

CONTABILITA' E BILANCIOdi **LUCIANO SORGATO****Bilancio iniziale di liquidazione: il nuovo OIC 5 e l'art. 182 Tuir**

Il principio conferma la necessità di determinare i valori patrimoniali all'inizio della liquidazione ed emerge il raccordo tra rendiconto della gestione e conto economico ex art. 182 Tuir, con riflessi sugli oneri pluriennali.

In ordine al primo bilancio di liquidazione il nuovo OIC 5 dà istruzioni ai par. 33-37. L'operazione deve riflettere la gestione dell'intero esercizio nel quale ha avuto inizio la fase di liquidazione. In nota integrativa occorre illustrare la ripartizione del risultato d'esercizio in 2 distinti periodi: il 1° relativo al periodo di gestione degli amministratori e il 2° che riflette i risultati della gestione dei liquidatori. Nella versione dell'OIC 2008, le variazioni dei valori che scaturiscono dai nuovi criteri di valutazione e l'eventuale presenza di nuove attività e passività rispetto all'ultimo bilancio approvato non possono riguardare lo stato patrimoniale finale del 1° dei bilanci annuali di liquidazione, ma devono riguardare lo stato del patrimonio all'inizio della gestione della liquidazione: se non si stabiliscono la composizione del patrimonio della società e i nuovi valori delle attività e passività all'inizio della liquidazione, non è possibile disporre dei valori iniziali necessari per la contabilità di liquidazione e per la redazione dei bilanci dei successivi esercizi e del bilancio finale di liquidazione. Tali precisazioni, anche se non riproposte nel nuovo OIC 5, sembrano conservare validità sistematica. Le indicazioni contabili assumono particolare rilievo anche sul piano fiscale, poiché si coordinano con il nuovo assetto dell'art. 182 Tuir.

Il corretto inquadramento fiscale dell'autonomo periodo d'imposta che precede l'inizio della liquidazione riguarda lo specifico obbligo dichiarativo che, sul versante tributario, deriva dall'art. 182, c. 1 Tuir, anche dopo la revisione normativa introdotta con l'art. 19 del Decreto correttivo approvato dal Consiglio dei Ministri il 30.04.2024, che raccorda l'apposito conto economico al conto della gestione, per il quale non sussistono prescrizioni specifiche di contenuto. A tale mancanza di indicazioni l'opinione comune in dottrina è di ricongiungerlo alla medesima rappresentazione informativa del rendiconto della gestione previsto per le società di capitali e che anche il nuovo OIC 5 considera un ordinario bilancio infrannuale, da redigere applicando i criteri di funzionamento, tenendo però conto del limitato orizzonte temporale residuo, ai sensi dell'OIC 11 "Finalità e postulati del bilancio d'esercizio" (Paragrafo 39). Verso tali conclusioni convergono proprio i paragrafi 37 e 39 della nuova versione OIC 5, il 1° dei quali richiede che nella nota integrativa relativa al 1° bilancio di liquidazione venga illustrata la ripartizione del risultato d'esercizio nei 2 distinti periodi: quello relativo al periodo di gestione degli amministratori e quello che riflette i risultati della gestione dei liquidatori, mentre il 2° raccorda la redazione del rendiconto degli amministratori agli ordinari criteri di funzionamento, tenendo conto del limitato orizzonte temporale residuo.

Per la rilevanza e il relativo filtro fiscale dei dati contabili indicati nel rendiconto della gestione secondo le prescrizioni rinvenibili nel citato OIC 5, provvede l'art. 83 Tuir con il raccordo tra le risultanze di bilancio e la determinazione del reddito imponibile. Le precisazioni riportate nell'OIC 5 che precludono di perpetuare la patrimonializzazione tra le immobilizzazioni degli oneri pluriennali, vanno verificate nella loro rispondenza con gli ordinari criteri di governo del reddito d'impresa. Pertanto, lo stralcio contabile produce effetti anche sul piano fiscale, sia in forza del principio di derivazione rafforzata dell'art. 83 Tuir, sia perché trova specifico riscontro nell'art. 101, c. 4 Tuir.

In ordine all'omessa rappresentazione degli oneri pluriennali non più reversabili in avanti, dal momento che la cessazione del ciclo produttivo non consente più di ritrarre da tali oneri una qualche sinergia di funzioni, lo stralcio contabile si deve ritenere rilevante anche ai fini fiscali, dal momento che al di là dell'ordinaria dipendenza dal bilancio delle spese d'impianto e di ampliamento (in forza della mancanza di ogni specifica indicazione di riparto temporale di tali oneri rinvenibile nell'art. 108 Tuir), l'imputazione in una soluzione di tali costi residui si raccorda anche con la specifica fattispecie di sopravvenienza passiva rappresentata all'art. 101, c. 4 Tuir che testualmente dispone la rilevanza fiscale della "sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi".