

Uscire dal mondo delle imprese Tragitto insidioso in più tappe

Pagine a cura
DI NORBERTO VILLA
E FRANCO CORNAGGIA

Uscire dal mondo delle imprese non è semplice e l'occhio del fisco è sempre attento. Non sono poche le insidie che accompagnano le imprese quando decidono di interrompere la loro attività. Ad oggi, vi è ancora aperta la possibilità di un'assegnazione (cessione) agevolata dei beni immobili; o anche la strada della trasformazione in società semplice, ma tale strada: non è assimilabile (anche se può servire da apripista) alla cessazione dell'attività; non tutti i soggetti che producono reddito d'impresa possono accedervi.

Oltre alle problematiche fiscali, se ne incontrano anche in ottica civilistica. Se la fuoriuscita dal mondo delle imprese riguarda una società di capitali, un passaggio obbligatorio è quello della liquidazione. Per la stessa è necessario rifarsi agli articoli 2484-2486 c.c. Con il verificarsi di una delle cause di scioglimento della società, l'interesse dei soci non è più quello all'esercizio il più possibile profittevole della gestione allo scopo di incrementare il valore del patrimonio della società e di conseguire i risultati economici, ma quello alla monetizzazione, nel minor tempo possibile, del loro investimento, senza dimenticare la tutela degli interessi dei creditori.

Ma ancora prima della liquidazione è prevista una sorta di fase intermedia che è limitata dal principio contabile nel periodo che intercorre tra il verificarsi della causa di scioglimento e la vera e propria messa in liquidazione. Una fase in cui la finalità può essere definita come conservativa.

L'articolo 2487-bis prevede che fino al momento in cui effettuano le consegne ai liquidatori, gli amministratori «conservano il potere di gestire la società, ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale» e anche che in caso di ritardo, gli amministratori sono responsabili per gli eventuali danni arrecati alla società, ai soci e ai terzi (artt. 2485, 2° comma, e 2486, 2° comma).

Nella vera e propria fase di liquidazione il patrimonio aziendale si trasforma in un complesso di beni destinati alla monetizzazione tanto che ai sensi dell'art. 2489, 1° comma, «i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società». Nella delibera di nomina l'assemblea può stabilire:

a) il numero dei liquidatori e, se sono più d'uno, le regole

La liquidazione passo per passo

Causa di scioglimento	Accertamento e relativa pubblicità, gestione dell'impresa da parte degli amministratori fino all'effettuazione delle consegne ai liquidatori
Nomina dei liquidatori	Previsione delle regole di funzionamento del collegio di liquidazione; dei criteri di svolgimento della liquidazione; dell'attribuzione di specifici poteri ai liquidatori specie in relazione alla cessione dell'azienda sociale o di rami di essa o di singoli beni o diritti o di blocchi di essi; dell'esercizio provvisorio dell'impresa o di rami di essa; di altri atti necessari alla conservazione del valore dell'impresa
Effettuazione delle consegne dagli amministratori ai liquidatori	Le consegne riguardano: i libri contabili e sociali; una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento; il rendiconto sulla gestione degli amministratori nel periodo che intercorre tra la data di inizio dell'esercizio e quella delle consegne, i «valori sociali» nonché «giuridicamente» l'intero patrimonio della società e tutti gli altri documenti della medesima
Primo bilancio della fase di liquidazione	È un bilancio straordinario, che ha la finalità e criteri di redazione diversi dal bilancio ordinario d'esercizio
Redazione, per ogni esercizio successivo, del relativo bilancio annuale	Ha un contenuto analogo a quello precedente
Eventuale ripartizione, in corso di liquidazione, di acconti sulle quote finali	Essa può avvenire sotto la responsabilità dei liquidatori e sempreché dai bilanci «risulti che la ripartizione non incide sulle disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali»
Redazione e deposito del bilancio finale di liquidazione e del relativo piano di riparto	Il bilancio finale, come si vedrà, si compone di uno stato patrimoniale estremamente semplificato, di un conto economico relativo al periodo che intercorre fra l'inizio dell'ultimo esercizio e la data di compimento della liquidazione e di una nota integrativa
Cancellazione della società dal registro delle imprese	Si effettua, su richiesta dei liquidatori, dopo l'approvazione del bilancio finale e comporta l'estinzione della società come soggetto di diritto.

Passaggio di consegne obbligatorio

Obbligo del passaggio di consegna tra amministratori e liquidatori. Con la nomina dei liquidatori, gli amministratori escono di scena con il compito di consegnare ai primi «i libri sociali, una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento ed un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato» (art. 2487-bis, comma 3). Tra le consegne, dunque, la situazione dei conti e il rendiconto della gestione, che (bozza di principio contabile) sono obbligatori anche nel caso in cui ad essere nominati liquidatori siano gli stessi amministratori.

Il rendiconto della gestione degli amministratori è un vero e proprio bilancio di esercizio infrannuale. Lo stesso ha per oggetto la frazione di esercizio sociale che intercorre tra la chiusura dell'esercizio (anteriore alla data di scioglimento) a cui si riferisce l'ultimo bilancio approvato (ossia reso pubblico ai soci e ai terzi) e la data delle consegne ai liquidatori che è la data

a partire dalla quale ha inizio la «gestione liquidatoria». Per la sua redazione devono utilizzarsi i principi e i criteri ordinari ex art. 2423 e ss. c.c. L'Oic conferma che prima della data di avvio della gestione liquidatoria e della cessazione dell'attività di impresa non sia possibile adottare i criteri di liquidazione in luogo dei criteri di funzionamento, tanto da chiarire:

- il rendiconto sulla gestione degli amministratori, relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato, si fonda su criteri valutativi di funzionamento, seppure tenendo conto dello scioglimento della società e dei relativi riflessi per la mancanza della prospettiva di continuità aziendale;
- l'inventario (bilancio) iniziale di liquidazione, a cura dei liquidatori, si fonda su criteri valutativi coerenti con la diversa destinazione del patrimonio sociale (la liquidazione) individuabili nei presumibili valori di realizzo per le attività e nei valori di estinzione delle passività.

di funzionamento;

b) se la rappresentanza della società nei confronti dei terzi e/o in giudizio spetti singolarmente a qualcuno dei liquidatori o collettivamente a tutti;

c) i criteri in base ai quali la liquidazione deve essere condotta, i poteri attribuiti ai liquidatori in ordine alla cessione in blocco dell'azienda o di suoi rami e alla cessione di beni o di diritti;

d) se, per quale periodo, e con quali modalità si debbano porre in essere «atti necessari per la conservazione del valore dell'impresa, ivi compreso il suo esercizio provvisorio, anche di singoli rami, in funzione del migliore realizzo».

La trasformazione delle finalità tipiche del patrimonio d'impresa comporta che:

a) viene meno la distinzione fra immobilizzazioni e attivo circolante, perchè tutti i beni e i crediti sono destinati al realizzo diretto sul mercato, nel più breve tempo possibile;

b) viene meno la determinazione, con criteri prudenziali, di un utile distribuibile ai soci senza ledere l'integrità del capitale preesistente, che è lo scopo fondamentale del bilancio d'esercizio, e non sono più applicabili (salvo qualche eccezione) i principi indicati nell'art. 2423-bis c.c., primo fra tutti il postulato della «continuazione dell'attività dell'impresa»;

c) di conseguenza, i criteri di rilevazione e correlazione dei costi e ricavi si modificano profondamente. In particolare, non si dovrà più procedere al calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Il criterio di valutazione delle attività non può essere, come per il bilancio d'esercizio, il costo storico (la cui applicazione è giustificata dall'esigenza di determinare un utile interamente realizzato, distribuibile ai soci) bensì il valore di realizzo per stralcio dei beni e il valore di realizzo dei crediti, al netto degli oneri diretti di realizzo.

Per quanto riguarda le passività, parimenti si adotta un unico criterio: il valore di estinzione dei debiti (al lordo degli eventuali oneri necessari per l'estinzione), che, come si vedrà, può essere maggiore o minore del valore nominale. Il valore di realizzo (netto) può essere inferiore al costo storico o anche superiore ad esso (es.: per gli immobili acquistati da vari anni e valutati al costo di acquisto). Per le rimanenze di magazzino e le altre attività circolanti, il valore di realizzo per stralcio di solito è inferiore al presunto prezzo di vendita sul mercato in ipotesi di normale operatività dell'impresa.