

TARANTO - 2 DICEMBRE 2025

LO SCIoglimento E LA LIQUIDAZIONE VOLONTARIA DELLE SOCIETA'

La disciplina fiscale delle liquidazioni post riforma

Aspetti fiscali generali

Una guida completa alla disciplina fiscale della liquidazione ordinaria per imprese individuali, società di persone e società di capitali, aggiornata con le novità del D.Lgs. 192/2024.

Riforma fiscale 2025: una nuova era

Cosa cambia

Il D.Lgs. 192/2024 ha completamente riscritto la disciplina fiscale della liquidazione, introducendo un meccanismo più semplice e razionale. La principale novità: **i redditi di ogni esercizio sono ora determinati in via definitiva**, non più provvisoria.

Riferimento normativo: Art. 182, Tuir (nuova formulazione)

Applicabilità

Il nuovo regime si applica alle liquidazioni iniziate **dal 1° gennaio 2025**. Per le liquidazioni già in corso al 31 dicembre 2024, continua ad applicarsi il meccanismo previgente con determinazione provvisoria dei redditi.

Data di entrata in vigore: 31 dicembre 2024

Domenico Santoro - Dottore Commercialista

Struttura della Nuova Disciplina

01

Comma 1 – Periodo ante liquidazione

Determina il reddito tra l'inizio dell'esercizio e l'avvio della liquidazione, basato su apposito **conto economico** conforme all'art. 2277 c.c.

02

Comma 2 – Imprese individuali e società di persone

Il reddito di liquidazione è determinato sul **bilancio finale**. Se la liquidazione dura oltre tre esercizi, possibilità di **carry back delle perdite**.

03

Comma 3 - Società di capitali

Reddito determinato sul **bilancio finale**. **Carry back delle perdite** disponibile se la liquidazione non supera cinque esercizi.

Soggetti coinvolti



Imprese individuali

Imprese commerciali individuali che avviano procedura di liquidazione ordinaria.



Società di persone

SNC, SAS e società equiparate ex art. 5 Tuir, anche in contabilità semplificata.



Società di capitali

SPA, SAPA, SRL (incluse semplificate), cooperative e mutue assicuratrici soggette a Ires.

Riferimenti normativi: Art. 5, comma 3, lett. b), Tuir; Art. 73, comma 1, Tuir

Data di avvio della liquidazione

Imprese individuali

La data coincide con quella indicata nella dichiarazione di variazione dati ex **art. 35, D.P.R. 633/1972**.

Norma: Art. 182, comma 1, Tuir

Società di persone

Data della **delibera di messa in liquidazione** (art. 2275 c.c.) o del **provvedimento giudiziale** di nomina dei liquidatori in caso di disaccordo tra soci.

Norma: Art. 2275, c.c.

Società di capitali

Data di iscrizione nel Registro Imprese della **dichiarazione degli amministratori**, della **delibera assembleare**, o altra data prevista dall'art. 2484 c.c.

Norma: Art. 2484 e 2485, c.c.

Il meccanismo del Carry Back

Cos'è il Carry Back

Una delle principali novità della riforma: la possibilità di riportare all'indietro le perdite finali per rideterminare i redditi degli esercizi precedenti della liquidazione.

Condizioni:

- Liquidazione entro **3 esercizi** (società di persone)
- Liquidazione entro **5 esercizi** (società di capitali)

Esempio pratico

SNC in liquidazione dal 30 gennaio 2025:

- Anno 1: reddito 150
- Anno 2: perdita 200
- Anno 3: reddito 70, perdita finale 130

Con carry back: la perdita di 130 si scomputa dal reddito di 150 del primo anno, ottenendo rimborso dell'imposta versata in eccesso.

Senza carry back: perdita finale di 130 al terzo anno.

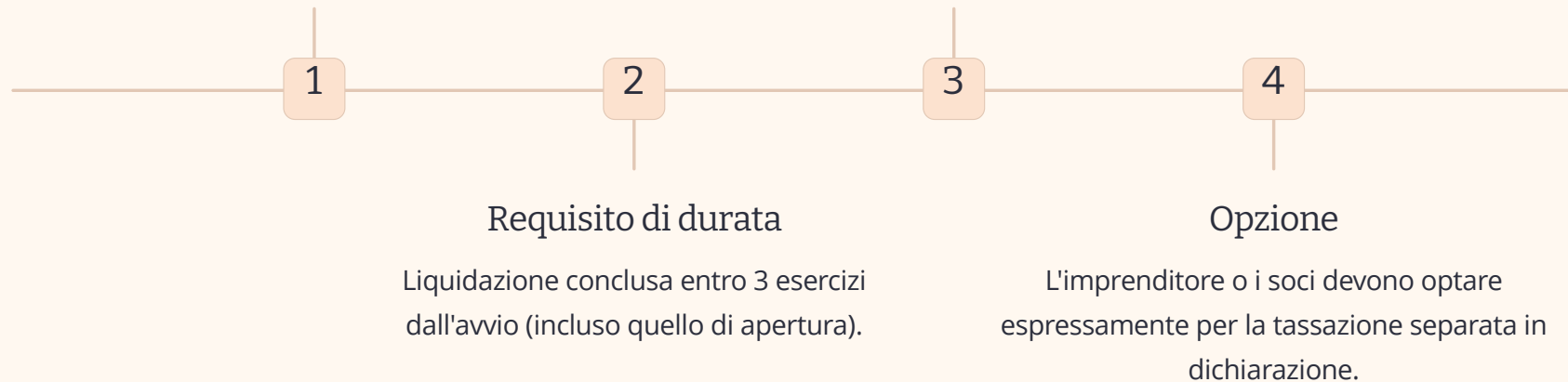
Tassazione separata: quando applicarla

Requisito temporale

Impresa esercitata da più di 5 anni (imprenditore individuale) o società costituita da oltre 5 anni (società di persone).

Modalità di calcolo

Aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del biennio anteriore all'anno di inizio liquidazione.



Riferimenti normativi: Art. 17, comma 1, lett. g) e l), Tuir; Art. 21, Tuir

Domenico Santoro - Dottore Commercialista

Vecchia vs nuova disciplina

Vecchia disciplina (pre-2025)

Caratteristica principale: **Determinazione provvisoria** dei redditi dei periodi intermedi, con conguaglio finale basato sul bilancio di liquidazione.

Limite temporale: Oltre 3 anni (società di persone) o 5 anni (società di capitali), i redditi provvisori diventano definitivi.

Nuova disciplina (dal 2025)

Caratteristica principale: Determinazione definitiva del reddito di ogni esercizio, con possibilità di carry back delle perdite.

Semplificazione: **Eliminazione del meccanismo di conguaglio finale**, maggiore certezza fiscale per i contribuenti.

Suddivisione dei periodi d'imposta

Esempio: liquidazione iniziata il 30 Aprile 2023



Nota importante: Con la chiusura della liquidazione e la cancellazione dal Registro Imprese, la società cessa la propria attività e non vi saranno ulteriori periodi d'imposta.

Domenico Santoro - Dottore Commercialista

Regime delle perdite fiscali

Imprese individuali

Le perdite ante liquidazione possono compensare i redditi dei periodi di liquidazione secondo l'art. 8, comma 3, Tuir.

Limite: 80% dei redditi successivi, per l'intero importo che trova capienza.

Società di persone

Perdite attribuite ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili (art. 8, comma 2, Tuir).

Carry back: Disponibile se liquidazione **entro 3 esercizi**, senza limite dell'80%.

Società di capitali

Perdite ante liquidazione utilizzabili nel limite dell'80% del reddito (art. 84, Tuir).

Carry back: In sede di conguaglio finale (liquidazione entro 5 esercizi), utilizzo integrale secondo Assonime Circ. 33/2011.

IRAP nella liquidazione

Determinazione definitiva

A differenza di Ires/Irpef, l'IRAP non segue il principio della provvisorietà. Ogni periodo di liquidazione è definitivo ai fini IRAP.

Nessun conguaglio finale

La determinazione del valore della produzione realizzato in ciascun periodo avviene a titolo definitivo e non è soggetta ad alcun conguaglio finale.

Base imponibile

Il soggetto in liquidazione calcola la base imponibile IRAP secondo le regole ordinariamente applicabili, per ciascun periodo di liquidazione.

Tassazione dei redditi dei percettori

Persona fisica
non imprenditore

Reddito da **società di persone**:
tassazione separata se società
costituita da oltre 5 anni e liquidazione
entro 3 esercizi (art. 17, comma 1, lett. l,
Tuir).

Dividendi da **società di capitali**:
tassazione ordinaria.

Imprenditore individuale

Reddito da società di persone:
tassazione ordinaria con opzione per
tassazione separata se impresa
esercitata da oltre 5 anni.

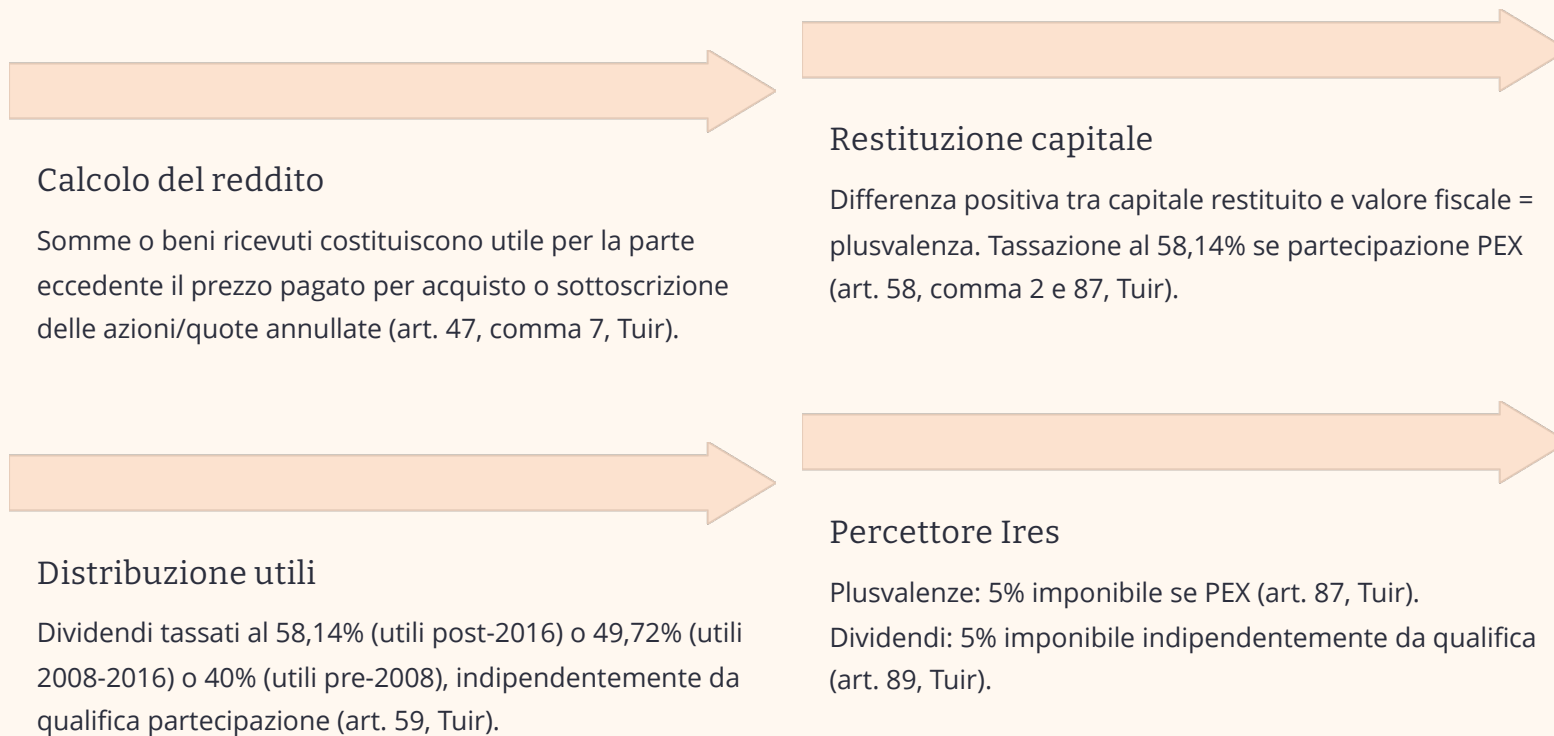
Plusvalenza da cessione azienda:
tassazione separata se posseduta da
oltre 5 anni (art. 17, comma 1, lett. g,
Tuir).

Società di persone e capitali

Redditi imputati o provenienti da
società in liquidazione: tassazione
secondo **regole ordinarie**, senza
benefici di tassazione separata.

Domenico Santoro - Dottore Commercialista

Riparto finale dell'attivo - società di capitali



Iva nella liquidazione

Operazioni attive e passive

Lo stato di liquidazione non modifica la disciplina IVA ordinaria. Il soggetto continua a svolgere attività d'impresa, seppur finalizzata alla chiusura dei rapporti.

Assegnazioni ai soci: Equiparate a **cessioni di beni** (art. 2, comma 2, nn. 5 e 6, DPR 633/1972).

Base imponibile: Valore normale del bene assegnato o autoconsumato.

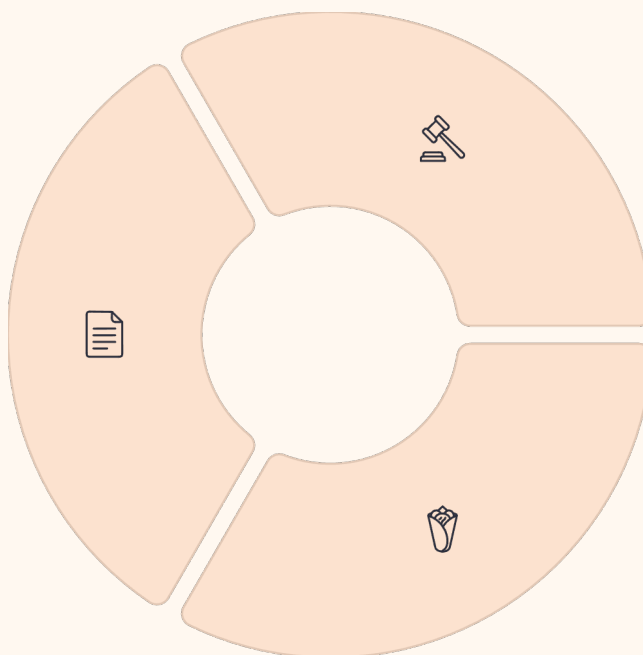
Adempimenti specifici

- Comunicazione variazione dati (art. 35, DPR 633/1972) all'avvio liquidazione
- Comunicazione cessazione attività alla chiusura
- Liquidazioni periodiche e versamenti secondo termini ordinari
- Dichiarazione annuale tra 1° febbraio e 30 aprile

Imposta di registro

Assegnazioni ai soci

Imposta fissa (€200) se operazione soggetta a IVA o riguarda utili in denaro (art. 4, comma 1, lett. d, Tariffa Parte I, DPR 131/1986).



Atto di liquidazione

Registrazione entro 30 giorni con imposta fissa, assimilato a modifica oggetto sociale (art. 4, comma 1, lett. c, Tariffa Parte I, DPR 131/1986).

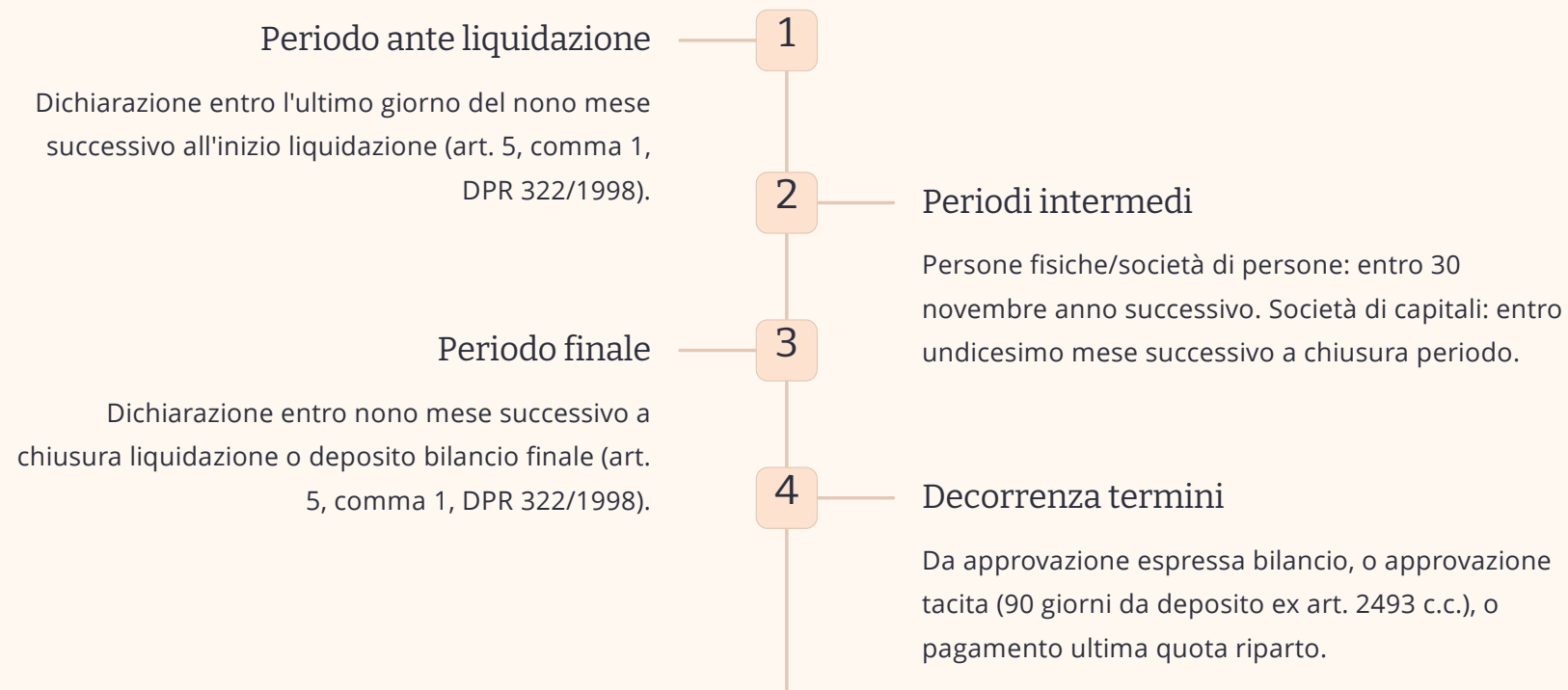
Bilancio finale

Delibera approvazione bilancio finale con riparto: registrazione in misura fissa (R.M. n. 174/E del 22 novembre 2000).

Riferimenti normativi: Art. 13, DPR 131/1986; R.M. n. 174/E del 22 novembre 2000

Domenico Santoro - Dottore Commercialista

Obblighi Dichiarativi



Fonte: C.M. n. 101/E del 19 maggio 2000; R.M. n. 66/E del 6 luglio 2010

Domenico Santoro - Dottore Commercialista

Revoca dello stato di liquidazione

Effetti della revoca

Interruzione del procedimento liquidatorio e ripresa dell'attività ordinaria. I periodi intermedi da provvisori diventano definitivi. Non ci sarà bilancio finale né conguaglio.

Conseguenze fiscali

Decade la tassazione separata per persone fisiche e imprenditori individuali. Necessaria rideterminazione redditi e riliquidazione imposte senza benefici.

Società di persone

Possibilità di attribuire ai soci le perdite fiscali dei periodi intermedi, precedentemente sospese in attesa del risultato definitivo.

Dichiarazione unica

L'organo amministrativo presenta un'unica dichiarazione per l'intero periodo d'imposta, comprendendo fase liquidatoria e fase ordinaria post-revoca.

Consolidato fiscale e trasparenza

Consolidato fiscale

L'avvio della liquidazione non interrompe la tassazione di gruppo (art. 119, comma 2, Tuir).

Periodo di inizio: Comunicazione alla consolidante del reddito dell'intero esercizio (ante e post liquidazione).

Periodi intermedi: Risultati definitivi ab origine, indipendentemente dalla durata (art. 12, D.M. 1° marzo 2018; C.M. n. 53/E del 20 dicembre 2004).

Obblighi: Presentazione dichiarazione senza liquidazione imposta (art. 7, comma 1, D.M. 1° marzo 2018).

Trasparenza fiscale

L'opzione non perde efficacia con la liquidazione della partecipata (art. 10, comma 3, D.M. 23 aprile 2004).

Definitività: Redditi/perdite di ciascun esercizio in liquidazione definitivi, indipendentemente dalla durata (C.M. n. 49/E del 22 novembre 2004).

Validità opzione: Il periodo ante liquidazione conta come autonomo periodo ai fini del triennio di validità.

Società di Comodo e ISA



Società non operative

Le società in liquidazione non sono escluse dalla disciplina delle società di comodo (art. 30, L. 724/1994).



Disapplicazione automatica

Possibile per liquidazioni volontarie con impegno in dichiarazione a cancellarsi dal Registro Imprese entro termine presentazione dichiarazione successiva (Prov. AE n. 23681/2008 e n. 87956/2012).



Periodi interessati

Disapplicazione per periodo in corso alla data di impegno, precedente e successivo, o per unico periodo ex art. 182, commi 2 e 3, Tuir.



Indicatori ISA

I contribuenti in liquidazione ordinaria sono esclusi dall'applicazione degli ISA in quanto periodo di non normale svolgimento dell'attività.

Accertamento e responsabilità

1

Efficacia estinzione

L'estinzione della società ha effetto dopo 5 anni dalla cancellazione dal Registro Imprese, ai soli fini di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione (art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014).

2

Notifica atti

Gli avvisi di accertamento sono emessi e notificati alla società cancellata presso l'ultimo domicilio fiscale. Impugnazione da parte di amministratori, liquidatori e soci.

3

Responsabilità liquidatori

Rispondono in proprio nei limiti dei crediti che avrebbero trovato capienza, salvo prova di aver assolto oneri tributari prima dell'assegnazione ai soci (inversione onere della prova - art. 36, DPR 602/1973).

4

Responsabilità soci

Parametrata all'ammontare o valore beni ricevuti, presunto proporzionale alla quota di capitale detenuta, salva prova contraria (art. 28, comma 5, D.Lgs. 175/2014; C.M. n. 6/E del 19 febbraio 2015).

Ambito applicazione: Tutte le imposte, non solo dirette. Applicabile anche a società di persone con diversa disciplina responsabilità soci.

Domenico Santoro - Dottore Commercialista