

Risoluzione del 23/04/2002 n. 124 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Richiesta di parere ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - Società k SpA in liquidazione - Riporto delle perdite -

Sintesi: La risoluzione fornisce chiarimenti in merito al regime fiscale da applicare al riporto delle perdite in un'operazione di liquidazione volontaria di società di capitali. Per le società di capitali, le perdite di esercizio anteriori alla data di messa in liquidazione della società, non compensate nel corso della liquidazione, possono essere compensate in sede di conguaglio finale anche se sono trascorsi più di cinque anni dalla loro formazione (ex art. 102 del TUIR), a condizione però che la liquidazione si chiuda nel termine di cinque anni e venga pertanto effettuato il conguaglio finale.

Testo:

Con istanza del 16/10/2001 rivolta alla scrivente per il tramite della competente Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale....., codesta società ha presentato una richiesta di parere riguardante il regime fiscale del riporto delle perdite in un'operazione di liquidazione volontaria di società.

Descrizione dell'operazione

La k. SpA è stata posta in liquidazione volontaria a decorrere dal 20 maggio 1993 in considerazione del suo cronico deficit economico che rendeva estremamente gravoso la prosecuzione dell'attività.

La situazione delle perdite fiscali conseguite dalla Società nei periodi d'imposta anteriori alla messa in liquidazione della stessa e non compensate con redditi ai fini IRPEG risultava, al 20 maggio 1993, la seguente:

- periodo d'imposta 1991	L. 9.512.988.000
- periodo d'imposta 1992	L. 99.161.000
- periodo 1 gennaio - 20 maggio 1993	L. 1.079.251.000

Il totale delle perdite fiscali antecedenti alla liquidazione e non compensate con redditi IRPEG è pari, quindi, a L. 10.691.400.000.

La situazione delle perdite fiscali conseguite dalla Società nei periodi d'imposta successivi alla sua messa in liquidazione e non compensate con redditi IRPEG è, invece, la seguente:

- periodo d'imposta 1997	L. 6.909.457.000
- periodo d'imposta 1998	L. 2.277.430.000
- periodo d'imposta 1999	L. 4.066.724.000
- periodo d'imposta 2000	L. 22.251.084.000

Il totale delle perdite maturate successivamente alla messa in liquidazione della Società e non compensate con redditi prodotti ai fini IRPEG è, pertanto, pari a L. 35.504.695.000.

L'ammontare complessivo delle perdite sopra quantificate è, conseguentemente, pari a L. 46.196.095.000.

Tanto premesso la società, nel far presente che il bilancio finale di liquidazione verrà presentato presumibilmente in data 31 dicembre 2001 e che il regime d'imputazione delle perdite potrebbe trovare la sua disciplina nel combinato disposto degli articoli 102 e 124 del Testo Unico delle imposte sui redditi, chiede chiarimenti in merito alla possibilità di portare o meno - in compensazione del reddito eventualmente dichiarato ai fini IRPEG - l'intero ammontare delle perdite sopra indicate pari complessivamente a lire 46.196.095.000.

Parere della scrivente

Prima ancora dell'esame del merito la scrivente deve rilevare che la richiesta di parere, così come formulata, appare inammissibile.

Infatti, l'applicazione ai casi concreti delle disposizioni contenute

nella norma di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/73 - oggetto della richiesta del contribuente - si concreta nell'apprezzamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della sussistenza di valide ragioni economiche che escludano il fine di aggirare obblighi o divieti posti dall'ordinamento mediante l'utilizzo distorto di una delle operazioni elencate nel comma 3 del medesimo articolo.

Un tale apprezzamento non concerne però l'interpretazione di una norma giuridica ma piuttosto la sostanza economica di comportamenti potenzialmente diretti all'elusione, aggirando obblighi o divieti posti dall'ordinamento tributario. L'istanza in questione pone, invece, soltanto una questione di corretta interpretazione della norma di cui all'articolo 124, comma 3, del TUIR e, quindi, pur riguardando una delle operazioni considerate nell'articolo 37-bis non rientra tra le materie oggetto dell'interpello c.d. "antielusivo".

Per quanto sopra premesso, la risposta di seguito resa non assume rilievo ai sensi e per gli effetti dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991.

L'articolo 124, comma 3, del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917, opera un distinguo tra perdite anteriori alla messa in liquidazione e perdite di liquidazione, regolandone diversamente la deducibilità a seconda che il soggetto in liquidazione sia una società di persone o di capitali, ed a seconda che la liquidazione si chiuda o meno entro tre oppure cinque anni.

Il sistema dei bilanci infrannuali previsti per le liquidazioni che - come nella fattispecie rappresentata hanno durata superiore al periodo d'imposta in cui inizia la procedura liquidatoria - comporta che il reddito o la perdita conseguiti nei vari periodi siano determinati in "via provvisoria in base al rispettivo bilancio, salvo conguaglio in base al bilancio finale".

La norma, in altre parole, dispone che vi è un solo reddito o una sola perdita di liquidazione ma pone, però, un limite stabilito in cinque anni per le società di capitali (tre per le società di persone e le imprese individuali) oltre il quale i redditi e le perdite dei singoli esercizi si considerano definitivi.

È inoltre disposto che, per le società di capitali, le perdite di esercizio anteriori alla data di messa in liquidazione della società, non compensate nel corso della liquidazione, possono essere compensate in sede di conguaglio finale anche se sono trascorsi più di cinque anni dalla loro formazione (normale limite per il riporto delle perdite, ai sensi dell'art. 102 del Tuir), a condizione però che la liquidazione si chiuda nel termine di cinque anni e venga quindi effettuato il conguaglio finale.

Nel caso in cui la liquidazione si protrae oltre il quinquennio, le perdite pregresse saranno da considerare non più deducibili dal momento che i redditi degli esercizi intermedi si considerano definitivi ai sensi dell'articolo 124, comma 3 del Tuir, senza possibilità, pertanto, di effettuare alcuna operazione di conguaglio.

Diversamente, le perdite realizzate nei singoli periodi di liquidazione sono da considerarsi - in assenza di espressi divieti normativi - normalmente compensabili ai sensi dell'articolo 102 del Tuir nei limiti del quinquennio a partire dal periodo d'imposta in cui si sono prodotte, a prescindere dall'eventuale superamento del limite di cinque anni dall'inizio della liquidazione.

In conclusione la scrivente ritiene che, relativamente alla fattispecie rappresentata, le perdite fiscali dei periodi d'imposta 1991, 1992 e 1993, non compensate negli esercizi successivi, siano da considerare definitivamente perse in sede di bilancio finale, dal momento che la liquidazione iniziata nel 1993 si è protratta oltre il quinquennio; le perdite, invece, degli esercizi provvisori e cioè quelle dei periodi dal 1 gennaio 1994 al 31 dicembre 2001, possono essere compensate in sede di bilancio finale di liquidazione secondo le disposizioni e nei limiti dell'articolo 102 del TUIR.



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 23 aprile 2002

Oggetto: Richiesta di parere ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - Società k SpA in liquidazione - Riporto delle perdite -

Con istanza del 16/10/2001 rivolta alla scrivente per il tramite della competente Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale....., codesta società ha presentato una richiesta di parere riguardante il regime fiscale del riporto delle perdite in un'operazione di liquidazione volontaria di società.

Descrizione dell'operazione

La k. SpA è stata posta in liquidazione volontaria a decorrere dal 20 maggio 1993 in considerazione del suo cronico *deficit* economico che rendeva estremamente gravoso la prosecuzione dell'attività.

La situazione delle perdite fiscali conseguite dalla Società nei periodi d'imposta anteriori alla messa in liquidazione della stessa e non compensate con redditi ai fini IRPEG risultava, al 20 maggio 1993, la seguente:

- | | |
|--------------------------------------|------------------|
| - periodo d'imposta 1991 | £. 9.512.988.000 |
| - periodo d'imposta 1992 | £ 99.161.000 |
| - periodo 1 gennaio – 20 maggio 1993 | £ 1.079.251.000 |

Il totale delle perdite fiscali antecedenti alla liquidazione e non

compensate con redditi IRPEG è pari, quindi, a £. 10.691.400.000 .

La situazione delle perdite fiscali conseguite dalla Società nei periodi d'imposta successivi alla sua messa in liquidazione e non compensate con redditi IRPEG è, invece, la seguente:

- periodo d'imposta 1997	£ 6.909.457.000
- periodo d'imposta 1998	£ 2.277.430.000
- periodo d'imposta 1999	£ 4.066.724.000
- periodo d'imposta 2000	£ 22.251.084.000

Il totale delle perdite maturate successivamente alla messa in liquidazione della Società e non compensate con redditi prodotti ai fini IRPEG è, pertanto, pari a £. 35.504.695.000.

L'ammontare complessivo delle perdite sopra quantificate è, conseguentemente, pari a £. 46.196.095.000.

Tanto premesso la società, nel far presente che il bilancio finale di liquidazione verrà presentato presumibilmente in data 31 dicembre 2001 e che il regime d'imputazione delle perdite potrebbe trovare la sua disciplina nel combinato disposto degli articoli 102 e 124 del Testo Unico delle imposte sui redditi, chiede chiarimenti in merito alla possibilità di portare o meno - in compensazione del reddito eventualmente dichiarato ai fini IRPEG - l'intero ammontare delle perdite sopra indicate pari complessivamente a lire 46.196.095.000 .

Parere della scrivente

Prima ancora dell'esame del merito la scrivente deve rilevare che la richiesta di parere, così' come formulata, appare inammissibile.

Infatti, l'applicazione ai casi concreti delle disposizioni contenute nella norma di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/73 - oggetto della richiesta del contribuente - si concreta nell'apprezzamento, da parte dell'Amministrazione

finanziaria, della sussistenza di valide ragioni economiche che escludano il fine di aggirare obblighi o divieti posti dall'ordinamento mediante l'utilizzo distorto di una delle operazioni elencate nel comma 3 del medesimo articolo.

Un tale apprezzamento non concerne però l'interpretazione di una norma giuridica ma piuttosto la sostanza economica di comportamenti potenzialmente diretti all'elusione, aggirando obblighi o divieti posti dall'ordinamento tributario. L'istanza in questione pone, invece, soltanto una questione di corretta interpretazione della norma di cui all'articolo 124, comma 3, del TUIR e, quindi, pur riguardando una delle operazioni considerate nell'articolo 37-bis non rientra tra le materie oggetto dell'interpello c.d. "antielusivo".

Per quanto sopra premesso, la risposta di seguito resa non assume rilievo ai sensi e per gli effetti dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991.

L'articolo 124, comma 3, del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917, opera un distinguo tra perdite anteriori alla messa in liquidazione e perdite di liquidazione, regolandone diversamente la deducibilità a seconda che il soggetto in liquidazione sia una società di persone o di capitali, ed a seconda che la liquidazione si chiuda o meno entro tre oppure cinque anni.

Il sistema dei bilanci infrannuali previsti per le liquidazioni che - come nella fattispecie rappresentata hanno durata superiore al periodo d'imposta in cui inizia la procedura liquidatoria - comporta che il reddito o la perdita conseguiti nei vari periodi siano determinati in "via provvisoria in base al rispettivo bilancio, salvo conguaglio in base al bilancio finale".

La norma, in altre parole, dispone che vi è un solo reddito o una sola perdita di liquidazione ma pone, però, un limite stabilito in cinque anni per le società di capitali (tre per le società di persone e le imprese individuali) oltre il quale i redditi e le perdite dei singoli esercizi si considerano definitivi.

E' inoltre disposto che, per le società di capitali, le perdite di esercizio anteriori alla data di messa in liquidazione della società, non compensate nel corso della liquidazione, possono essere compensate in sede di conguaglio finale

anche se sono trascorsi più di cinque anni dalla loro formazione (normale limite per il riporto delle perdite, ai sensi dell'art. 102 del Tuir), a condizione però che la liquidazione si chiuda nel termine di cinque anni e venga quindi effettuato il conguaglio finale.

Nel caso in cui la liquidazione si protrae oltre il quinquennio, le perdite pregresse saranno da considerare non più deducibili dal momento che i redditi degli esercizi intermedi si considerano definitivi ai sensi dell'articolo 124, comma 3 del Tuir, senza possibilità, pertanto, di effettuare alcuna operazione di conguaglio.

Diversamente, le perdite realizzate nei singoli periodi di liquidazione sono da considerarsi - in assenza di espressi divieti normativi - normalmente compensabili ai sensi dell'articolo 102 del Tuir nei limiti del quinquennio a partire dal periodo d'imposta in cui si sono prodotte, a prescindere dall'eventuale superamento del limite di cinque anni dall'inizio della liquidazione.

In conclusione la scrivente ritiene che, relativamente alla fattispecie rappresentata, le perdite fiscali dei periodi d'imposta 1991,1992 e 1993, non compensate negli esercizi successivi, siano da considerare definitivamente perse in sede di bilancio finale, dal momento che la liquidazione iniziata nel 1993 si è protratta oltre il quinquennio; le perdite, invece, degli esercizi provvisori e cioè quelle dei periodi dal 1° gennaio 1994 al 31 dicembre 2001, possono essere compensate in sede di bilancio finale di liquidazione secondo le disposizioni e nei limiti dell'articolo 102 del TUIR.