



LIQUIDAZIONE

Alcuni aspetti di rilievo

Dott. Raffaele MARCELLO

Agenda



- ✓ ***Liquidazione delle S.r.l.: inquadramento***
- ✓ ***Nomina liquidatori S.r.l.***
- ✓ ***Adempimenti (verbali)***
- ✓ ***Caso: riduzione del capitale per perdite sotto il minimo***
- ✓ ***Aspetti contabili: cenni***
- ✓ ***Cancellazione e pretese erario***

Inquadramento



La liquidazione è l'operazione mediante la quale si realizza l'estinzione dell'azienda.
Quest'ultima perde la identificazione di sistema

Liquidazione
volontaria

Libera decisione del
soggetto aziendale

Liquidazione
giudiziale

Imposta da autorità esterne



rinvio alle società di capitali

Inquadramento



Disciplina comune alle società di capitali artt. 2484 – 2496 c.c.

- ✓ Cause di scioglimento
- ✓ Obblighi e poteri degli amministratori
- ✓ Nomina e revoca dei liquidatori
- ✓ Criteri di svolgimento
- ✓ Pubblicità della nomina dei liquidatori
- ✓ Revoca della liquidazione
- ✓ Organi sociali
- ✓ Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori
- ✓ Bilanci
- ✓ Cancellazione della società
- ✓ Adempimenti successivi



criticità:
nomina e revoca dei liquidatori di S.r.l.

Nomina liquidatori



nomina e revoca dei liquidatori di S.r.l.
rinvio art. 2487 c.c.



La nomina e la revoca dei liquidatori sono deliberate dall'assemblea dei soci con le maggioranze stabilite per le modificazioni dell'atto costitutivo ovvero dello statuto

Necessità di verbalizzazione notarile?

Interpretazione letterale
L'art. 2487 non effettua alcun rinvio agli artt. 2436 e 2480 c.c.; è richiesta soltanto l'adozione di una **delibera assembleare**

...se la delibera modifica lo statuto?

Nomina liquidatori



Modifica dello statuto (rinvio art. 2487 c.c.)



L'assemblea dovrà esprimersi su
"... 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 miglior realizzo".

Interpretazione:
legittima la delibera assembleare mediante la quale sono nominati i liquidatori di una S.r.l., senza l'ausilio di un notaio, **in tutti i casi** di scioglimento previsti dall'art. 2484 c.c., che non rappresentino un'espressione della volontà dei soci tesa a modificare l'atto costitutivo societario

Nomina liquidatori

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Verbalizzazione notarile: possibile *conclusione*

NON OBBLIGATORIETA'
di verbalizzazione notarile

...per le delibere di nomina dei liquidatori nelle quali siano inserite precisazioni sui poteri agli stessi attribuiti, rispetto a quanto ordinariamente stabilito dal c.c.

OBBLIGATORIETA' di verbalizzazione notarile

...se la delibera di nomina dei liquidatori interviene successivamente, rispetto a quanto già oggetto di definizione statutaria, con riferimento alle attribuzioni ed ai poteri spettanti ai liquidatori, al fine di modificarne i contenuti

...se l'assemblea dei soci delibera la messa in liquidazione volontaria della società, ai sensi dell'art. 2484, primo comma, n. 6), c.c.

Adempimenti - Verbali

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Accertamento cause scioglimento: nesso art. 2484 (nn. 1-5) e 2487c.c.

fasi ideali

Accertamento
(da parte degli amministratori)

Convocazione assembleare

Redazione **VERBALE** da inviare
al registro delle imprese

Decorso **EFFETTI** della procedura a
partire dalla iscrizione presso il registro

**conservazione poteri gestori degli
amministratori fino alla consegna
ex art. 2487 bis c.c.**

Adempimenti - Verbali



Accertamento cause scioglimento: nesso art. 2484 (nn. 1-5) e 2487c.c.

fasi ideali

Accertamento
(da parte degli amministratori)

Convocazione assembleare

Nomina liquidatori, criteri di
svolgimento della procedura

Redazione **VERBALE** da inviare
al registro delle imprese

Assenza di termini tassativi
per l'iscrizione

Caso - Riduzione capitale per perdite



Caso
riduzione capitale per perdite sotto il minimo legale

ricorre una causa di
scioglimento **LEGALE**

sovrapposizione

Delibera ex art. 2482 ter cc
(riduzione e ricostituzione
capitale)

Delibera ex art. 2487 cc
(liquidazione)

*come procedere, qualora, a seguito di risultati economici negativi, la
società veda il proprio capitale sociale ridotto di oltre un terzo, al di sotto
dell'importo "minimo" legale, e i soci non intendano proseguire l'attività?*

Notai del Triveneto

Caso - Riduzione capitale per perdite



Notai del Triveneto - Massime

Soluzione J.A.2

ai soci che non intendono intervenire sul capitale, né trasformare la società, è offerta la possibilità di optare per la nomina dei liquidatori. Il tutto rimarrà comunque "sospeso" sino a che non sarà stata iscritta al registro imprese la dichiarazione mediante la quale l'organo amministrativo avrà accertato la causa di scioglimento

Soluzione J.A.15

all'assemblea dei soci è consentito lo scioglimento anticipato ex art. 2484, comma 1, n.6 per risolvere una situazione generata da una causa legale non ancora accertata dagli amministratori

constatazione entità perdite

convocazione assemblea

delibera scioglimento anticipato
e nomina liquidatori

semplificazione

Aspetti contabili: cenni



Art. 2482 bis c.c.

All'assemblea gli amministratori devono sottoporre una **RELAZIONE** da loro predisposta in merito alla situazione patrimoniale della società

Situazione patrimoniale infrannuale
per deliberare su...

Riduzione e
aumento del CS

Trasformazione
e societaria

Liquidazione
societaria

Aspetti contabili – situazione infrannuale

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Situazione patrimoniale: STRUTTURA

rinvio OIC 30 – bilanci intermedi

... la “situazione patrimoniale” contemplata dalla norma deve essere costituita dallo stato patrimoniale e dal conto economico

Nota integrativa?

OIC 30: “... la sua redazione (...) appare utile per una migliore comprensione della situazione patrimoniale”

(anche) Tribunale Milano 15/1/2010

La situazione deve (...) essere accompagnata da un documento informativo dei criteri seguiti per la sua redazione e deve essere approvata dall'assemblea

...tuttavia

In caso di perdite (...), secondo autorevoli pareri, pare “accettabile”, la presentazione della sola situazione patrimoniale, purché affiancata dalla relazione degli amministratori

Aspetti contabili – situazione infrannuale

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Situazione patrimoniale: CRITERI

rinvio OIC 5 – bilanci di liquidazione

la cessazione dell'attività produttiva parrebbe contestuale alla data di effetto della causa di scioglimento

...ma...costituendo la situazione infrannuale fase cronologicamente antecedente alla liquidazione, la medesima situazione infrannuale va redatta secondo criteri ex artt. 2423 e ss. c.c. (di FUNZIONAMENTO).

I.G.13 Notariato del Triveneto

“per procedere alla riduzione del capitale per perdite deve essere presentata ai sensi dell'art. 2482-bis, secondo comma, c.c., in assemblea, una situazione patrimoniale, redatta con i medesimi criteri dell'ultimo bilancio ...

data:

NON anteriore 120 giorni rispetto alla data dell'assemblea

Aspetti contabili – cenni



Allo data di efficacia della liquidazione



Rilevazioni della CO.GE. relative alla procedura di L



Scritture **sistematiche** della liquidazione:

1. di apertura dei conti;
2. di conversione;
3. continuative;
4. di chiusura

Aspetti contabili – Bilancio finale



BILANCIO FINALE di LIQUIDAZIONE ex 2492 c.c.

Informa sui risultati della
gestione liquidatoria

Bilancio in senso stretto

Piano di riparto

dall'epoca dell'ultimo bilancio
intermedio di liquidazione al completamento delle attività liquidatorie

STRUTTURA

STATO
PATRIMONIALE

CONTO
ECONOMICO *

NOTA INTEGRATIVA
e RELAZIONE
GESTIONE

Costi e ricavi dell'ultima frazione di esercizio, prima della
chiusura, ovvero dalla chiusura dell'ultimo bilancio intermedio
alla data di completamento delle attività dissolutorie

* OIC 5: raccomandato anche conto economico "riassuntivo" relativo all'intera fase liquidatoria



Stato patrimoniale FINALE

Attivo	Passivo
Disponibilità Liquide	<i>Patrimonio Netto di liquidazione</i>
Depositi bancari e postali	Capitale Sociale
Danaro e valori in cassa	Riserve
	+/- Rettifiche di liquidazione
	(-) Acconti ai soci
	+/- Utili/Perdite di precedenti esercizi di liquidazione
	+/- Utili/Perdite dell'ultimo periodo di liquidazione

- ✓ **Casi particolari**
- ✓ **Rettifiche di liquidazione**
- ✓ **Fondi per costi ed oneri della liquidazione**



Casi particolari

DEBITI ancora da pagare



necessità di appostare, in contropartita, nell'attivo dello stato patrimoniale, un deposito vincolato

CREDITI ancora da riscuotere



- ✓ *la cessione del credito a favore di terzi*
- ✓ *l'assegnazione delle somme ai soci, al momento della riscossione, al netto degli oneri connessi alla riscossione, purché sia inserita specifica previsione nel relativo piano di riparto;*
- ✓ *l'attesa del rimborso da parte dei liquidatori*

Assegnazioni in NATURA



i beni individuati dovranno essere stimati al valore di mercato, onde avere contezza del quantum assegnato ai singoli soci



RETTIFICHE di LIQUIDAZIONE

...da:

- **transizione da criteri di “funzionamento” a valori di realizzo**
- **storno del conto “Fondo per costi ed oneri di liquidazione”**

Sezione “Dare”	Sezione “Avere”
- Maggiori valori del Passivo, rispetto a quelli inseriti nel rendiconto degli amministratori	- Maggiori valori dell’Attivo, rispetto a quelli iscritti nel rendiconto degli amministratori
- Minori valori dell’Attivo, rispetto a quelli iscritti nel rendiconto degli amministratori	- Minori valori del Passivo, rispetto a quelli iscritti nel rendiconto degli amministratori
- Annullamento di costi e oneri pluriennali	- Annullamento di Fondi rischi
- Fondo per costi ed oneri di liquidazione (in caso di emersione di costi attesi)	(...)



Il saldo va girato a rettifica del conto “patrimonio netto di liquidazione”



Fondo costi e oneri di liquidazione

OIC 5: indica l’ammontare complessivo degli oneri che si prevede di sostenere nel corso dell’intera procedura, al netto dei proventi previsti



ONERI

- ✓ fitti passivi per locali utilizzati dalla procedura;
- ✓ utenze;
- ✓ retribuzioni connesse alla presenza di lavoratori;
- ✓ compensi professionali;
- ✓ compensi spettanti ai liquidatori;
- ✓ oneri finanziari;
- ✓ imposte sui redditi previste sino al termine della liquidazione.



PROVENTI

- ✓ interessi attivi da depositi, titoli, conti correnti bancari esistenti al momento dell’avvio della liquidazione;
- ✓ fitti attivi relativi ad immobili di proprietà della società messa in liquidazione, concessi a terzi in locazione;
- ✓ eventuali proventi risultanti da cause civili aventi esito favorevole



**Fondo costi e oneri di liquidazione
(scritture contabili)**

Iscrizione oneri stimati

Rettifiche di Liquidazione a Fondo per costi ed oneri di liquidazione

Iscrizione proventi stimati

Fondo per costi ed oneri di liquidazione a Rettifiche di Liquidazione

Storno del conto durante la procedura

Fondo per costi ed oneri di liquidazione a Utilizzo fondo per costi ed oneri di liquidazione

Utilizzo fondo per costi ed oneri di liquidazione a Fondo per costi ed oneri di liquidazione

si chiude a CE



Cancellazione: FASI

APPROVAZIONE

Tacita o espressa, ex art. 2493 c.c., I e II comma

Istanza cancellazione

Ufficio Registro delle Imprese

Esistenza situazioni debitorie?

Controllo FORMALE conservatore

Trib. Catania 9/4/2009

in virtù del II comma ex art. 2495 c.c., è possibile procedere all'iscrizione presso il registro imprese della cancellazione (...) anche laddove in capo alla medesima sussistano ancora posizioni debitorie non estinte, salvo il diritto dei creditori a far valere le loro pretese nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme riscosse, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è imputabile a questi

...DIVERSAMENTE: Trib. Napoli 26/4/2010
...qualora emergano sopravvenienze attive in seno ad una società posta prima in liquidazione e poi cancellata dal registro imprese, si renderebbe necessario riportarla in funzionamento attraverso la "cancellazione della cancellazione dal registro sulla base dell' art. 2191 c.c.

Cancellazione ed estinzione

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Cancellazione

?

Estinzione

ANTE riforma societaria

Art. 2456 c.c.,
Estinzione della società subordinata al "... completo esaurirsi dei rapporti giuridici, a prescindere dalla cancellazione dal registro imprese"

Cancellazione

≠

Estinzione

Efficacia DICHIARATIVA

Anche la Corte di Cassazione aveva ribadito la prosecuzione della capacità giuridica delle società commerciali anche dopo la cancellazione, scioglimento e successiva liquidazione del patrimonio sociale in presenza di rapporti pendenti

Cancellazione ed estinzione

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Cancellazione

?

Estinzione

POST riforma societaria

Art. 2495 c.c.,
"... ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione della società, i creditori non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi"

Cancellazione

≈

Estinzione

Cassazione 22/2/2010, sentenze nn. 4060, 4061, 4062
Con la cancellazione dal registro imprese si verifica a pieno titolo l'estinzione dell'ente, e ciò indipendentemente dalla sussistenza o meno di creditori insoddisfatti

*(le sentenze prevedono pure:
estensione alle società di persona + EFFICACIA retroattiva
alle cancellazioni avvenute in data anteriore al 1° gennaio 2004)*



pretese FISCO post estinzione?



D.PR. 29/9/73, art. 36, I comma

“I liquidatori ... che non adempiono all’obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in *proprio* del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci ... senza avere prima soddisfatto i crediti tributari...”.

Categorie di soggetti coinvolti

Liquidatori

Amministratori

Soci



liquidatori

amministratori

soci

**comportamento
illecito**

In *presenza* di attività di liquidazione, sono state violate le disposizioni sulla ripartizione dell'attivo previste dal medesimo art. 36



**No coobbligazione nel debito
tributario ma AUTONOMA
obbligazione personale**

Pretese erariali



SOCI

INDEBITO arricchimento

assegnazioni di denaro/beni sociali fatte dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero dai liquidatori nella fase della liquidazione

La responsabilità dei soci non ha natura "sussidiaria" rispetto a quella dei liquidatori e degli amministratori

I soci rispondono nei limiti di quanto da essi riscosso in base al bilancio finale di liquidazione

Pretese erariali- opposizioni



Opposizione ATTI dell'A.F., post estinzione della società, notificato a....

liquidatori

amministratori

soggetto estinto

NON possono stare in giudizio

ma *notificato* ai liquidatori...

IRRITUALITA' della pretesa

Si considerano validamente FORMATI solo gli atti emessi nei confronti di soci, liquidatori od amministratori di una società già estinta ed esclusivamente in presenza dei REQUISITI previsti dagli artt. 2495 c.c. e 36 del d.p.r. n. 602/1973



Art. 182 T.U.I.R.

“In caso di liquidazione dell’impresa o della società il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l’inizio dell’esercizio e l’inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico,, redatto, per le società, in conformità alle risultanze del conto della gestione prescritto dall’art. 2277 del c. c.”



I comma art. 5 D.P.R. 22/7/98, n. 322,
il liquidatore presenta “... la dichiarazione relativa al periodo
compreso tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui ha
effetto la deliberazione di messa in liquidazione”
entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a tale data



**Inizio liquidazione,
data effetto?**



Inizio liquidazione

Documenti da predisporre e consegnare ai liquidatori (ex art. 2487 bis c.c.)

**situazione dei conti
alla data di effetto
dello scioglimento**

- alla data di iscrizione nel registro delle imprese della dichiarazione mediante la quale gli amministratori accertano la causa di scioglimento di cui l comma art. 2484 c.c., nn. da 1) a 5);
- alla data di iscrizione nel registro delle imprese della delibera di messa in liquidazione volontaria, nell’ipotesi di cui al n. 6) dello stesso art. 2484 c.c.

**rendiconto
della gestione (OIC 5)**

- relativo alla parte dell’esercizio che si conclude con l’avvio della gestione liquidatoria, rappresentato dalla data di iscrizione nel registro delle imprese della nomina dei liquidatori.

mancata coincidenza date

Pretese erariali - effetti



...Dalla lettura dell'OIC 5 parrebbe individuarsi nel "rendiconto sulla gestione" l'apposito "conto economico" cui fa riferimento la normativa fiscale di cui all'art. 182 TUIR



altro orientamento su inizio della liquidazione ai fini fiscali:

"data da cui decorrono gli effetti dello scioglimento a fini civilistici di cui all'art. 2484 c.c. e non quella, talvolta posteriore, di iscrizione della nomina dei liquidatori"

redazione, ai fini fiscali, di un apposito bilancio, completo di scritture di rettifica alla data di iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese:

- ✓ della deliberazione di messa in liquidazione (per le cause di scioglimento dipendenti dalla volontà dei soci);
- ✓ ovvero della dichiarazione con cui gli amministratori accertano la causa di scioglimento della società (nel caso in cui quest'ultima sia indipendente dalla volontà dei soci)
- ✓ o, ancora, alla data di iscrizione del decreto del tribunale che accerta il verificarsi di una causa di scioglimento ai sensi dell'art. 2485 c.c.

Pretese erariali – Fondo costi ed oneri di liquidazione



Fondo costi e oneri di liquidazione

Dal punto di vista fiscale NON sarebbe possibile dedurre i costi stimati nell'esercizio in cui si redige il bilancio iniziale di liquidazione poiché in contrasto con l'art. 109, comma I e IV, TUIR



"le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza".

sono deducibili man mano che gli stessi vengono effettivamente sostenuti



**Utilizzo
Fondo costi e oneri di liquidazione**

*Δ in diminuzione in dichiarazione dei redditi
onde riconciliare il risultato civilistico, “influenzato” da tale
utilizzo, con quello rilevante ai fini*



UNICO 2011 SC:

**la variazione potrebbe essere indicata nel rigo RF43
“Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a C/E”
(... o nel rigo RF54 “Altre variazioni in diminuzione”), nel quale imputare
l’importo corrispondente all’utilizzo del fondo**



*Si supponga di aver proceduto, in sede di bilancio iniziale, ad una stima
dei costi da sostenere per consulenze professionali per un importo pari
ad euro 15.000 e che, nel corso dell’esercizio 2009, si siano manifestati
oneri di tale specie per euro 16.000. Le scritture saranno le seguenti*

**1) Nel bilancio iniziale di liquidazione, al momento dello “stanziamento”
della previsione dei costi da sostenere**

Rettifiche di liquidazione	a	Fondo per costi ed oneri di liquidazione	15.000
_____		_____	
(SP)		(SP)	

2) In corso dell’esercizio 2009

Consulenze professionali	a	Debiti verso Professionisti	16.000
_____		_____	
(CE)		(SP)	

Pretese erariali – Fondo costi ed oneri di liquidazione

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



3) Alla fine dell'esercizio 2009

Fondo per costi ed oneri di liquidazione	a	Utilizzo fondo per costi ed oneri di liquidazione	15.000
(SP)		(CE)	



*partendo dal risultato del conto economico (perdita di 1.000,00 euro),
occorrerà procedere ad una Δ in diminuzione, ai fini fiscali,
per un importo pari all'utilizzo del fondo (15.000 euro),
pervenendo così al risultato fiscale corretto (perdita di euro 16.000).*



**Per approfondimenti:
Documento IRDCEC n. 11/2011,
“La procedura della liquidazione:
aspetti controversi e spunti per la semplificazione”**