
Il bilancio finale di liquidazione e le poste fiscali

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 18 Settembre 2013

il bilancio a fine liquidazione deve evidenziare l'ammontare delle attività che, compiuto il realizzo dei beni che facevano parte del complesso aziendale, vengono assegnate ai soci quale contropartita del loro conferimento iniziale: in tale fase bisogna prestare particolare attenzione alle attività e passività fiscali presenti

La finalità del bilancio finale di liquidazione è indicata all'articolo 2492 del codice civile secondo cui il documento in analisi deve evidenziare l'ammontare delle attività che, compiuto il realizzo dei beni che facevano parte del complesso aziendale, vengono assegnate ai soci quale contropartita del loro conferimento iniziale. Allo stesso modo, detto documento rappresenta un valido strumento di verifica con riferimento all'operato del liquidatore: dal confronto tra il patrimonio iniziale e quello finale, è possibile, infatti, carpire se tale organo ha operato al meglio.

Il bilancio finale di liquidazione si compone di due parti ben distinte l'una dall'altra: il bilancio finale in senso stretto e il piano (o prospetto) di riparto.

Il bilancio finale di liquidazione in senso stretto si compone di uno stato patrimoniale estremamente semplificato, di un conto economico (relativo al periodo che intercorre fra l'inizio dell'ultimo esercizio e la data di compimento della liquidazione) e da una nota integrativa.

Con riferimento allo Stato patrimoniale del bilancio di liquidazione questo deve, in generale, esporre le disponibilità liquide da attribuire pro quota ai soci. Da un punto di vista prettamente contabile, dovrebbero risultare iscritte nell'attivo, le sole voci intestate alla "cassa" e ai "depositi e conti correnti bancari e postali, mentre nel passivo il Patrimonio netto finale di liquidazione nelle seguenti voci:

- Capitale e riserve, come risultanti dal bilancio iniziale di liquidazione
- (+/-) Rettifiche di liquidazione;

- (-) Acconti ai soci sul risultato della liquidazione ai sensi dell'art. 2491 c.c. ;
- (+/-) Utili (perdite) di liquidazione dei precedenti esercizi;
- (+/-) Utile (perdita) dell'ultimo periodo di liquidazione.

Qualora sussistano ulteriori elementi patrimoniali attivi non ancora realizzati, ovvero delle passività non ancora estinte, la forma dello Stato patrimoniale dovrà, ovviamente, presentare un'articolazione più complessa, senza che ciò renda necessario il ricorso allo schema integrale di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 c.c., essendo riconosciuta la possibilità di utilizzare lo schema abbreviato di cui all' art. 2435-bis c.c..

Unitamente allo stato patrimoniale deve essere elaborato, dal liquidatore, il conto economico finale di liquidazione (che presenta una struttura e composizione analoga a quella indicata per i bilanci intermedi di liquidazione) riferito all'intervallo temporale intercorrente tra la data di chiusura dell'ultimo bilancio intermedio di liquidazione e la data di completamento delle attività liquidatorie. È, altresì, raccomandata la redazione di un conto economico generale, riferito all'intera procedura di liquidazione che si apre contabilmente con il bilancio iniziale di liquidazione. Anche se non espressamente richiesto dalla norma civilistica, è previsto (OIC 5) che il bilancio finale di liquidazione sia corredato da una nota che:

- contenga le notizie inerenti l'attività liquidatoria relativamente alla frazione di esercizio intercorrente tra la data di chiusura dell'ultimo bilancio intermedio di liquidazione e la data di chiusura della liquidazione;
- presenti il necessario dettaglio che si rende indispensabile nel caso di sussistenza, nello Stato patrimoniale di liquidazione, di elementi attivi e passivi non ancora realizzati o estinti (assegnazioni in natura ai soci o esposizioni debitorie non ancora estinte).

Esistono, inoltre, ulteriori documenti che devono essere allegati al bilancio finale di liquidazione. Ci si riferisce, in particolare, alla relazione sottoscritta dai liquidatori, finalizzata all'informativa sull'andamento della liquidazione nell'ultimo periodo con riferimento al realizzo delle attività, all'estinzione delle passività, alla soluzione delle eventuali controversie in corso, ai nuovi o maggiori accertamenti di attività e passività. A norma dell'art. 2492 c.c. è previsto, infine, che il bilancio di liquidazione debba essere accompagnato dalle relazioni del Collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale (se

nominati).

Anche il piano di riparto delle somme risultanti dalla liquidazione (o, in base alla definizione dell'art. 2492 c. 1 c.c., della "*parte spettante a ciascun socio o azione nella divisione dell'attivo*") costituisce parte integrante del bilancio finale di liquidazione. Sul punto, il documento OIC n. 5 suggerisce che tale prospetto possa, alternativamente, essere un allegato del bilancio finale di liquidazione, ovvero inserito nella nota integrativa. Il piano di riparto, che espone l'attivo netto residuo spettante ai soci (decurtato ovviamente degli acconti già corrisposti), deve evidenziare in modo preciso i criteri di ripartizione delle attività diverse da quelle liquide (i.e. crediti verso l'Erario e, soprattutto, beni in natura) e i criteri con i quali viene accollato il debito in capo a uno o più soci.

Particolare attenzione deve essere prestata dal liquidatore, in presenza di crediti e debiti di natura tributaria, atteso che per le imposte sul reddito, solo alla chiusura della liquidazione è possibile procedere alla definizione ultima della posizione creditoria o debitoria. Al fine di addivenire, in tempi relativamente brevi, alla chiusura definitiva della liquidazione, la dottrina maggioritaria ha individuato le seguenti soluzioni. Con riferimento ai debiti tributari, occorre allocare nell'attivo una voce di importo pari all'esposizione debitoria verso l'Amministrazione finanziaria iscritta nel passivo: tale importo indicherà, nella sostanza, i fondi accantonati per il pagamento delle imposte. Quanto ai crediti tributari, invece, è possibile procedere con le seguenti modalità alternative: la cessione a terzi (modalità prevista dal DM 30.9.97 n. 38455), l'assegnazione ai soci (con relativa previsione nel piano di riparto), al netto delle spese necessarie per la riscossione, ovvero l'attesa del rimborso alla scadenza da parte del soggetto legittimato (ossia il liquidatore o, in mancanza, un procuratore speciale appositamente nominato dall'Autorità Giudiziaria). Peraltro, secondo l'Amministrazione Finanziaria (C.M. 19.9.97 n. 254/E), il rimborso dei crediti d'imposta sarebbe subordinato all'effettiva iscrizione degli stessi nell'attivo dello Stato patrimoniale del bilancio finale di liquidazione. Di diverso avviso, invece, recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui "*la mancata iscrizione dei crediti nel bilancio finale non può inficiare il diritto al rimborso, il quale si fonda invece su disposizioni cogenti che devono essere rispettate da parte dell'Erario (Cass. 15.6.2011 n. 13086)*".

Rammentiamo, infine, che, l'OIC n. 5 non menziona espressamente eventuali obblighi di approvazione assembleare del bilancio finale di liquidazione, obblighi che secondo l'orientamento prevalente non sussistono: è possibile, quindi, una sottoscrizione dello stesso da parte dei soci, anche se nulla sembra impedire una normale assemblea, in forma ordinaria. Ad ogni modo, l'approvazione dei soci si intende

tacitamente avvenuta decorsi novanta giorni dal deposito nel registro delle imprese senza che siano stati presentati reclami dai soci; oppure, indipendentemente dal decorso del termine, se quote di riparto finali siano state incassate dai soci senza alcuna riserva. Rammentiamo, infatti, che il bilancio finale di liquidazione è soggetto, per espressa previsione normativa, a deposito per l'iscrizione presso il Registro delle imprese e anche a trascrizione sul libro degli inventari, al di là della formulazione testuale dell'art. 2217 c.c., che pone quest'ultimo adempimento solo al termine di ciascun esercizio sociale.

18 settembre 2013

Sandro Cerato