

RISOLUZIONE N. 14 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma 01/02/2017

OGGETTO: Interpello (Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212).

(Adempimenti dichiarativi da porre in essere in conseguenza dello scioglimento della società, disposto dall'Autorità di vigilanza, ai sensi dell'articolo 2545 septiesdecies, del codice civile.)

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 183 TUIR, in riferimento all'istituto di cui all'articolo 2545 *septiesdecies* del codice civile, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, in qualità di Commissario Liquidatore della Società X, ha presentato istanza di interpello (ex art. 11, comma 1, lett. a) della L. n. 212/2000), in ordine agli adempimenti dichiarativi da porre in essere in conseguenza dello scioglimento della società, disposto dall'Autorità di vigilanza ai sensi dell'art. 2545-*septiesdecies* del codice civile.

Ricorda, in particolare, che l'art. 183 del TUIR (D.P.R. n. 917/86), in materia di Fallimento e Liquidazione Coatta, dispone che -ai fini delle imposte sul reddito- l'intera fase del procedimento costituisce un "unico periodo d'imposta", quale che sia

la sua durata ed anche in caso di esercizio provvisorio.

Il dubbio interpretativo dell'istante concerne la possibilità di applicare il medesimo principio anche al distinto istituto dello "Scioglimento per atto dell'autorità"(art. 2545 *septiesdecies* c.c.).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ritiene l'istante che, trattandosi anche in questo caso di scioglimento d'ufficio e non di una liquidazione volontaria, la procedura sia assimilabile alla liquidazione coatta e risulti, pertanto, applicabile il disposto dell'art. 183 TUIR, con conseguente possibilità di presentare un'unica dichiarazione dei redditi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, del R.D. n. 267 del 1942 (di seguito legge fallimentare) stabilisce che *"Sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici."*. L'art. 2 prevede, a sua volta, che *"La legge determina le imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa, i casi per i quali la liquidazione coatta amministrativa può essere disposta e l'autorità competente a disporla."*.

Ambedue le procedure sono, dunque, applicabili a soggetti economici che svolgono attività di impresa e sono volte al soddisfacimento concorsuale dei creditori. A differenza di quanto accade per il fallimento, al quale accedono solo i soggetti in possesso dei requisiti fissati dalla legge fallimentare, l'accesso alla liquidazione coatta amministrativa è subordinato ad una specifica previsione normativa. In particolare, in materia vige, ai sensi dell'art. 117 della Costituzione, una riserva di legge statale. Come chiarito, infatti, dalla Corte Costituzionale, *"quando l'art. 2 della legge fallimentare prevede che a determinare le imprese assoggettabili*

a tale procedura concorsuale sia "la «legge»", tale espressione non può che essere intesa nel senso di legge idonea ad incidere - perché emanata da chi ha la relativa potestà - sul regime, sostanziale e processuale, delle situazioni soggettive coinvolte nella procedura.

La circostanza che la liquidazione coatta amministrativa abbia natura amministrativa non rileva sotto alcun profilo, dal momento che fin dalla sua apertura tale procedura amministrativa comporta rilevanti effetti sulla tutela giurisdizionale dei crediti ed effetti, altresì, di diritto sostanziale (artt. 55 e seguenti della legge fallimentare): sicché è in relazione all'idoneità a produrre tali effetti - di natura sostanziale e processuale - che va determinata la spettanza della potestà legislativa ai sensi dell'art. 117 Cost. ." (cfr. sentenza n. 25 del 2007).

L'art. 183 del TUIR detta i criteri di determinazione del reddito prodotto nel periodo di applicazione della procedura concorsuale, mentre il successivo art. 184 prevede che *"Le disposizioni degli articoli 182 (liquidazione ordinaria n.d.r.) e 183 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di liquidazione e fallimento di enti diversi dalle società."*

Tanto premesso, in merito all'equiparazione della procedura di liquidazione delle società cooperative disposta dal comma 2 dell'articolo 2545-*septiesdecies* c.c. alla liquidazione coatta amministrativa, si osserva quanto segue.

L'art. 2545-*septiesdecies* c.c. dispone che *"L'autorità di vigilanza, con provvedimento da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale e da iscriversi nel registro delle imprese, può sciogliere le società cooperative e gli enti mutualistici che non perseguono lo scopo mutualistico o non sono in condizione di raggiungere gli scopi per cui sono stati costituiti o che per due anni consecutivi non hanno depositato il bilancio di esercizio o non hanno compiuto atti di gestione.*

Se vi è luogo a liquidazione, con lo stesso provvedimento sono nominati uno o più commissari liquidatori".

Si tratta di un procedimento (limitato dalla norma in esame alle società cooperative ed agli enti mutualistici) rientrante, insieme alla Gestione commissariale (articolo 2546-*sexiesdecies*, del Codice civile), tra i provvedimenti sanzionatori derivanti dai controlli sulle Società cooperative.

A queste fattispecie va aggiunta la previsione di cui all'art. 2545-*terdecies*, del codice civile, secondo cui, in caso di insolvenza della società cooperativa, l'autorità governativa alla quale spetta il controllo dispone la liquidazione coatta amministrativa con distinto ed apposito provvedimento.

Al riguardo, si osserva che, l'articolo 2545-*septiesdecies* presenta elementi di continuità con la norma contenuta nell'ex articolo 2544, del codice civile ante riforma. Tali elementi sono rinvenibili nel potere dell'autorità di vigilanza di sciogliere il sodalizio, qualora questo non persegua lo scopo mutualistico, o non sia in condizione di raggiungere gli scopi per cui è stato costituito, o che per due anni consecutivi non ha depositato il bilancio di esercizio, ovvero non ha compiuto atti di gestione. L'articolo 2545-*terdecies*, applicabile in caso di insolvenza, riprende, invece, quanto già disposto dall'ex articolo 2540 del codice civile ante riforma.

Ciò detto, si evidenzia che, l'articolo 1 della legge n. 400, del 17 luglio 1975, attualmente in vigore, dispone che *“la liquidazione coatta amministrativa delle società cooperative disposta ai sensi dell'articolo 2540 del codice civile, la liquidazione delle società cooperative conseguente allo scioglimento della società per atto dell'autorità nei casi di cui all'articolo 2544 del codice civile (...) è disciplinata dalle norme generali sulla liquidazione coatta amministrativa contenute nel titolo V del R.D., n. 267, del 16 marzo 1942 (legge fallimentare), salvo quanto previsto dalle leggi speciali e - in ogni caso - dalle disposizioni della presente legge”* Come precisato, il contenuto dell'articolo 2540, che disciplinava la liquidazione delle società cooperative in caso di insolvenza, e quello dell'articolo 2544, che disciplinava lo scioglimento per atto dell'autorità, sono stati riproposti

rispettivamente nell'articolo 2545-*terdecies* e nell'articolo 2545-*septiesdecies*, sicché da potersi ritenere il rinvio *ex* articolo 1 della legge n. 400/1975 riferibile ormai a quest'ultime norme.

Essendoci, dunque, come richiesto dall'articolo 117 della Costituzione, un espresso rinvio alle procedure della liquidazione coatta amministrativa contenuto in una norma statale (articolo 1 della legge 400 del 1975), si ritiene possibile rispondere positivamente al quesito proposto, concludendo a favore dell'applicabilità dell'articolo 183 del TUIR in caso di scioglimento per atto dell'autorità *ex* articolo 2545-*septiesdecies*, laddove ovviamente si dia luogo alla liquidazione ai sensi del comma 2.

A sostegno della soluzione, può essere utile segnalare che, in entrambi i casi emerge la figura del commissario liquidatore (organo che sovrintende alla procedura, sottoposto al controllo e alle direttive dell'autorità di vigilanza e revocabile/sostituibile) la cui nomina viene disposta dall'autorità governativa (al pari di quanto previsto con riferimento alla liquidazione coatta amministrativa ai sensi degli artt. 198 e segg. del R.D. n. 267/42), ovvero richiesta da creditori ed altri interessati, ai sensi del citato art. 223-*septiesdecies*.

L'applicabilità dell'articolo 183 del TUIR anche ai casi di scioglimento per atto dell'autorità, sembra, infine, in linea con quanto evidenziato nella Relazione illustrativa agli artt. 182 TUIR (Liquidazione ordinaria) e 183 TUIR (Fallimento e liquidazione coatta).

Quanto all'articolo 182 si legge, infatti, che "*Si potrebbe forse sostenere che in ogni caso, considerata la funzione propria del procedimento liquidatorio, l'imposta debba essere applicata una sola volta a chiusura della liquidazione, com'è stabilito nel successivo art. 127 per la liquidazione fallimentare e per la liquidazione coatta amministrativa. Ma non si è ritenuto di poter prescindere da quei motivi di cautela fiscale, inerenti alla possibilità di impiego della liquidazione*

volontaria a fini dilatori ed elusivi, che già nel 1973 indussero il legislatore delegato a prevedere la tassazione a titolo provvisorio esercizio per esercizio".

Quanto all'articolo 183 si legge, poi, che "La liquidazione concorsuale, che non dà motivo alle preoccupazioni di cautela fiscale cui si deve il metodo di tassazione provvisoria anno per anno adottato per la liquidazione ordinaria, è considerata, dall'articolo in esame (e già dalle norme vigenti) come produttiva di un unico reddito (o perdita) quale che ne sia la durata ed anche se vi sia stato esercizio provvisorio come se costituisse un periodo d'imposta a sé stante".

Dalla lettura della Relazione Ministeriale emerge come l'opportunità di imporre la presentazione della dichiarazione dei redditi in ciascun periodo d'imposta ordinario sia riconducibile ai possibili fini dilatori ed elusivi perpetrabili per mezzo di un lungo procedimento di liquidazione volontaria.

Ad analoghe conclusioni non può, invece, giungersi con riferimento ad una liquidazione condotta da appositi organi di nomina amministrativa, sottoposti a specifici controlli.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)