

LA LIQUIDAZIONE DELLE SOCIETÀ DI PERSONE

DOPO LA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO: PRASSI E ASPETTI CIVILISTICI

SOMMARIO: a) Liquidazione dell'impresa; b) Nomina del liquidatore; c) Redazione del conto di gestione e consegna dei beni; d) Redazione del bilancio finale di liquidazione e piano di riparto; e) Chiusura della liquidazione e cancellazione della società; f) Prospettive di semplificazione nella legge delega per la riforma del diritto societario, art. 8, legge 3 ottobre 2001, n. 366, e dopo la Riforma del diritto societario (D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003).

a) Liquidazione dell'impresa

La procedura di liquidazione prevista per le società di persone, a seguito della riforma societaria introdotta dal decreto legislativo del 17 gennaio 2003, n. 6, non ha subito modifiche sostanziali, mentre la suddetta riforma ha introdotto una regolamentazione unitaria per la procedura di liquidazione di tutte le società di capitali (1).

La liquidazione dell'impresa è quel complesso di operazioni dirette a disinvestire le attività, estinguere le passività e acquisire il residuo patrimoniale da liquidare (cioè destinare, secondo il termine proprio del diritto amministrativo, il capitale netto di liquidazione) e ripartire tra i soci.

Nella maggior parte dei casi, la liquidazione volontaria dell'impresa si basa su un calcolo di convenienza posto in essere dall'imprenditore sull'opportunità o meno di proseguire l'attività.

Nel codice civile sono contenute le regole analitiche per la liquidazione delle società di persone:

- società semplice (artt. 2274 e seguenti);
- società in nome collettivo (artt. 2308 e seguenti);
- società in accomandita semplice (artt. 2315 e seguenti).

Le norme generali per la liquidazione della società semplice presentano caratteristiche valide anche per le altre società commerciali disciplinate dal codice civile, salvo che non sia disposto diversamente.

Con la liquidazione la vita dell'azienda entra nella sua fase conclusiva: da una parte le attività vengono realizzate mediante la vendita, dall'altra i debiti vengono pagati. Nelle società di persone l'iter formale di liquidazione non è imposto dalla legge, ma costituisce una fase facoltativa della società nell'interesse dei soci.

Tra le cause comuni di liquidazione a tutte le società si annoverano il decorso del termine, il conseguimento dell'oggetto sociale oppure l'impossibilità sopravvenuta a conseguirlo. Lo scioglimento delle società di persone può verificarsi, oltre che per le cause comuni a tutte le società, anche per le altre cause previste dal contratto sociale, per la volontà di tutti i soci e per la mancanza della pluralità dei soci, se nel termine di sei mesi questa non è ricostituita. Tra le cause di scioglimento della società in accomandita semplice, è prevista la sola presenza dei soci accomandanti o accomandatari, se nel termine di sei mesi non si provvede alla sostituzione dei soci venuti meno (art. 2323 del codice civile).

Con lo scioglimento l'azienda cessa di essere il complesso di beni in funzionamento, ed entrando nella fase finale di vita dell'impresa, si dà quindi inizio alla liquidazione, dove lo scopo di lucro si sostituisce con il fine della divisione del patrimonio sociale fra i soci (2).

Per la durata in carica dei liquidatori non è previsto un termine specifico; essi inoltre dovranno necessariamente indicare negli atti societari lo stato di liquidazione delle società (art. 2250 del codice civile). È inoltre necessario, entro 30 giorni dalla data dell'atto, effettuare la comunicazione all'Ufficio IVA che provvede alle opportune variazioni.

L'articolo 2274 del codice civile prevede che a seguito della liquidazione i soci amministratori conservano il potere di amministrare l'impresa, limitatamente agli affari urgenti, fino a che siano presi i provvedimenti per la liquidazione. Contravvenendo al divieto, amministratori e liquidatori assumono responsabilità illimitata e solidale per gli affari intrapresi (art. 2279 del codice civile).

Una riunione collegiale dei soci non è prevista per le società di persone; infatti, la fase di liquidazione può essere gestita, oltre che da liquidatori appositamente nominati, anche dagli amministratori.

«Nelle società di persone, il procedimento formale di liquidazione non è posto in modo assoluto dalla legge nel senso che le parti hanno la facoltà di evitarlo, pervenendo all'estinzione dell'ente sociale attraverso una divisione consensuale, ovvero chiedendo al giudice di definire i loro rapporti» (3).

I soci delle società di persone in ogni caso devono riunirsi collegialmente con la presenza del notaio per manifestare, con consenso unanime, la volontà di cessare il contratto societario, formalizzato nell'atto di scioglimento con contestuale istanza di cancellazione della società dal registro delle imprese, atto che dovrà essere depositato in copia presso il registro delle imprese per la necessaria pubblicità della cancellazione della società.

b) Nomina del liquidatore

Per le società di persone la nomina del liquidatore non è obbligatoria e, nel caso di nomina del liquidatore, l'incarico va conferito con il consenso di tutti i

(1) Cfr. L. LOVECCHIO - V. FLANELLI, *Procedura di liquidazione e conservazione del valore di impresa*, in *Diritto e pratica delle società - monografia - La riforma del diritto societario*, Il Sole 24 Ore, Milano, novembre 2003, pag. 92 ss.

(2) Cfr. R. PEROTTA - G.M. GAREGNANI, *Le operazioni di gestione straordinaria*, Giuffrè, Milano, 1999, pag. 382 ss.

(3) Cass. n. 5924 del 13/12/78.

soci o, in caso di disaccordo, dal Presidente del Tribunale (art. 2275 del codice civile). Non risulta così necessaria la messa in liquidazione della società di persone, essendo sufficiente il solo scioglimento.

I liquidatori possono essere revocati per volontà di tutti i soci e in ogni caso dal Tribunale per giusta causa su domanda di uno o più soci. Nelle società di persone la liquidazione può essere gestita anche dagli amministratori e la nomina dei liquidatori non costituisce un obbligo civilistico, bensì una facoltà dei soci.

I soci di società di persone possono concordare la divisione della società mediante una divisione consensuale (4), oppure facendo istanza al giudice, nelle forme di un giudizio ordinario di cognizione, per definire i rapporti di dare e avere (5).

c) Redazione del conto di gestione e consegna dei beni

Le disposizioni civilistiche stabiliscono che gli amministratori devono consegnare ai liquidatori i beni e i documenti sociali e presentare ad essi il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto.

I liquidatori devono prendere in consegna i beni e i documenti sociali e redigere, insieme con gli amministratori, l'inventario dal quale risulti lo stato dell'attivo e passivo del patrimonio sociale (si fa notare che le nuove disposizioni civilistiche previste per la liquidazione delle società di capitale non fanno esplicitamente riferimento all'obbligo di redigere l'inventario delle attività e passività sociali) (6).

L'inventario dei beni aziendali deve essere sottoscritto sia dai liquidatori che dagli amministratori uscenti e deve essere annotato nel libro inventari, ovvero conservato agli atti della società se quest'ultima è in contabilità semplificata, e non è tenuta alla compilazione del libro inventari.

Il verbale di consegna dei beni in inventario riveste grande importanza in quanto costituisce la base di partenza per il realizzo delle attività e per pagamento ed estinzione delle passività, nel rispetto delle norme di ordinaria tenuta della contabilità. L'eventuale attivo che residua verrà destinato ai soci proporzionalmente al capitale a suo tempo conferito.

L'inventario rappresenta contabilmente la base di partenza per la determinazione del capitale netto iniziale di liquidazione (7). È inoltre opportuno redigere un verbale di consegna (8), elencando in modo esaustivo e particolareggiato i beni e i documenti ricevuti dagli amministratori; tale elenco sarà sottoscritto da tutti gli amministratori e da tutti i liquidatori in ogni pagina.

Il bilancio è soggetto allo schema e alle disposizioni

(4) Vedi, Cass. 20 dicembre 1985, n. 6525.

(5) Cfr. G. CREMONA - P. MONARCA - N. TARANTINO, *Le operazioni straordinarie*, IPSOA, Milano, 2001, pag. 12.

(6) Rinvio all'art. 2277 operato dal previgente art. 2452 -Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori. Cfr. L. QUATTROCCHIO - F. FERRARI LORANZI - L. FERRERI, *Gli adempimenti contabili nella fase di liquidazione*, in *Impresa Commerciale Industriale*, Anno n. 10 - 31 ottobre 2003, Eti - De Agostini Professionale S.p.A., Roma.

(7) Cfr. GIOVANNI LO CASCIO a cura di, *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società estere*, Giuffrè Editore, Milano, 2003, pag. 103 e ss..

(8) Cfr. M. CONFALONIERI, *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione della società* - XVI edizione, il Sole 24 Ore, Milano, 2001, pag. 725.

di bilancio previste ex artt. 2423 e ss., se compatibili con la natura e le finalità e lo stato della liquidazione; tale chiarimento è stato recepito dalle modifiche introdotte all'art. 2490 del codice civile (9).

Il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto, composto da stato patrimoniale, conto economico e dalla nota integrativa, in assenza di precise indicazioni civilistiche, dovrà essere redatto dagli amministratori con i criteri propri della dottrina ragionieristica *i.e.* del bilancio *ex artt.* 2423 e ss., quindi con i criteri propri dell'azienda in funzionamento (con il calcolo degli accantonamenti, ammortamenti, ratei, risconti, ecc.), mentre la logica del bilancio di liquidazione dovrà essere ancorata ad una logica di mero realizzo dell'attivo, dove le singole componenti si isolano dal sistema coordinato di valori uniti nel capitale in funzionamento, e rilevano solo in quanto suscettibili di autonomo valore. Tra le passività quindi non compariranno i fondi ammortamento e i fondi rischi ordinari, tra le immobilizzazioni immateriali non saranno iscritti gli oneri pluriennali non più ammortizzabili e realizzabili in sede di liquidazione, mentre risulteranno iscritti i valori numerari presunti che rappresentano debiti per futuri e probabili oneri di liquidazione; tra le passività le poste ideali del netto saranno accorpate in una unica voce: il capitale netto di liquidazione. Gli ammortamenti solitamente non verranno calcolati, in quanto i cespiti perdono il carattere di strumentalità nel complesso dei beni aziendali. Le differenze tra le valutazioni confluiranno nel conto numerario *rettifiche di liquidazione* che chiuderà utilizzando il conto *capitale netto di liquidazione*, aumentando o decrementando il valore del netto di liquidazione.

d) Redazione del bilancio finale di liquidazione e piano di riparto

La fase di destinazione del residuo del netto da liquidazione sarà contabilizzata dai liquidatori o dagli amministratori nel bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto dovrà essere comunicato mediante raccomandata (anche a mano, sottoscritta per ricevuta) ai soci. Il bilancio finale e il piano di riparto si presumono approvati, se non sono impugnati nel termine di due mesi dalla comunicazione mediante raccomandata (art. 2311 del codice civile).

È preferibile fare sottoscrivere per approvazione da tutti i soci il bilancio finale e il piano di riparto, al fine di snellire i tempi della procedura.

Il bilancio finale di liquidazione delle società è soggetto allo schema e alle disposizioni di bilancio previste ex artt. 2423 e ss., se compatibili con la natura e le finalità e lo stato della liquidazione: tale chiarimento è stato recepito dalle modifiche introdotte all'art. 2490 del codice civile, apportate dal D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003. Per le aziende in funzionamento, dovrà in ogni caso rispettare la clausola generale: rappresentazione chiara, veritiera, corretta e di lettura immediata (10).

(9) Cfr. GIOVANNI LO CASCIO a cura di, *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società estere*, Giuffrè Editore, Milano, 2003, pag. 164 e ss..

(10) Cfr. R. PEROTTA - G.M. GAREGNANI, *Le operazioni di gestione straordinaria*, Giuffrè, Milano, 1999, pag. 431.

Successivamente all'approvazione del riparto e del bilancio finale, i liquidatori o gli amministratori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, compilando e sottoscrivendo il modello S 3, e due modelli intercalare P: uno per la nomina del liquidatore, e uno per la comunicazione di cessazione della carica di amministratore con fotocopia fronte-retro valida della carta di identità del dichiarante. A seguito delle norme di semplificazioni introdotte dalla legge 24 novembre 2000, n. 340, non è più richiesto il deposito della firma autografa dei dichiaranti.

Il bilancio finale di liquidazione è definito dal codice civile come inventario: si tratta quindi di un bilancio redatto con il metodo patrimoniale semplice, dove i criteri valutativi saranno orientati al criterio del presumibile valore di realizzo.

Il conto di gestione così predisposto manterrà valenza di documento di riferimento contabile primario per il calcolo del capitale netto di liquidazione, la valutazione del patrimonio sarà comunque soggetta a stime e previsioni, nonché a valutazioni soggettive, il valore del patrimonio costituirà quindi una valutazione iniziale soggetta a rettifiche e aggiustamenti successivi nel corso della liquidazione. I liquidatori per conferire maggiore certezza alle valutazioni, nonché per diminuire la responsabilità a loro carico, spesso si avvalgono di stima di esperti per certi beni aziendali (11).

Dal punto di vista pratico spetta ai liquidatori anche dopo la cancellazione della società la rappresentanza di quest'ultima, fino al compimento di tutte le operazioni comunque inerenti la fase materiale finale della liquidazione, per la gestione della fase *post-liquidazione* (riscossione crediti di imposta verso l'Erario, pagamento di residui debiti, e adempimenti vari di natura civilistica e tributaria) (12). Con la risoluzione n. 140 del 10.6.97 (in *Boll. Trib.* 1997, pag. 1554) il Ministero delle finanze ha precisato che alle società di persone che hanno cessato l'attività non può essere negato il rimborso IVA, sul presupposto del mancato deposito del bilancio finale di liquidazione, in quanto per dette società l'obbligo non esiste. Questa precisazione è stata successivamente ribadita con la circolare n. 146 del 10.6.98 (in *Boll. Trib.* 1998, pag. 1231). La sussistenza della condizione del deposito del bilancio finale di liquidazione «presso la cancelleria del tribunale», prevista all'art. 5, comma 1, del D.M. 26-2-1992, richiamato nella circolare ministeriale n. 19 dell'11.8.1993 (in *Boll. Trib.* 1993, pag. 1314), per il riconoscimento del credito IVA alle società in fase di estinzione, deve intendersi, pertanto, riferita soltanto alle società di capitali, in quanto, in base alle richiamate disposizioni normative primarie, tale obbligo non è previsto con riferimento alle società di persone.

(11) Cfr. M. CONFALONIERI, *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione della società* - XVI edizione, il Sole 24 Ore, Milano, 2001, pag. 714.

(12) Il soggetto legittimato alla percezione del credito di imposta è il liquidatore della società, previa verifica che il credito risulti evidenziato a bilancio di liquidazione depositato presso la cancelleria del tribunale: così Circolare Ministero delle finanze 30.4.1993, n. 38/523647, in *Boll. Trib.* 1993, pag. 830.

e) Liquidazione del patrimonio, chiusura e cancellazione della società

Approvato il bilancio finale, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese; dopo la cancellazione la società di persone perde l'autonomia patrimoniale; la società comunque non può considerarsi estinta fino a quando non si è verificata la liquidazione effettiva di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi, indipendentemente dall'approvazione del bilancio di liquidazione (13).

La prassi prevede che nel bilancio finale depositato presso il registro delle imprese possano essere indicati tra le attività da realizzare i crediti vantati verso l'Erario (crediti IVA, IRAP, IRPEG, ecc.), al fine di dare certezza al futuro rimborso, prevedendo nel piano di riparto le modalità di successiva assegnazione ai soci, e conferendo mandato ad uno dei soci (ovvero al liquidatore o all'amministratore) per compiere tutte le formalità necessarie per il successivo incasso. Tale indicazione è preferibile al fine di rendere più rapida la successiva riscossione del credito cristallizzato.

Per quanto riguarda la tenuta delle scritture contabili, esse dovranno essere depositate presso la persona designata dalla maggioranza dei soci, in particolare il depositario dovrà essere indicato nel quadro 10/NOTE del modello S 3, da presentare presso il registro delle imprese entro 30 giorni dalla data dell'atto di liquidazione o di cessazione del contratto sociale, e i documenti dovranno essere conservati per dieci anni a decorrere dalla data di cancellazione della società dal registro delle imprese (art. 2312 del codice civile).

Nel caso di attivo insufficiente, i liquidatori o gli amministratori dovranno richiedere un versamento ai soci ovvero il fallimento. L'effettuazione del versamento richiesto da parte del socio, in caso di insufficienza dell'attivo, è una facoltà e non un obbligo, da valutare in base alla convenienza economica del riparto finale e in base alla responsabilità solidale illimitata in capo ai soci delle società di persone (esclusi gli accomandanti nelle società in accomandita semplice). La ripartizione dell'attivo viene comunque subordinata al pagamento dei creditori sociali: l'art. 2625 infatti sanziona i liquidatori che procedono alla ripartizione dell'attivo sociale tra i soci prima che siano pagati i creditori o siano comunque accantonate le somme necessarie per pagarli. Sono comunque ammessi i cosiddetti riparti parziali, al fine di rendere liquido l'attivo e provvedere alla distribuzione proporzionalmente alle quote detenute dai soci. Il bilancio finale di liquidazione libera il liquidatore di fronte ai soci, ma non nei confronti dei terzi, essendo responsabili per i danni arrecati a terzi (erario per debiti tributari, creditori sociali, ecc.) non assolti dalla società. I liquidatori possono comunque rinunciare all'incarico in qualunque momento, ma il liquidatore dimissionario resta in carica fino all'accettazione da parte del liquidatore subentrante.

Nella prassi si assiste a una bassa attrazione ad accettare l'incarico di liquidatore. Le stesse valutazioni effettuate dal liquidatore sono subordinate, oltre che da valutazioni soggettive, dalla volontà dei soci di chiudere il contratto sociale più o meno velocemente.

(13) Cfr. Cass. 16 novembre 1996, n. 10065.

Il valore di cessione dei beni risulta così informato alle indicazioni della compagine sociale per la cessione anche per un prezzo inferiore al valore presumibile di realizzo del bene in un'ottica di *going concern*: a tal fine infatti si può assistere a un prolungamento dell'attività sociale in liquidazione, allo scopo di evitare una rapida perdita di valore del complesso aziendale.

Infine occorrerà effettuare la comunicazione all'Ufficio IVA che provvederà alla chiusura della partita IVA.

f) Prospettive di semplificazione nella legge delega per la riforma del diritto societario, art. 8, legge 3 ottobre 2001, n. 366, e dopo la Riforma del diritto societario (D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003).

La prassi della liquidazione delle attività e delle passività pone in evidenza problematiche che l'operatore tributario deve risolvere in assenza di disposizioni legislative. I crediti sorti con contropartite di ricavi assoggettati a tassazione e i debiti stimati e stanziati a bilancio, quali ad esempio fatture per costi amministrativi da ricevere iscritti a bilancio, pongono dubbi interpretativi. Ad esempio la chiusura di debiti per fatture amministrative da ricevere, inserite in un contesto aziendale di difficile riscossione, può seguire diverse soluzioni contabili:

a) chiusura del conto fatture da ricevere con il conto numerario rettifiche da liquidazione;

b) chiusura del conto fatture da ricevere con una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione, in quanto, a suo tempo, i relativi costi erano stati dedotti, in base al principio di competenza temporale.

Il regime delle responsabilità per debiti non soddisfatti e delle sopravvenienze attive e passive ha trovato recentemente spazio nella legge delega per la riforma del diritto societario, nell'art. 8 della legge 3 ottobre 2001, n. 366, e nel decreto legislativo n. 6 del 17 gennaio 2003.

Il legislatore delegato non ha recepito e disciplinato tutte le problematiche contabili e tributarie suddette, e dovrà dettare norme e interpretazioni da seguire per la redazione dei bilanci nella fase di liquidazione

(criterio di presumibile realizzo delle attività e delle passività), sulla base di criteri adeguati alle specifiche finalità. Le fatture da ricevere stimate e i crediti verso clienti iscritti in bilancio di liquidazione di difficile pagamento/riscossione troveranno quale partita contabile il conto rettifiche da liquidazione, senza contestazioni fiscali, se supportate da un bilancio di liquidazione redatto in un'ottica di presumibile valore di realizzo. La presenza di passività ignote, o di passività stimate per competenza, deve trovare una disciplina legislativa che preveda ugualmente l'estinzione della società, al fine di superare le diseconomie di impresa e gli aspetti prettamente finanziari, in quanto non devono prevalere le esigenze dei creditori che possono sempre chiedere il fallimento (14).

Il novellato articolo 2495 del codice civile, in tema di società di capitali, ha riaffermato con una puntuale espressione normativa il principio dell'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile, a seguito della cancellazione della società di capitali, anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti. Nel disciplinare i diritti dei creditori sociali rimasti insoddisfatti dopo la chiusura della liquidazione, viene chiarita la dibattuta questione della natura costitutiva della cancellazione delle società di capitali, prevedendo che, se la liquidazione sia avvenuta, i creditori sociali possano far valere le proprie pretese solo nei confronti dei soci o dei liquidatori, ma non nei confronti della società (15).

La delega e la legge delega in esame, quindi, hanno preso correttamente in esame una posizione diretta a superare lacune normative, quali strumenti impeditivi del fisiologico funzionamento della vita aziendale, ma occorrerà disciplinare e prevedere ulteriori limitazioni specifiche ai criteri adottati dai liquidatori.

dott. Sergio Foti

(14) Cfr. Cass. 17 marzo 1978, n. 1335.

(15) In tal senso A. FUSI - D. MAZZONE, *La nuova disciplina delle società a responsabilità limitata*, IPSOA, Milano, 2003, pag. 120. Cfr. GIOVANNI LO CASCIO a cura di, *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società estere*, Giuffrè Editore, Milano, 2003, pag. 205 e ss..