

CASI CONTROVERSI

Rettifiche da liquidazione: quali effetti fiscali?

di **Giovanni Valcarenghi**

L'operazione di **liquidazione** risulta sempre più **frequente** nella prassi professionale e, parallelamente, sempre più frequente è l'attenzione che gli operatori dedicano al rispetto delle **prescrizioni dell'OIC 5**. Può allora capitare che, per rispettare le indicazioni della prassi contabile, possano insorgere delle **difficoltà di natura fiscale** che, per essere superate, richiedono una riflessione. Su tali aspetti si sono concentrate le riflessioni del Comitato di questa settimana.

Per comprendere la tematica, è bene ricordare che l'**OIC n. 5**, fra le altre indicazioni, prevede che **le rettifiche di liquidazione**, costituite dalle differenze fra i valori di funzionamento ed i valori di liquidazione delle attività e passività (oltre che dai valori di eventuali nuove attività e passività prima non iscritte in bilancio) danno luogo ad un **saldo che aumenta o diminuisce l'importo del patrimonio netto contabile** che risulta dal rendiconto degli amministratori e concorrono a formare il patrimonio netto iniziale di liquidazione.

Il saldo delle rettifiche, dunque, costituisce una **posta globale aumentativa o diminutiva** rispetto al patrimonio del rendiconto e **non influisce sul risultato economico** del primo periodo di liquidazione. La contabilità della liquidazione assume, come saldi contabili di apertura, i valori "asestati" delle attività e passività.

Si pensi, allora, al caso in cui un liquidatore decida di **svalutare una posta dell'attivo** riducendone il valore da 100 a 50; accade così che il nuovo importo rettificato della posta (come risultante dalle scritture contabili "aggiornate") diventi termine di paragone per il computo di eventuali plusvalenze o minusvalenze all'atto della successiva cessione del bene durante la fase liquidatoria. **Fiscalmente, tuttavia, il valore dello stesso bene continua a restare immutato**, nello specifico 100.

Si ipotizzi che, all'atto della cessione, si realizzi un corrispettivo di 30, con il conseguente emergere di una minusvalenza contabile pari a 20 ($50 - 30$); sul versante fiscale, invece, la minusvalenza effettiva sarà pari a 70 ($100 - 30$). Il problema che si pone è il seguente: **è possibile dedurre fiscalmente tutta la minusvalenza** realizzata pari a 70, oppure ci si deve limitare all'importo di 20?

Il dubbio sorge per il fatto che una parte della minusvalenza fiscale complessiva non soddisfa il **requisito del preventivo transito** a conto economico, transito richiesto, in generale,

dall'articolo 109 TUIR.

A parere del Comitato, è necessario giungere alla conclusione per cui, in ipotesi come quella descritta, **è corretto legittimare la deduzione dell'intera quota di minusvalenza** ed, in particolare:

- per l'importo di 20, in quanto materialmente transitata a conto economico;
- per l'importo di 50, in quanto transitata a patrimonio netto in ossequio alla prescrizione della prassi contabile, in modo sostanzialmente sostitutivo rispetto alla imputazione a conto economico.

Tale chiave di lettura potrà essere applicata **per qualsiasi tipo di svalutazione**, sia relativa alle immobilizzazioni, sia attinente, ad esempio, ai crediti.

Per corroborare la correttezza (o, perlomeno, la sostenibilità e difendibilità) di tale conclusione, basterà pensare che, diversamente operando, la quota di 50 (precedentemente imputata a patrimonio netto non diverrebbe mai deducibile, e questo contrasta con una logica applicazione delle norme tributarie.

Ove così non fosse, si finirebbe per **condizionare la corretta scelta contabile del liquidatore**, inducendolo a far transitare lo stralcio direttamente a conto economico (sia pure operando una variazione in aumento di in dichiarazione dei redditi), **al fine di non perdere la deduzione fiscale** al momento della successiva cessione minusvalente, mediante una adeguata variazione in diminuzione nel modello UNICO (variazione possibile proprio perché già avvenuto il transito a conto economico negli esercizi precedenti).

Peraltro, va notato che il **recente disegno di legge di Stabilità 2014 introduce una modifica all'articolo 101 del TUIR proprio finalizzata a rendere fiscalmente rilevanti le perdite su crediti** derivanti da stralci imposti dalla prassi contabile (si prevede, infatti, che *Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili*).