

**Risposta n. 847/2021**

**OGGETTO:** Trattamento IRES dell'acconto sul risultato della liquidazione corrisposto ai soci ai sensi dell'articolo 2491, secondo comma, del codice civile

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società ALFA SPA IN LIQUIDAZIONE (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sul trattamento fiscale delle somme attribuite ai soci a titolo di acconto sul risultato finale della liquidazione, ai sensi dell'articolo 2491, secondo comma, del codice civile; più in particolare, la Società chiede un parere in merito alla non riconducibilità di tali somme ad una distribuzione di utili, nell'ambito della fattispecie che di seguito si rappresenta.

L'Istante, il cui capitale sociale è posseduto per il ... % da BETA S.p.A., per il ... % da GAMMA S.p.A. e per l' ... % da altri soci di minoranza (istituti di credito), versa in stato di liquidazione *ex* articolo 2484 del codice civile, con BETA S.p.A. (di seguito, "BETA") come liquidatore.

Proprio in tale veste, BETA deliberava, in data ... 2020, la ripartizione tra i soci di ALFA di un acconto sul risultato finale della liquidazione, pari ad euro ... , ovvero per un ammontare corrispondente a quello delle riserve disponibili nel patrimonio netto al 31 dicembre 2019.

Tale decisione veniva adottata coerentemente all'articolo 2491, secondo comma, del codice civile; pertanto, come espressamente chiarito da BETA nella comunicazione ai soci del ... 2020, l'attribuzione in questione è un acconto sul risultato finale della liquidazione, ovvero una ripartizione provvisoria e ripetibile da parte dei soci, qualora l'esito finale della liquidazione lo dovesse rendere necessario.

ALFA, in ottemperanza a quanto disposto dal principio contabile nazionale OIC 5 ("Bilanci di liquidazione"), ha contabilizzato tale operazione costituendo, nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, una specifica voce di segno negativo all'interno del patrimonio netto, senza movimentare direttamente le riserve disponibili al 31 dicembre 2019.

Il patrimonio netto della Società al 31 dicembre 2020 è pari ad euro ... ed è così composto: Capitale Sociale euro ... ; Riserva legale euro ... ; Altre riserve euro ... ; Acconto sul "risultato della liquidazione" euro - ...; Utili portati a nuovo euro ... ; Perdita dell'esercizio euro - ... .

Per completezza di analisi, l'Istante segnala che, tra le riserve disponibili al 31 dicembre 2019, nella voce "Altre riserve", che accoglie l'avanzo da annullamento emerso nel 2017 a seguito della fusione tra KAPPA S.p.A. in liquidazione e ALFA, è contenuta una riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta *ex* articolo 2, comma 25, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, dell'importo di circa euro ... .

Tanto rappresentato, l'Istante chiede un parere in merito alla non riconducibilità delle somme attribuite ai soci a titolo di acconto sul risultato finale di liquidazione (pari ad euro ... ) ad una distribuzione di utili, per la parte che potrebbe riferirsi alle riserve di utili presenti nel patrimonio netto al 31 dicembre 2019, con conseguente obbligo di predisporre la certificazione relativa agli utili e agli altri proventi equiparati corrisposti (di seguito, "modello CUPE"), ai sensi dell'articolo 4, commi 6-*ter* e 6-*quater*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che le somme attribuite da ALFA ai soci a titolo di acconto sul riparto finale di liquidazione debbano assumere rilevanza fiscale, ai fini della relativa tassazione, soltanto nel periodo d'imposta in cui si concluderà la procedura di liquidazione.

Al riguardo, la Società, dopo una disamina della normativa civilistica e contabile dell'operazione sopra descritta, rileva che, a mente dell'articolo 83, comma 1, del TUIR, per i soggetti OIC *adopter*, diversi dalle micro-imprese, valgono, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili; pertanto, con riferimento ai suddetti profili, è il comportamento assunto in sede di bilancio a rilevare anche ai fini fiscali.

ALFA, coerentemente con le indicazioni contenute nel principio contabile OIC 5, nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 ha rilevato l'acconto riconosciuto ai soci sul riparto finale della liquidazione a riduzione del proprio patrimonio netto attraverso l'iscrizione di una riserva negativa di pari importo, senza movimentare direttamente le riserve disponibili al 31 dicembre 2019.

In altri termini, la Società ha qualificato le somme corrisposte a titolo di riparto provvisorio della liquidazione finale come degli acconti, stante la loro natura esclusivamente finanziaria e la loro evidenziata ripetibilità; come espressamente specificato nella comunicazione del ... 2020, infatti, si tratta di somme che ALFA può richiedere indietro qualora il risultato finale della liquidazione lo rendesse necessario per pagare i creditori rimasti insoddisfatti ad esito della procedura.

L'Istante evidenzia che "l'attribuzione di un acconto sulla liquidazione assolve ad una funzione del tutto diversa rispetto a quella della distribuzione di dividendi, trattandosi di una mera movimentazione finanziaria di ricchezza, la quale si tradurrà in ricchezza economica (*i.e.* dividendi) soltanto al momento del riparto finale, ovvero quando tali somme verranno definitivamente acquisite al patrimonio di chi le

percepisce. Per completezza di esposizione, si evidenzia che la delibera del ... 2020 ... non fa alcun riferimento ad una distribuzione di dividendi ma specifica, invece, che si tratta della diversa fattispecie di un acconto sul risultato della liquidazione e, dunque, di una attribuzione provvisoria, dal carattere meramente finanziario" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Sempre in relazione alla non configurabilità, nel caso di specie, di distribuzione di utili, ALFA evidenzia, in relazione alla fattispecie analoga delle plusvalenze, che gli eventi realizzativi cui il legislatore fiscale riconduce l'emersione di una plusvalenza sulle partecipazioni, individuati dall'articolo 86 del TUIR, "sono quelli che determinano l'uscita dell'asset dal circuito del regime d'impresa, circostanza, questa, che si determina con lo scioglimento del vincolo sociale per effetto della liquidazione. La liquidazione, però, è una procedura complessa e articolata in più fasi, in cui il rapporto sociale si scioglie soltanto con il riparto finale della liquidazione, e solo in tale momento esistono, in maniera definitiva, tutti gli elementi per poter determinare le somme cui i soci hanno diritto al rimborso a fronte dell'annullamento della loro partecipazione al capitale sociale" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Infine, la Società rappresenta che non può ravvisarsi il sorgere del presupposto impositivo, né in capo a ALFA né ai soci, nemmeno con riferimento agli utili relativi alla riserva di rivalutazione contenuta nella voce "Altre Riserve" del patrimonio netto di ALFA al 31 dicembre 2019.

Sul punto, l'Istante evidenzia che la riserva in sospensione d'imposta, ai sensi dell'articolo 172, comma 5, del TUIR, concorre a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante al momento della distribuzione dell'avanzo di fusione; nel caso di specie, visto che la distribuzione dell'acconto sul risultato finale della liquidazione, per le ragioni già esposte, non configura alcuna distribuzione dell'avanzo di fusione, né tantomeno un suo utilizzo, l'importo relativo alla riserva di rivalutazione dovrà essere tassato, sia in capo a ALFA che ai soci, al momento della sua distribuzione, ovvero nel periodo d'imposta in cui si procederà al riparto finale

della liquidazione.

In conclusione, l'Istante ritiene che le somme attribuite ai soci a titolo di acconto sul risultato finale della liquidazione, in virtù del principio di derivazione rafforzata *ex* articolo 83, comma 1, del TUIR, dovranno concorrere a tassazione nel periodo d'imposta in cui si concluderà la procedura di liquidazione; in tale periodo d'imposta emergeranno, ai sensi dell'articolo 86, comma 5-*bis*, del TUIR, una plusvalenza (costituita dalle somme corrisposte a titolo di ripartizione del capitale sociale e delle riserve di capitale, per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni) e, ai sensi dell'articolo 89 del TUIR, un dividendo (per la quota che si riferisce al rimborso di utili).

Sempre in tale sede, poi, verrà tassata, sia in capo a ALFA che ai soci, anche la riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta presente nel patrimonio netto della Società, coerentemente a quanto disposto dall'articolo 172, comma 5, del TUIR.

Ne consegue che nessuno obbligo si pone, in capo all'Istante, relativamente all'acconto sul risultato finale di liquidazione attribuito ai soci, in ordine alla predisposizione del modello CUPE.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività.

ALFA si è avvalsa delle previsioni del secondo comma dell'articolo 2491 del codice civile, in base al quale *"I liquidatori non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali; i liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da*

*parte del socio di idonee garanzie".*

Nell'ipotesi di distribuzione di acconti prevista dal citato articolo 2491, per quanto qui rileva, non trova applicazione il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83 del TUIR, che ha ad oggetto la *"Determinazione del reddito complessivo"*, mentre la fattispecie descritta dall'Istante si riferisce ad un fenomeno di distribuzione ai soci, a titolo provvisorio, di componenti del patrimonio netto. Nel caso di specie, infatti, trova applicazione il combinato disposto degli articoli 47, comma 7, 86, comma 5-*bis* e 89, comma 2, del TUIR, in base al quale, ai fini del trattamento fiscale delle somme erogate a soggetti IRES nel caso di liquidazione di una società, occorre distinguere l'importo corrisposto a titolo di utili, che costituisce un dividendo, da quello corrisposto a titolo di capitale e riserve di capitale in eccedenza rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, che invece costituisce plusvalenza.

In particolare, nella fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello, l'importo dell'acconto sul risultato finale di liquidazione costituisce una distribuzione di riserve di utili e, di conseguenza, deve essere trattato come un dividendo, il che comporta, per la Società, l'obbligo di predisporre il modello CUPE.

Infatti, da un lato, a pag. ... dell'istanza viene specificato che il liquidatore "ha deliberato, in data ... 2020, tra i soci di ALFA, un acconto sul risultato finale della liquidazione di euro ... , ovvero per un ammontare corrispondente a quello delle riserve disponibili nel patrimonio netto al 31 dicembre 2019" (costituite dalla voce "Altre riserve", che accoglie l'avanzo da annullamento emerso nel 2017 a seguito della fusione, e dalla voce "Utili portati a nuovo") e, dall'altro, tali riserve vengono qualificate come "riserve di utili" nel modello Redditi SC 2020 presentato da ALFA per il periodo d'imposta 2019 (v. il "Prospetto del capitale e delle riserve" del quadro RS, dal quale emerge anche l'inesistenza di riserve di capitale).

Conseguentemente, la distribuzione delle riserve di utili in questione - che comprendono la riserva di rivalutazione *ex* legge n. 350 del 2003 - fa scattare il presupposto impositivo relativamente alla riserva in sospensione d'imposta, sia in capo

a ALFA che ai soci.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**