

Risposta n. 177/2025

OGGETTO: Liquidazione controllata da sovraindebitamento – Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza – artt. 268 e ss. del d.lgs. n. 14 del 2019 – regime fiscale – art. 183 del Tuir – non applicabilità

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

QUESITO

La società ALFA s.n.c. (di seguito, "Società") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, volta a ottenere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 183 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "Tuir") alla procedura di "*liquidazione controllata del sovraindebitato*" prevista dagli articoli 268 e ss. del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 "*Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza*" (di seguito, rispettivamente, "*liquidazione controllata*" e "CCII").

La Società riferisce che con sentenza [...] il Tribunale di [...], osservata la carenza dei presupposti dimensionali di cui agli articoli 2 e 121 del CCII, per poter procedere con la dichiarazione di liquidazione giudiziale, ha dichiarato l'apertura della liquidazione controllata, di cui agli articoli 268 e ss. del CCII, della Società stessa e dei soci illimitatamente responsabili, nominando il liquidatore della procedura.

Ciò posto, la Società afferma di essere proprietaria di un immobile che la procedura intende alienare tramite vendita competitiva.

Tanto premesso, tenuto conto del particolare stato in cui essa versa (liquidazione controllata), la Società chiede se l'eventuale plusvalenza patrimoniale, che realizzerà a seguito della cessione del predetto immobile, sia soggetta a *«tassazione ordinaria [...] oppure [alle] norme tributarie riservate al fallimento prima e alla liquidazione giudiziale poi»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che nel caso di specie *«non possano applicarsi gli articoli 85 e 86 del Tuir in quanto la procedura di liquidazione controllata (cd. procedura minore) è equivalente alla procedura della liquidazione giudiziale (cd. procedura maggiore)»* e, a riguardo, sottolinea come la differenza tra le due procedure sia esclusivamente di natura soggettiva, poiché rappresentata dai parametri dimensionali dei soggetti ad esse rispettivamente sottoposti.

Pertanto, la Società ritiene che *«sia applicabile anche alla società posta in liquidazione controllata, per estensione, l'articolo 183 del Tuir, dovendo quindi calcolare*

il reddito di impresa relativo al maxi-periodo dall'inizio alla chiusura del procedimento concorsuale».

A sostegno di tale conclusione, la Società evidenzia che *«la relazione illustrativa all'articolo 268 del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza rileva che "La liquidazione controllata è il procedimento, equivalente alla liquidazione giudiziale, finalizzato alla liquidazione del patrimonio del consumatore, del professionista, dell'imprenditore agricolo, dell'imprenditore minore e di ogni altro debitore non assoggettabile alla liquidazione giudiziale, che si trovi in stato di crisi o di insolvenza" [...]]».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, va rilevato che la presente risposta viene resa sulla base degli elementi evidenziati, dichiarati dalla Società istante, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Ciò posto, si osserva che il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza disciplina, agli articoli 268 e ss., una nuova procedura di carattere liquidatorio per i cd. debitori sovraindebitati e, quindi, avuto riguardo alla definizione dell'articolo 2, lettera c), del CCII, una procedura destinata ad affrontare *«lo stato di crisi o di insolvenza del consumatore, del professionista, dell'imprenditore minore, dell'imprenditore agricolo, delle start-up innovative di cui al decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, e di ogni altro debitore non assoggettabile alla liquidazione giudiziale ovvero a liquidazione coatta amministrativa*

o ad altre procedure liquidatorie previste dal codice civile o da leggi speciali per il caso di crisi o insolvenza».

Il legislatore nella relazione illustrativa all'articolo 268 del CCII, sulla natura e funzione della procedura in esame, ha rilevato che *«la liquidazione controllata è il procedimento, equivalente alla liquidazione giudiziale, finalizzato alla liquidazione del patrimonio del consumatore, del professionista, dell'imprenditore agricolo, dell'imprenditore minore e di ogni altro debitore non assoggettabile alla liquidazione giudiziale, che si trovi in stato di crisi o di insolvenza. La disciplina trova il suo antecedente in quella contenuta nella sezione seconda del capo secondo della L. 27 gennaio 2012, n. 3 sulla liquidazione del patrimonio del debitore sovraindebitato. Considerato che la liquidazione concerne patrimoni tendenzialmente di limitato valore e situazioni economico finanziarie connotate da ridotta complessità, la procedura è semplificata rispetto alla liquidazione giudiziale».*

Tuttavia, deve rilevarsi come - allo stato - non sia rinvenibile, nel CCII, con riferimento alla liquidazione controllata, un rinvio generale ed esplicito alla disciplina dettata per la liquidazione giudiziale (analogo a quello contenuto, nell'articolo 74, comma 4, del CCII per il concordato minore), essendosi limitato il legislatore ad effettuare sporadici rimandi a specifiche disposizioni.

Pertanto, a parere della scrivente, il fatto che nella relazione illustrativa citata la procedura in esame sia indicata come *"procedimento equivalente alla liquidazione giudiziale"* non può ritenersi sufficiente per applicare in via estensiva ad un'impresa in stato di liquidazione controllata la disciplina fiscale dell'articolo 183 del Tuir

prevista ora specificatamente per la liquidazione giudiziale e per la liquidazione coatta amministrativa.

Infatti, a seguito delle modifiche previste dal CCII (ossia, in base al combinato disposto degli articoli 349 e 389, comma 1, del CCII), l'articolo 183 del Tuir va letto assumendo la sostituzione dei termini "*fallimento*", "*procedura fallimentare*", "*fallito*" nonché delle espressioni dagli stessi termini derivate, rispettivamente, con le espressioni "*liquidazione giudiziale*", "*procedura di liquidazione giudiziale*", "*debitore assoggettato a liquidazione giudiziale*" e loro derivati, con salvezza della continuità delle fattispecie.

Dunque, la disciplina fiscale degli istituti disciplinati dal CCII attualmente vigente è fondata sulla distinzione fra il *fallimento*, prima, e la *liquidazione giudiziale*, ora, a cui sono dedicate specifiche disposizioni (*cfr.*, l'articolo 183 del Tuir per le imposte sui redditi e l'articolo 74-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 per l'Iva, oltre agli articoli 5 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322 relativamente agli adempimenti dichiarativi) e taluni istituti del CCII che perseguono le medesime finalità di quelli della legge fallimentare [i piani attestati di risanamento di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, trasfusi nell'articolo 56 del CCII -*cfr.*, risposta a istanza di interpello pubblicata *sub* n. 222 del 2024], da un lato, e tutti gli altri per i quali non è previsto alcuno specifico regime, dall'altro lato.

In particolare, l'articolo 183 del Tuir prevede regole *ad hoc* per la determinazione del reddito di impresa maturato nel periodo compreso tra la data di inizio e quella di chiusura della *liquidazione giudiziale* e della *liquidazione coatta amministrativa*, stabilendo che esso, indipendentemente dalla durata della procedura concorsuale e a

prescindere dall'eventuale esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo risultante alla fine della procedura e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento (determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti delle attività e passività che ne facevano parte).

Nessuna disposizione prevede, invece, regole speciali in ordine alla determinazione del reddito imponibile dell'impresa che abbia avuto accesso alla procedura di liquidazione controllata di cui agli articoli 268 e seguenti del CCII; ne consegue che per i soggetti che hanno accesso a tale istituto, in mancanza di una norma *ad hoc*, il reddito di impresa continua ad essere determinato secondo le regole ordinarie (ossia, secondo quanto stabilito dall'articolo 56, comma 1, secondo periodo, del Tuir per le società in nome collettivo, come la Società), senza che trovino applicazione le previsioni dell'articolo 183 del Tuir.

Di conseguenza, l'apertura della procedura di liquidazione controllata in parola non darà luogo all'interruzione del periodo d'imposta, né all'inizio del cd. maxi-periodo d'imposta di cui al comma 2 dell'articolo 183 citato.

Va rilevato, inoltre, che solo con la legge delega 9 agosto 2023, n. 111, rubricata "*Delega al Governo per la riforma fiscale*", il legislatore ha previsto di introdurre un regime di tassazione del reddito delle imprese che fanno ricorso agli istituti disciplinati dal CCII e, infatti, l'articolo 9, comma 1, lettera a), n. 1, della citata legge n. 111 prevede che «[n]ell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

a) *nell'ambito degli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14:*

1) prevedere un regime di tassazione del reddito delle imprese, comprese quelle minori e le grandi imprese, che fanno ricorso ai predetti istituti, distinguendo tra:

1.1) istituti liquidatori, da cui discende l'estinzione dell'impresa debitrice, per i quali il reddito d'impresa si determina sulla base del metodo del residuo attivo conseguito in un periodo unico;

1.2) istituti di risanamento, che non determinano l'estinzione dell'impresa, per i quali si applica l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, con conseguente adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, anche di carattere dichiarativo, da porre a carico delle procedure liquidatorie, anche relativamente al periodo d'imposta precedente».

Con tale previsione, dunque, le Camere hanno espressamente attribuito al Governo la delega all'emanazione di una disciplina che preveda un regime di tassazione del reddito delle imprese, comprese quelle minori e le grandi imprese, che hanno accesso agli istituti previsti dal CCII (compreso, dunque, la liquidazione controllata).

All'attualità, a quanto consta, lo schema del decreto legislativo delegato che dovrebbe contenere la revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF e IRES) e (anche) le previsioni relative alla disciplina fiscale degli istituti disciplinati dal CCII è stato solo approvato "*in esame preliminare*" dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 30 aprile u.s. (*cfr.*, il sito Ministero dell'Economia e delle Finanze <https://www.mef.gov.it/focus/La-legge-delega-per-la-riforma-fiscale/>, consultato il [...]).

Alla luce di quanto sopra esposto, a parere della scrivente, in mancanza di specifiche disposizioni normative, in caso di liquidazione controllata - stato in cui versa la Società - continuano a trovare applicazione le regole ordinarie per la determinazione

del reddito imponibile e non si applica, in via estensiva, la disciplina di cui all'articolo 183 del Tuir.

Pertanto, il componente positivo di reddito che verrà realizzato dalla Società - nei cui confronti è stata dichiarata l'apertura della liquidazione controllata - a seguito della cessione dell'immobile di sua proprietà nei termini descritti nell'istanza, sarà assoggettato a tassazione ordinaria secondo quanto previsto dall'articolo 56, comma 1, secondo periodo, del Tuir che rinvia alle disposizioni della sezione I del capo II del titolo II (e del capo IV del titolo II) relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, ossia troveranno applicazione - a seconda dei casi - gli articoli 85 e 86 del Tuir.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)