

IMPOSTE DIRETTEdi **LUCIANO SORGATO****La liquidazione razionalizza la tassazione degli esercizi intermedi**

Il nuovo art. 182 TUIR rende definitivi i risultati fiscali degli esercizi intermedi e rimette alla società la facoltà di rideterminarli a ritroso con le perdite residue, riallineando la liquidazione alla ratio dell'Irpef.

Un'importante novità introdotta con la nuova disciplina fiscale della liquidazione (art. 182 TUIR) è la definitività, modificabile solo per opzione, dei risultati fiscali degli esercizi intermedi, quando la liquidazione si conclude entro 3 esercizi (incluso quello di apertura). Nella versione ante riforma il reddito di ciascun esercizio era determinato in via provvisoria, salvo conguaglio in base al bilancio finale; nel testo post riforma, invece, la società può rideterminare il reddito dell'ultimo esercizio e, progressivamente, quello degli esercizi precedenti. Si passa così da una provvisorietà vincolante a una provvisorietà facoltativa.

La disciplina previgente generava una distorsione: l'accumulo dei redditi frazionati dei 3 periodi d'imposta, tassato progressivamente (salvo il regime di tassazione separata, ammesso solo nei casi previsti dalle lett. g) e l) dell'art. 17 TUIR), determinava un carico fiscale più oneroso rispetto a quello che si sarebbe generato prolungando la liquidazione oltre i 3 esercizi, per effetto della progressività delle aliquote Irpef. Tale esito contrastava con la ratio dell'Irpef, strutturata per incidere su redditi personali riferiti a un singolo periodo d'imposta, e con il principio costituzionale di ragionevolezza (art. 3 della Costituzione).

Il nuovo art. 182 TUIR razionalizza la questione, trasformando il vincolo della provvisorietà in una facoltà opzionale legata a un giudizio di convenienza fiscale: la società può rideterminare il reddito dell'ultimo esercizio e, progressivamente, quello dei precedenti, computando a riduzione le perdite residue fino a concorrenza dei relativi importi.

Un esempio rende più agevole la comprensione dell'esposta dinamica legislativa. A tale proposito si può ipotizzare una sequenza di risultati liquidatori del seguente segno: 1° esercizio di liquidazione, reddito 40; 2° esercizio di liquidazione, reddito 60; 3° esercizio di liquidazione, perdita 90. In tal caso, la perdita dell'ultimo esercizio della liquidazione potrebbe, in considerazione dei vincoli che ne disciplinano il riporto, non rendersi più fruibile in successive operazioni di nettizzazione algebrica con redditi futuri, per cui appare senz'altro fiscalmente conveniente procedere alla rideterminazione dei redditi degli esercizi anteriori: 2 (con addirittura azzeramento di ogni sua rilevanza fiscale) e 1 (con residuo saldo algebrico tassabile di 10 [40 - perdita residua di 30]). La vincolante e non logica provvisorietà fiscale prevista dal testo ante riforma, viene sostituita con una facoltà opzionale che non potrà che coordinarsi con un giudizio di convenienza fiscale.

Nel caso di società di persone, l'opzione viene riservata alla società e non ai singoli soci, per l'esigenza di non dar seguito ad opzioni impositive diverse che apparirebbero poco conciliabili con la dinamica impositiva della trasparenza, raccordata ai redditi di liquidazione, in virtù anche della loro specifica e omogenea composizione qualitativa.

La riportata novella legislativa di cui alla lett. a) del nuovo art. 182, c. 2, dispone la rideterminazione dei redditi del complessivo periodo della liquidazione secondo una progressione temporale che opera temporalmente a ritroso (la società può rideterminare il reddito dell'ultimo di tali esercizi e progressivamente quello degli esercizi precedenti) e insita in tale previsione, nonché nello specifico significato semantico di "rideterminare", appare intravedersi una dinamica dichiarativa di sostituzione delle pregresse dichiarazioni dei redditi ad opera della medesima società. I soci, a loro volta, dovranno uniformarsi alla rideterminazione dei redditi intermedi della liquidazione, raccordando il relativo quantum ai nuovi risultati nettizzati delle perdite, secondo l'esempio sopra esposto.