

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

## *Il correttivo Ires e la nuova fiscalità della liquidazione*

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

### Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

Scopri di più

Il **Correttivo Ires** interviene in modo rilevante anche sulla **fiscalità della liquidazione**. Peraltro, in questa procedura si generano anche rilievi **fiscali**, per così dire indiretti, ovvero derivanti dalle modifiche del **Documento OIC 5** di cui si attende la pubblicazione ufficiale. Quindi ci troviamo in un momento di **grande incertezza** per quanto riguarda la **liquidazione societaria** in chiave sia contabile che fiscale, talché può essere opportuno fare un po' di chiarezza, a partire dalle ricadute **fiscali del "nuovo" OIC 5**.

#### Le ricadute fiscali del nuovo OIC 5

Anzitutto, nel "nuovo" OIC 5 **cambia la natura del fondo rischi ed oneri futuri** che perde la sua prospettiva prognostica e viene alimentato solo dalle **obbligazioni certe in contropartita di componenti negativi** iscritti direttamente a **conto economico**. Quindi, il fondo non risulta più alimentato da poste iscritte direttamente a stato patrimoniale, il che aveva creato il dubbio di come **dedurre i costi** (al momento della loro effettiva maturazione, si intende) **senza un passaggio a conto economico**. Il dubbio era stato sviscerato dall'interpello della DRE Lombardia n. 904/74/2015, in cui venivano **legittimate la variazioni in aumento ed in diminuzione direttamente nel modello Redditi**; variazioni da eseguirsi al **momento di maturazione della competenza economica**, ma alla luce della modifica intervenuta sulla gestione contabile del fondo, non serve più la citata interpretazione, poiché i **componenti negativi transitano a conto economico** e potranno essere dedotti, ovviamente, nel rispetto del **principio di competenza**. Quindi, se verranno iscritti nel Fondo degli accantonamenti la cui deduzione non è prevista dal Tuir se non al momento di maturazione del costo, sarà necessario gestire, in primis, la **variazione in aumento per rettificare l'iscrizione del costo a Conto economico**, e secondariamente la **variazione diminutiva al momento della maturazione del costo stesso**.

## Le modifiche in tema di provvisorietà dei periodi intermedi di liquidazione

Certamente il **passaggio innovativo principale**, in tema di fiscalità della liquidazione, è rappresentato dai nuovi commi 2 e 3 dell'[articolo 182, Tuir](#), laddove si **modifica un punto fermo dello stesso Tuir**, ossia la provvisorietà della **determinazione del reddito negli esercizi intermedi di liquidazione** nella ipotesi in cui tali periodi **non superino il numero di 3 per le società di persone e 5 per le società di capitale**. L'idea di fondo dalla quale muove l'attuale [articolo 182, Tuir](#), è che l'intero periodo di liquidazione costituisca un **unico maxi-periodo d'imposta**, e da qui la **determinazione provvisoria degli imponibili**. Peraltro, per le società di persone si affianca, a tale aspetto, una peculiarità: mentre i **redditi dei periodi intermedi sono attribuiti ai soci** (ancorché in via provvisoria) le **perdite di esercizio non sono attribuibili, se non verificandone la loro sussistenza nel momento di chiusura della liquidazione**.

## L'attuale scenario normativo sulla sospensione delle perdite nelle società di persone

Prima di analizzare la portata delle novità del Correttivo, vale la pena mettere a fuoco i **problemi a tutt'oggi irrisolti in via ufficiale**, che l'applicazione della attuale stesura normativa ha portato con sé. Sulla interpretazione dell'attuale [articolo 182, comma 2, ultimo periodo, Tuir](#), sono state proposte **varie interpretazioni legittimate da un dato letterale certamente ambiguo**: “*Se la liquidazione si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'[articolo 8](#).*”

Chi scrive, ritiene che la più convincente sia quella secondo cui la norma citata non **può risultare applicabile solo nel caso in cui la liquidazione si chiuda entro 3 esercizi**. Ricordiamo, infatti, che la **determinazione provvisoria del reddito** degli esercizi intermedi di liquidazione si ha solo nell'ipotesi in cui **la liquidazione stessa non si protragga per più di 3 esercizi** compreso quello di inizio della procedura. Superando i 3 esercizi si avrebbe, retroattivamente, il **passaggio da determinazione provvisoria a definitiva**, e le perdite di esercizio, non imputate a suo tempo, sarebbero vanificate. Tutto ciò appare palesemente incongruo, ma non è così semplice individuare una **corretta procedura**. Le combinazioni sono molteplici, ma il primo punto da sviscerare è se la locuzione “**chiude in perdita**” **debba essere riferita solo all'ultimo esercizio** o se sia comunque da riferire **all'intero bilancio di liquidazione**, ancorché di durata superiore a 3 esercizi. Al riguardo sembra più ragionevole ipotizzare che il riferimento **sia all'intera fase di liquidazione**, il che permette di ritenere che, ove si abbia una **perdita complessiva, questa sia attribuibile ai soci**. Ciò può verificarsi sia alternandosi, negli esercizi intermedi, **utili e perdite**, sia presentandosi una **successione di perdite**. Vediamo questo esempio:

1. Esercizio 1° di liquidazione = perdita 100
2. Esercizio 2° di liquidazione utile 10
3. Esercizio 3° di liquidazione utile 5
4. Esercizio 4° di liquidazione utile 15.

Perdita complessiva = 70, che, si ritiene, debba essere attribuibile ai soci. In questo caso, occorre capire quale sia la **sorte delle imposte versate in relazione ai periodi in utile** ormai divenuti definitivi, poiché delle due l'una: o le **imposte versate vengono considerate rimborsabili**, oppure occorre attribuire l'intera perdita di 100 ai soci, diversamente ragionando si **avrebbe una irrazionale penalizzazione**.

Se nell'esempio sopra riportato la perdita dell'esercizio 1 fosse stata pari a 10, resterebbe fermo che tale perdita **non sarebbe in nessun caso attribuibile ai soci, poiché il risultato complessivo** della liquidazione (intera) **sarebbe un utile**, sebbene anche questa conclusione appare penalizzante, laddove elimina la fruizione di una perdita, ma su questo punto si vedrà la **soluzione proposta dal Correttivo Ires**.

Se, invece, il **primo esercizio si chiude in perdita** e poi si manifestano **ulteriori perdite negli esercizi successivi** si prospettano **due possibili casi**: o la **liquidazione si chiude entro un triennio** ed allora la perdita complessiva viene **imputata per trasparenza ai soci**, oppure essa si protrae **oltre i 3 anni ed allora deve ritenersi che l'intera perdita**, come sommatoria di tutte le perdite generate nei singoli esercizi (e non attribuite ai soci) sia comunque da **attribuire ai soci per una eventuale compensazione con redditi di impresa**, oppure per un **riporto in avanti agli esercizi successivi**, sperando di intercettare, **entro un quinquennio dalla chiusura** della liquidazione, **redditi di impresa imputabili al socio**. Questa ultima tesi contrasta con il dato normativo, secondo cui in presenza di liquidazione ultra-triennali, i **redditi dei singoli esercizi sono determinati in modo definitivo**, ma è l'unica che presenta una **certa ragionevolezza**, essendo palesemente inaccettabile pensare che perdite di esercizio, correttamente determinate, **non siano imputate ai soci**.

È chiaro che **tutta questa ambiguità** è collegata al **tema della provvisorietà della determinazione dei periodi di liquidazione intermedi** ed è proprio su questo punto che interviene il Correttivo Ires, proponendo **una soluzione sia per le società di capitali sia per quelle di persone**, che analizzeremo in un prossimo intervento.