

Le norme tributarie disciplinanti la liquidazione

- Art. 182 Tuir: regole di determinazione del reddito d'impresa durante la fase di liquidazione;
- Art. 17 e 21 Tuir: condizioni e modalità per la tassazione separata dei redditi in capo al titolare di impresa individuale o in capo ai soci delle società di cui all'art. 5 Tuir;
- Art. 47 e 89 Tuir: regole per la tassazione degli redditi in capo ai soci di società di capitali;
- Art. 5 DPR 322/98: disciplina termini e modalità delle dichiarazioni;
- Art. 36 DPR 602/73: regola la responsabilità dei liquidatori in caso di mancato pagamento delle imposte derivanti dalla liquidazione;

Il profilo fiscale: le imposte sui redditi

I periodi di imposta

Con la liquidazione si determinano due periodi d'imposta

1°: intercorre tra l'inizio dell'esercizio fiscale (nella maggioranza dei casi l'1/1) e l'inizio della liquidazione

- il reddito imponibile è calcolato, in via definitiva, secondo regole ordinarie, in base ad apposito C.E.

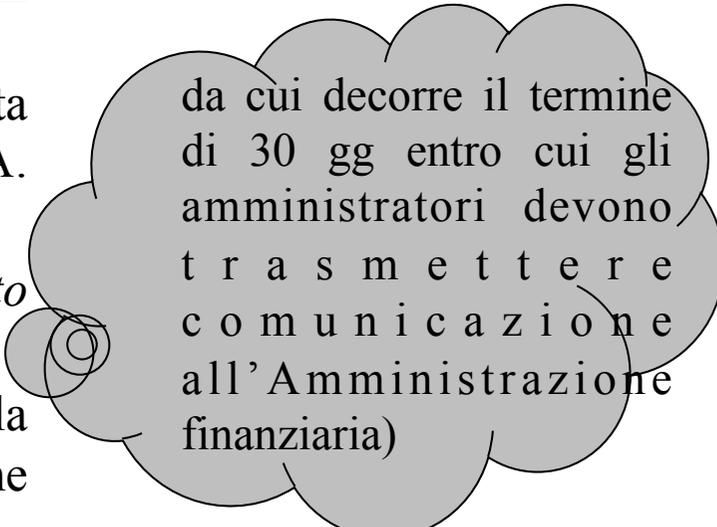
- la questione di rilievo pratico riguarda l'identificazione del momento in cui la procedura acquisisce rilievo ai fini tributari

- ✓ imprese individuali: la data di inizio è quella indicata nella dichiarazione di variazione ai fini I.V.A. presentata all'Agenzia delle Entrate (art.182 Tuir)

- ✓ società di persone: si fa riferimento alla data dell'*atto di messa in liquidazione*

- ✓ società di capitali: si fa riferimento alla data della iscrizione nel Registro Imprese della deliberazione che accerta la causa di scioglimento.

2°: relativo alla fase di liquidazione (fino alla sua conclusione)



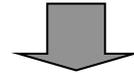
da cui decorre il termine di 30 gg entro cui gli amministratori devono trasmettere e comunicare all'Amministrazione finanziaria)

I periodi di imposta: il secondo periodo

L'intera procedura costituisce un unico periodo d'imposta

→ durante la liquidazione, il reddito degli esercizi intermedi è calcolato in via provvisoria

→ al termine della procedura, in base al B.F.L., si procede nuovamente a liquidare le imposte già liquidate in via provvisoria, presentando la dichiarazione finale dei redditi, relativa all'intero periodo della procedura



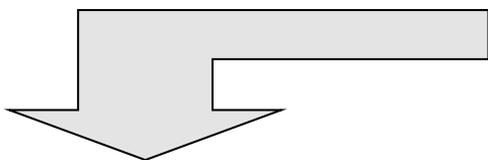
Σ risultati fiscali (+ utili ; - perdite) intermedi → imposte dovute nell'intero periodo.

Imposte dovute in via definitiva - Imposte liquidate provvisoriamente = conguaglio

Condizione: il periodo di liquidazione non deve superare *tre esercizi*, per le imprese individuali e le società di persone, *cinque* per le società di capitali.

Se la procedura supera tali limiti il beneficio viene meno → i redditi calcolati in via provvisoria divengono definitivi.

Il regime impositivo durante il 2° periodo: i soci delle società di persone.



sottoposti al principio di trasparenza: i redditi prodotti dalla società, anche se in liquidazione, vengono imputati ai soci secondo competenza (indipendentemente dal fatto che siano effettivamente pagati)

Per il disposto dell'art. 17 del Tuir, i contribuenti persone fisiche possono ottenere la tax separata, se l'attività è svolta da più di 5 anni.

Se la procedura non eccede i 3 esercizi: occorre determinare i conguagli finali, a seguito dell'operazione di ri-liquidazione dell'imposta.

Se la procedura supera i 3 esercizi: i redditi calcolati in via provvisoria divengono definitivi ed il contribuente perde il beneficio della tassazione separata. Occorre ricalcolare, in via definitiva, l'imposta di ogni periodo, facendo riferimento alla disciplina ordinaria.

Il regime impositivo durante il 2° periodo: le società di capitali

Se la procedura non eccede i 5 esercizi: si procede al calcolo dei conguagli finali

Se la procedura supera i 5 esercizi: i redditi tax in via provvisoria diventano definitivi

Soc. cap. liquidata in 5 esercizi

periodo	reddito	imponibile
1°	+50	+50
2°	-90	0
3°	+30	+6
4°	+50	+10
5° chiusura	-10	0
totali	+30	+66

Soc. cap. liquidata in 7 esercizi

periodo	reddito	imponibile
1°	+50	+50
2°	-90	0
3°	+30	+6
4°	+50	+10
5°	-10	0
6°	+70	+34
7° chiusura	-70	0
totali	+30	+100

In sede di conguaglio, risulta un credito per un imponibile di 36

Per i soci i redditi sono rilevanti solo se distribuiti (criterio *di cassa*). Dal 1/1/04 non è più possibile accedere alla tassazione separata, ma si applica la tassazione parziale prevista dall'art. 47 Tuir.

Il regime impositivo durante il 2° periodo:

il riporto delle perdite pregresse

Socio di società di persone:

Regola generale: può scomputare le perdite pregresse derivanti dalla partecipazione in società di persone soltanto per abbattere redditi dello stesso tipo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta o nei successivi, ma non oltre il 5° (eccezione per la contabilità semplificata: compensazione nello stesso periodo d'imposta con tutti gli altri redditi).

Liquidazione: le perdite intermedie rimangono sospese sino alla determinazione del risultato complessivo da BFL.

Società di capitali: le perdite anteriori alla fase di liquidazione possono essere compensate, *nei termini ordinari* (art. 84 del Tuir), con i redditi degli esercizi intermedi. Se ciò non fosse sufficiente, l'eccedenza è ammessa al conteggio dei conguagli finali, se la procedura non eccede i 5 esercizi.

Se la liquidazione supera i 5 esercizi le perdite anteriori all'inizio della liquidazione non compensate nei periodi intermedi diventano indeducibili

Il riporto delle perdite pregresse

L'art.84 TUIR prevede - dal periodo d'imposta 2011 - che la perdita di un periodo d'imposta possa essere computata in diminuzione dei redditi dei periodi successivi in misura non superiore all'80% di questi senza limitazioni temporali.

La limitazione dell'80% non vale per le perdite dei primi tre periodi che possono abbattere totalmente i redditi dei periodi successivi.

Il regime impositivo durante il 2° periodo: riepilogo

Liquidazione di società di persone entro 3 esercizi

1. Gli utili degli esercizi intermedi, anche se non distribuiti, sono imputati ai soci che li fanno concorrere provvisoriamente (anche con tax separata) alla determinazione del reddito di periodo, salvo conguaglio a fine liquidazione
2. Le perdite intermedie sono congelate e non attribuite ai soci
3. Le perdite pregresse sono compensate in capo ai soci (*)
4. La perdita emergente dal B.F.L. può essere compensata con il reddito imponibile (*)

Liquidazione di società di persone oltre 3 esercizi

1. Occorre procedere alla ri-liquidazione delle imposte negli esercizi intermedi
2. Le perdite degli esercizi intermedi diventano definitive e possono essere oggetto di conguaglio con gli utili entro 5 esercizi, altrimenti diventano fiscalmente irrilevanti, irrecuperabili
3. Con il superamento del triennio la perdita emergente dal B.F.L. perde rilevanza in quanto ogni risultato di periodo è autonomo

* *Il socio può scomputare tali perdite soltanto per abbattere redditi da partecipazione in società di persone conseguiti nello stesso periodo d'imposta o nei successivi & non oltre il 4°.*

Il regime impositivo durante la liquidazione: riepilogo

Liquidazione di società di capitali entro 5 esercizi

1. Gli utili degli esercizi intermedi concorrono provvisoriamente alla determinazione del reddito di periodo, salvo conguaglio a fine liquidazione
2. Le perdite intermedie sono compensabili ai sensi dell'art. 84 Tuir
3. Le perdite pregresse sono compensabili con gli eventuali utili intermedi, ai sensi dell'art. 84 Tuir. Al termine della liquidazione, si può superare il limite dei 5 esercizi, per compensare le perdite non ancora dedotte con il reddito scaturente dal B.F.L.

Liquidazione di società di capitali oltre 5 esercizi

1. Occorre procedere alla ri-liquidazione delle imposte negli esercizi intermedi
2. Le perdite degli esercizi intermedi diventano definitive e possono essere oggetto di conguaglio con gli utili ai sensi dell'art. 84 Tuir (entro 5 esercizi, altrimenti diventano fiscalmente irrilevanti, irrecuperabili: la perdita rilevata il 2° anno può essere compensata al massimo con l'utile del 7° anno)
3. Le perdite pregresse sono compensabili con gli utili conseguiti negli esercizi intermedi; quelle non compensate diventano indeducibili

Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

D.P.R. n. 322/98, art. 5 stabilisce che

- **Dichiarazione iniziale:** entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo dalla effetto della liquidazione esclusivamente in via telematica.
- **Dichiarazione esercizi intermedi:** nei termini ordinari, con riferimento alla data di chiusura di ciascun esercizio intermedio
- **Dichiarazione finale:** entro 9 mesi dalla data di chiusura della liquidazione (imprese individuali e società di persone) o al deposito del bilancio finale di liquidazione (società di capitali)

Il regime impositivo alla chiusura della liquidazione

La tassazione in capo ai soci delle somme distribuite in base al B.F.L.

Socio persona fisica: le somme, fino al limite del prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione della partecipazione, sono considerate rimborso di capitale. La parte eccedente, costituisce utile:

- da tassare separatamente, ove ne ricorrano i requisiti, se derivante da partecipazione in società di persone.
- da tassare parzialmente, se derivante da partecipazione in società di capitali.

Socio società (di persone o capitali): si calcola la differenza tra l'ultimo valore fiscale attribuito alla partecipazione e la quota di riparto.

La differenza costituisce plusvalenza (o un ricavo da iscrivere nell'area caratteristica del conto economico) se positiva, una minusvalenza se negativa.

Le imposte indirette: l'imposta sul valore aggiunto

- ✓ Lo stato di liquidazione non cambia la normale gestione dell'imposta: sono immutati gli obblighi relativi alla dichiarazione annuale e la normale imponibilità delle operazioni di cessione di beni e prestazione di servizi, effettuate nel corso della procedura
- ✓ L'assegnazione ai soci dei beni aziendali costituisce, di norma, un'operazione imponibile, salvo che si tratti di denaro, terreni agricoli o complessi aziendali
- ✓ Terminata la liquidazione, sarà necessario, entro trenta giorni, trasmettere all'Ufficio competente la denuncia di cessazione e presentare, nel termine ordinario, la dichiarazione finale I.V.A. (normalmente "unificata" con la dichiarazione dei redditi)
- ✓ Per quanto attiene i rimborsi I.V.A. che giungano dopo la cancellazione dal registro delle imprese, è necessario individuare i soggetti che sono legittimati ad incassare le somme: la circolare del Ministero delle Finanze (n. 38 del 30/04/1999) chiarisce che possono essere autorizzati i liquidatori, gli ex soci o un terzo a condizione che risultino formalmente legittimati

L'imposta di registro

- ✓ Di norma, la cessione di beni ai soci (indipendentemente dal fatto che la società si trovi o meno in stato di liquidazione) è soggetta ad IVA
- ✓ In caso contrario (terreni agricoli, aziende ed alcune tipologie di fabbricati) a seguito dell'esenzione dall'IVA, la cessione sconterà l'imposta di registro, secondo le aliquote previste nell'apposita Tariffa.

Responsabilità fiscale del liquidatore

✓L'art. 36 dpr 602/73 prevede che il **liquidatore** che, con le attività della liquidazione, non adempie al pagamento delle imposte, **se non provano** di aver soddisfatto tali crediti anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci o di aver soddisfatto crediti di grado superiore, **ne rispondono personalmente**.

✓Dal 13/12/2014 sussiste una inversione dell'onere della prova: l'Amministrazione iscrive a ruolo a nome del liquidatore, è quest'ultimo che deve dimostrare di aver agito correttamente.

✓Inoltre, è stato previsto che, ai fini fiscali, l'estinzione della società ha effetto decorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione: ciò comporta una ulteriore responsabilità in capo ai liquidatori per le obbligazioni solo potenziali (da accertare) alla data della cancellazione della società dal registro imprese.