Società in liquidazione e perdite fiscali

di Sandro Cerato

Pubblicato il 6 Novembre 2013

analisi del trattamento fiscale delle perdite nella procedura di liquidazione: il limite quantitativo al riporto delle perdite (80% del reddito imponibile) non si applica in sede di conguaglio finale della liquidazione

L'articolo 23, comma 9, del decreto legge n. 98 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha introdotto, come noto, alcune modifiche al regime fiscale delle perdite d'impresa in ambito IRES. Le novità in esame hanno riguardato, in particolare, i primi due commi dell'articolo 84 del TUIR, che disciplinano le modalità di riporto a nuovo delle perdite fiscali:

- il comma 1 dell'articolo 84 del TUIR ha introdotto un nuovo regime di impiego delle perdite fiscali, prevedendo in ciascun periodo un limite al relativo utilizzo in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile;

- il comma 2 dell'articolo 84 del TUIR ha disciplinato le modalità di riporto delle perdite realizzate dalle società neocostituite nei primi tre periodi d'imposta le quali "*possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva*".

Ebbene, le novità in commento impattano, anche, sul trattamento fiscale delle perdite nella procedura di liquidazione, indipendentemente dal fatto che le stesse siano state conseguite in periodi d'imposta anteriori alla liquidazione, ovvero nel corso della liquidazione stessa.

Le perdite formatesi in periodi d'imposta anteriori alla liquidazione possono, a norma dell'art. 182 c. 3 del TUIR, essere compensate durante il periodo della liquidazione in ossequio alle regole di cui al novellato art. 84 del TUIR. Peraltro, il rinvio a quest'ultima disposizione fiscale si ripercuote in sede di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

scomputo dei redditi eventualmente conseguiti nei periodi intermedi della liquidazione sotto due aspetti. Un primo aspetto concerne la circostanza che, a seguito dell'eliminazione del limite quinquennale del riporto delle perdite, è venuta meno la problematica del monitoraggio del medesimo limite durante la procedura di liquidazione conseguente all'unicità, a determinate condizioni, del periodo della stessa liquidazione.

In buona sostanza, l'eliminazione del limite quinquennale di utilizzo del perdite, ovvero la nuova regola del riporto illimitato delle stesse, ha reso ininfluente l'eventuale protrarsi della liquidazione oltre il termine di cinque esercizi. Nel regime previgente, invece, il superamento del termine quinquennale della liquidazione poteva mettere a rischio la riportabilità delle perdite pregresse e, quindi, l'utilizzabilità delle stesse in sede di conguaglio o all'interno della dichiarazione relativa al bilancio finale di liquidazione.

Si rammenta, al riguardo, che, se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, ma in ogni caso per non più di cinque (compreso quello in cui ha avuto inizio), l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come unico periodo d'imposta. Il reddito d'impresa relativo a detti periodi intermedi è, inoltre, determinato in via provvisoria sulla base dei relativi bilanci, apportando le eventuali variazioni previste dal TUIR, ovvero imputando le quote di proventi (plusvalenze) o di costi (spese di manutenzione) la cui imponibilità o deducibilità è stata rinviata, in applicazione di norme di legge, da precedenti esercizi. Al termine della procedura di liquidazione, dovranno essere effettuate 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 di liquidazione.

Un secondo aspetto attiene al fatto che, per effetto del nuovo limite di utilizzo, le perdite di esercizio anteriori all'inizio della liquidazione (successive ai primi tre periodi d'imposta della costituzione della società) possono essere utilizzate a scomputo dei redditi eventualmente conseguiti nei periodi d'imposta intermedi della liquidazione nei limiti dell'80% dei medesimi: le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta dalla costituzione della società possono, invece, essere scomputate integralmente dai predetti redditi intermedi.

Le perdite realizzate negli esercizi intermedi sono da considerarsi, in assenza di espressi divieti normativi, normalmente compensabili a norma dell'art. 84 del TUIR a prescindere dall'eventuale superamento del limite quinquennale dall'inizio della liquidazione e, quindi, dall'eventuale venir meno del diritto a conguagliare i risultati degli esercizi intermedi (in tal senso R.M. 23.04.2002 n. 124).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ad ogni modo, sia le perdite conseguite in periodi d'imposta anteriori alla liquidazione, sia quelle realizzate negli esercizi intermedi della procedura stessa potranno compensarsi con l'eventuale maggior reddito che scaturisce dalla dichiarazione relativa al bilancio finale di liquidazione, redatto dai liquidatori, al termine delle operazioni di liquidazione.

Peraltro, si ritiene che l'attuale limite quantitativo al riporto delle perdite (80% del reddito imponibile) non debba trovare applicazione in sede di conguaglio finale, atteso che, in tale sede, si avrebbe una definitività della parziale deducibilità che non avrebbe più alcuna ragione d'essere: le limitazioni all'utilizzo delle perdite fiscali non sono, infatti, dirette ad impedire l'integrale utilizzabilità delle stesse, ma esclusivamente a rallentarne il processo di assorbimento con i redditi di periodo. In questo senso opera, anche, il disposto di cui all'art. 182 c. 3 del TUIR: "*le perdite di esercizio anteriori all'inizio della liquidazione, non compensate nel corso di questa ai sensi dell'art. 84, sono ammesse in diminuzioni in sede di conguaglio*".

6 novembre 2013

Sandro Cerato

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D