovvero dei sindaci, e, nel caso in cui l'assemblea non si costituisca o non deliberi, adotta con decreto le decisioni ivi previste.

La nomina dei liquidatori e dei loro poteri, comunque effettuata, deve essere pubblicizzata mediante **deposito al Registro delle imprese**, a cura dei liquidatori stessi, del documento dal quale la nomina stessa discende (verbale assembleare, il Decreto del Tribunale, etc.).

La norma non prevede un termine per il deposito e pertanto si ritiene applicabile, **per analogia**, il termine di **trenta giorni** previsto per il deposito della nomina degli amministratori o dei sindaci (artt. 2383 c.c. , 2400, c.c.).



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



I liquidatori entrano in carica al momento del deposito presso il Registro delle Imprese della loro nomina che presuppone ovviamente l'accettazione della carica.

L'iscrizione avviene secondo le modalità seguenti, diverse a seconda che il liquidatore sia presente o assente alla stipulazione dell'atto di scioglimento e di messa in liquidazione, ove interviene anche la nomina:

- quando è assente, entro **30 giorni** dalla notizia della nomina, il Liquidatore deposita il **Modello S2** compilato al riquadro 1 per modificare la denominazione aggiungendo alla stessa "in liquidazione" - codice atto A09 e A07 e i Modelli Intercalare P relativi alla nomina del liquidatore e alla cessazione degli amministratori.
- quando è presente alla stipula dell'atto, il notaio dovrà procedere all'iscrizione dello scioglimento con messa in liquidazione e della relativa nomina dei liquidatori contestualmente, depositando:
 - **Modello S2** per modificare la denominazione aggiungendo alla stessa "in liquidazione";
 - **Modello S3** compilato al riquadro 1 - codice atto A13, A07 e A09;
 - **Modelli Intercalare P** relativi alla nomina del liquidatore e alla cessazione degli amministratori;
 - **Distinta Fedra** firmata digitalmente dal Notaio;
- tra gli allegati, copia autentica dell'atto di scioglimento e messa in liquidazione scansionata o in formato.PDF firmata digitalmente dal Notaio.

NB: nel caso in cui il Liquidatore sia presente alla stipula dell'atto, il modello Intercalare P dovrà contenere l'indicazione della data di nomina (data atto) e della data di notifica conferimento (data nella quale ha avuto notizia della nomina) che saranno, evidentemente, coincidenti.

- quando il liquidatore è assente alla stipula dell'atto, ma si reca dal Notaio per accettare la carica prima della spedizione dell'atto stesso, il modello Intercalare P dovrà contenere l'indicazione della data di nomina (data atto) e della data di notifica conferimento (data nella quale ha avuto notizia della nomina) che non saranno, evidentemente, coincidenti.

In questo caso l'incarico al Notaio alla trasmissione della comunicazione della nomina dovrà risultare da procura speciale.

In alternativa alla procura speciale il Notaio può dichiarare nel quadro Note di essere stato incaricato dal liquidatore alla trasmissione della domanda di iscrizione della propria nomina.

BILANCIO DI ESERCIZIO



Cristina Castelnuovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



I liquidatori devono redigere il bilancio e presentarlo, alle scadenze previste per il bilancio di esercizio della società, per l'approvazione all'assemblea o, nel caso previsto dal terzo comma dell'articolo 2479 c.c., ai soci. Si applicano, in quanto compatibili con la natura, le finalità e lo stato della liquidazione, le disposizioni degli articoli 2423 c.c. e seguenti.

Nella relazione i liquidatori devono illustrare l'andamento, le prospettive, anche temporali, della liquidazione, ed i principi e criteri adottati per realizzarla.

Nella nota integrativa i liquidatori debbono 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, e le ragioni e conseguenze di tali variazioni. Al medesimo bilancio deve essere allegata la documentazione consegnata dagli amministratori a norma del terzo comma dell'articolo 2487-bis c.c., con le eventuali osservazioni dei liquidatori.

Quando sia prevista una continuazione, anche parziale, dell'attività di impresa, le relative poste di bilancio devono avere una indicazione separata; la relazione deve indicare le ragioni e le prospettive della continuazione; la nota integrativa deve indicare e motivare i criteri di valutazione adottati.

Qualora per oltre tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio di cui al presente articolo, la società è cancellata d'ufficio dal registro delle imprese con gli effetti previsti dall'articolo 2495 c.c..

POTERI, OBBLIGHI E RESPONSABILITA' DEL LIQUIDATORE

L' [articolo 2489](#) c.c. prevede che i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società, salvo diversa disposizione statutaria..

I liquidatori debbono adempiere i loro doveri con la professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico e la loro responsabilità per i danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli amministratori

In concreto i poteri spettanti ai liquidatori possono essere così riassunti:

- **compimento di ogni atto** necessario a **mantenere il valore dell'impresa** , quindi anche l'esercizio provvisorio dell'attività d'azienda;
- vendita, anche in blocco, dei beni sociali;
- possibilità di fare compromessi e transazioni;
- rappresentanza della società in giudizio.



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Con riferimento ai rapporti con i soci:

- richiedere ai soci versamenti ancora dovuti (art. 2491 c.c.);
- richiedere ai soci, in proporzione alle loro quote, le somme che si ritengono necessarie;
- ripartire tra i soci, il risultato di liquidazione.

NB: i liquidatori possono distribuire ai soci acconti del risultato di liquidazione, a condizione che ciò non pregiudichi, neppure parzialmente, il diritto dei creditori ad essere integralmente e tempestivamente soddisfatti (art. 2491 c.c.). Pertanto, il liquidatore, prima di operare la distribuzione di un acconto, dovrà essere assolutamente certo che dal bilancio risulteranno disponibilità sufficienti a dar corso, senza ritardo, all'integrale soddisfazione dei creditori, avuto riguardo all'ammontare e alle scadenze dei loro diritti di credito; in tal senso, al liquidatore è consentito subordinare il pagamento degli acconti alla presentazione, da parte del socio, di idonee garanzie.

Se i fondi disponibili risultano insufficienti per il pagamento dei debiti sociali, i liquidatori possono chiedere proporzionalmente ai soci i versamenti ancora dovuti.

I liquidatori 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. (art. 2491 c.c.)

BILANCIO FINALE DI LIQUIDAZIONE

Al termine delle operazioni di liquidazione i liquidatori **redigono un bilancio finale di liquidazione** che costituisce essenzialmente un rendiconto conclusivo avente lo scopo di esporre i risultati dell'attività di liquidazione.

Esso ha il contenuto di un normale bilancio e può essere completato da un piano di riparto se al termine delle operazioni di liquidazione risulta un attivo distribuibile tra i soci. Il piano di riparto dovrà indicare, infatti, la quota spettante a ciascun socio o azione, ed eventualmente ad altre categorie di soggetti, quali ad esempio i portatori di "nuovi strumenti finanziari" (o nelle s.r.l. i soci titolari di particolari diritti attribuiti dall'atto costitutivo), ove ne abbiano diritto.

Il bilancio, sottoscritto dai liquidatori e accompagnato dalla relazione dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione contabile, è depositato presso l'ufficio del registro delle imprese in cui la società risulta iscritta, affinché si provveda alla sua iscrizione ([art. 2492 c.c.](#)); non è previsto alcun termine per provvedervi.



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Il liquidatore dovrà depositare:

- il Modello S3 compilato al riquadro 2 - codice atto 730;
- Distinta Fedra firmata;
- tra gli allegati, copia del bilancio finale di liquidazione (recante gli estremi di registrazione se vi è distribuzione ai soci) accompagnata dalla eventuale relazione dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione contabile.

Nei novanta giorni successivi all'iscrizione dell'avvenuto deposito, ogni socio può proporre a pena di decadenza reclamo nelle forme dell'atto di citazione nei confronti dei liquidatori, davanti al tribunale nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società, in contraddittorio dei liquidatori. ([art. 2492](#) c.c.).

I reclami devono essere riuniti e decisi in unico giudizio, nel quale tutti i soci possono intervenire; la causa viene trattata una volta trascorsi i novanta giorni dal deposito del bilancio finale di liquidazione, e la sentenza fa stato anche riguardo ai non intervenuti ([art. 2492](#) c.c.).

Decorso il termine di **novanta giorni** senza che siano stati proposti reclami, il bilancio finale di liquidazione s'intende **tacitamente approvato**, e i liquidatori, salvi i loro obblighi relativi alla distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio, sono liberati di fronte ai soci.

Indipendentemente dalla decorrenza del termine, la quietanza, rilasciata senza riserve all'atto del pagamento dell'ultima quota di riparto, importa approvazione del bilancio.

L'approvazione espressa del bilancio può avvenire mediante la sottoscrizione da parte di tutti i soci di una dichiarazione di approvazione.

Per effetto dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, pertanto trascorsi i novanta giorni senza che sia stato proposto reclamo, i liquidatori sono liberati di fronte ai soci per l'attività svolta, fatti salvi gli obblighi relativi alla distribuzione dell'attivo, risultante dal bilancio stesso.

Una volta approvato il bilancio finale di liquidazione, trascorsi novanta giorni dal deposito e dall'iscrizione del medesimo, i liquidatori sono tenuti a richiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese (art. 2495).

L'istanza di cancellazione deve essere presentata al Registro delle imprese, mediante il deposito della seguente documentazione:

- **Modello S3** compilato al riquadro 6A - codice atto A14;
- **Distinta Fedra** firmata digitalmente;
- tra gli allegati, **copia del certificato del Tribunale attestante la mancata proposizione di reclami al bilancio finale di liquidazione;**



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



NB: la richiesta di cancellazione può essere anche contestuale al deposito del bilancio finale di liquidazione; in tal caso oltre agli adempimenti di cui al punto 1.6 occorre allegare copia scansionata o in formato.PDF del verbale di assemblea totalitaria, col quale i soci approvano all'unanimità il bilancio finale di liquidazione .

La **cancellazione della società** ha **effetto costitutivo** per cui, da quel momento, i creditori insoddisfatti (conosciuti o sopravvenuti) possono, entro un anno dalla cancellazione della società, rivolgersi unicamente ai soci o ai liquidatori, alle condizioni prescritte dalla legge. La domanda potrà essere notificata **presso l'ultimo indirizzo** della sede della società cancellata.

La nuova disciplina della liquidazione dispone che la società venga cancellata d'ufficio dal Registro delle Imprese qualora, per oltre tre anni consecutivi, non venga depositato il bilancio annuale di liquidazione (art. 2490 ultimo comma, c.c.).

Una volta approvato il bilancio di finale di liquidazione, trascorsi novanta giorni dal deposito e dall'iscrizione del medesimo, i liquidatori sono tenuti a richiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese (art. 2495 c.c.).

L'istanza di cancellazione deve essere presentata al Registro delle imprese, mediante il deposito della seguente documentazione:

- **Modello S3** compilato al riquadro 6A - codice atto A14;
- **Distinta Fedra** firmata digitalmente;
- tra gli allegati, **copia del certificato del Tribunale attestante la mancata proposizione di reclami al bilancio finale di liquidazione;**

NB: la richiesta di cancellazione può essere anche contestuale al deposito del bilancio finale di liquidazione; in tal caso oltre agli adempimenti di cui al punto 1.6 occorre allegare copia scansionata o in formato .PDF del verbale di assemblea totalitaria, col quale i soci approvano all'unanimità il bilancio finale di liquidazione .

La **cancellazione della società** ha **effetto costitutivo** per cui, da quel momento, i creditori insoddisfatti (conosciuti o sopravvenuti) possono, entro un anno dalla cancellazione della società, rivolgersi unicamente ai soci o ai liquidatori, alle condizioni prescritte dalla legge. La domanda potrà essere notificata **presso l'ultimo indirizzo** della sede della società cancellata.

La nuova disciplina della liquidazione dispone che la società venga cancellata d'ufficio dal Registro delle Imprese qualora, per oltre tre anni consecutivi, non venga depositato il bilancio annuale di liquidazione (art. 2490 ultimo comma, c.c.).

Una volta effettuate la **liquidazione e la distribuzione dell'attivo** , con l'eventuale deposito presso la banca delle somme non riscosse, contestualmente alla richiesta di cancellazione della società, i liquidatori hanno l'obbligo di



Cristina Castelnuovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



depositare i libri obbligatori e le scritture contabili della società presso il Registro delle Imprese dove verranno conservati per dieci anni a disposizione di tutti coloro che, anticipando le spese, ritengano di consultarli ([art. 2496](#) c.c.).

COMUNICAZIONI ALL'ANAGRAFE TRIBUTARIA

La dichiarazione di inizio, variazione e cessazione di attività è contenuta in un unico modulo e si effettua presentando uno dei due modelli previsti, a seconda che il contribuente sia un soggetto diverso dalle persone fisiche (**Modello AA7**) ovvero sia una persona fisica (**Modello AA9**).

I modelli sono stati sostituiti a fine anno 2007 con i nuovi esemplari contraddistinto dal progressivo .../9 (Modelli AA7/9 e AA9/) utilizzati dal 1° gennaio 2008 che tengono conto delle nuove classificazioni Ateco 2007 e, per le persone fisiche, del nuovo regime dei minimi introdotto da tale data.

I modelli, suddivisi in appositi quadri che vanno dalla lettera A alla lettera I, sono predisposti a contenere i dati relativi all'inizio dell'attività, nonché quelli inerenti alle eventuali variazioni intervenute o alla definitiva cessazione dell'attività stessa.

Le dichiarazioni possono essere presentate in via alternativa:

- 1) ad uno qualsiasi degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate;
- 2) a mezzo servizio postale;
- 3) con invio telematico;
- 4) all'ufficio del registro delle imprese (REA) utilizzando, in questo caso, un'altra modulistica che sarà approvata dal Ministero delle Attività produttive.

I modelli e le relative istruzioni sono resi gratuitamente disponibili in formato elettronico e possono essere prelevati dal sito Internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dal sito dell'Agenzia delle entrate. Negli stessi siti Internet è disponibile anche uno speciale formato elettronico per i soggetti che utilizzano sistemi tipografici ai fini della conseguente riproduzione.

In caso di **cessazione dell'attività** il termine dei **trenta giorni** previsto per la presentazione dei modelli AA7 e AA9, decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla *liquidazione* dell'azienda, durante le quali restano ferme le disposizioni e i termini connessi alla fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione e versamento dell'imposta.



Cristina Castelnuovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Le società e gli enti che, pur cessando l'attività rientrante nel campo di applicazione dell'IVA restano in vita per esercitare altre attività non soggette all'imposta, devono barrare la casella P del modello AA9, che non è prevista in caso di cessazione di imprese individuali e lavoratori autonomi.

Per l'anno durante il quale è avvenuta la cessazione dell'attività, resta fermo il termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale che va prodotta secondo le regole e nei termini previsti.

Nel caso di cessazione di una o più attività con proseguimento di altre o una sola attività soggetta, nel modello da presentare va indicato che si tratta di una "variazione dati" e non di una cessazione.

Se il contribuente nel corso dell'anno cessa l'attività e cancella la partita IVA per poi riprendere la stessa o un'altra attività con l'apertura di una nuova partita IVA, deve presentare un'unica dichiarazione annuale IVA con un solo frontespizio e due distinti moduli per i due diversi periodi (C.M. n. 68/E del 24 marzo 1999).



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



PARTE II: ASPETTI FISCALI

PREMESSA

Ai fini delle imposte sul reddito, la liquidazione ordinaria (o 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.

AMBITO SOGGETTIVO

Ai sensi dei co. 1, 2 e 3 dell'art. 182 del TUIR, sono soggetti alla disciplina in esame:

- le imprese individuali;
- le società di persone commerciali (snc e sas);
- le società e gli enti soggetti ad IRES.

Per gli imprenditori individuali e le società di persone, la procedura formale di liquidazione è facoltativa, essendo essi liberi di cessare l'attività senza avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 182 del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50/E (par. 19.2), R.M. 3.1.91 n. 7/2485).

La C.M. 5.10.2000 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 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.

In tal caso, in relazione ai termini di presentazione della dichiarazione e di effettuazione dei relativi versamenti, è stato chiarito (cfr. C.M. 19.5.2000 n. 101/E, par. 12.3, ris. Agenzia delle Entrate 7.6.2002 n. 48/E, par. 2.1, e circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50/E, par. 19) che non deve farsi riferimento ai termini stabiliti in caso di liquidazione, bensì a quelli previsti in via ordinaria dall'art. 2 co. 1 del DPR 322/98



Cristina Castelnuovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



SOCIETÀ DI FATTO "COMMERCIALI"

Devono ritenersi incluse nell'ambito di applicazione della disciplina in esame anche le società di fatto aventi ad oggetto l'esercizio di attività commerciale, in quanto equiparate alle società in nome collettivo, ai sensi dell'art. 5 co. 3 lett. b) del TUIR (Nota ministeriale 18.2.83 n. 9/2773).

ENTI DIVERSI DALLE SOCIETÀ

La disciplina in commento si rende applicabile, in quanto compatibile, anche per la liquidazione ordinaria degli enti diversi dalle società, in virtù dell'estensione analogica di cui all'art. 184 del TUIR.

ULTIMO PERIODO ANTE LIQUIDAZIONE

Ai sensi del co. 1 dell'art. 182 del TUIR, l'apertura della procedura di liquidazione comporta l'obbligo di 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 da ciascun contribuente, vale a dire, ad esempio:

- in base ad apposito Conto economico, per i soggetti in regime di contabilità ordinaria, ovvero
- a norma dell'art. 66 del TUIR, nel caso di soggetti in regime di contabilità semplificata.

DATA DI INIZIO DELLA LIQUIDAZIONE

Per determinare correttamente il reddito d'impresa dell'ultimo periodo ante liquidazione e del primo periodo di liquidazione, è necessario chiarire che cosa si intenda per "inizio della liquidazione", così da individuare il termine iniziale della procedura.

IMPRESE INDIVIDUALI

Per quanto concerne le imprese individuali, l'art. 182 del TUIR stabilisce che, ai fini delle imposte sui redditi, la data di inizio della liquidazione è quella indicata nella dichiarazione di variazione dati da presentare ai fini IVA, ai sensi dell'art. 35 del DPR 633/72.

SOCIETÀ DI PERSONE

Per le società di persone e i soggetti assimilati di cui all'art. 5 del TUIR, in assenza di un'espressa previsione legislativa, si ritiene che, ai fini fiscali, la data di avvio della procedura di liquidazione coincida:



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



- con quella in cui i soci deliberano la messa in liquidazione della società;
- ovvero con quella di nomina giudiziale dei liquidatori.

SOCIETÀ DI CAPITALI

Ai sensi dell'art. 2484 co. 3 c.c., per le società di capitali e soggetti assimilati, gli effetti della liquidazione decorrono dalla data in cui si producono gli effetti dello scioglimento della società, vale a dire dalla data di iscrizione presso l'Ufficio del Registro delle imprese:

- della delibera di messa in liquidazione stabilita dall'assemblea dei soci,
- ovvero della dichiarazione con cui gli amministratori accertano la causa di scioglimento della società.

La validità di tale impostazione anche ai fini fiscali è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate nel corso di una videoconferenza tenutasi il 19.5.2007. Il chiarimento, peraltro, non è ancora stato recepito in un documento ufficiale.

PERIODO DI LIQUIDAZIONE

Ai fini della determinazione dei redditi relativi al periodo di liquidazione, pare opportuno distinguere a seconda della natura del soggetto coinvolto (imprenditori individuali e società di persone, da un lato, e società di capitali, dall'altro).

IMPRENDITORI INDIVIDUALI E SOCIETÀ DI PERSONE

Per tali soggetti, occorre individuare tre ipotesi:

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

TERMINE DELLA PROCEDURA NELL'ESERCIZIO DI AVVIO

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 (apportando le eventuali variazioni previste dal TUIR), che dev'essere redatto anche dai soggetti in contabilità semplificata (di cui all'art. 66 del TUIR).

Pur in assenza di conferme ufficiali, sulla scorta dei chiarimenti forniti dalla C.M. 3.5.96 n. 108/E con riferimento alle liquidazioni che perdurano oltre l'esercizio in cui hanno avuto inizio, pare ragionevole ritenere che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, debbano essere imputate anche le quote di proventi (es. plusvalenze) o di costi (es. spese di manutenzione) la cui imponibilità o deducibilità è stata rinviata da precedenti esercizi in applicazione di norme di legge.

TERMINE DELLA PROCEDURA ENTRO IL TRIENNIO



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, ma in ogni caso per non più di tre (compreso quello in cui ha avuto inizio), l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta.

Reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi

Per quanto sopra, il reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi è determinato in via provvisoria applicando le regole ordinariamente previste in relazione al regime contabile e di tassazione adottato dal contribuente.

In particolare:

- 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.

In ogni caso, durante gli esercizi intermedi, dovranno continuare ad essere imputate le quote di proventi (es. plusvalenze) o di costi (es. spese di manutenzione) la cui imponibilità o deducibilità sia stata rinviata in precedenti esercizi, mentre le eventuali quote residue oggetto di rateizzazione concorreranno alla formazione del reddito relativo all'ultimo esercizio in cui si chiude la fase di liquidazione (C.M. 3.5.96 n. 108/E).

Conguaglio finale

Al termine della procedura liquidativa, mediante il 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.

TERMINE DELLA PROCEDURA OLTRE IL TRIENNIO

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 suddetto conguaglio. Gli stessi, pertanto, concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi d'imposta di competenza, anche se già tassati separatamente.

TASSAZIONE SEPARATA

Tra i redditi assoggettabili a tassazione separata, l'art. 17 co. 1 del TUIR annovera anche:

- i redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni (lett. g)
- i redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione delle società di persone, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni (lett. l).

SOCIETÀ DI CAPITALI

Anche per tali soggetti, occorre individuare tre ipotesi:

- la procedura termina entro la residua frazione del periodo d'imposta nel quale è deliberata la liquidazione;



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



- la procedura termina entro cinque esercizi, incluso quello in cui ha avuto inizio;
- la procedura si protrae per più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio.

TERMINE DELLA PROCEDURA NELL'ESERCIZIO DI AVVIO

Se la liquidazione termina entro la residua frazione del periodo d'imposta nel quale è deliberata, il reddito d'impresa è determinato in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto riportato nel precedente.

TERMINE DELLA PROCEDURA ENTRO IL QUINQUENNIO

Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, ma in ogni caso per non più di cinque (compreso quello in cui ha avuto inizio), l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta.

Reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi

La C.M. 19.5.2000 n. 101/E ha precisato che, per le società di capitali in liquidazione volontaria, benché il codice civile non abbia riprodotto la disposizione del vecchio codice commerciale che espressamente prevedeva l'obbligo di redazione ed approvazione del bilancio per i periodi intermedi, tale obbligo sussiste anche attualmente. Così, le società di capitali in liquidazione volontaria sono tenute, oltre alla redazione del bilancio finale di liquidazione, anche alla redazione del bilancio per i periodi intermedi.

Pertanto, il reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi è determinato in via provvisoria sulla base dei relativi bilanci, apportando le eventuali variazioni previste dal TUIR.

Sembra ragionevole ritenere che i chiarimenti forniti dalla C.M. 3.5.96 n. 108/E, con riferimento alla liquidazione degli imprenditori individuali e delle società di persone, siano applicabili anche alle società di capitali. Quindi, ai fini della determinazione del reddito d'impresa devono essere imputate le quote di proventi (es. plusvalenze) o di costi (es. spese di manutenzione) la cui imponibilità o deducibilità è stata rinviata da precedenti esercizi in applicazione di norme di legge.

Al termine della procedura liquidativa, mediante il 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, analogamente a quanto sopra riportato con riferimento alle società di persone.

TERMINE DELLA PROCEDURA OLTRE IL QUINQUENNIO

Se la liquidazione si protrae per più di cinque 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 suddetto conguaglio.

Pertanto, i redditi determinati in via provvisoria si considerano definitivi e, ai fini IRPEF, i redditi compresi nelle somme percepite o nei beni ricevuti dai soci (anche se soggetti a tassazione separata a norma degli artt. 17 e 21 del TUIR), concorrono a formare il reddito per i periodi d'imposta di competenza (art. 182 co. 3 del TUIR).



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



UTILIZZO DELLE PERDITE

Il trattamento fiscale delle perdite nella procedura di liquidazione cambia a seconda che si tratti di soggetti IRPEF o di soggetti IRES, dovendosi altresì differenziare tra perdite conseguite in periodi d'imposta anteriori alla liquidazione e perdite conseguite nel corso della liquidazione stessa.

IMPRENDITORI INDIVIDUALI E SOCIETÀ DI PERSONE

Come anticipato, occorre distinguere tra:

- le perdite evidenziate ante liquidazione;
- le perdite emerse in sede di liquidazione.

PERDITE ANTE LIQUIDAZIONE

A differenza di quanto avviene per le società di capitali, con riferimento alle imprese individuali e alle società di persone il trattamento delle perdite anteriori all'inizio della procedura non è espressamente affrontato dalla norma, né sul punto constano chiarimenti ufficiali.

In proposito, si è osservato che tali perdite:

- per le società di persone, sono imputate, in applicazione del principio di trasparenza, a ciascun socio nella proporzione stabilita dall'art. 5 del TUIR (art. 8 co. 2 del TUIR);
- per gli imprenditori individuali, sono utilizzate dagli stessi a compensazione con il reddito complessivo.

Sul punto, sarebbe auspicabile un chiarimento dell'Amministrazione finanziaria.

PERDITE REALIZZATE DURANTE LA LIQUIDAZIONE

L'ultimo periodo del co. 2 dell'art. 182 del TUIR dispone che "se la liquidazione si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'art. 8".

Prendendo spunto dalla formulazione letterale della 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 nei cosiddetti esercizi intermedi.

Dalla relazione al TUIR emerge infatti come, per le società di persone, "le disposizioni dell'art. 8 dello schema di Testo Unico, concernenti la deduzione delle perdite d'impresa dal reddito complessivo, o pro-quota, dal reddito complessivo di ciascuno dei soci, nonché il riporto delle perdite ai periodi d'imposta successivi, si applicano per le perdite che risultino definitivamente a chiusura della liquidazione (secondo comma, ultima parte), e non anche per le perdite degli



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



esercizi intermedi (a queste, in altre parole, non viene estesa la regola della rilevanza fiscale provvisoria stabilita per i redditi, sia perché tale regola è posta ad esclusiva tutela del Fisco, sia per non creare ulteriori complicazioni applicative)".

PERIODO DI LIQUIDAZIONE ECCELENTE IL TRIENNIO

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, ai sensi dell'art. 182 del TUIR, 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 siano fiscalmente irrilevanti e quindi non recuperabili.

Il punto, tuttavia, non è pacifico: in senso opposto si è sostenuto che, anche nel caso in esame, sarebbe possibile attribuire le perdite ai soci dal periodo d'imposta in cui esse acquisiscono il carattere della definitività ovvero all'atto della chiusura della liquidazione.

La questione meriterebbe, quindi, un chiarimento ufficiale.

SOCIETÀ DI CAPITALI

Anche per le società di capitali, il trattamento delle perdite è differente secondo che si tratti di perdite anteriori all'inizio della procedura ovvero di perdite maturate nel corso di essa.

PERDITE ANTE LIQUIDAZIONE

L'art. 182 co. 3 del TUIR dispone che le perdite anteriori all'inizio della procedura possono essere compensate durante la liquidazione ex art. 84 co. 1 del TUIR, ai sensi del quale la perdita di un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto.

L'eventuale parte eccedente è ammessa in deduzione in sede di conguaglio finale anche se sono trascorsi più di cinque periodi d'imposta dalla loro formazione, a condizione che la liquidazione si chiuda nel termine di cinque anni e venga, quindi, effettuato detto conguaglio.

Infatti, se la procedura si esaurisce nel quinquennio, sussiste un unico periodo d'imposta e un unico reddito o perdita (ris. Agenzia delle Entrate 23.4.2002 n. 124/E e ris. Agenzia delle Entrate 1.3.2004 n. 29/E).

Periodo di liquidazione eccedente il quinquennio



Cristina Castelnuovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Qualora la liquidazione si protragga oltre il quinquennio, la parte residuale delle perdite pregresse sarà considerata non più deducibile, dal momento che i redditi degli esercizi intermedi si considerano definitivi senza possibilità di effettuare alcuna operazione di conguaglio (ris. Agenzia delle Entrate 23.4.2002 n. 124/E e ris. Agenzia delle Entrate 1.3.2004 n. 29/E).

Ad analoghe conclusioni dovrebbe pervenirsi qualora si ometta la presentazione del bilancio finale di liquidazione, posto che anche in questo caso i redditi determinati in via provvisoria si considerano definitivi.

PERDITE REALIZZATE NEGLI ESERCIZI INTERMEDI

Le perdite realizzate negli esercizi intermedi sono da considerarsi, in assenza di espressi divieti normativi, normalmente compensabili ai sensi dell'art. 84 del TUIR entro il quinto periodo di imposta successivo a quello in cui sono prodotte, a prescindere dall'eventuale superamento del limite di cinque anni dall'inizio della liquidazione e, quindi, dall'eventuale venir meno del diritto a conguagliare i risultati degli esercizi intermedi (ris. Agenzia delle Entrate 23.4.2002 n. 124/E).

RIMBORSO DI CREDITI D'IMPOSTA

Le società che, al momento della loro estinzione, vantano un credito di imposta conservano il diritto ad ottenerne il rimborso, a condizione però che lo stesso sia evidenziato nel bilancio finale di liquidazione (semprechè la società sia cessata in seguito a formale procedimento di liquidazione) o, diversamente, nel bilancio finale del soggetto cessato (C.M. 19.9.97 n. 254/E e C.M. 5.12.2000 n. 225/E).

La C.M. 5.12.2000 n. 225/E, in particolare, prescrive che prima di erogare il rimborso, "gli uffici avranno cura di verificare che il credito vantato dalle società di persone risulti dall'apposito bilancio finale di liquidazione".

In merito al soggetto legittimato alla riscossione del credito di cui trattasi, l'Amministrazione finanziaria distingue a seconda che si tratti di società di persone o di capitali.

SOCIETÀ DI PERSONE

Di regola, il diritto al rimborso spetta direttamente ai singoli soci della società cessata, proporzionalmente alla rispettiva quota di partecipazione nella società (C.M. 19.9.97 n. 254/E), ferma restando la facoltà di conferire delega ad uno di essi per la riscossione dell'intero.

Società di persone cessate anche senza procedimento di liquidazione ordinaria

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 scelta dei soci) a favore di un terzo o ad



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



uno degli ex soci delle società cessate (C.M. 225/E/2000, e C.M. 9.8.94 n. 143/E, entrambe relative a crediti IVA i cui principi sono però applicabili anche alle imposte dirette per espressa ammissione della stessa C.M. 225/E/2000). 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'attività.

Resta ferma, comunque, la facoltà di procedere alla formale cessione del credito ad uno o più soci.

SOCIETÀ DI CAPITALI

Anche per le società di capitali, la condizione per ottenere il rimborso è che il credito sia stato evidenziato nel bilancio finale di liquidazione depositato presso l'ufficio del registro delle imprese.

Il soggetto legittimato alla riscossione dei rimborsi spettanti alla cessata società è stato, invece, individuato nel liquidatore, alla luce anche degli obblighi e dei poteri attribuiti a tale soggetto dal codice civile.

La medesima conclusione è stata tratta dall'Amministrazione finanziaria anche nei confronti delle società di persone cessate a seguito di un formale procedimento di liquidazione, con riferimento ai crediti ILOR vantati dalla società e risultanti dal bilancio finale di liquidazione (C.M. 225/E/2000, e C.T. Prov. Roma 26.10.2006 n. 323).

Qualora, al momento dell'erogazione del credito erariale, il liquidatore, per cause diverse (ad es.: morte, sopravvenuta incapacità, interdizione dai pubblici uffici, ecc.), non possa adempiere ai doveri relativi alla sua qualità, è stato chiarito che il rimborso dovrà essere erogato al curatore speciale nominato dall'Autorità giudiziaria su istanza dei soci della società estinta (C.M. 3.9.98 n. 211/E, par. 7/B e 7/C).

REVOCA DELLO STATO DI LIQUIDAZIONE

Nel caso in cui lo stato di liquidazione volontaria della società venga successivamente revocato, ne consegue il ripristino dell'ordinaria attività di gestione dell'impresa, con la rinuncia dei soci al diritto alla ripartizione del patrimonio sociale.

Ai sensi dell'art. 2487-ter c.c., per le società di capitali, la revoca ha effetto dopo 60 giorni dall'iscrizione nel Registro delle imprese della relativa deliberazione, salvo che i creditori della società abbiano prestato il loro consenso o vengano soddisfatti i creditori che non hanno dato il consenso. Inoltre, la relazione illustrativa al DLgs. 17.1.2003 n. 6 ha precisato che la liquidazione può essere revocata a condizione che non sia ancora iniziata la distribuzione dell'attivo perché sarebbe operazione incompatibile con la volontà di continuare l'attività.



Cristina Castelnovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Secondo una consolidata prassi dell'Amministrazione finanziaria, infatti, la revoca dello stato di liquidazione determina il venir meno ab origine di tutti gli effetti determinati dalla liquidazione medesima (circ. Agenzia delle Entrate 18.1.2002 n. 4/E).

In maniera pressoché analoga, la C.M. 15.5.95 n. 140 ha precisato che "la revoca dello stato di liquidazione, producendo automaticamente la ripresa in vita normale della società stessa, importa la reviviscenza della situazione giuridica preesistente" e che questa "elimina gli effetti dello scioglimento della società".

Pertanto, per effetto della revoca, i redditi degli esercizi intermedi precedentemente tassati in via provvisoria diventano definitivi, venendo meno anche il beneficio della tassazione separata eventualmente già fruito da parte dell'imprenditore individuale e dei soci persone fisiche delle società personali.

In simili circostanze, sarà, quindi, necessario per ciascun esercizio intermedio rideterminare, in base ai criteri ordinari, il reddito complessivo del contribuente, procedendo alla contestuale riliquidazione delle imposte dovute e all'eventuale rettifica delle dichiarazioni presentate.

Inoltre, bisogna tenere presente che, a seguito della delibera, non si determina una separazione tra il periodo antecedente alla revoca (in cui la società si considererebbe, ai fini fiscali, ancora in liquidazione) e il periodo successivo (in cui, al contrario, la società si troverebbe in un periodo di normale svolgimento dell'attività). In buona sostanza, l'esercizio in cui viene revocata la liquidazione non viene frazionato in due periodi d'imposta.

Gli effetti fiscali della revoca, in altre parole, non sono speculari a quelli relativi allo scioglimento anticipato e alla messa in liquidazione. Posto che dall'atto di revoca non consegue un obbligo di ripartizione delle attività sociali (che, anzi, proprio la delibera di revoca elimina), sussiste l'obbligo di presentazione di una sola dichiarazione, riguardante tutto l'esercizio sociale, da effettuarsi entro gli ordinari termini ((Nota Min. Finanze 6.5.83 n. 11/176, Direzione Regionale delle Entrate per il Piemonte, risposta al quesito n. 7 fornita nell'ambito del convegno "Dalla Finanziaria 2003 alla riforma fiscale" tenutosi a Torino il 25.11.2002). Ovviamente, non si procede neppure alla presentazione del bilancio finale di liquidazione.

UTILIZZO DELLE PERDITE

Il tema dell'utilizzo delle perdite nell'ipotesi di revoca della liquidazione non è stato espressamente affrontato dall'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, posto che i redditi dei periodi intermedi si considerano definitivi, sembrano proponibili considerazioni analoghe a quelle formulate nei precedenti par. con riferimento alla chiusura della liquidazione oltre il triennio (quinquennio).



Cristina Castelnuovo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI

Fabio Montalbano

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE DEI CONTI



Pertanto, a titolo esemplificativo, nel periodo d'imposta di revoca della liquidazione, le società di capitali possono compensare gli eventuali utili realizzati con le perdite dei periodi d'imposta precedenti, sia che queste si riferiscano ai periodi in cui l'impresa si trovava in un periodo di normale svolgimento dell'attività, sia che queste, invece, si siano prodotte durante la liquidazione.

Occorre, tuttavia, considerare che, ai fini della determinazione del limite quinquennale al riporto delle perdite, non sembra possibile considerare quale periodo d'imposta unitario il periodo che intercorre tra la data di effetto della liquidazione e la revoca. Infatti, come sopra rilevato, dato che non viene presentato il bilancio finale di liquidazione, viene "ripristinata" l'autonomia dei periodi d'imposta (che lo scioglimento anticipato aveva sospeso), con la conseguenza che le perdite realizzate in ciascuno dei periodi d'imposta possono essere compensate nel limite del quinto periodo successivo.