

**Edizione di venerdì 26 Maggio 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Aliquota Iva per l'ammodernamento delle stazioni ferroviarie**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**La compilazione del Quadro FC nel modello Redditi SC 2023**  
di Gennaro Napolitano

## **AGEVOLAZIONI**

**La SOA per il general contractor: un obbligo inevitabile?**  
di Silvio Rivetti

## **PENALE TRIBUTARIO**

**È infedele anche la dichiarazione con quadri non compilati**  
di Arianna Semeraro

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Gli aspetti contabili del passaggio dell'azienda in liquidazione**  
di Laura Mazzola

## CASI OPERATIVI

---

### ***Aliquota Iva per l'ammodernamento delle stazioni ferroviarie***

di **Euroconference Centro Studi Tributarî**



#### **Domanda**

Si richiede un parere circa l'aliquota Iva da applicare a lavori di ammodernamento di una stazione ferroviaria.

La disposizione contenuta nel numero 127-*quinquies*) della tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. 633/1972, prevede l'applicazione dell'aliquota del 10% per opere di urbanizzazione primaria e secondaria, per linee di trasporto metropolitane, tranviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso, per impianti etc..

La disposizione contenuta nel numero 127-*sexies*) prevede altresì l'applicazione della predetta aliquota per le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, fornite per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-*quinquies*).

Ciò premesso:

- ai sensi dell'articolo 5, D.L. 953/1982, convertito con modificazioni dalla L. 53/1983, le linee di trasporto a impianto fisso, metropolitane e tranviarie, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, sono considerate opere di urbanizzazione primaria;
- ai sensi dell'articolo 5, D.L. 70/1988, convertito con modificazioni dalla L. 154/1988, la disposizione relativa all'aliquota Iva ridotta relativa alle linee di trasporto deve intendersi riferita anche alle motrici, carrozze ed altro materiale rotabile.

Pertanto, attesa la sancita assimilazione delle linee di trasporto a impianto fisso, compreso il materiale rotabile, alle opere di urbanizzazione primaria, si ritiene che l'aliquota ridotta al 10% torni applicabile non solo alle cessioni di beni (vendita del materiale rotabile e/o della rete ferroviaria), escluse le materie prime e semilavorate, ed alle prestazioni di servizi relative alle nuove costruzioni delle linee di trasporto ad impianto fisso, compreso il materiale rotabile, ma

anche alle stesse cessioni e prestazioni finalizzate all'ammodernamento, potenziamento e ampliamento sia delle linee (ivi comprese le stazioni ferroviarie) che del materiale rotabile, compresa la manutenzione straordinaria ed esclusa la manutenzione ordinaria.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***La compilazione del Quadro FC nel modello Redditi SC 2023***

di Gennaro Napolitano



Nell'ambito del **Modello Redditi Società di capitali (Redditi SC)**, da presentare nel 2023 per il periodo d'imposta 2022, il **Quadro FC** deve essere utilizzato per dichiarare i **redditi dei soggetti controllati non residenti** (*Controlled Foreign Companies* – **CFC**) e, pertanto, deve essere compilato:

- dalle **imprese** che controllano **soggetti non residenti**;
- dalle **società** e dagli **enti** di ogni tipo, compresi i **trust**, con o senza personalità giuridica, **non residenti** nel territorio dello Stato ([articolo 73, comma 1, lett. d, Tuir](#)), relativamente alle loro **stabili organizzazioni italiane**.

#### ***Disposizioni in materia di imprese estere controllate (CFC): sintesi della disciplina***

In virtù di quanto previsto dall'[articolo 167 Tuir](#), rubricato "**Disposizioni in materia di imprese estere controllate**" si considerano **soggetti controllati non residenti** le imprese, le società e gli enti non residenti in Italia, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- sono **controllati** direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'[articolo 2359 cod. civ.](#), da parte di una società o di un ente residente in Italia;
- oltre il 50% della partecipazione ai loro utili è **detenuto**, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'[articolo 2359 cod. civ.](#) o tramite società fiduciaria o interposta persona, da una società o di un ente residente in Italia.

Lo stesso [articolo 167](#) stabilisce che si considerano altresì **soggetti controllati non residenti**:

- le **stabili organizzazioni all'estero** dei soggetti di cui all'elenco precedente;

- le **stabili organizzazioni all'estero** di soggetti residenti che abbiano optato per il regime di cui all'[articolo 168-ter Tuir](#) (c.d. *esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti*).

La disciplina dell'[articolo 167 Tuir](#) si applica se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- sono assoggettati a **tassazione effettiva inferiore** alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora fossero stati residenti in Italia (con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per effettuare, con modalità semplificate, la verifica della presente condizione, tra i quali quello della irrilevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile – **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 376652 del 27 dicembre 2021**);
- oltre **un terzo dei proventi** da essi realizzati rientra in una o più delle categorie elencate dalla lettera *b*) del comma 4 dell'articolo 167 (ad esempio, *interessi, canoni, dividendi, redditi da leasing finanziario, redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie*).

Il comma 5 dell'articolo 167 espressamente prevede che le disposizioni finora descritte non si applicano se il contribuente dimostra che il **soggetto controllato non residente** svolge un'attività economica **effettiva**, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Si ricorda, inoltre, che ai fini della tassazione dei redditi di imprese estere partecipate si applicano, ove compatibili, le disposizioni del **D.M. 21.11.2001, n. 429**, adottato in attuazione del comma 8 dell'articolo 167 Tuir nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche apportate dall'articolo 4 D.Lgs. 142/2018.

### **Struttura del Quadro FC**

Il **Quadro FC** è articolato in sei **Sezioni**:

- **Sezione I** – indicazione dei **dati identificativi** della CFC;
- **Sezione II-A** – determinazione del **reddito** della CFC;
- **Sezione II-B** – **perdite** d'impresa non compensate dalla CFC;
- **Sezione III** – **imputazione**, ai soggetti partecipanti residenti, del reddito e delle imposte su tale reddito assolte all'estero a titolo definitivo dal soggetto controllato non residente;
- **Sezione IV** – prospetto degli **interessi passivi non deducibili**;
- **Sezione V** – **attestazioni** sulla conformità o congruità dei valori di bilancio.

### **Sezione I – Dati identificativi del soggetto controllato non residente**

All'interno della **Sezione I** devono essere indicati i **dati identificativi** del soggetto controllato non residente (tra gli altri, denominazione e codice di identificazione fiscale) e i dati relativi al

controllo esercitato dal soggetto residente sulla CFC, nonché ulteriori informazioni riguardanti il soggetto estero.

Inoltre, all'interno della **Sezione I** sono disponibili alcune caselle da utilizzare per dichiarare talune informazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito dei soggetti controllati non residenti; si tratta delle caselle:

- **Monitoraggio;**
- **CFC;**
- [Articolo 168-ter, comma 4;](#)
- [Articolo 167, comma 11;](#)
- **OICR.**

### **Sezione II-A – Determinazione del reddito della CFC**

La **determinazione del reddito** della CFC deve essere definita utilizzando la **Sezione II-A** in applicazione delle regole di seguito sinteticamente riportate:

- il **reddito** del soggetto controllato non residente è determinato, a seconda delle sue caratteristiche, in base alle disposizioni valevoli ai fini dell'Ires, fatta eccezione per le disposizioni di cui all'[articolo 30 L. 724/1994](#), all'[articolo 9-bis L. 50/2017](#); all'[articolo 1 D.L. 201/2011](#); e all'articolo 86, comma 4, Tuir;
- è, altresì, esclusa l'applicazione di **regimi fiscali opzionali o agevolativi**;
- un'eventuale **perdita** deve essere computata in diminuzione dei redditi dello stesso soggetto, ai sensi dell'[articolo 84 Tuir](#);
- i **redditi** devono essere determinati tenendo conto della conversione di cambio del giorno di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione della CFC;
- ai fini della determinazione dei **"valori di partenza fiscali"** degli elementi patrimoniali della CFC dovrà farsi riferimento al bilancio o altro documento riepilogativo della contabilità di esercizio della CFC, redatti secondo le norme dello Stato o territorio in cui essa risiede o è localizzata (tali documenti contabili, peraltro, devono essere tenuti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria dal soggetto residente controllante per i necessari controlli).

### **Sezione II-B – Perdite non compensate**

La **Sezione II-B** è composta da due righe:

- **rigo FC40**, all'interno del quale nella colonna 2 vanno indicate le **perdite utilizzabili in misura limitata** ai sensi dell'[articolo 84, comma 1, Tuir](#) (inclusa la perdita relativa al presente periodo di imposta, da indicare in colonna 1);
- **rigo FC41**, all'interno del quale nella colonna 2 vanno indicate le **perdite fiscali utilizzabili in misura piena** ai sensi dell'[articolo 84, comma 2, Tuir](#) (inclusa la perdita relativa al presente periodo di imposta, da indicare in colonna 1).

### ***Sezione III – Imputazione del reddito e delle imposte ai soggetti partecipanti residenti***

La **Sezione III** deve essere utilizzata per indicare i **redditi** conseguiti dal soggetto controllato non residente che sono imputati al soggetto residente che esercita il controllo alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione della CFC, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili diretta o indiretta.

In caso di partecipazione agli utili per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, il reddito della CFC è ad essi imputato in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

In relazione a ciascuno dei soggetti residenti ai quali va imputato il reddito della CFC devono essere indicati i seguenti dati:

- **codice fiscale** (colonna 1);
- quota percentuale di **partecipazione diretta e/o indiretta** agli **utili** della CFC (colonna 2);
- **quota di reddito** determinata applicando il coefficiente di colonna 2 al rigo FC37 (colonna 3);
- quota di **imposte pagate all'estero a titolo definitivo** che il soggetto residente può detrarre dall'imposta sul reddito ad esso imputato, determinata applicando il coefficiente di colonna 2 all'imposta di rigo FC39 (colonna 4).

### ***Sezione IV – Prospetto degli interessi passivi non deducibili***

La **Sezione IV** deve essere compilata dai soggetti a cui si applica, ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile

degli interessi passivi, l'[articolo 96 Tuir](#).

### ***Sezione V – attestazioni sulla conformità o congruità dei valori di bilancio***

Infine, la **Sezione V** deve essere compilata solo nel primo esercizio a decorrere dal quale si applicano le disposizioni contenute nel **D.M. 429/2001**, con riferimento al soggetto controllato non residente indicato nel rigo FC1. In tal modo è possibile dichiarare che:

- i valori risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente (c.d. **valori di partenza**) risultino conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi (**casella 1**);
- ovvero che ne sia stata attestata la **congruità** da uno o più soggetti di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 39/2010](#) in materia di abilitazione all'esercizio della revisione legale (**casella 2**).

## AGEVOLAZIONI

### ***La SOA per il general contractor: un obbligo inevitabile?***

di **Silvio Rivetti**



Nell'intento di contrastare i meccanismi di frode nel settore degli interventi edilizi fiscalmente agevolabili, il legislatore ha ritenuto utile predisporre una sorta di **"selezione all'ingresso"** delle imprese esecutrici dei lavori di maggiori dimensioni, disponendo, con l'[articolo 10-bis D.L. 21/2022](#), l'obbligo di affidare gli interventi d'importo superiore a euro 516.000, laddove ricadenti nelle fattispecie agevolabili di cui agli [articoli 119 e 121 D.L. 34/2020](#), alle sole **imprese appaltatrici e subappaltatrici in possesso della certificazione SOA di cui all'articolo 84 del Codice degli appalti** pubblici, D.Lgs. 50/2016, a pena di **disconoscimento** degli incentivi fiscali delle norme di favore sopra richiamate.

Le nuove prescrizioni, benchè entrate in vigore il 21 maggio 2022, hanno trovato soltanto con la [circolare 10/E/2023](#) la definizione di un quadro interpretativo di riferimento: un quadro tuttavia solo parziale, perché concentrato sull'**ambito oggettivo** di applicazione della norma e sulla **fase transitoria** della sua messa in atto, senza alcuna precisazione sull'ambito soggettivo del suo necessario impiego.

Brevemente può dirsi, quanto al primo profilo, che la condizione SOA è indicata come presupposto di spettanza sia dei bonus fiscali ex [articoli 119 e 121 D.L. cit.](#), sia delle opzioni di cessione del credito e sconto in fattura ex [articolo 121](#) stesso; mentre essa **non rileva ai fini dei bonus per l'acquisto di unità immobiliari** ex [articoli 16-bis, comma 3, Tuir e 16 comma 1-septies D.L. 63/2013](#), cd. sismabonus-acquisti.

Viene altresì precisato che il valore di euro 516.000 è da considerarsi **al netto dell'Iva**; e che va **riscontrato autonomamente per ogni contratto di appalto o subappalto sottoscritto** (con esclusione, quindi, dell'obbligo SOA in capo ai subappaltatori incaricati di lavorazioni dal valore sotto soglia).

Quanto al secondo profilo, può dirsi che la progressiva applicazione delle nuove regole è scandito in **tre step**: sancendosi, ai fini della spettanza delle detrazioni, in primo luogo l'irrilevanza della condizione SOA per tutte le spese sostenute per i lavori in corso al 21



maggio 2022, nonché per i contratti di appalto e subappalto stipulati con data certa prima di tale data; in secondo luogo, in relazione ai **contratti di appalto e subappalto stipulati tra il 21 maggio e il 31 dicembre 2022**, tanto l'irrilevanza della condizione SOA per le spese agevolabili sostenute fino al 31 dicembre 2022, quanto la rilevanza SOA per le spese sostenute nel primo semestre 2023 (richiedendosi qui il possesso della SOA o la sottoscrizione di un contratto con un Ente certificatore per il rilascio della stessa, entro il 1° gennaio 2023), nonché **per le spese sostenute dal 1° luglio 2023** (richiedendosi qui il possesso *tout court* della SOA a tale data); in terzo luogo e infine, per i **contratti di appalto e subappalto stipulati nel primo semestre 2023**, la rilevanza della condizione SOA per l'agevolabilità tanto delle spese sostenute in tale periodo (richiedendosi qui il possesso della SOA, o del contratto per il suo rilascio, al momento della sottoscrizione del contratto d'appalto o subappalto), quanto delle spese sostenute post 1° luglio (richiedendosi qui il possesso *tout court* della SOA a tale data); mentre, **per le spese derivanti da contratti d'appalto e subappalto sottoscritti post 1° luglio**, viene richiesto il possesso della SOA già al momento della sottoscrizione di detti contratti.

Come si vede mancano, nel pur articolato quadro esplicativo sopra riassunto, le più opportune precisazioni se le nuove norme – che espressamente attengono alle sole imprese appaltatrici e subappaltatrici – debbano trovare applicazione pure in capo a quei soggetti qualificatisi **General Contractor** che, benchè operanti in forza di contratti formalmente di appalto, in realtà **non hanno svolto ruoli di vera esecuzione dei lavori**, ma di semplice coordinamento di imprese edili e di professionisti tecnici.

Per tali soggetti, l'Agenzia delle Entrate si è limitata a precisare che i relativi compensi non possono assumersi agevolabili: e questo sull'evidente presupposto che, dietro un ruolo solo formalmente di appaltatori, di fatto detti soggetti svolgono mere attività di tipo manageriale, di coordinamento e promozione, o di intermediazione tra la domanda dei committenti e l'offerta dei servizi edili e professionali ([circolare 23/E/2022](#), par. 6.1).

Se così è, allora sarebbe paradossale se l'obbligo di dotarsi del "bollino blu" SOA gravasse pure su di essi, per effetto della loro letterale qualificazione di appaltatori in contratti di "appalto" dalla confezione formale invero discutibile e non coincidente con la sostanza del rapporto giuridico effettivamente corrente; dovendosi meglio inquadrare, siffatti General Contractor, come **semplici mandatari con o senza rappresentanza ai sensi degli articoli 1704 e 1705 cod. civ.**, incaricati dai committenti/mandanti di riunire e coordinare tutti gli operatori economici necessari all'esecuzione dei lavori e all'accesso alle detrazioni.

Ora, se si considera che è appaltatore solo l'imprenditore che a proprio rischio si assume l'obbligo di realizzare l'opera, avvalendosi di organizzazione e mezzi propri tra cui è da comprendersi il know how nel settore dell'edilizia ([articolo 1655 cod. civ.](#)), e che l'iniziativa economica è libera e nessuna norma impedisce di affidare a soggetti esperti il **coordinamento di complesse attività nel settore edile**, ne viene che la spettanza delle detrazioni fiscali a favore del committente sarà da riconnettersi al possesso della certificazione SOA in capo a quelle **sole imprese per vero definibili appaltatrici e subappaltatrici in senso proprio**, come sopra individuato, le quali effettivamente possono vantare il possesso di strutture e

competenze tecnico-professionali riscontrabili in sede di certificazione, quindi **non anche al possesso della SOA in capo al *General Contractor non edile***, che si è limitato a riunire e gestire le imprese effettivamente operanti in cantiere, in forza di un contratto da qualificarsi, nella realtà, come di mandato e non di appalto.

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***È infedele anche la dichiarazione con quadri non compilati***

di Arianna Semeraro



Con la sentenza n. **18532/2023**, la Cassazione ha precisato che è integrato il **reato di dichiarazione infedele** anche quando, una volta accertata **l'emissione di fatture** per importi penalmente rilevanti e la mancata presentazione della dichiarazione Iva, nella dichiarazione dei redditi venga omessa l'indicazione dei dati relativi all'Iva mediante la compilazione di solo alcuni Quadri e **riportando un reddito imponibile pari a zero**.

In particolare, l'indicazione del **reddito imponibile pari a zero** non è di per sé circostanza utile a configurare il diverso **reato di omessa dichiarazione**.

Nel dettaglio, la controversia penale nasce sulla scorta della contestazione del **reato di dichiarazione infedele** mossa ai danni di una ditta individuale che:

- sulla base dei controlli effettuati per mezzo dello spesometro, era risultata emittente di **fatture per un importo penalmente rilevante**;
- aveva **omesso** la presentazione della **dichiarazione Iva**;
- nel modello unico personale aveva **omesso l'indicazione dei dati relativi all'Iva**, non riportando gli imponibili derivanti dalle fatture emesse.

L'aspetto contraddittorio della vicenda in esame era stato avanzato dal contribuente secondo il quale, nel caso di specie, non si potesse ritenere integrato il reato di dichiarazione infedele bensì semmai il diverso reato di dichiarazione omessa.

Tale asserzione derivava dalla **impossibilità**, a dire della parte privata, di **soddisfare il secondo requisito** previsto dall'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#). Tesi, a ben dire, accolta dal **Tribunale** di prima istanza.

Deve premettersi al riguardo che il reato di dichiarazione infedele – nella versione *illo tempore* in vigore – sanziona la condotta di chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **indica** in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi **attivi per**

**un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:**

1. **l'imposta evasa è superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro centocinquantomila (**ora centomila**);
2. **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati** in dichiarazione, o, comunque è superiore a euro tre (ora due) milioni.

Secondo la pronuncia del **Tribunale** nonché secondo il contribuente, nel caso di specie il reato di dichiarazione infedele non era configurabile in quanto **privo del superamento della soglia di cui al punto b)**, ciò in quanto *“non si rinviene copia della dichiarazione dei redditi fatta o accenno agli importi indicati dal contribuente”*.

In altre parole, secondo tale tesi, l'aver prodotto una dichiarazione dei redditi **priva** totalmente delle indicazioni numeriche necessarie per la determinazione dei tributi **rende impossibile il verificarsi della condizione di cui al punto sub b)**, posto che alcun elemento è “indicato” in dichiarazione – tale da assurgere a **parametro di riferimento** per la verifica della soglia di punibilità – dovendosi al limite configurarsi in tal caso la **diversa fattispecie di omessa dichiarazione di cui all'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#)**.

Le censure appena descritte non hanno tuttavia trovato alcun accoglimento da parte dei **giudici di legittimità** che, invero, con forza hanno ribadito come *“la mancata compilazione delle voci della dichiarazione riguardanti elementi essenziali ai fini della determinazione complessiva del reddito e dei conseguenti importi dovuti a titolo di imposte non può essere qualificata come una condotta neutra, contribuendo al contrario a delineare la infedeltà della dichiarazione fiscale, essendo di fatto assimilabile a una dichiarazione negativa l'omessa compilazione delle singole voci concernenti il valore del reddito imponibile e dell'Iva”*.

Tale ricostruzione è ritenuta dai giudici tra l'altro **coerente con il verbo utilizzato** dalla fattispecie incriminatrice (**“indica”**) che lascia aperta la possibilità che la dichiarazione contenga sia elementi positivi, sia **attestazioni incomplete**; difatti, anche **non inserire alcun dato numerico** in corrispondenza di una voce essenziale **equivale a “indicare” un elemento, sia pure in negativo**.

In altre parole, l'invio di una **dichiarazione in bianco** non può essere equiparato all'omissione della stessa ma diversamente, mediante tale azione, si intende **manifestare la propria dichiarazione di scienza** (altro non è la dichiarazione dei redditi) volta a **evidenziare un dato negativo che non rappresenta** affatto – come nel caso di specie – la **realtà dei fatti** e anzi **persegue in maniera chiara l'evasione dell'imposta** andando a rappresentare un **dato** non veritiero e dunque **infedele**.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

## ***Gli aspetti contabili del passaggio dell'azienda in liquidazione***

di **Laura Mazzola**

Il **passaggio da azienda in funzionamento a azienda in liquidazione** comporta una serie di rettifiche da apportare alla situazione dei conti redatta da parte degli amministratori.

In particolare, il mutamento dello stato del soggetto giuridico può provocare la necessità di procedere all'**accantonamento di somme per rischi e oneri o per imposte conseguenti alla liquidazione dell'azienda**.

Solitamente, in merito al **profilo contabile**, si procede ad una chiusura dei conti e, successivamente, a una riapertura, al fine di recepire, all'interno del libro giornale, la posizione emergente dal bilancio riferibile all'ultimo periodo di normale attività delle società.

Nella **fase di liquidazione** il bilancio deve essere redatto, in quanto compatibile, in base ai **principi di redazione previsti per il bilancio ordinario**.

Occorre, in particolare, procedere all'**accantonamento a fondo per futuri oneri di liquidazione**, nell'ipotesi di:

- **compensi ai liquidatori o sostenimento di spese per perizie** (oneri di liquidazione);
- **accantonamenti per imposte su realizzo di beni aziendali** (imposte indeducibili).

A titolo esemplificativo, la **scrittura contabile in partita doppia**, relativa all'**accantonamento a fondo per oneri di liquidazione**, prevede una variazione economica negativa, per il sostenimento di oneri di liquidazione, e una variazione finanziaria passiva, per la rilevazione dell'accantonamento a fondo.

Oneri di liquidazione a Fondi per rischi e oneri  
*Accantonamento per compensi ai liquidatori e spese per perizie*

Diversamente, la **scrittura contabile in partita doppia**, relativa all'**accantonamento a fondo per**

**imposte indeducibili su realizzo di beni aziendali**, prevede una variazione economica negativa, per l'accantonamento per imposte, e una variazione finanziaria passiva, per la rilevazione dell'accantonamento a fondo.

Accantonamenti per imposte indeducibili a Fondi per imposte (anche differite)  
*Accantonamento per imposte su realizzo di beni aziendali*

Infine, si rileva che, nell'ipotesi in cui dovesse essere deliberata la **mancata prosecuzione dell'attività**, la gestione di liquidazione comporta **la trasformazione del patrimonio aziendale da strumento di produzione del reddito ad un mero insieme di beni**.

Le conseguenze sono:

- la **cessazione della distinzione tra le macro-classi B e C di stato patrimoniale**, ossia della distinzione tra immobilizzazioni e attivo circolante;
- l'**interruzione degli ammortamenti e delle svalutazioni straordinarie** per perdite durevoli di valore.