

Documento IRDCEC n. 11 del 14 giugno 2011

La liquidazione delle società a responsabilità limitata Linee guida dell'IRDCEC

di Raffaele Marcello^(*) e Fabrizio G. Poggiani^(**)

Per l'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, la nomina e la revoca dei liquidatori, senza modifica dell'atto costitutivo, non richiede l'assistenza del Notaio. Inoltre, nella redazione della situazione infrannuale, devono essere utilizzati criteri di funzionamento, nel rispetto del postulato della continuazione dell'attività (c.d. "going concern"), stante il fatto che la stessa è propedeutica all'inizio dell'attività liquidativa.

La stessa situazione infrannuale, in presenza di una riduzione del capitale sotto il minimo a causa di perdite, deve essere formata da Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa al fine di fornire la più completa informazione sulla causa e sulla natura della stessa perdita.

1. Premessa

Con il documento n. 11 del 14 giugno 2011¹, l'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (IRDCEC) è intervenuto

^(*) Docente di Economia dei Gruppi e delle Concentrazioni Aziendali nell'Università G. d'Annunzio, Chieti - Pescara. Componente del direttivo dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

^(**) Ragioniere commercialista in Pistoia - Pubblicista - CFP Consulting.

¹ In banca dati "fisconline".

sulla **procedura di liquidazione**, con particolare riferimento a quella applicabile alle società a responsabilità limitata, dopo le modifiche apportate al codice civile dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, entrato in vigore con decorrenza dal 1° gennaio 2004².

Il documento propone un'ampia ricognizione della procedura di liquidazione, stante la presenza di un procedimento complesso e articolato, composto da numerosi e puntuali adempimenti posti a carico dei liquidatori, che impattano anche sui rapporti giuridici instaurati dal soggetto giuridico collettivo, dall'organo amministrativo e dagli stessi liquidatori nominati.

Come indicato in premessa del documento in commento, vengono analizzate le problematiche peculiari della fase di liquidazione ponendo una particolare attenzione alla **fase liquidativa della società a responsabilità limitata**, che risulta essere la veste giuridica più utilizzata sul territorio nazionale, caratterizzato dalla presenza di una grande quantità di imprese aventi dimensioni ridotte (o a ristretta base sociale)³.

² Per un primo commento si rinvia a F.G. Poggiani, *Liquidatori anche senza notaio*, in "Italia Oggi" del 15 giugno 2011, pag. 31; Redazione Fiscal Focus, *Srl: la delibera di nomina dei liquidatori non necessita della verbalizzazione notarile*, in "Fiscal Focus - quotidiano" del 16 giugno 2011; S. Sanna, *Situazione infrannuale a valori di funzionamento*, in "Il Quotidiano del commercialista", www.eutekne.info, del 17 giugno 2011.

³ Le Pmi che caratterizzano il sistema produttivo del nostro paese sono prevalentemente società "chiuse", con forte dipendenza dai margini di autofinanziamento e dove l'in-

2. Nomina dei liquidatori

Per quanto concerne la nomina (e revoca) dei liquidatori, il documento richiama l'art. 2487 del codice civile rubricato "Nomina e revoca dei liquidatori; criteri di svolgimento della liquidazione" che, nell'attuale versione *post*-riforma, dispone che l'assemblea dei soci, convocata dagli amministratori contestualmente all'**accertamento della causa di scioglimento**, "... con le maggioranze previste per le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto ..." deliberi su "... la nomina dei liquidatori, con indicazione di quelli cui spetta la rappresentanza della società ..." ⁴.

Di conseguenza, come puntualmente indicato nel documento, la norma dispone che **la nomina (e la revoca) dei liquidatori** deve essere deliberata dall'assemblea dei soci con le maggioranze stabilite per le modificazioni dell'atto costitutivo e/o dello statuto sociale, conservando la stessa un carattere "suppletivo" al pari del previgente art. 2450 del codice civile ⁵.

Inoltre, è evidente che con la tendenziale separazione delle società a responsabilità limitata dalle disposizioni inerenti alle società per azioni ⁶, l'art. 2487 del codice civile non dispone alcun esplicito rinvio all'art. 2436 del codice civile che, notoriamente, disciplina "... il controllo di legalità che effettua il notaio verbalizzante sulla delibera di modifica dell'atto costitutivo o dello statuto ai fini della relativa iscrizione nel registro delle imprese ...".

La conseguenza, per l'IRDCEC, è estremamente chiara: per le società per azioni le de-

teresse pubblicistico è molto limitato, salvo il profilo connesso al finanziamento bancario.

⁴ Il verificarsi di una delle cause di scioglimento modifica lo scopo della società: da lucrativo (ovvero dall'esercizio in comune di un'attività economica a scopo di lucro) a liquidativo (ovvero diretto alla liquidazione del patrimonio al fine di pagare i creditori sociali e ripartire tra i soci l'eventuale residuo attivo).

⁵ Dal momento in cui lo scioglimento produce i suoi effetti, la società si trova in liquidazione, ma rimane in vita. L'assemblea e il collegio sindacale, se presente, sopravvivono con funzioni e poteri compatibili con la particolare fase in cui si trova la società. Quanto alle disposizioni sugli organi amministrativi esse sono applicabili, in quanto compatibili, tendenzialmente soltanto ai liquidatori, stante la cessazione della carica degli amministratori.

⁶ La riforma del diritto societario è stata indirizzata alla rimozione degli elevati vincoli normativi e delle rigidità della disciplina delle società di capitali. Il principio di forte semplificazione si individua, in particolare, nella ridefinizione dei connotati che caratterizzano le S.p.a. e le S.r.l. e nella concessione di ampi margini all'autonomia statutaria.

libere di nomina e revoca dei liquidatori restano soggette al controllo di legalità del notaio, mentre per le società a responsabilità limitata non è più presente una distinzione tra l'assemblea ordinaria e quella straordinaria ma soprattutto, con riferimento alla nomina e alla revoca dei liquidatori, la normativa vigente richiede esclusivamente la presenza di una delibera da adottare "... con le maggioranze previste per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto ...", ai sensi dell'art. 2487 del codice civile, senza l'ausilio del notaio.

Pertanto, il documento conferma che deve "... considerarsi legittima la delibera assembleare mediante la quale siano nominati i liquidatori di una società a responsabilità limitata, senza l'ausilio del notaio, in tutti i casi di scioglimento previsti dall'art. 2484 del codice civile che non rappresentino un'espressione della volontà dei soci tesa a modificare l'atto costitutivo societario ...", mentre si dovrà ricorrere all'**intervento del pubblico ufficiale** ogniqualvolta l'assemblea dei soci "... deliberi la messa in liquidazione volontaria della società, ai sensi dell'art. 2484 c.c., comma 1, n. 6) del codice civile ..." ovvero per deliberazione dell'assemblea in quanto, in tal caso, non si è in presenza di cause di scioglimento "legali" o "automatiche", che comportano lo scioglimento e la messa in liquidazione del soggetto giuridico per effetto di precise disposizioni legislative ⁷.

3. Poteri dell'organo amministrativo

Un ulteriore punto, estremamente interessante, riguarda il **ruolo degli amministratori** in questa particolare fase della vita della società, con particolare riferimento al momento in cui si **verificano le cause di scioglimento**, come indicate dai numeri da 1 a 5, del comma 1, dell'art. 2484 del codice civile.

In tal caso, preliminarmente, l'organo amministrativo (consiglio di amministrazione, amministratore unico, co-amministratori) deve redigere

⁷ L'atto costitutivo è libero di determinare altre cause di scioglimento, oltre a quelle legali, la competenza a deciderle o ad accertarle e ad effettuare gli adempimenti pubblicitari. Non può in ogni caso stabilire per dette cause un'efficacia dello scioglimento nei confronti dei terzi anteriore alla relativa pubblicità da effettuarsi mediante iscrizione nel registro delle imprese (Massima J.A.3, Cause di scioglimento statutarie, n. 9/2004, del Comitato Interregionale dei Consigli Notarili del Triveneto).

un verbale *ad hoc* con il quale si dà (e si prende) atto dell'accadimento relativo al **sopravvenuto scioglimento della società**⁸; detto verbale deve essere depositato presso il registro delle imprese a cura del richiamato organo e soltanto dalla data di iscrizione si realizzano gli effetti dello scioglimento, come disposto dal comma 3 dell'art. 2484 del codice civile⁹.

Inoltre, con particolare riferimento all'evento inerente allo scioglimento della società per **emersione di perdite che hanno eroso il capitale sociale** portando lo stesso al di sotto del minimo legale, l'organo amministrativo deve constatare l'evento con apposito verbale e, contestualmente e "... senza indugio ...", deve procedere a convocare l'assemblea dei soci per le necessarie deliberazioni, sottoponendo ai soci la situazione contabile infrannuale, al fine di evitare eventuali azioni di responsabilità, di cui all'art. 2485 del codice civile, "... in caso di ritardo od omissione ...".

Dopodiché, l'organo amministrativo **deve depositare il verbale presso il registro delle imprese**¹⁰, ma soprattutto deve predisporre una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento, conservando la gestione della società fino al passaggio di consegna indicato dall'art. 2487-*bis* del codice civile.

Quest'ultima attività, come evidenziato dagli estensori del documento in commento, è la vera **novità introdotta dal legislatore riformatore** che ha imposto la conservazione dei poteri gestori in capo agli amministratori, ancorché destinati alla mera conservazione e integrità del

⁸ Con riferimento alla dichiarazione di accertamento degli amministratori è plausibile che essa costituisca un atto collegiale, da assumere sotto forma di delibera dell'organo amministrativo, ove questo sia pluripersonale.

⁹ È importante sottolineare che la norma parla di iscrizione e non di deposito. Per l'iscrizione va utilizzato il modello "S3" che va firmato digitalmente dall'organo amministrativo. Gli effetti dello scioglimento si determinano dall'iscrizione della deliberazione. In caso di omissione o di ritardo nell'esercizio di tali funzioni gli amministratori saranno personalmente e solidalmente responsabili verso la società, i soci, i creditori sociali ed i terzi per i danni subiti, compresi quelli cagionati dalla mancata o intempestiva attivazione del procedimento liquidatorio.

¹⁰ Va utilizzato sempre il modello "S3" cui va apposta la firma digitale. Con la delibera di nomina, gli amministratori cessano dalla loro carica, mentre i liquidatori assumono la veste di organo gestionale. La loro attività deve avvenire nel pieno rispetto delle finalità liquidatorie e delle modalità gestionali relative agli organi amministrativi, fissate dalla legge e integrate dalla deliberazione assembleare recante i criteri di liquidazione e le regole di funzionamento del nuovo organo.

valore del patrimonio sociale, e l'assunzione delle relative responsabilità (personali e solidali) per i danni arrecati ai soci e ai terzi, per mancato rispetto di tale funzione di "mantenimento" del patrimonio.

4. Perdite d'esercizio e riduzione del capitale sociale

Il paragrafo 5 del documento all'esame entra nel vivo di una ricorrente situazione ovvero quella concernente la **riduzione del capitale al di sotto del minimo legale**, in conseguenza dell'emersione di perdite d'esercizio¹¹.

In primo luogo, viene evidenziato che il n. 4 del comma 1 dell'art. 2484 del codice civile pone, quale causa di scioglimento, la riduzione del capitale sociale per effetto di perdite che ne hanno eroso la consistenza, con la conseguenza che **l'organo amministrativo deve convocare** "... senza indugio ..." l'assemblea affinché deliberi la riduzione del medesimo capitale e, l'eventuale e contestuale, aumento dello stesso per un ammontare non inferiore a quello minimo (10 mila euro per le società a responsabilità limitata *ex art.* 2463 del codice civile e 120 mila euro per le società per azioni *ex art.* 2327 del codice civile)¹³.

Sul punto, inoltre, è stato messo in evidenza che la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale rappresenta una causa di scioglimento "legale" della società, con la necessità di una presa di posizione da parte dei soci su due situazioni alternative: la prima inerente, come detto, alla riduzione del capitale e alla conseguente ricostituzione¹⁴ e la seconda, atti-

¹¹ Sul punto, specificamente, si veda anche, tra gli altri, R. Marcello, *La ricapitalizzazione a copertura delle perdite*, in "il fisco" n. 12/2011, fascicolo n. 1, pag. 1829.

¹² Tale urgenza, in particolari circostanze, deve essere comunque intesa in senso ragionevole, ovvero in funzione del tempo necessario per la predisposizione dei documenti da offrire al vaglio dei soci. Comunque la tardività nella convocazione non inficia la validità delle relative deliberazioni.

¹³ La causa di scioglimento qui descritta sembra avere numerose affinità con quella di cui al n. 2 dell'art. 2484, comma 1, del codice civile. Anche in tale ipotesi, infatti, lo scioglimento si determina solo ove l'assemblea non riesca ad assumere le deliberazioni necessarie ad evitarlo.

¹⁴ Secondo il Trib. di Oristano (sent. 13 ottobre 1986) la delibera assembleare di aumento del capitale successiva alla riduzione, rappresenta una condizione risolutiva *ex tunc* alla causa di scioglimento della società, senza dover procedere, con una successiva delibera, alla revoca della causa dello scioglimento (Cass., n. 8928 del 29 ottobre 1994, App. Trieste del 24 marzo 2000, Trib. Milano del 13 feb-

nente la fase liquidativa, con la nomina e la definizione dei poteri dei liquidatori.

I notai del Triveneto sono intervenuti specificatamente sulle procedure possibili con due distinte massime, la “J.A.2” e la “J.A.15”, suggerendo uno specifico percorso che comporta, in una delle due soluzioni alternative proposte, la possibilità di ricorrere anche allo scioglimento anticipato della società, in ossequio alle disposizioni indicate al n. 6 del comma 1 dell’art. 2484 del codice civile.

Rinviando ai contenuti del documento l’*iter* procedurale, è qui opportuno soffermarsi sull’**adempiamento redazionale** della situazione patrimoniale infrannuale da sottoporre al vaglio dei soci, in occasione della riduzione del capitale al di sotto del minimo legale.

Sul punto, il documento evidenzia che sia la dottrina maggioritaria che la giurisprudenza sono concordi “... nell’estendere alla casistica più grave e ‘allarmante’ di cui all’art. 2482-ter c.c. quanto viene specificatamente previsto nell’art. 2482-bis c.c. relativo alla ‘Riduzione del capitale per perdite’: all’assemblea gli amministratori devono sottoporre una relazione da loro predisposta in merito alla situazione patrimoniale della società...”.

Sul punto, in estrema sintesi, viene ricordato che il principio contabile n. 30 dell’Organismo italiano di contabilità (Oic) ha fornito un preciso indirizzo per la redazione dei **bilanci intermedi** e che due indirizzi giurisprudenziali (Tribunale di Milano 15 gennaio 2010 e Tribunale di Napoli 5 maggio 2005) hanno, soprattutto, confermato la necessità di redigere tale documento con l’osservanza delle norme (redazionali) del bilancio, stante la “... centralità nella funzione informativa assunta da tale documento...”¹⁵.

Di conseguenza, appare più che opportuno che la situazione patrimoniale infrannuale sia rappresentata da un “documento informativo completo” (situazione patrimoniale, Conto economi-

braio 2004). In altri termini, la delibera di aumento del capitale sociale sana due situazioni: la causa di scioglimento e la necessità di procedere ad una ulteriore delibera per revocare la causa di scioglimento.

¹⁵ Al riguardo, va condivisa la precisazione offerta da M. Caratozzolo, *I bilanci straordinari*, Giuffrè, Milano, 2009, pag. 46, il quale rileva una sostanziale e non solo terminologica differenza nei bilanci redatti con riferimento ad una data diversa della normale chiusura dell’esercizio per i quali la denominazione più appropriata, è quella di “bilanci ordinari infrannuali” (ovvero “bilanci intermedi”), in quanto essi di “straordinario” o “speciale” hanno solo il riferimento temporale in cui sono chiusi. Per tali motivi utilizzare anche per essi la denominazione di bilanci straordinari appare scorretto ed inopportuno.

co e Nota integrativa) e che, sulla base di quanto indicato nella massima “I.G.3” dei notai del Triveneto, lo stesso documento sia **redatto con i criteri dell’ultimo bilancio** ovvero con i criteri fissati dall’art. 2423-*bis* del codice civile per le imprese “... in ordinario stato di funzionamento...”, in ossequio al postulato della “continuazione dell’attività” (c.d. “*going concern*”).

Sul punto viene correttamente rilevato che detta situazione patrimoniale infrannuale, da presentare ai soci ai sensi delle disposizioni contenute negli artt. 2446 e 2447 del codice civile¹⁶, non può che configurare una fase “cronologicamente e logicamente” **anteriore alla fase liquidativa**, in quanto è demandata ai soci la scelta di procedere, sulla base della lettura di tale documento, alla ricapitalizzazione della società con continuazione dell’attività esercitata o procedere a una trasformazione del soggetto giuridico (trasformazione cosiddetta “regressiva”, se non si procede al ripristino del capitale minimo disposto per le società di capitali) o, in ultima istanza, alla cessazione dell’attività d’impresa.

Peraltro, sempre per i notai del Triveneto, la detta situazione infrannuale non può risultare **anteriore ai 120 giorni** rispetto alla data dell’assemblea, con la conseguenza che si deve tenere conto della data di approvazione del bilancio che accerta l’emersione della perdita e che, se dalla data dell’assemblea destinata al ripianamento della perdita e la data di riferimento del bilancio sono trascorsi più di 120 giorni, **l’organo amministrativo deve attestare** che in detto periodo non sono sopravvenute significative variazioni dei risultati.

5. Bilancio finale di liquidazione

Per la redazione del bilancio finale di liquidazione si deve far riferimento alle disposizioni contenute nell’art. 2492 del codice civile, confermando che lo stesso documento si compone “idealmente” di due parti: la prima inerente il **bilancio finale in senso stretto**, rappresentato da Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa e la seconda relativa al **piano o prospetto di riparto**¹⁷.

¹⁶ Artt. 2482-*bis* e 2482-*ter* del codice civile per le S.r.l.

¹⁷ L’art. 2492 del codice civile contiene la disciplina del bilancio finale di liquidazione che riproduce quasi alla lettera quella già contenuta nell’art. 2453 del codice civile, differenziandosene soltanto nella parte relativa al piano di riparto. Tra i numerosi scritti di interesse sulla questione, è più in generale sul bilancio finale di liquidazione, si rin-

Sul punto, il principio contabile emanato in materia di bilanci di liquidazione (Oic n. 5) richiede che lo stesso si componga oltre che dello Stato patrimoniale **anche del Conto economico e della Nota integrativa**, in quanto il necessario soddisfacimento delle esigenze informative "... rende fondamentale la presenza anche della Nota integrativa ..." e, soprattutto, della "... relazione sulla gestione (liquidatoria) in cui dovrebbero confluire le informazioni esplicative sulla gestione (passata) dei liquidatori ...".

Tralasciando, ancorché estremamente interessanti, l'analisi delle voci e la struttura del bilancio finale di liquidazione, il documento ricorda la necessità di prevedere il "Fondo per costi ed oneri di liquidazione" che **deve essere alimentato**, in concreto, dei costi quali i fitti passivi inerenti i locali utilizzati nel corso della procedura liquidativa, le utenze, le retribuzioni dei lavoratori eventualmente presenti, dei compensi professionali (compresi quelli dei liquidatori), gli oneri finanziari e le imposte dovute sino al termine della liquidazione¹⁸.

Al "Fondo per costi e oneri di liquidazione", viene dedicato l'intero paragrafo 11, dove si sostiene che dal punto di vista **meramente tributario** non è possibile dedurre costi di esercizio soggetti a stima, in quanto non imputati effettivamente al Conto economico, con la conseguenza che gli stessi potranno essere dedotti soltanto nel momento in cui gli stessi si concretizzano, in ossequio ai principi della competenza e della certezza e oggettiva determinabilità, di cui all'art. 109 del Tuir¹⁹.

6. La cancellazione della società e gli effetti conseguenti

Dopo l'approvazione del bilancio finale di liqui-

via a R. Marcello-M. Pollio, *Regole ad hoc per il bilancio finale di liquidazione*, in "Il nuovo diritto delle società" n. 18/2004, pag. 38.

¹⁸ I costi e oneri da sostenere nel corso della liquidazione sono in parte controbilanciati da eventuali proventi che si prevede di conseguire nel medesimo periodo, diversi dai ricavi di realizzo delle attività già iscritte nel bilancio iniziale di liquidazione.

¹⁹ Il "Fondo per costi ed oneri della liquidazione" figura distintamente fra le passività del bilancio iniziale di liquidazione e fra le passività di tutti i bilanci intermedi di liquidazione, fino alla sua completa estinzione. La sua contropartita, invece, è compresa nel conto "Rettifiche di liquidazione" il cui saldo (che può essere positivo o negativo) viene imputato al patrimonio netto di liquidazione. È questa l'impostazione seguita nella dottrina più recente, per la quale si veda anche M. Caratozzolo, *I bilanci straordinari*, cit., pag. 793.

dazione, l'art. 2495 del codice civile dispone che i liquidatori in carica procedano nella **richiesta di cancellazione** della società dal registro delle imprese.

Preliminarmente, il documento ricorda che il via libera ai liquidatori per **l'ultimo adempimento** inerente alla cancellazione, dipende dall'approvazione del bilancio finale di liquidazione che può avvenire in modalità "tacita", al decorso di novanta giorni in assenza di reclami, ovvero in modalità "espresa", quando il socio rilascia, senza riserve, la relativa quietanza riferita all'ultima quota di riparto.

Pertanto, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, si verifica a pieno titolo l'estinzione dell'ente, e ciò indipendentemente dalla sussistenza o meno di creditori insoddisfatti²⁰, i quali possono rivolgersi unicamente nei confronti dei soci, ed eventualmente, dei liquidatori, sia pure con diversi limiti e a diverse condizioni.

Sul punto, è utile sottolineare quanto indicato, in merito al rapporto tra il Fisco e le società estinte, nel paragrafo 8 del documento in commento, soprattutto con riferimento alle eventuali **responsabilità dei soggetti coinvolti** (amministratori, liquidatori e soci); dette responsabilità, ai fini erariali, sono accertate dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, con atto notificato ai sensi dell'art. 60 del medesimo D.P.R. n. 600/1973.

Ma, quello che più interessa, e che è stato correttamente evidenziato nel documento, è che dette responsabilità non possono essere collegate a un presupposto d'imposta o a un fatto relativo alla capacità contributiva, ma esclusivamente a un **comportamento** che configuri un "illecito proprio" **degli organi societari** (per esempio, la violazione delle disposizioni inerenti alla ripartizione dell'attivo)²¹.

7. L'imposizione diretta

Per quanto concerne le disposizioni tributarie

²⁰ Confermano le indicazioni del legislatore Cass., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, tutte in banca dati "fisconline". Cfr. A. Cissello-F. Gasparrino, *Estinzione delle società e notifica degli atti impositivi*, in "il fisco" n. 12/2010, fascicolo n. 2, pag. 1902. Da ultimo, Cass. 13 ottobre 2010, n. 21195, in "il fisco" n. 43/2010, fascicolo n. 1, pag. 7017, che ha dichiarato inammissibile il ricorso presentato dal liquidatore di una società, già cancellata dal registro delle imprese alla data di proposizione del ricorso stesso.

²¹ L'assunto è già stato ripreso dallo stesso F.G. Poggiani, *Liquidazioni, conta solo l'illecito*, in "Italia Oggi Sette" del 27 giugno 2011, pag. 14.

relative alla procedura di liquidazione si deve far riferimento, necessariamente, all'art. 182 del Tuir, mentre, per quanto concerne gli **adempimenti dichiarativi**, le disposizioni applicabili sono quelle contenute nell'art. 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Il documento, inoltre, ricorda che il comma 3 dell'art. 2487-*bis* del codice civile ordina che una volta effettuata l'iscrizione al registro delle imprese della delibera di nomina dei liquidatori, gli **amministratori cessano dalla carica** e effettuano il "passaggio di consegne"²².

Detto passaggio di consegne consiste, di fatto, nella predisposizione (e consegna) di alcuni documenti così individuati:

- **"situazione dei conti": che rappresenta una situazione economico-patrimoniale priva di scritture di assestamento e rettifica, aggiornata alla data di effetto dello scioglimento;**
- **"rendiconto sulla gestione": composto dal bilancio infrannuale, completo di Nota in-**

tegrativa e redatto nel rispetto dei criteri di funzionamento.

Sul tema, due ulteriori e importanti indicazioni: i due documenti possono essere **non coincidenti**, relativamente alle date di riferimento. Il rendiconto sulla gestione, inoltre, può ben rappresentare il "Conto economico" espressamente richiesto dalle disposizioni di cui all'art. 182 del Tuir, ancorché per taluna dottrina, si dovrebbe fare riferimento alla data di efficacia civilistica dello scioglimento ai sensi dell'art. 2484 del codice civile; in questo caso, si renderebbe necessaria la redazione, ai soli fini tributari, di uno specifico bilancio contenente anche **le scritture di assestamento**²³, alla data di iscrizione al registro delle imprese della delibera di messa in liquidazione della società o della dichiarazione con la quale l'organo amministrativo dà atto dello scioglimento del soggetto giuridico o dalla data iscrizione del decreto del Tribunale competente che accerta la presenza di una causa di scioglimento, di cui all'art. 2485 del codice civile.

La fase di liquidazione delle società IRDCEC - Documento n. 11 - giugno 2011	
Liquidatori	Nella società a responsabilità limitata la nomina dei liquidatori che non comporta modifica dell'atto costitutivo non necessita della verbalizzazione notarile
Amministratori	L'organo amministrativo, al verificarsi di una causa di scioglimento e fino al momento del passaggio di consegne ai liquidatori, conserva il potere di gestire la società con l'obiettivo di preservare l'integrità del patrimonio sociale
Situazione patrimoniale	La situazione patrimoniale infrannuale da sottoporre ai soci nel caso di riduzione del capitale al di sotto del minimo legale dovrebbe essere formata dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico e della Nota integrativa, anche al fine di comprendere bene la causa e la natura della perdita d'esercizio
Valori di funzionamento	La situazione infrannuale dovrà essere redatta nel rispetto dei criteri di cui agli artt. 2423- <i>bis</i> e seguenti del codice civile, adottando i criteri di funzionamento, in ossequio postulato della continuazione dell'attività (c.d. <i>going concern</i>)
Responsabilità	Le responsabilità, con particolare riferimento alla pretesa erariale, emergono solo in presenza di un vero e proprio comportamento "illecito" degli organi sociali, con particolare riferimento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973

²² L'obiettivo primario della disciplina in esame risulta essere quello di evitare qualsiasi soluzione di continuità tra la cessazione della carica degli amministratori e l'entrata in carica dei liquidatori. Il momento della successione tra i due organi viene, infatti, precisamente individuato e fatto coincidere con l'iscrizione della nomina e dei poteri dei liquidatori nel Registro delle imprese.

²³ Questo perché le rettifiche fatte in sede di chiusura hanno lo scopo di trasformare i dati rilevati secondo il criterio della manifestazione finanziaria in valori calcolati secondo il "criterio della competenza economica in ragione di esercizio". L'assestamento costituisce, pertanto, l'unità elementare del ciclo contabile della chiusura.