

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La nuova liquidazione societaria per soggetti Irpef

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità modello redditi società di capitali

Scopri di più

L'[articolo 18, D.Lgs 192/2024](#), riforma la **disciplina fiscale della liquidazione societaria** (o della **impresa individuale**) introducendo **novità normative significative**. Come accade per ogni novità normativa rilevante, è importante **chiarire l'aspetto della decorrenza** delle nuove regole che è fissata, ai sensi dell'[articolo 18, comma 3, del citato D.Lgs 192/2024](#), per le **liquidazioni che hanno inizio successivamente alla data di entrata in vigore del decreto**, cioè **dall'1.1.2025**.

Quanto al momento da individuare per **"inizio della liquidazione"** si deve assumere, a parere di chi scrive, non tanto il momento in cui si radica la causa di scioglimento, ai sensi dell'[articolo 2484, cod. civ.](#), bensì quello di **iscrizione al Registro Imprese della nomina del liquidatore**. Al riguardo, va ricordato che, in base al comma 3, dell'[articolo 2487 bis, cod. civ.](#), è solo da tale momento che gli amministratori **cessano dalla loro carica con la consegna ai liquidatori dei libri sociali**.

Diversamente, il manifestarsi della **causa di scioglimento** (momento antecedente) segnala solo il passaggio da una **gestione ordinaria** della società ad una **gestione conservativa** della stessa, con contestale **attivazione degli adempimenti necessari** (ma solo propedeutici) all'inizio della vera e propria liquidazione, cioè la **convocazione dell'assemblea per la nomina dei liquidatori**.

In merito alle **modifiche normative** apportate all'[articolo 182, Tuir](#), vanno fatte le seguenti **osservazioni preliminari**:

- le modifiche non attengono alle **regole che presidiano la determinazione del reddito**, bensì esse intervengono sulla **"concatenazione" degli imponibili dei periodi d'imposta intermedi** della stessa liquidazione;
- le **problematiche** che si ponevano vigente il precedente testo normativo **non sono sempre risolte dalle nuove disposizioni**, per cui si può senz'altro dire che **è stata persa una importante occasione** per sistemare non uno, ma tutti gli **aspetti controversi della disciplina fiscale della liquidazione della impresa** (individuale o societaria).

L'ambito dei soggetti Irpef

Iniziamo l'esame delle nuove norme con il comma 2, dell'[articolo 182, Tuir](#), dedicato alle **società di persone ed alle imprese individuali**. Il punto di maggiore novità è senz'altro rappresentato dal passaggio dalla **determinazione provvisoria dei redditi nei periodi intermedi della liquidazione**, ad una **determinazione definitiva degli stessi** (come del resto è sempre avvenuto ai fini dell'Irap). Quindi, la determinazione del reddito imponibile in base al **bilancio finale della liquidazione** assume rilevanza concreta solo nel caso in cui la **liquidazione inizi e termini in un unico esercizio**. Se si protrae oltre (sia nel termine di **3 periodi d'imposta**, sia oltre tale lasso temporale) i redditi intermedi sono **determinati a titolo definitivo**. Si ponga attenzione al fatto che i **"redditi" sono determinati (ed attribuiti ai soci per trasparenza) a titolo definitivo**, non le **eventuali perdite**, le quali continuano ad **essere imputabili ai soci** solo se la liquidazione **si chiude in perdita**.

Al riguardo, va, tuttavia, messa in evidenza una prima novità significativa rappresentata dal fatto che le **perdite prodotte in corso di liquidazione** (e non attribuibili medio tempore ai soci) si scomputano dall'eventuale **reddito degli esercizi successivi**. Si tratta di una **novità significativa** che permette ad un soggetto (**società di persone**) che **non ha una propria obbligazione tributaria**, di assumerla ai soli fini dello **scomputo delle perdite**, limitando tale aspetto alle sole **perdite generate a partire dall'inizio della liquidazione**, dato che quelle precedenti **saranno già state imputate ai soci**. Va ulteriormente evidenziato che lo **scomputo delle perdite dal reddito degli esercizi successivi** non è condizionato dalla **durata della liquidazione**, poiché il passaggio è inserito nella lettera a), del più volte citato comma 2, [articolo 182, Tuir](#), mentre le **peculiarità fiscali delle liquidazioni infra/triennali** sono contenute nella lett. b), del sopra citato comma 2.

In quest'ultima disposizione (lett. b, comma 2, [articolo 182, Tuir](#)) vi è la **novità principale che consiste**, per le **liquidazioni che non si protraggono per più di 3 esercizi** (compreso quello di inizio della stessa), nella **possibilità di riportare "indietro" (carry back)** le perdite generate a **riduzione del reddito prodotto precedentemente**. La disposizione si applica, pertanto, nel caso in cui le perdite si generano successivamente alla **produzione di redditi**, poiché se avvenisse il contrario il meccanismo di scomputo è **assicurato dalla precedente** lett. a), del comma 2, [articolo 182, Tuir](#). Si tratta di una possibilità (**non un obbligo**) che inverte la direzione che, di regola, permette **il riporto in avanti delle perdite prodotte da un certo soggetto**: nella liquidazione **infra-triennale** tali perdite si scomputano all'indietro riducendo un reddito che, peraltro, è già stato **attribuito ai soci per trasparenza** (e già potrebbe essere stato dichiarato con applicazione della tassazione separata). La norma non chiarisce, nella pratica, come debba avvenire questa **modifica retroattiva del reddito**; chi scrive, ritiene che la **procedura potrebbe consistere nella legittimazione** ad una sorta di dichiarazione rettificativa a favore con la quale **viene ridotto il reddito** già dichiarato ed eventualmente, già tassato. Sul punto, sarebbe stato opportuno una **maggiore analiticità sul piano normativo**.

Come si diceva in precedenza, non tutti i punti sono risolti ed in particolare resta dubbia la applicazione della lett. c), del citato comma 2, che statuisce che, **se la liquidazione si chiude in**



perdita si applica l'[articolo 8, Tuir](#), cioè **l'attribuzione ai soci di detto risultato imponibile**. La sopra citata norma non è condizionata dalla **durata della liquidazione**, il che lascia aperta (e senza soluzione) la casistica della **procedura che supera i 3 esercizi** e si **chiude con una perdita**. Deve ritenersi che la **locuzione “si chiude” in perdita** non **sia da riferire** al risultato globale (cioè, somma algebrica) tra redditi e perdite della liquidazione, bensì **al risultato dell'ultimo periodo liquidativo**. Se così non fosse, il socio vedrebbe attribuito **solo una parte delle perdite**, avendo, peraltro, **tassato i redditi come se tali perdite non fossero generate**. Per evitare questo dubbio era opportuno, a parere di chi scrive, che la **norma facesse riferimento al risultato negativo** conseguito come somma di tutte le perdite che **non sono state attribuite** ai soci e che **non hanno partecipato ad alcun meccanismo di scomputo** ordinario o retroattivo che esso sia.