

Bilanci con criteri differenti

Cambiano i criteri di redazione dei bilanci con l'ingresso dei liquidatori. Le diverse finalità perseguite nel momento di vita ordinaria della società e di liquidazione obbligano a questo cambio. L'art. 2490, 4° comma prevede che «i liquidatori devono indicare le variazioni nei criteri di valutazione adottati rispetto all'ultimo bilancio approvato, e le ragioni e conseguenze di tali variazioni». Tale bilancio non è il primo approvato dopo la messa in liquidazione bensì quello di inizio liquidazione che è di esclusiva competenza dei liquidatori, non essendo qui previsto un intervento degli amministratori e una loro condivisione delle risultanze di quell'inventario. Le finalità di tale documento sono quelle di accertare la «situazione iniziale» del patrimonio dell'impresa che è indispensabile per la successiva gestione di liquidazione, di determinare il valore del patrimonio netto iniziale di liquidazione per poter poi pervenire alla determinazione del risultato economico dei successivi esercizi, del capitale finale di liquidazione, e, quindi, delle quote di riparto dell'attivo netto residuo fra i soci, di stabilire se presumibilmente i fondi liquidi esistenti alla apertura della liquidazione e gli incassi derivanti dal realizzo delle attività saranno sufficienti a estinguere le passività e coprire le spese e gli oneri della liquidazione tenuto conto anche delle sequenze temporali di incassi e pagamenti. Il bilancio iniziale di liquidazione è costituito da una situazione patrimoniale, priva di conto economico, che secondo la bozza di principio contabile «può essere esposto in forma di tabella che riporta, per ciascuna voce delle attività e delle passività, in colonne affiancate, gli importi, rispettivamente, dello stato patrimoniale che fa parte del rendiconto degli amministratori e del bilancio iniziale in questione» che solitamente divergono in quanto alcune voci dell'attivo e del passivo presenti nel rendiconto degli amministratori possono mancare nel bilancio iniziale di liquidazione e anche perché i criteri di valutazione delle medesime attività e passività sono diversi. Sul secondo punto si ricordi come nel bilancio iniziale non possa trovare spazio l'iscrizione all'attivo dei costi pluriennali che presuppone l'ordinario funzionamento della società.

Per quanto riguarda le «poste ideali del capitale netto» «è opportuno che esse continuino ad essere rilevate nei bilanci di liquidazione oltre che per ragioni di «continuità», anche per ragioni di natura fiscale. Per quanto riguarda il capitale sociale, il mantenimento dell'apposita voce è giustificato

Redditi da liquidazione, mutano gli effetti fiscali

Effetti fiscali differenziati anche per i redditi da liquidazione delle società di capitali. Le ipotesi sono le seguenti: 1. la procedura termina entro la residua frazione del periodo d'imposta nel quale è deliberata la liquidazione; 2. la procedura termina entro cinque esercizi, incluso quello in cui ha avuto inizio; 3. la procedura si protrae per più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio. Nel primo caso il reddito d'impresa è determinato in base al bilancio finale di liquidazione. Nel secondo caso l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta. Il reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi è determinato in via provvisoria sulla base dei relativi bilanci. Al termine della procedura saranno effettuate le operazioni di conguaglio tra le imposte sui redditi determinate e versate in via provvisoria e quelle definitivamente dovute sul reddito relativo all'intera durata della procedura. Nel terzo caso (la liquidazione si protrae per più di cinque esercizi) e anche nel caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi relativi agli esercizi intermedi divengono definitivi. Pertanto, i redditi determinati in via provvisoria si considerano definitivi e, ai fini Irpef, i redditi compresi nelle somme percepite o nei beni ricevuti dai soci concorrono a formare il reddito per i periodi d'imposta di competenza.

Le diverse ipotesi

	Unico periodo d'imposta	Più esercizi ma non superiori a 3	Più esercizi superiori a 3
Impresa individuale e società di persone	Il reddito d'impresa è determinato in base al bilancio finale di liquidazione	L'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta. Il reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi è determinato in via provvisoria	I redditi relativi agli esercizi intermedi sono definitivi
	Unico periodo d'imposta	Più esercizi ma non superiori a 5	Più esercizi superiori a 5
Società di capitali	Il reddito d'impresa è determinato in base al bilancio finale di liquidazione	L'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta. Il reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi è determinato in via provvisoria	I redditi relativi agli esercizi intermedi sono definitivi

anche dalla possibile presenza di azioni di varie categorie che attribuiscono diritti differenziati ai soci in sede di riparto finale». In tale bilancio particolare importanza assume il fondo per costi e oneri di liquidazione che ha la funzione di indicare l'ammontare complessivo dei costi e oneri che si prevede di sostenere per tutta la durata della liquidazione, al netto dei proventi che si prevede di conseguire, i quali forniscono una copertura, sia pur parziale, di quei costi e oneri. «L'iscrizione iniziale nel Fondo di tali costi, oneri e proventi costituisce una deviazione dai principi contabili applicabili al bilancio ordinario d'esercizio, che è giustificata dalla natura di bilanci straordinari dei bilanci di liquidazione e dalle finalità esclusivamente prognostiche del bilancio iniziale di liquidazione». In tale fondo vanno iscritti tutti i costi, oneri e proventi attinenti la gestione di liquidazione che maturano dalla data delle consegne ai liquidatori fino alla data di chiusura della liquidazione; non ciò che ha causa in operazioni di gestione compiute prima della consegna e che dovrebbe già figurare nel rendiconto degli amministratori (esempio: fitti passivi per i lo-

cali utilizzati dalla procedura di liquidazione, con le relative utenze).

Nel contempo in tale fondo vanno considerati anche i proventi della liquidazione, quali, a titolo esemplificativo, gli interessi attivi; i dividendi; i rimborsi di im-

poste e tasse e di altri costi e oneri iscritti nel fondo; i fitti attivi; i canoni attivi; gli eventuali proventi da cessione di contratti di leasing; i proventi derivanti dall'esito positivo di cause civili.

Ciò che viene iscritto, in unica voce, fra le Passivi-

tà del bilancio iniziale di liquidazione è il saldo fra l'importo complessivo delle voci sub A) e l'importo complessivo delle voci sub B) (saldo che normalmente ha un segno negativo per il prevalere dei costi ed oneri di liquidazione).

Perdite fiscali sotto controllo

Redditi e perdite fiscali da monitorare anche nella fase di liquidazione. La prima attenzione è da porre sulla durata della liquidazione. Nel caso di imprenditori individuali e società di persone esistono tre ipotesi: 1. la procedura termina entro la residua frazione del periodo d'imposta nel quale è deliberata la liquidazione; 2. la procedura termina entro tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio; 3. la procedura si protrae per più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio. Nella prima ipotesi il reddito d'impresa è determinato in base al bilancio finale di liquidazione che deve essere redatto anche dai soggetti in contabilità semplificata (di cui all'art. 66 del Tuir). Nella seconda invece l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta. Il reddito d'impresa relativo ai periodi intermedi è determinato in via provvisoria applicando le regole ordinarie. Durante gli esercizi intermedi, dovranno essere imputate le quote di plusvalenze o di costo la cui imponibi-

lità o deducibilità sia stata rinviata in precedenti esercizi, mentre le eventuali quote residue oggetto di rateizzazione concorreranno alla formazione del reddito relativo all'ultimo esercizio in cui si chiude la fase di liquidazione (si veda sul punto la circolare 3 maggio 1996, n. 108/E paragrafo 6.12). Al termine della procedura sarà necessario effettuare le operazioni di conguaglio tra le imposte sui redditi determinate e versate in via provvisoria e quelle definitivamente dovute sul reddito relativo all'intera durata della procedura. Nella terza ipotesi (la liquidazione si protrae per più di tre esercizi) o in ipotesi di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi relativi agli esercizi intermedi divengono definitivi. Gli stessi, pertanto concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi d'imposta di competenza, anche se già tassati separatamente.