



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

LUCIO NAPOLITANO	Presidente
GIANPAOLO MACAGNO	Consigliere
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere
DANILO CHIECA	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.

Oggetto

Perdite di esercizio –
compensazione – art.
84 t.u.i.r. - regime
ratione temporis

AC – 05/03/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1837/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato,

– ricorrente –

contro

S.R.L., rappresentato e difeso dall'Avv. [redacted]

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. LOMBARDIA, n.
3490/2016, depositata il 10/06/2016;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 5
marzo 2025 dal consigliere Rosanna Angarano.

Rilevato che:

1. La [REDACTED] s.r.l. – costituita nel 2004 e divenuta operativa nel 2005 in ragione dell'acquisizione di ramo di azienda da parte di altra società [REDACTED] s.r.l.) – nella dichiarazione relativa ai redditi del 2011 (Modello unico 2012), esponeva un reddito di euro 540.175,00 dal quale scomputava, per l'intero ammontare, le perdite realizzate negli anni 2005, 2006 e 2007, portandole in compensazione. La società, a tal fine, applicava l'art. 84, comma 2, t.u.i.r. secondo la versione vigente nel 2005 – antecedente alle modifiche apportate prima con il d.l. n. 223 del 2006 e poi con il d.l. n. 98 del 2011 – secondo il quale le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta potevano essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo. Riteneva, in proposito, che dovesse applicarsi la disciplina vigente nel 2005 coincidente con il momento in cui si era «definito» il trattamento fiscale delle perdite dei primi tre periodi di imposta.

2. L'Ufficio notificava alla contribuente avviso di accertamento con il quale riprendeva a tassazione, ai fini Ires, il venti per cento del reddito dichiarato (pari ad euro 108.035,00) ed applicava la conseguente sanzione. Riteneva, infatti, che alla fattispecie dovesse applicarsi l'art. 84 t.u.i.r. nel testo vigente alla data di utilizzo delle perdite, ovvero nel 2011, il quale prevedeva, al comma 1, che le stesse potessero essere portate in diminuzione del reddito in misura non superiore all'ottanta per cento e, al comma 2, che le perdite relative ai primi tre esercizi potessero essere portate in diminuzione per l'intero ammontare solo a condizione che si riferissero ad una nuova attività produttiva; condizione, quest'ultima pacificamente non sussistente.

3. La società proponeva ricorso innanzi alla C.t.p. di Milano che l'accoglieva con sentenza confermata in appello.

La C.t.r., con la sentenza di cui all'epigrafe, riteneva che la contribuente avesse legittimamente dedotto nell'anno 2011 le perdite realizzate nei primi tre anni di esercizio. Rilevava che il requisito della nuova attività produttiva e la limitazione della compensazione delle perdite all'ottanta per cento dell'imponibile erano stati introdotti successivamente al 2005 – epoca, in cui la società aveva acquisito il ramo d'azienda – e che la circolare n 1 del 19 gennaio 2007 aveva espressamente ribadito che l'articolo 36 comma 12 d.l. n. 223 del 2006 non fosse applicabile alle perdite anteriori alla sua entrata in vigore.

4. Avverso detta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate e la società resiste a mezzo controricorso, chiedendo in via subordinata il rinvio al giudice del secondo grado per decidere la questione, posta nei gradi di merito, relativa alla irrogazione delle sanzioni.

La contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 84 t.u.i.r. come modificato dall'art. 23, commi 8 e 9. d.l. 6 luglio 2011 n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 e dall'art. 41 d.l. cit

Osserva che l'art 84, comma 1, t.u.i.r., secondo la nuova formulazione, introduce un nuovo regime di riporto delle perdite fiscali, prevedendo in ogni periodo di imposta un limite al relativo impiego in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile; che, invece, il riporto in misura piena delle perdite generate nei primi tre esercizi è previsto a condizione che le stesse si riferiscano ad una nuova attività produttiva. Evidenzia che le nuove regole in materia di riporto delle perdite esplicano efficacia a partire dal periodo di imposta in corso al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del d.l. 98 del 2011 ai sensi dell'art. 41.

2. In diritto appare opportuno ricostruire la disciplina di cui all'art. 84 t.u.i.r. in tema di utilizzo delle perdite di esercizio negli esercizi successivi.

2.1. L'art. 84 t.u.i.r. nella versione originaria (vigente nel 2005) prevedeva al comma 1 che la perdita di un periodo potesse essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che avesse trovato capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi.

Il comma 2, prevedeva, in deroga, che le perdite realizzate «nei primi tre periodi di imposta» potessero essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite di tempo. La finalità della disposizione in deroga era chiaramente quella di facilitare le imprese neo-costituite per le quali le perdite iniziali potevano essere del tutto fisiologiche.

2.2. Pur mantenendo l'obiettivo di salvaguardare le nuove imprese, sul testo è intervenuto, dapprima, l'art. 36, comma 12, d.l. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, entrato in vigore il 4 luglio 2006 il quale, ha lasciato invariato il comma 1, ed è modificato il comma 2. La nuova disposizione, alla lett. a), ha introdotto due modifiche: 1) ha precisato che i primi tre periodi di imposta le cui perdite potevano portarsi in diminuzione senza il limite del quinquennio fossero quelli decorrenti dalla data di costituzione; 2) ha limitato la possibilità di deduzione senza limiti di tempo a condizione che le perdite si riferissero ad una nuova attività produttiva.

Per effetto di tale modifica la regola generale restava quella dell'utilizzo delle perdite pregresse entro un quinquennio; invece, l'utilizzabilità senza limiti di tempo richiedeva il ricorso di due requisiti, ovvero che fossero perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione (e dunque non dalla data di inizio dell'attività,

come rimarcato dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 5 agosto 2008, n. 345/E) ed a condizione che vi fosse esercizio di «una nuova attività produttiva». Conseguentemente, il soggetto giuridico che acquisiva un'attività già avviata non beneficiava del diritto al riporto illimitato delle perdite realizzate nei suoi primi tre periodi d'imposta.

2.3. Il successivo comma 13 dell'art. 36 cit., disciplinando il passaggio dal vecchio al nuovo regime delle perdite realizzate nei primi tre anni, stabiliva che queste ultime, non ancora utilizzate, ove prive dei requisiti di cui all'art. 84, comma 2, t.u.i.r. come modificato dal comma 12 (ovvero perdite non riferibili ad una nuova attività produttiva) potessero essere computate in diminuzione del reddito dei periodi successivi, ma non oltre l'ottavo.

Detto comma 13 dell'art. 36, d.l. n. 223 del 2006 è stato integralmente sostituito dall'art. 2, comma 22, d.l. 2 ottobre 2006, n. 262 convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Il nuovo testo ha così disposto: «le disposizioni della lettera a) del comma 12 si applicano alle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto. Per le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi in periodi anteriori alla predetta data resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600».

Pertanto, la definitiva formulazione dell'art. 36, comma 13, norma di carattere transitorio, prevedeva che i requisiti oggettivi e soggettivi che la società doveva contemporaneamente possedere per poter qualificare le proprie perdite fiscali come illimitatamente riportabili, dovessero essere verificati esclusivamente con riferimento alle perdite realizzate nei primi tre periodi formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006. In base a quanto disposto dal secondo periodo del citato comma 13,

per le perdite relative ai primi tre periodi di imposta formatesi in periodi anteriori alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006, le disposizioni del comma 12 dell'art. 36 non erano applicabili, ma restava fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere, ai sensi e per gli effetti del citato articolo 37-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, la qualifica di perdite illimitatamente riportabili in assenza dei requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dalla norma.

2.4. Successivamente il testo dell'art. 84, commi 1 e 2, t.u.i.r. è stato integralmente sostituito dall'art. 23, comma 9, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, entrato in vigore il 6 luglio 2011.

Per effetto delle modifiche, in ragione del nuovo testo dell'art. 84, comma 1, t.u.i.r. come regola generale è venuto meno il limite temporale quinquennale di riporto in avanti delle perdite; è stato introdotto, invece, un limite «di periodo» al relativo utilizzo in misura forfetaria pari all'ottanta per cento del reddito imponibile. Quanto alla disciplina delle perdite relative ai primi tre anni di attività, per effetto della sostituzione del comma 2, è stata confermata la possibilità dell'utilizzo in misura piena, ma sempre a condizione che si riferissero ad una nuova attività produttiva.

In ordine alla decorrenza dell'ultimo regime, l'art. 23, comma 6, d.l. 98 del 2011 ha espressamente previsto che, in deroga all'art. 3 legge 27 luglio 2000, n. 212, le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

3. In fatto, non è controverso che la società contribuente, con riferimento ai primi tre anni dalla sua costituzione, non poteva vantare il requisito della «nuova attività produttiva» introdotto dalla modifica del 2006 per l'utilizzabilità senza limiti di tempo. La stessa, infatti, era

stata costituta nel 2005 ma per l'esercizio di un ramo di azienda cedutole da altra società esercente la medesima attività.

4. La questione controversa è se nel 2011 la contribuente potesse portare in diminuzione integrale le perdite degli anni 2005, 2006 e 2007, in virtù della disciplina di cui all'art. 36, comma 12, d.l. n. 223 del 2006, come dalla stessa sostenuto oppure se, essendo entrata in vigore l'ulteriore modifica del 2011, potesse avvalersi, come ritenuto dall'Ufficio con il motivo del ricorso, solo del regime generale di deducibilità nei limiti dell'80 per cento, ma senza limiti di tempo.

Il motivo è fondato.

4.1. La disposizione intertemporale dettata dall'art. 23, comma 6, d.l. 98 del 2011 deve essere interpretata, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011, avendo riguardo al periodo di imposta nel quale il contribuente si avvale della facoltà di portare in diminuzione del reddito le perdite degli esercizi precedenti e, pertanto, è applicabile anche alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle disposizioni in commento. In altri termini, a decorrere dall'esercizio di imposta corrente alla data del luglio 2011, il regime di detrazione delle perdite realizzate negli anni pregressi era quello dettato dalla nuova disciplina che prevedeva la possibilità di detrazione integrale delle perdite dei primi tre anni dalla costituzione solo in presenza dell'ulteriore requisito, pacificamente non sussistente, dell'esercizio di una nuova attività produttiva.

4.2. Non può trovare seguito la tesi sostenuta dalla contribuente – secondo la quale, in mancanza di un regime transitorio, il riporto delle perdite potesse avvenire secondo la disciplina vigente al 2005 – in quanto l'art. 23, comma 6, d.l. 89 del 2011 detta espressamente una disciplina in deroga alle prescrizioni in materia di irretroattività delle norme tributarie recate dall'articolo 3 della legge n. 212 del 2000.

L'interpretazione qui proposta, per altro, è in linea con le esigenze di semplificazione evidenziate nella relazione illustrativa del testo normativo tra le quali è indicata quella di assicurare la stabilizzazione del gettito fiscale attesa la tassazione in misura percentuale del reddito prodotto anche in presenza di perdite riportate a nuovo.

4.3. Pertanto, va affermato il seguente principio di diritto «**in tema di utilizzo delle perdite pregresse, il regime di cui all'art. 84, commi 1 e 2, t.u.i.r. nel testo integralmente sostituito dall'art. 23, comma 9, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, entrato in vigore il 6 luglio 2011, si applica - in virtù del disposto di cui all'art. 23, comma 6, d.l. cit. - alle perdite utilizzate a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, anche se formatesi anteriormente».**

5. In conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che si pronuncerà, oltre che sulle sanzioni, anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 5 marzo 2025.

Il Presidente
Lucio Napolitano