



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N.14

Oggetto: La liquidazione delle società a responsabilità limitata: aspetti civilistici, contabili e fiscali

1. Premessa

E' da premettere che la presente nota operativa tratta solo **la liquidazione delle società a responsabilità limitata** che redigono il bilancio in base alle disposizioni del Codice civile ed ai principi contabili OIC.

Le norme sulla liquidazione delle società nel nostro codice civile sono disseminate in vari articoli e, per quanto concerne, in particolare, quelle relative alla liquidazione della società di capitali (SRL, SPA e SAPA) sono disciplinate dal Capo VIII del Titolo V del Codice Civile dagli articoli che vanno dal 2484 al 2496.

L'articolo 2484 c.c. elenca **le cause di scioglimento** delle società per azioni, in accomandita per azioni e a **responsabilità limitata**, che possono essere le seguenti:

- Per il decorso del termine;
- Per il conseguimento dell'oggetto sociale o per sopravvenuta impossibilità di conseguirlo;
- Per l'impossibilità di funzionamento o continuata inattività dell'assemblea;
- Per la riduzione del capitale al disotto del minimo legale;
- Per le ipotesi previste dagli articoli 2437-*quater* e 2473 del Codice civile;
- Per deliberazione dell'assemblea;
- Per le altre cause previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Inoltre, la società può sciogliersi per le cause di cui al 1° comma dell'art. 2332 c.c. "Nullità della società".

E' da osservare che la società può, in qualsiasi momento, **revocare lo stato di liquidazione** a condizione che sussistano determinate condizioni:

- eliminazione della causa dello scioglimento;
- deliberazione da parte dell'assemblea straordinaria per le modificazioni dell'atto costitutivo o statuto;
- rispetto degli obblighi di pubblicità in conformità a quanto dettato dall'articolo 2436 c.c. "*Deposito, iscrizione e pubblicazione delle modificazioni*".

La revoca dello stato di liquidazione della società ha effetto dopo 60 giorni dall'iscrizione nel Registro delle Imprese della deliberazione assembleare. La revoca deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate. I creditori sociali, anteriori a tale iscrizione, possono proporre opposizione.

La normativa civilistica sulla liquidazione ne stabilisce la procedura, gli obblighi dei liquidatori e gli effetti prodotti dal processo di liquidazione.

Con la liquidazione vengono messe in atto diverse operazioni volte a convertire in denaro l'attivo esistente al fine di estinguere i debiti sociali ed a ripartire l'eventuale residuo tra i soci.

Le tipologie di liquidazione possono essere distinte in:

- **Liquidazione volontaria;**
- **Liquidazione giudiziale;**
- **Liquidazione coatta amministrativa.**

2. Le fasi della liquidazione

In sintesi, **le fasi della liquidazione** sono:

- a) **Accertamento del verificarsi di una causa di scioglimento della società e relativa pubblicità** (artt.2484 e 2485 c.c.); gestione dell'impresa da parte degli amministratori fino alla data di pubblicazione della nomina dei liquidatori;
- b) **Procedimento di liquidazione.** Tale fase va dalla data di pubblicazione della nomina dei liquidatori fino al deposito del bilancio finale di liquidazione ed all'eventuale esecuzione del piano di riparto (artt. 2487 – 2494). E' da rilevare che i liquidatori svolgono una funzione pubblica;
- c) **Estinzione della società** tramite la cancellazione dal Registro delle Imprese e deposito e conservazione per 10 anni dei documenti della società presso lo stesso Ufficio del Registro (artt. 2495 – 2496) dove chiunque può esaminarli, anticipandone le spese. Al riguardo è da rilevare che, per prassi, la conservazione e il deposito dei documenti avviene presso la sede sociale della società o direttamente dai liquidatori.

3. Aspetti introduttivi della liquidazione della società a responsabilità limitata

La liquidazione della società a responsabilità limitata (SRL) si verifica a seguito di una delle cause precedentemente elencate e previste dall'**articolo 2484 del Codice Civile**.

Nel momento in cui si verifica una delle cause previste dalla norma, gli amministratori devono procedere a convocare l'assemblea per deliberare lo scioglimento e la nomina dei liquidatori.

La delibera assembleare di scioglimento deve essere depositata presso il Registro delle Imprese in cui ha sede la società, dal notaio o, nel **caso di procedura semplificata**, di cui all'art. 2484 dal n.1 a 5, a cura dell'organo amministrativo.

E' però da precisare che in caso di scioglimento volontario per delibera assembleare, comportando la modifica dell'atto costitutivo o statuto, è richiesta comunque la verbalizzazione a cura del notaio.

E' al riguardo da rilevare che tutta la documentazione dovrà essere presentata all'Ufficio del Registro delle Imprese su supporto informatico o tramite invio telematico e la sottoscrizione dovrà avvenire per il tramite della firma digitale.

4. La nomina e la revoca dei liquidatori

L'articolo 2487 del Codice Civile disciplina la nomina, la revoca e i criteri di svolgimento della liquidazione.

Il primo comma di detto articolo stabilisce: *“salvo che nei casi previsti dai numeri 2), 4) e 6) del primo comma dell'art. 2484 c.c. non abbia già provveduto l'assemblea e salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non dispongano in materia, gli amministratori contestualmente all'accertamento della causa di scioglimento, debbono convocare l'assemblea dei soci perché deliberi, con le maggioranze previste per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto, su:*

- a) il numero dei liquidatori e le regole di funzionamento del collegio in caso di pluralità di liquidatori;*
- b) la nomina dei liquidatori specificando quelli che hanno la rappresentanza della società;*
- c) i criteri in base ai quali debba svolgersi la liquidazione;*
- d) i poteri dei liquidatori, con particolare riguardo alla cessione d'azienda sociale, di rami di essa, ovvero anche di singoli beni o diritti, o blocchi di essi;*
- e) gli atti necessari per la conservazione del valore dell'impresa, ivi compreso il suo esercizio provvisorio, anche di singoli rami, in funzione del miglior realizzo.”*

L'articolo 2487-bis c.c., nel primo comma, disciplina la pubblicità della nomina e dei poteri dei liquidatori tramite l'iscrizione nel Registro delle Imprese a loro cura.

In particolare, il secondo comma dello stesso articolo, sempre in **tema di pubblicità**, espressamente prevede che: **“Alla denominazione sociale deve essere aggiunta l'indicazione che trattasi di società in liquidazione”**.

Se per vari motivi i liquidatori non vengono nominati dall'organo assembleare, essi, su istanza dei singoli soci o degli stessi amministratori o dei sindaci, sono **nominati dal Tribunale**.

Al riguardo, una sentenza della **Cassazione, la n. 4113 del 27 febbraio 2004**, così si è espressa *“avverso il decreto con il quale il Tribunale provvede alla nomina dei liquidatori di una società, ai sensi dell'art. 2275 del codice civile, non è ammesso ricorso per Cassazione a norma dell'art. 111 della Costituzione, stante la sua natura meramente ordinatoria”*.

E' però riconosciuta a ciascun socio la possibilità di adire, in seguito, il Tribunale in via ordinaria, al fine di accertare l'inesistenza della causa di scioglimento e revocare il decreto emesso in precedenza dallo stesso Tribunale.

I liquidatori hanno la facoltà di accettare o non la carica e, in caso di accettazione, essi, **entro trenta giorni**, devono depositare, presso l'Ufficio del Registro delle Imprese, in copia autentica, la deliberazione dell'assemblea o la sentenza o decreto del Tribunale che li nomina e ogni atto successivo che importi cambiamento delle persone dei liquidatori depositando anche la loro firma autografa.

E' da rilevare che, nel caso in cui il liquidatore sia stato nominato dal Tribunale e non accetti la carica o si dimetta, è lo stesso Tribunale a procedere alla loro sostituzione allorché l'assemblea, convocata a tal fine, non è stata in grado di provvedervi.

In caso in cui il **liquidatore si dimetta**, esso è comunque obbligato a rimanere in carica fino alla nomina del nuovo liquidatore e all'accettazione della carica dello stesso.

5. Gli obblighi e gli adempimenti degli amministratori nella fase di liquidazione

Lo stato di liquidazione delle società a responsabilità limitata produce effetti sui vari organi sociali tra cui, in primis, sugli amministratori che rimangono in carica fino alla nomina dei liquidatori e **sono responsabili della conservazione dei beni sociali fino a quando non siano consegnati ai liquidatori**; essi, in sostanza, cessano dalle loro funzioni per effetto dell'iscrizione al Registro delle Imprese della nomina dei liquidatori, e quando consegnano ai liquidatori la documentazione sociale.

Difatti l'**art. 2486 c.c.** stabilisce che *“al verificarsi di una causa di scioglimento e fino al momento della consegna”* ai liquidatori dei beni aziendali **ai sensi dell'art. 2487-bis**, gli amministratori *“conservano il potere di gestire la società, ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale”*.

Nella fase di liquidazione della società, **gli amministratori** devono adempiere a una serie di **obblighi** di seguito sinteticamente indicati:

- 1) Accertamento della causa di scioglimento della società e contestuale convocazione dell'assemblea dei soci. Nel caso in cui la causa di scioglimento sia autonomamente prevista nell'atto costitutivo o statuto, lo stesso dovrà anche indicare i soggetti competenti all'accertamento della stessa ed obbligati agli adempimenti pubblicitari previsti dalla legge;
- 2) Gestire la società ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore economico del patrimonio sociale;
- 3) Obbligo di conservare con diligenza tutti i beni sociali sino alla consegna di essi ai liquidatori;
- 4) Obbligo di depositare e iscrivere nel Registro delle Imprese la deliberazione del Consiglio di amministrazione ovvero la dichiarazione che accerti il verificarsi di una causa di scioglimento;
- 5) Obbligo di depositare e iscrivere nel Registro delle Imprese il decreto del Presidente del Tribunale che accerti l'impossibilità di funzionamento e la continua inattività o l'assenza di deliberazione da parte dell'assemblea;
- 6) Obbligo di consegna, **tramite apposito verbale** (vedi fac-simile), ai liquidatori che hanno accettato la carica, dei seguenti documenti:
 - a) **libri sociali**. Il principio contabile OIC 5 precisa che per libri sociali è da intendersi in modo estensivo, quindi, *“non solo ai libri sociali di cui all'art. 2421, ma anche ai libri e scritture contabili ex art. 2214 e ad ogni altra documentazione amministrativa riconducibile al patrimonio della società”*;
 - b) **la situazione dei conti** alla data di effetto dello scioglimento;
 - c) **il rendiconto sulla loro gestione** relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato e fino alla data della liquidazione.

E' da precisare che nel caso in cui sono stati nominati liquidatori gli stessi amministratori non vi è bisogno di alcuna consegna di documentazione, atteso che essi ne sono già in possesso.

6. Le responsabilità degli amministratori e dei liquidatori

Con riferimento alle responsabilità degli amministratori, la normativa civilistica prevede tre differenti profili generali:

- **Per danni diretti verso i singoli soci o terzi** (art. 2395 c.c.);
- **Verso i creditori sociali** (art. 2394 c.c.);
- **Verso la società** (artt. 2392 e 2393 c.c.).

Al riguardo, è da rilevare che l'art. 2392 c.c. prevede che, in ogni caso, gli amministratori sono solidalmente responsabili se non hanno vigilato sul generale andamento della gestione o se, essendo a conoscenza di atti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose.

Ciò significa che nessun membro del consiglio sfugge alla responsabilità sociale e in particolare si incorre in responsabilità per violazione di obblighi specifici imposti dalla legge o dall'atto costitutivo, quali quelli attinenti alla tenuta della contabilità, alla redazione del bilancio e al suo deposito, alla convocazione dell'assemblea.

Per quanto concerne **l'azione di responsabilità**, il primo comma dell'art. 2393 c.c. recita: *"L'azione di responsabilità contro gli amministratori è promossa in seguito a deliberazione dell'assemblea, anche se la società è in liquidazione"*.

Tale azione di responsabilità nei confronti degli amministratori può essere esercitata entro 5 anni dal compimento dell'atto che ha pregiudicato il socio o il terzo (art. 2395 c.c.).

Nella fase di liquidazione della società, gli amministratori sono responsabili del loro operato sino alla **data di consegna di tutti i beni sociali ai liquidatori** nominati dall'assemblea o dal Tribunale.

Per quanto concerne la **responsabilità dei liquidatori**, essi devono espletare il loro ufficio con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e sono responsabili per gli atti compiuti in conformità alle norme che regolano la responsabilità degli amministratori.

Dal punto di vista fiscale, la responsabilità dei liquidatori è disciplinata dall'**art. 36 del D.P.R. 602/1973**. Tale norma espressamente dispone che, se liquidatori delle società di capitali non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci senza aver prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

La suddetta responsabilità è accertata dall'Ufficio delle Imposte con atto motivato e da notificare.

7. Aspetti civilistici della nomina dei liquidatori

Con la nomina dei liquidatori, come anticipato, la gestione societaria si trasferisce dalle mani degli amministratori a quella dei liquidatori nel momento in cui questi ultimi sono stati messi in grado di esercitare le loro funzioni.

I liquidatori possono essere un organo individuale o collegiale, in quanto è data facoltà ai soci di nominare uno o più liquidatori; essi possono essere **revocati** dall'assemblea o, quando sussiste una giusta causa, dal Tribunale su istanza dei soci, dei sindaci o del Pubblico Ministero.

Per quanto concerne i **poteri dei liquidatori** è, generalmente, l'assemblea ad attribuirli. In mancanza, **l'articolo 2489 c.c.** prevede che i liquidatori hanno il potere di compiere tutti **“gli atti utili alla liquidazione della società”** e non solo gli “atti necessari” di cui all'art. 2278 del Codice civile. Nel caso in cui l'assemblea non si costituisca o non delibere, è il Presidente del Tribunale ad adottare con decreto le decisioni previste dall'art. 2487 del Codice civile.

I liquidatori non possono ripartire tra i soci i beni sociali fino a quando non siano stati pagati tutti i creditori sociali accertati e noti e non siano state accantonate le somme necessarie per pagarli; ciò ad eccezione del caso in cui dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori (Sentenza di Cassazione n. 17585 del 31 agosto 2005).

E' infine da rilevare che il Codice civile, in tema di poteri e doveri dei liquidatori, nell'**articolo 2491 c.c.** dispone che: *“Se i fondi disponibili risultano insufficienti per il pagamento dei debiti sociali, i liquidatori possono chiedere proporzionalmente ai soci i versamenti ancora dovuti”*.

Ai sensi dell'art. 2487-bis c.c. la prima fase della liquidazione consiste nella consegna, da parte degli amministratori ai liquidatori, dei beni e documenti sociali e il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto.

E' da precisare, inoltre, che anche per le società di capitali in base al Principio Contabile OIC 5, gli amministratori e i liquidatori devono redigere l'inventario iniziale di liquidazione di cui al secondo comma dell'articolo 2277 c.c. che recita: *“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 attivo e passivo del patrimonio sociale. L'inventario deve essere sottoscritto dagli amministratori e dai liquidatori”*. L'OIC 5 fa discendere l'obbligo di inventario anche alle società di capitali, al fine di disporre dei valori iniziali necessari per la contabilità di liquidazione e per la redazione dei bilanci successivi.

In sostanza, i liquidatori dovranno provvedere a:

- a) Farsi consegnare i beni sociali dagli amministratori;
- b) Redigere l'inventario, sottoscritto dagli amministratori e liquidatori;
- c) Redigere il bilancio iniziale di liquidazione e i bilanci intermedi;
- d) Predisporre le dichiarazioni fiscali;
- e) Risolvere quei contratti ritenuti non più necessari;
- f) Procedere ad effettuare eventuali operazioni straordinarie;
- g) Cedere immobili, brevetti, marchi e rimanenze di magazzino;

- h) Riscuotere crediti;
- i) Richiedere ai soci eventuali versamenti ancora dovuti o finanziamenti per pagare i debiti sociali;
- j) Procedere, al termine della procedura di liquidazione, ad una eventuale ripartizione dell'attivo;
- k) Procedere alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

I liquidatori, durante la fase liquidatoria, dovranno attenersi ai seguenti principi:

- Divieto di nuove operazioni (escluse le operazioni straordinarie): contravvenendo a tale divieto i liquidatori rispondono personalmente e solidalmente per gli affari intrapresi;
- L' indicazione negli atti societari dello stato di liquidazione della società;
- Il potere-dovere di richiedere, nel caso di attivo insufficiente, i versamenti ai soci per pagare i debiti sociali, oppure il fallimento nel caso previsto dalla relativa normativa;
- Il dovere di ordinata tenuta della contabilità.

I liquidatori, una volta terminate le fasi operative, dovranno sottoporre all'assemblea il bilancio finale di liquidazione corredato dalla loro relazione e quella del Collegio sindacale ove esistente.

Se l'assemblea, regolarmente convocata, non si riunisce, i liquidatori potranno comunque provvedere al deposito del bilancio di liquidazione presso il Registro delle Imprese (**approvazione tacita**) e richiedere la cancellazione della società.

Tutti i documenti sociali devono essere conservati dai liquidatori per 10 anni.

8. L'organo di controllo nella fase di liquidazione

L'articolo 2488 c.c. recita: *“Le disposizioni sulle decisioni dei soci, sulle assemblee e sugli organi amministrativi e di controllo si applicano, in quanto compatibili, anche durante la liquidazione”.*

Ciò significa che se il Collegio sindacale è esistente nella società a responsabilità limitata posta in liquidazione, avrà gli stessi diritti e dovrà svolgere gli stessi compiti, funzioni e doveri ante liquidazione previsti dagli **articoli 2397 e seguenti del Codice civile**.

In particolare, i sindaci nella fase di scioglimento della società hanno il dovere di:

- a) Accertare che gli amministratori, al verificarsi di una causa di scioglimento della società, osservino gli adempimenti previsti dalla legge e, nel caso di loro omissione, farne istanza al Tribunale al fine di accertare il verificarsi della causa di scioglimento (art. 2485 c.c.);
- b) Accertare che gli amministratori, contestualmente alla causa di scioglimento, convochino l'assemblea dei soci per la nomina dei liquidatori e degli ulteriori adempimenti previsti dal primo comma dell'art. 2487 c.c., e, nel caso di loro omissione farne istanza al Tribunale al fine di convocare l'assemblea e, nel caso questa non si costituisca o non deliberi, adottare le decisioni previste (art. 2487, comma 2);
- c) Una volta nominato i liquidatori, i sindaci devono controllare il loro operato.

9. Gli aspetti contabili

Nella liquidazione vigono gli stessi obblighi contabili previsti per l'impresa in normale funzionamento.

Come precedentemente indicato, gli amministratori hanno l'obbligo di consegnare ai liquidatori:

- a) **La situazione dei conti (situazione patrimoniale)** alla data di effetto dello scioglimento.

L'obiettivo è quello di rappresentare dettagliatamente, con voci e sottovoci, il patrimonio della società e il risultato della gestione degli amministratori nel **periodo intercorrente tra la chiusura dell'ultimo bilancio di esercizio e la data di iscrizione della delibera di scioglimento**. In sostanza, trattasi di una situazione contabile che evidenzia il saldo di ciascun conto acceso alla contabilità della società, alla data di effetto del suo scioglimento.

- b) **Il Rendiconto sulla gestione**

Il Rendiconto sulla gestione è un vero e proprio bilancio ordinario infrannuale e viene redatto secondo i criteri previsti per la redazione del bilancio di esercizio di cui agli articoli 2423 e seguenti del Codice civile. Essa **fotografa la situazione contabile reale in cui si trova la società in liquidazione tra la data di chiusura dell'esercizio precedente e la data d'iscrizione dei liquidatori nel Registro delle Imprese (OIC 5)**.

Il rendiconto non deve essere inteso come un mero prospetto delle entrate e delle uscite, ma come un vero e proprio bilancio che rappresenta un segmento temporale più breve dell'intero esercizio.

Esso andrà redatto secondo i criteri di cui all'art. 2490 c.c. "Bilanci in fase di liquidazione" e, di solito viene consegnato dagli amministratori ai liquidatori alcuni giorni dopo la loro nomina.

Il suddetto rendiconto (secondo alcuni dotti pareri, vedi M. Caratozzolo), deve essere approvato dall'assemblea dei soci e, in considerazione della funzione informativa che assolve il bilancio nei confronti dei creditori sociali, esso deve essere sottoposto alle stesse modalità di pubblicità del bilancio d'esercizio. **"In pratica, il deposito e la pubblicazione di esso avverranno in qualità di allegati al primo bilancio annuale, o al bilancio finale di liquidazione"**.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 2280 c.c., l'eventuale utile netto risultante dal rendiconto degli amministratori non può essere ripartito tra i soci.

Nel caso in cui gli amministratori sottopongono il rendiconto all'assemblea dei soci, esso deve essere scortato dalla Nota integrativa, Rendiconto finanziario (solo in alcuni casi), Relazione sulla gestione e relazione del Collegio sindacale, ove esistente.

In sostanza, è da chiarire che il termine rendiconto è sinonimo di quello di bilancio con la differenza che il primo è utilizzato per indicare un bilancio infrannuale che non deve essere depositato presso l'Ufficio del Registro delle Imprese, obbligatorio invece per il secondo.

Esempio di Rendiconto della gestione indicante solo l'attivo e passivo dello Stato Patrimoniale

Rendiconto della gestione			
ATTIVO		PASSIVO	
Imm. Immateriali		Debiti	
- Costi di sviluppo	€ 1.000,00	- vs fornitori	€ 5.000,00
- Avviamento	€ 5.000,00	Fondo per rischi e oneri	
Imm. Materiali		- Fondo indennità anzianità	€ 800,00
- Terreni e fabbricati	€ 8.250,00	- Fondo amm. Terreni e fabb.	€ 110,00
- Impianti e macchinari	€ 2.000,00	- Fondo amm. Impianti e macc.	€ 400,00
Rimanenze		Patrimonio Netto	
- Materie prime, suss e cons.	€ 500,00	- Capitale sociale	€ 10.000,00
Crediti		- Utile	€ 3.690,00
- Verso clienti	€ 3.000,00		
Disponibilità liquide			
- Banca c/c	€ 200,00		
- Cassa contanti	€ 50,00		
totale	€ 20.000,00	totale	€ 20.000,00

E' da precisare che l'OIC 5 prevede che può verificarsi il caso in cui i bilanci degli anni precedenti non siano stati approvati dall'assemblea. In tale ipotesi, oltre al rendiconto sulla gestione, è obbligo degli amministratori consegnare anche la bozza dei bilanci precedenti pur non approvati, e sarà poi cura dei liquidatori procedere all'approvazione. L'OIC 5 ritiene che non sia possibile predisporre un unico rendiconto degli amministratori che copra un periodo ultrannuale che comprenda uno o più esercizi precedenti, in quanto in contrasto con il principio di annualità dell'esercizio sociale che richiedere la redazione del bilancio per ciascun esercizio.

Inoltre, l'OIC 5 dispone che qualora gli amministratori non avessero provveduto alla predisposizione della bozza di bilancio, devono predisporla e consegnarla al liquidatore affinché proceda alla relativa approvazione.

10. Il bilancio (o inventario) iniziale di liquidazione

Il bilancio iniziale di liquidazione è un documento che presuppone la riespressione, da parte del liquidatore, dei componenti attivi e passivi del patrimonio aziendale. Esso è importante e necessario in quanto i liquidatori hanno ricevuto dagli amministratori i documenti, come sancito dall'art. 2487 c.c., ma non hanno avuto modo di verificare la consistenza fisica dei beni ricevuti.

Le finalità del bilancio iniziale di liquidazione sono le seguenti:

- Accertare la situazione del patrimonio aziendale all'inizio della fase di liquidazione;
- Determinare il valore del patrimonio netto iniziale di liquidazione che sarà propedeutico alla determinazione del capitale finale di liquidazione;
- Stabilire se le disponibilità liquide esistenti all'inizio della liquidazione più i prevedibili incassi relativi alla realizzazione delle attività saranno sufficienti a coprire gli esborsi per estinguere le passività e per sostenere gli oneri e le spese della procedura. Al riguardo è da precisare che, in caso contrario, i liquidatori devono verificare se i soci sono disponibili alla copertura delle passività: se i soci si rifiutano di finanziare la società il liquidatore non può far altro che chiedere al Tribunale il fallimento della stessa nei casi previsti dalla Legge.

Per quanto riguarda la forma, **il bilancio iniziale di liquidazione è costituito da una situazione patrimoniale priva di conto economico.**

Non sussiste un obbligo di pubblicità, mentre l'art. 2490 comma 4 c.c. richiede che *“nel primo bilancio successivo alla loro nomina i liquidatori devono indicare la variazione nei criteri di valutazione adottati rispetto all'ultimo bilancio approvato, e le ragioni e conseguenze di tali variazioni”*.

Con riferimento alla **valutazione delle voci**, il principio contabile **OIC 5** prevede, in linea generale per le **attività**, l'applicazione del criterio del *“valore di realizzo conseguibile entro un termine ragionevolmente breve e tenuto presente che normalmente i beni vengono venduti separatamente”*; per le **passività**, invece, il criterio è *“il valore di estinzione cioè la somma che si dovrà pagare per estinguerle, tenuto conto anche degli interessi”*.

I liquidatori, come precedentemente accennato, sono pertanto tenuti ad apportare alle poste dell'attivo e del passivo le rettifiche necessarie per esporre le stesse al prevedibile valore di realizzo (o di estinzione). La contropartita delle registrazioni contabili sarà un apposito conto denominato **“Rettifiche di liquidazione”** e non avrà impatto sul risultato di esercizio. Tale voce entrerà a far parte del patrimonio netto iniziale di liquidazione.

Lo stesso principio contabile OIC n. 5 enumera alcuni esempi delle rettifiche da apportare:

- eliminazione di alcune voci dell'attivo in quanto non più realizzabili in ottica di liquidazione;
- adeguamento dei crediti secondo le prospettive di esigibilità;
- iscrizione degli interessi maturati, delle sanzioni o di eventuali sconti ottenuti sui debiti già iscritti in bilancio;
- iscrizione dei maggiori valori derivanti dal valore di realizzo di attività notevolmente superiore al valore contabile;
- iscrizione del debito per imposte relativo al periodo antecedente l'inizio della liquidazione.

È inoltre prevista la creazione del **“Fondo per costi e oneri di liquidazione”**, come contropartita contabile del conto **“Rettifiche di liquidazione”**, non andando ad intaccare il conto economico.

L'OIC 5 inoltre precisa che devono essere iscritti i costi, oneri e proventi che maturano dalla data di inizio della liquidazione essendo le attività e le passività precedenti a tale data, comprensive di rettifiche, già iscritte nello stato patrimoniale di inizio liquidazione e fornisce alcuni,

- **esempi di costi:**

- compenso ai liquidatori e al Collegio sindacale, se esistente;
- eventuali fitti passivi per i locali presi in locazione e relative utenze;
- retribuzioni e oneri sociali per i dipendenti;
- spese legali necessarie per la fase finale di cancellazione della società;
- eventuali imposte dirette, correnti e differite.

- **esempi di proventi:**

- interessi attivi su conti correnti bancari o su titoli;
- fitti attivi di immobili di proprietà della società dati in locazione a terzi o da sublocazioni.

Nel caso specifico del passaggio dallo schema del rendiconto degli amministratori al bilancio iniziale dei liquidatori si devono effettuare le seguenti scritture contabili rettificative:

Diversi	a	Diversi	€ 20.000,00
- <i>Apertura dei conti</i>			
Costi di sviluppo		€ 1.000,00	
Avviamento		€ 5.000,00	
Terreni e Fabbricati		€ 8.250,00	
Impianti e macchinari		€ 2.000,00	
Materie prime, suss. e di consumo		€ 500,00	
Crediti vs clienti		€ 3.000,00	
Banca c/c		€ 200,00	
Cassa contanti		€ 50,00	
	a	Fornitori	€ 5.000,00
	a	Fondo indennità anzianità	€ 800,00
	a	Fondo amm Imm. Mat	€ 510,00
	a	Capitale sociale	€ 10.000,00
	a	Utile	€ 3.690,00
Rettifiche di liquidazione	a	Diversi	€ 6.000,00
- <i>Annullamento Immobilizzazioni Immateriali</i>			
	a	Costi di sviluppo	€ 1.000,00
	a	Avviamento	€ 5.000,00
Diversi	a	Diversi	€ 510,00
- <i>Annullamento Fondi Ammortamento</i>			
Fondo amm. Terreni e fabb.		€ 110,00	
Fondo amm. impianti e macc.		€ 400,00	
	a	Terreni e fabbricati	€ 110,00
	a	Impianti e macchinari	€ 400,00
Banca	a	Cassa contanti	€ 50,00
- <i>Versamento in banca delle disponibilità in cassa</i>			
Diversi	a	Clienti	€ 3.000,00
- <i>Riscosso credito vs clienti con abbuono del 10%</i>			
Banca c/c		€ 2.700,00	
Perdite su crediti		€ 300,00	
Rettifiche di liquidazione	a	Perdite su crediti	€ 300,00
- <i>Giroconto</i>			
Rettifiche di liquidazione	a	Materie prime, suss. Cons.	€ 100,00
- <i>Svalutazione materie prime, suss. E di cons.</i>			
Fondo indennità anzianità	a	Rettifiche di liquidazione	€ 800,00
- <i>Annullamento fondo indennità anzianità</i>			

Sebbene nella prassi non venga considerato, l'OIC 5 ritiene che sia necessario appostare un "Fondo per costi e oneri di liquidazione". In tale voce confluirebbero le previsioni di costi e oneri di liquidazione, tra cui ad esempio il compenso ai liquidatori o l'affitto dei locali in cui ha sede la società ed eventuali oneri e spese per il personale dipendente.

Rettifiche di liquidazione	a	Fondo oneri e costi di liquidazione	€ 5.000,00
<i>Accantonamento per compenso liquidatori e altri oneri</i>			

Il conto "rettifiche di liquidazione" verrà girato insieme alle altre poste del capitale netto al conto riepilogativo denominato capitale netto di liquidazione come segue:

Diversi	a	Diversi	€ 13.690,00
Capitale sociale			€ 10.000,00
Utile			€ 3.690,00
		Rettifiche di liquidazione	€ 10.600,00
		Capitale netto di liquidazione	€ 3.090,00

11. Il Bilancio annuale intermedio di liquidazione

Se la liquidazione si protrae per più di un esercizio, la legge prevede l'obbligo di redazione di bilanci intermedi e l'art. 182 del TUIR la compilazione delle relative dichiarazioni fiscali.

Per i criteri di redazione dei bilanci intermedi, il principio contabile OIC 5 analizza tre ipotesi:

1. Azienda assoggettata alla liquidazione senza la prosecuzione dell'attività;
2. Azienda assoggettata alla liquidazione, ma destinata alla prosecuzione dell'attività dell'impresa;
3. Esistenza contemporanea di una o più aziende assoggettate alla liquidazione e di una o più aziende di cui si prosegue l'attività.

Di seguito verranno analizzati i criteri di redazione dei bilanci intermedi per la rappresentazione e calcolo del risultato economico del caso di **aziende assoggettate a liquidazione senza prosecuzione dell'attività di cui al punto 1.**

In tale caso, il patrimonio aziendale non ha più la funzione di produrre il reddito e pertanto:

- le immobilizzazioni non saranno più ammortizzate o svalutate per perdite durevoli di valore, in quanto non vi è più un'attività produttiva e quindi l'obbligo di determinare il reddito d'esercizio con criteri prudenziali;
- viene meno l'obbligo di distinzione fra immobilizzazioni e attivo circolante.

Inoltre, sempre l'OIC 5 stabilisce che i principi generali sulla redazione del bilancio d'esercizio, di cui all'art. 2423-bis c.c., subiscono le seguenti modifiche:

- a) Il principio del *going concern* non è più valido;
- b) Il principio del divieto di rilevazione di utili non realizzati ed il principio di competenza (quest'ultimo inteso come correlazione dei costi e ricavi) parimenti non sono più applicabili,

- non essendovi più un'attività produttiva e non dovendosi determinare con criteri prudenziali un utile distribuibile ai soci. *Tuttavia, il principio di competenza mantiene una limitata validità per i costi di utilizzazione dei servizi e per gli accantonamenti di cui alla lett. d);*
- c) Tutti i costi ed oneri da sostenere ed i proventi da conseguire nella fase di liquidazione, se attendibilmente stimabili, sono stati accantonati nel bilancio iniziale di liquidazione ed iscritti per costi e oneri di liquidazione;
 - d) Si continuano ad iscrivere gli accantonamenti al TFR ed ai fondi per rischi e oneri che corrispondono a passività da estinguere;
 - e) I costi relativi all'utilizzo di servizi (costo del personale ancora mantenuto in attività, fitto dei locali, servizi professionali, costi per utenze varie, ecc. ed altre prestazioni relative a contratti di durata) si continuano a rilevare in relazione al periodo di fruizione dei servizi;
 - f) Gli oneri ed i proventi finanziari e gli oneri tributari si continuano a rilevare in base alla loro competenza economica.

Per tutti i costi, oneri e proventi rilevati in via preventiva nel Fondo per costi ed oneri di liquidazione, gli importi relativi alle voci d), e) ed f), rilevati per competenza nel conto economico, *vengono neutralizzati dall'iscrizione degli "utilizzi" del Fondo.*

Dunque la contabilità da tenere durante la liquidazione *non è basata esclusivamente sul principio di cassa*, ma è anche basata sul principio di competenza, sia pur modificato ed attenuato.

E' da rilevare che durante la fase di liquidazione è opportuno continuare ad utilizzare gli schemi di stato patrimoniale e conto economico di cui agli articoli 2424 e 2425 del Codice civile.

Le attività e le passività saranno tutte e sole quelle previste nel bilancio iniziale di liquidazione, oltre alle nuove attività e passività eventualmente accertate dai liquidatori nei mesi successivi all'inizio della loro gestione e non figuranti nel bilancio iniziale.

Dal punto di vista contabile, **l'OIIC 5** chiarisce che si procede dapprima alla riapertura dei conti in base ai valori figuranti nel rendiconto degli amministratori; successivamente all'effettuazione delle rettifiche per il passaggio dai criteri di funzionamento ai criteri di liquidazione.

12. Il Bilancio finale di liquidazione

I liquidatori, al termine delle operazioni inerenti il pagamento dei debiti e l'incasso dei crediti, devono predisporre il bilancio finale di liquidazione con l'eventuale piano di riparto.

Il bilancio finale di liquidazione è costituito da Stato Patrimoniale, Conto economico, Nota Integrativa e Rendiconto finanziario (quando obbligatoriamente previsto dalla normativa sul bilancio).

Lo Stato Patrimoniale generalmente contiene tra le attività i valori in cassa, i depositi presso banche o l'Amministrazione postale. Qualora dovessero residuare posizioni debitorie quali, ad esempio, i compensi ai liquidatori o debiti verso lo Stato o in contenzioso, i liquidatori dovranno vincolare nell'attivo del bilancio somme pari alle poste non ancora estinte.

Il Conto economico abbraccia tutto il periodo della liquidazione (dalla data di messa in liquidazione della società alla data di conclusione della procedura). Esso raccoglie i proventi relativi all'alienazione dei beni sociali e componenti reddituali relativi all'estinzione dei debiti, inoltre

enumera tutti quei componenti negativi e positivi di reddito tipici della gestione di liquidazione. Il principio contabile OIC 5 consiglia la predisposizione di un Conto economico riepilogativo che comprenda l'intero periodo di liquidazione.

La Nota Integrativa deve illustrare tutta l'attività di liquidazione relativa alla frazione di esercizio che va dalla data di chiusura dell'ultimo bilancio intermedio di liquidazione e la data di chiusura della liquidazione. Inoltre, parte integrante o allegata alla nota deve essere l'eventuale piano di riparto.

Il rendiconto finanziario fornisce informazioni sulle cause delle variazioni delle grandezze finanziarie e monetarie che sono avvenute nel periodo della fase di liquidazione; tale documento **non è obbligatorio** per le imprese che redigono il **bilancio abbreviato** e ne sono **esonerate le micro-imprese**.

Il bilancio finale di liquidazione, sottoscritto dai liquidatori e accompagnato dalla relazione dei sindaci e del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti deve essere depositato per l'iscrizione presso l'Ufficio del Registro delle Imprese.

I soci, entro 90 giorni successivi al deposito, possono proporre reclamo davanti al Tribunale in contraddittorio dei liquidatori (art. 2492 c.c.).

Qualora siano trascorsi i predetti 90 giorni senza che sia avanzato alcun reclamo, il bilancio finale di liquidazione s'intende approvato, e i liquidatori, salvi i loro obblighi relativi alla distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio, sono liberati di fronte ai soci (art. 2493 c.c.).

E' da precisare che qualora il piano di riparto preveda la distribuzione di somme di denaro ai soci, preventivamente al deposito occorre registrare il piano di riparto presso Agenzia delle Entrate , e gli estremi di tale registrazione dovranno essere indicati nella pratica di deposito al Registro delle Imprese.

La situazione contabile patrimoniale di partenza a seguito delle rettifiche è la seguente:

Situazione patrimoniale dopo le rettifiche			
ATTIVO		PASSIVO	
Imm. Materiali		Debiti	
- Terreni e fabbricati	€ 8.140,00	- Vs fornitori	€ 5.000,00
- Impianti e macchinari	€ 1.600,00	Fondo oneri e costi di liquidazione	€ 5.000,00
Rimanenze		Capitale netto di liquidazione	€ 3.090,00
- Materie prime, suss e cons.	€ 400,00		
Disponibilità liquide			
- Banca c/c	€ 2.950,00		
totale	€ 13.090,00	totale	€ 13.090,00

Le scritture contabili finali di liquidazione saranno le seguenti:

Banca c/c di liquidazione - Intestazione del conto corrente alla società in liquidazione	a	Banca c/c	€ 2.950,00
Cliente A - Cessione terreni e fabbricati	a	Diversi	€ 9.931,00
	a	Terreni e fabbricati	€ 8.140,00
	a	IVA a debito	€ 1.791,00
Cliente B - Cessione Impianti e macchinari	a	Diversi	€ 1.952,00
	a	Impianti e macchinari	€ 1.600,00
	a	IVA a debito	€ 352,00
Banca c/c in liquidazione - Incasso cessione terreni e fabbricati	a	Cliente A	€ 9.931,00
Banca c/c in liquidazione - Incasso impianti e macchinari	a	Cliente B	€ 1.952,00
Cliente C - Cessione Materie prime, suss. E di consumo	a	Diversi	€ 488,00
	a	Materie prime, suss. E di cons.	€ 400,00
	a	IVA a debito	€ 88,00
Banca c/c in liquidazione - Incasso materie prime, suss. E di consumo	a	Cliente C	€ 488,00
Debiti Vs fornitori - Saldo debiti Vs fornitori	a	Banca c/c in liquidazione	€ 5.000,00
Diversi - Compenso liquidatori	a	Diversi	€ 5.709,60
Compenso liquidatori			€ 4.680,00
IVA a credito			€ 1.029,60
	a	Liquidatori	€ 4.809,60
	a	Erario c/ritenute	€ 900,00
Liquidatori - Pagamento liquidatori	a	Banca c/c in liquidazione	€ 4.809,60
Erario c/ritenute - Pagamento ritenute d'acconto	a	Banca c/c in liquidazione	€ 900,00
IVA a debito - Liquidazione periodica IVA	a	Erario c/IVA	€ 2.231,00
Erario c/IVA - Liquidazione periodica IVA	a	IVA a credito	€ 1.029,60
Erario c/IVA - Versamento F24 IVA	a	Banca c/c in liquidazione	€ 1.201,40
Fondo oneri e costi di liquidazione - Utilizzo del fondo	a	Utilizzo fondo oneri e costi di liqu.	€ 5.000,00
Spese di liquidazione - Spese di cancellazione società	a	Banca c/c in liquidazione	€ 500,00

Una volta effettuate le scritture di chiusura, essendoci un risultato positivo della liquidazione, il piano di riparto dovrà prevedere l'assegnazione del capitale netto di liquidazione ai soci.

13. Riepilogo degli adempimenti contabili

Di seguito vengono riassunti gli adempimenti contabili in presenza di messa in liquidazione della società S.r.l. durante l'esercizio:

- a) **redazione della situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento;**
- b) **redazione del rendiconto della gestione;**
- c) **redazione del bilancio iniziale di liquidazione (o inventario iniziale);**
- d) **redazione del primo bilancio di liquidazione;**
- e) **redazione di altri eventuali bilanci annuali di liquidazione;**
- f) **redazione del bilancio finale di liquidazione con l'eventuale relativo piano di riparto.**

14. Le modalità di estinzione della società

L'articolo 2495 c.c. prevede che, "Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese".

L'approvazione del bilancio libera i liquidatori, nei confronti dei soci, salvi i loro obblighi relativi alla distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio.

L'art. 2490 c.c. prevede che *"Qualora per oltre tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio, di cui al presente articolo, la società è cancellata d'ufficio dal registro delle imprese con gli effetti previsti dall'art. 2495 c.c."*.

I creditori sociali non soddisfatti, dopo la cancellazione della società, possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e anche nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa. La domanda può essere notificata presso l'ultima sede della società, se proposta entro un anno dalla cancellazione.

15. Gli aspetti fiscali della società a responsabilità limitata in liquidazione

Gli effetti fiscali della liquidazione decorrono dallo stesso momento in cui hanno effetto quelli civilistici e cioè dal momento dell'iscrizione dell'istanza di liquidazione nel Registro delle Imprese.

Per le imposte dirette, l'articolo 182 del TUIR disciplina la liquidazione delle società di capitali e impone l'obbligo di suddividere l'esercizio in due periodi d'imposta:

1. **periodo ante liquidazione**, cioè quello che va dall'inizio dell'esercizio alla data di iscrizione della delibera di messa in liquidazione della società nel Registro delle Imprese da parte degli amministratori, dell'assemblea, o quella prevista dallo statuto o atto costitutivo o, dalla data di iscrizione del decreto del Tribunale che accerta il verificarsi di una causa di scioglimento.

Il reddito del periodo ante liquidazione è determinato secondo le regole ordinarie cioè in base ad uno specifico conto economico da redigersi in osservanza degli artt. 2423 e seguenti del Codice civile;

2. **periodo della fase di liquidazione**, che va dalla messa in liquidazione della società alla chiusura della stessa.

Per quanto sopra, è inoltre da distinguere se la liquidazione della S.r.l. si chiude in un unico periodo d'imposta o si protrae oltre tale periodo, come nei casi di seguito elencati.

- a) **La liquidazione si chiude in un unico periodo d'imposta**, il reddito d'impresa è determinato in base al bilancio finale di liquidazione, in tal caso le imposte sono definitive;
- b) **La liquidazione ha una durata maggiore all'esercizio in cui ha inizio, ma non superiore a cinque esercizi**: in tal caso l'intera procedura è considerata come un unico periodo d'imposta, pertanto, il reddito d'impresa tassabile (IRES) relativo ai periodi intermedi è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio. Alla fine della procedura di liquidazione si dovranno 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 procedura. In sostanza l'art. 182 del TUIR prevede una compensazione tra gli utili e le perdite formati nei bilanci intermedi, compensazione che avviene all'atto della dichiarazione terminale relativa al bilancio di liquidazione.
- c) **La liquidazione si protrae per più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio o viene omessa la presentazione del bilancio finale**: i redditi relativi agli esercizi intermedi divengono definitivi e le relative imposte saranno versate a titolo definitivo.

Alcuni esempi:

1. **La liquidazione che si conclude nello stesso periodo d'imposta in cui è iniziata**: in tal caso devono essere compilate due dichiarazioni:
 - a) la prima per il periodo di tempo intercorrente tra l'inizio dell'esercizio e la data della messa in liquidazione;
 - b) la seconda per il periodo tra la messa in liquidazione e la chiusura della liquidazione.
2. **Liquidazione che va oltre il periodo di imposta in cui è iniziata con durata massima di 5 esercizi, i periodi sono i seguenti**:
 - a) frazione di esercizio che va da inizio esercizio alla data di messa in liquidazione;
 - b) un secondo esercizio che comprende tutto il periodo della liquidazione che non deve andare oltre il quinto (compreso anche la frazione di esercizio relativa alla data di messa in liquidazione alla fine di tale esercizio).

E' da osservare che durante tale periodo devono essere redatte tante dichiarazioni provvisorie quanti sono gli anni di liquidazione. In tal caso l'eventuale conguaglio verrà effettuato in sede di presentazione del bilancio finale di liquidazione.

E' ulteriormente da precisare che nel caso in cui la liquidazione prosegua oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio o in alternativa viene omessa la presentazione del bilancio

finale di liquidazione, tutte le dichiarazioni non definitive presentate ed i relativi redditi dichiarati si considerano definitivi e non sarà possibile alcuna compensazione delle relative perdite.

Con riferimento all'**IRAP**, la messa in liquidazione non costituisce elemento che consenta di escludere la soggettività passiva di imposta che pertanto dovrà essere versata per ciascun periodo. La tassazione, quindi, non sarà mai provvisoria, ma sempre definitiva.

Per quanto concerne l'**Imposta sul Valore Aggiunto (IVA, DPR 633/72)** non si effettua la suddivisione in periodi di imposta, per cui deve essere regolarmente presentata la dichiarazione per ciascun anno solare ma è solo necessario effettuare, ai sensi dell'art. 35 del DPR 633/72, la **comunicazione di messa in liquidazione all'Agenzia delle Entrate di competenza entro 30 giorni con la variazione anche del rappresentante legale.**

Nel caso in cui nella liquidazione della Srl sussista un **residuo attivo** il liquidatore è obbligato a ripartirlo tra i soci, in tal caso le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono reddito imponibile per la parte che eccede il valore di acquisto delle partecipazioni sociali. Sui trasferimenti ai soci si applica l'imposta di registro, in misura fissa o proporzionale a seconda dei casi (cfr. articolo 4, Tariffa, Sui trasferimenti ai soci si applica l'imposta di registro, in misura fissa o proporzionale a seconda dei casi (cfr. articolo 4, Tariffa, Parte I, TUIR).

15.1 La dichiarazione dei redditi della società Srl in liquidazione

Per la società Srl posta in liquidazione la dichiarazione dei redditi segue la seguente procedura:

- a) **Per il periodo ante liquidazione** la dichiarazione dei redditi va presentata telematicamente entro la fine del 9° mese successivo a quello in cui ha effetto la messa in liquidazione della società;
- b) **Per il periodo compreso tra la messa in liquidazione e la fine dell'esercizio** e cioè dell'anno in cui è iniziata la procedura, la dichiarazione dei redditi va presentata nei termini ordinari. E' da precisare che se la liquidazione termina prima del 31 dicembre, la dichiarazione dei redditi va presentata entro nove mesi successivi alla data di deposito del bilancio finale di liquidazione;
- c) Se la **liquidazione si protrae per più esercizi**, deve essere presentata telematicamente una liquidazione intermedia relativamente a ogni esercizio;
- d) Per **l'intero periodo di liquidazione**, la dichiarazione dei redditi va presentata telematicamente entro nove mesi successivi alla data di deposito del bilancio finale e in caso di mancata presentazione del bilancio, entro nove mesi dalla chiusura della liquidazione.

- **Conclusioni**

La presente nota operativa ha rappresentato il procedimento di liquidazione della società a responsabilità limitata, soffermandosi anche sugli aspetti contabili e fiscali.

Si invitano coloro che desiderano iscriversi o aderire alla Fondazione e gli iscritti che non hanno ancora provveduto a versare la quota relativa all'anno 2016, a mettersi in regola versando il contributo di Euro 100,00 sulla Banca : Cassa di Risparmio di Ravenna S.P.A., **IBAN: IT 22 C 06270 03242 CC0420137759** .

IL REDATTORE

Dott.ssa Valentina Tancioni

IL PRESIDENTE DELLA FONDAZIONE

Prof. Dott. Paolo Moretti