

Liquidazione societaria: compiti e responsabilità del liquidatore

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 27 Ottobre 2012

un riassunto dei principali obblighi fiscali che il liquidatore di una società deve rispettare: adempimenti societari del liquidatore, adempimenti IVA, tassazione della liquidazione ai fini delle imposte sui redditi, dichiarazione dei Redditi e dichiarazione IRAP, tassazione su redditi derivanti dalla Liquidazione, modello 770, studi di settore

Crisi e chiusura delle aziende - Premessa

In un periodo di crisi economica, cui stiamo assistendo, è ormai più frequente la chiusura delle aziende ed in particolare delle società.

Si tratta di un delicato momento della gestione aziendale che merita molta cautela da parte dei soggetti coinvolti, particolarmente riguardo i compiti del liquidatore, di cui con il presente intervento si vuole offrire una rapida illustrazione di tali aspetti.

Per le società di capitali, peraltro, è obbligatorio seguire un procedimento formale di liquidazione.

Comunque, ai fini fiscali la procedura di liquidazione ha effetto a decorrere dallo stesso momento in cui ha effetto ai fini civilistici e pertanto:

- dalla data di iscrizione nel Registro delle Imprese, per le società di capitali;
- dalla data della delibera dei soci, per le società di persone.



Adempimenti societari del liquidatore

I liquidatori una volta nominati, devono provvedere ad iscrivere presso il Registro delle imprese la propria nomina.

Dal canto loro, gli amministratori sono obbligati a consegnare ai liquidatori che abbiano accettato la carica:

- libri sociali dell'azienda;
- situazione patrimoniale alla data dello scioglimento;
- conto economico circa i risultati delle operazioni svolte dopo la chiusura dell'ultimo bilancio approvato e fino alla data della liquidazione.

Infatti, nel momento in cui l'assemblea straordinaria sceglie i liquidatori e la loro nomina viene iscritta al Registro delle imprese, gli amministratori cessano i loro diritti e poteri e consegnano ai liquidatori i libri sociali, la situazione patrimoniale della società a seguito dello scioglimento e un resoconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato.

La situazione patrimoniale della società al momento dello scioglimento viene redatto dagli amministratori secondo i consueti criteri previsti dal codice civile.

Poi i liquidatori devono redigere il loro primo bilancio indicando le variazioni nei criteri di valutazione adottati rispetto all'ultimo bilancio approvato, e le ragioni e conseguenze di tali variazioni.

In questo primo bilancio, devono essere iscritti anche i criteri di valutazione delle varie voci di bilancio:

Vanno ad es. eliminate le spese d'impianto, e così via. Inoltre, vanno iscritti, nel primo bilancio, i beni materiali compresi i crediti valutati al presunto valore di realizzo (quindi, al netto dei fondi ammortamento preesistenti). Vanno, infine, evidenziate le "rettifiche di liquidazione" (creando l'apposito conto).

In particolare, il Legislatore ha suddiviso il procedimento di liquidazione in tre fasi fondamentali:

- accertamento del verificarsi di una causa di scioglimento da parte degli amministratori la quale va depositata presso il Registro delle imprese; a partire dal giorno di iscrizione della causa di scioglimento corre l'obbligo per gli amministratori di condurre una gestione conservativa dell'impresa fino al subentro da parte del liquidatore ovvero dei liquidatori;
- procedimento di liquidazione che va dalla pubblicazione della nomina dei liquidatori fino al deposito del bilancio finale di liquidazione e all'esecuzione del piano di riparto;
- estinzione della società, a seguito della sua cancellazione dal Registro delle imprese e deposito dei libri contabili e sociali (per dieci anni al Registro delle imprese in relazione alle società di capitali).

Se la liquidazione dura per più di un esercizio i liquidatori devono procedere alla redazione dei bilanci intermedi di liquidazione.

Compiuta la liquidazione, i liquidatori devono poi redigere il bilancio finale di liquidazione unitamente all'eventuale piano di riparto, indicando la parte spettante a ciascun socio nella suddivisione dell'attivo.

Nel bilancio finale di liquidazione, i liquidatori riportano i risultati sia economici sia patrimoniali dell'intera gestione liquidatoria ed espongono, in ipotesi di un residuo attivo, la quota di patrimonio netto da destinare ad ogni singolo socio.

Decorso il termine di 90 giorni senza che i soci abbiano proposto reclami, il bilancio finale di liquidazione si intende approvato, ed i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro delle imprese.

Terminata la fase di liquidazione, quindi, ed ottenuta dal liquidatore la cancellazione della società dal Registro delle imprese, i creditori rimasti insoddisfatti possono rivolgersi solo ai soci ed al liquidatore.

Riguardo ai presupposti per la chiamata in causa degli stessi, i soci rispondono solo nel caso in cui abbiano partecipato alla distribuzione del residuo attivo della liquidazione.

Nel caso dell'emersione di una perdita da liquidazione, invece, le richieste possono essere indirizzate solo al liquidatore, sempre che il mancato pagamento sia dipeso da una sua colpa.

A tal fine, per il liquidatore la colpa sussista nel momento in cui il liquidatore abbia operato non adempiendo agli obblighi di diligenza stabiliti dall'art. 1176 c.c..

In relazione all'onere della prova, secondo la decisione del Tribunale di Milano, n. 747 del 21 gennaio 2006, l'azione di responsabilità esperita nei confronti dei liquidatori, ai sensi dell'art. 2395 c.c., ha natura extracontrattuale, pertanto vanno rispettati i caratteri propri dell'art. 2043 c.c..

Comunque non vi è a carico del liquidatore alcuna successione o coobbligazione nei debiti propri della società estinta rimasti insoddisfatti.

L'esistenza di tali debiti costituisce, infatti, solo il presupposto di un'eventuale azione di responsabilità, ex art. 2495 c.c., la quale va rivolta unicamente nei confronti del liquidatore e non della società estinta, considerata oramai un soggetto giuridicamente inesistente.

Di recente è intervenuta la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7327 del 11 maggio 2012, sull'esperimento dell'azione di responsabilità, ex art. 36, D.P.R. 602/1973, e sulle modalità di chiamata in causa del liquidatore/amministratore e dei soci.

La Suprema Corte, ricordando la mancanza di coobbligazione nei debiti della società estinta da parte del liquidatore, precisa come, verificata la sussistenza dei presupposti, l'azione di responsabilità promossa nei confronti del liquidatore abbia natura civilistica.

Il debito erariale non soddisfatto costituisce solamente il presupposto per la chiamata in causa del liquidatore, nel caso in cui questi abbia preferito a quelli vantati dal Fisco crediti aventi privilegio inferiore.

Inoltre, a parere della Cassazione, per esperire l'azione di responsabilità, oltre al pagamento di crediti di "rango inferiore", devono sussistere gli ulteriori due presupposti:

- Che i ruoli in cui siano stati iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione;
- che sia acquisita certezza legale che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima.

Riguardo al primo dei due citati presupposti, secondo una sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna (n. 4 del 23 aprile 2012), i ruoli debbano riferirsi ad atti definitivi, o per

mancata impugnazione dell'atto presupposto o a causa di sentenza passata in giudicato.

In relazione al secondo presupposto, la Corte di Cassazione ha precisato che, ai sensi del comma 1 del citato art. 36, oggetto di monitoraggio sono "le attività della liquidazione" e non anche le risorse finanziarie (sempre che ce ne siano) accumulate in periodi precedenti che ben potrebbero essere utilizzate anche per il pagamento di crediti con privilegio inferiore a quelli erariali.

Verificate tutte queste condizioni, l'Amministrazione finanziaria potrà invocare la responsabilità del liquidatore nell'ordinario termine decennale di prescrizione.

Tale richiesta avverrà mediante la notifica di un apposito atto.

Sul punto, la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso (n. 87/6/11 del 10 novembre 2011) ritiene che la responsabilità del liquidatore di società, contemplata dall'art. 36, D.P.R. 602/1973, vada accertata da parte dell'Agenzia delle entrate con apposito atto di accertamento e non mediante una semplice cartella di pagamento.

Ciò poiché l'atto deve essere adeguatamente motivato in merito alla sussistenza dei requisiti richiesti dalla norma per la chiamata in causa del liquidatore.

Peraltro, anche a parere di Dottrina, quello verso il liquidatore e l'amministratore è "un credito dell'Amministrazione finanziaria non tributario ma civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale, costituente mero presupposto della responsabilità stessa".

Ed ancora la Corte di Cassazione con la decisione n. 7327 del 2012, ha sottolineato che se l'Amministrazione finanziaria intende procedere anche nei confronti dei soci, la stessa è tenuta a dimostrare il presupposto della responsabilità di questi ultimi, e cioè che, in concreto, vi sia stata una distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa, ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale.

Peraltro, contro l'atto notificato dall'Agenzia delle entrate è possibile presentare ricorso secondo le disposizioni sul contenzioso tributario.

Dal punto di vista fiscale e delle imposte sui redditi, la liquidazione impone l'obbligo di suddividere in due periodi di imposta l'esercizio in cui viene avviata la procedura di liquidazione, ovvero, quello che va

dall'inizio dell'attività all'inizio della procedura di liquidazione, l'altro invece che va dalla messa in liquidazione alla chiusura della liquidazione calcolato in base al bilancio finale.

Adempimenti IVA società in Liquidazione

Gli adempimenti riguardanti l'IVA per le società in liquidazione sono i seguenti:

- Entro 30 giorni devono essere comunicate la modificazione statutaria conseguente allo scioglimento della società e la variazione del nome del rappresentante legale;
- entro 30 giorni dalla data di ultimazione delle operazioni riguardanti la liquidazione dell'azienda deve essere fatta dichiarazione di cessazione di attività
- presentazione della dichiarazione IVA entro la scadenza generale stabilita dalla norma. La messa in liquidazione della società non determina, ai fini IVA, la suddivisione dell'esercizio sociale in due periodi di imposta; pertanto la dichiarazione IVA è unica, ma deve essere presentata in forma autonoma (quindi non inclusa nel Modello Unico) nei termini ordinari.

Per i rimborsi d'imposta, il soggetto legittimato alla loro percezione è il liquidatore. L'erogazione è condizionata all'evidenziazione del credito d'imposta nel bilancio finale di liquidazione.

Tassazione della liquidazione ai fini delle imposte sui redditi

In virtù dell'art. 182 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), ai fini delle imposte sui redditi (IRES/IRPEF), il periodo della liquidazione è considerato un unico periodo d'imposta, e le dichiarazioni annuali (che sono obbligatorie) sono provvisorie e, quindi, soggette a ricalcolo in sede di bilancio finale.

Tuttavia, se il periodo di liquidazione:

- E' superiore a tre esercizi (compreso il primo) per le società di persone o le imprese individuali,
- è superiore a cinque esercizi per i soggetti IRES,

oppure se è stato omesso il bilancio finale, le dichiarazioni annuali divengono definitive.

Dichiarazione dei Redditi e Irap della società in liquidazione

Per quanto riguarda la presentazione della dichiarazione dei redditi, il liquidatore, a sua volta, è tenuto a presentare:

- Dichiarazione dei redditi (e separato Modello Irap) relativa al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data in cui ha effetto la delibera della liquidazione che, per le società di capitali coincide con la data dell'iscrizione nel Registro delle imprese, determinando il reddito sociale secondo le regole ordinarie applicabili sulla base di apposito conto economico, che deve essere presentata entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla delibera di messa in liquidazione esclusivamente in via telematica;
- dichiarazione dei redditi e Irap relativa al bilancio finale di liquidazione: da presentare entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura della procedura o al deposito del bilancio finale (se previsto) esclusivamente in via telematica.

Tassazione su redditi derivanti dalla Liquidazione

I redditi derivanti dalla liquidazione possono essere tassati a tassazione ordinaria, e in taluni casi a tassazione separata (si veda a tal fine quanto dispone l'art. 17 del TUIR e l'art. 182 del medesimo TUIR).

La prima rata d'acconto è dovuta entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'imposta relativa all'anno precedente, mentre la seconda rata d'acconto è dovuto entro il 30 novembre, di conseguenza la prima è sempre dovuta perché anteriore alla liquidazione mentre la seconda è dovuta solo se il periodo di imposta supera il mese di novembre.

Dichiarazione IRAP

Ai fini IRAP, ogni periodo di imposta è definitivo. Per il resto valgono le stesse regole previste per le imposte sui redditi.

Modello 770

La dichiarazione relativa ai sostituti di imposta (Modello 770) deve essere presentata per anno solare; pertanto si dovrà inviare un unico Modello 770 per anno solare.

Studi di settore

La società posta in liquidazione non è soggetta a Studi di Settore, ma ove sia necessario deve inviare, in allegato al Modello Unico, l'eventuale Modello INE.

Leggi anche: [Responsabilità del liquidatore e cancellazione della società](#)

27 ottobre 2012

Vincenzo D'Andò