

Risposta n. 556

OGGETTO: Articolo 66 del TUIR, come modificato dall'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232. Riportabilità delle perdite al momento della cessazione dell'attività.

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

QUESITO

L'istante dichiara di aver avuto una ditta individuale in regime di contabilità semplificata fino all'anno 2016 e di aver adottato a partire dall'anno 2017 il criterio obbligatorio del regime di cassa previsto dalla Legge n. 232 del 2016, la cui applicazione ha determinato a fine esercizio una rilevante perdita dovuta alla mancata rilevanza del valore delle rimanenze finali al 31 dicembre 2017.

La contribuente fa presente che perdurando la crisi del settore del ...e per il diverso orientamento in generale della clientela in merito all'acquisto di ..., nell'esercizio 2018 ha realizzato una perdita di euro

Nel mese di agosto 2019 l'istante dichiara quindi di cessare l'attività realizzando in tale esercizio un utile di euro ..., dovuto in particolare alla vendita delle rimanenze di magazzino.

Tanto premesso, la contribuente osserva che in relazione alle perdite formatesi nel 2017 in capo ai soggetti in contabilità semplificata, l'articolo 1, comma 26 della

Legge di Bilancio 2019 ha previsto una disciplina transitoria che prevede la possibilità di scomputo di tali perdite, nel triennio 2018-2020, nella misura del 40 per cento del reddito degli anni 2018 e 2019 e del 60 per cento del reddito dell'anno 2020.

La contribuente prosegue osservando che l'Agenzia delle Entrate, nella risposta all'interpello n. 45 del 10 febbraio 2020, per i contribuenti con regime di contabilità improntato al criterio di cassa che cessano la propria attività ha fornito un'importante chiarimento, prevedendo per questi ultimi la possibilità di dedurre integralmente la perdita fino a concorrenza del reddito di impresa. L'istante osserva che la predetta risposta riguarda il caso di un'attività cessata nel 2018, con perdite derivanti dal periodo di imposta 2017. Ciò stante chiede se analoga soluzione è applicabile anche nel caso in cui la cessazione avviene nell'anno 2019, ovvero con un'annualità intermedia anno 2018, in cui ha rilevato una perdita di euro 23.147.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante è dell'avviso che la soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 45 del 10 febbraio 2020 sia applicabile anche in caso di cessazione dell'attività avvenuta nell'anno 2019.

Al riguardo osserva che una diversa soluzione non consentirebbe un utilizzo futuro della perdita dell'anno 2017 avendo cessato definitivamente l'attività di impresa nell'anno 2019. Pertanto, ritiene di poter procedere alla predisposizione della dichiarazione dei redditi dell'anno di imposta 2019 utilizzando la perdita dell'anno 2017, azzerando il reddito di euro conseguito nell'anno 2019. Tale soluzione sarebbe peraltro, ad avviso dell'istante in linea con quanto precisato nella circolare n. 53/E del 2011, da cui si può trarre che non sia vietato l'utilizzo delle perdite a chi ha cessato l'attività, non avendo la possibilità di portare in deduzione nelle annualità successive le perdite restanti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 66 del TUIR, come modificato dall'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (di seguito, legge di Bilancio 2017) prevede che «Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano il regime di contabilità semplificata, è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa. La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'articolo 57, dei proventi di cui all'articolo 90, comma 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 101».

Come precisato nella relazione illustrativa alla citata legge di Bilancio 2017, l'intervento normativo è stato finalizzato a introdurre un sistema di contabilità semplificato volto ad avvicinare il momento dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati.

Come chiarito con la circolare del 13 aprile 2017, n. 11/E il regime di determinazione del reddito delineato dall'articolo 66 del TUIR non è, tuttavia, un regime di cassa "puro", bensì è un regime "misto" cassa - competenza, in quanto, si deroga al criterio della competenza per i ricavi percepiti e le spese sostenute, ferme restando, come evidenziato nella relazione illustrativa, «le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti» previste dal TUIR ed espressamente richiamate dallo stesso articolo 66. Il nuovo regime, a norma del comma 23 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017, si applica a decorrere dal periodo di imposta 2017.

L'articolo 1, comma 18, della legge di bilancio 2017, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime delle imprese minori, prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza, siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime (cfr. circolare n. 11/E del 2017).

Nel periodo d'imposta 2017, quindi, le imprese minori di cui all'articolo 66 del TUIR (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) applicando il novellato regime di determinazione del proprio reddito, hanno operato la predetta deduzione azzerando il valore fiscale delle proprie rimanenze e realizzando (in alcune situazioni) rilevanti perdite di periodo.

In considerazione di tale fenomeno e della contestuale modifica della disciplina di riporto delle perdite fiscali di cui all'articolo 8 del TUIR, il legislatore con le disposizioni contenute nei commi 25 e 26 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018 (legge di Bilancio 2019) ha previsto un regime transitorio per il riporto delle perdite relative al periodo 2017-2019.

In particolare, con il comma 25, è stata prevista una deroga alla regola generale di riporto delle perdite contenuta nel nuovo articolo 8, comma 3, del TUIR, disponendo che per le imprese commerciali di cui all'articolo 66 del TUIR:

a) le perdite del periodo 2018 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa:

- per il periodo d'imposta 2019, in misura non superiore al 40 per cento, per l'intero importo che trova capienza in essi;

- per il periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60 per cento, per l'intero importo che trova capienza in essi;

b) le perdite del periodo 2019 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa conseguiti nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60 per cento per l'intero importo che trova capienza in essi.

Il comma 26, ha stabilito che le perdite del periodo d'imposta 2017, per la parte non compensata ai sensi della previgente formulazione dell'articolo 8, comma 1, del TUIR, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

a) per i periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40 per cento, per l'intero importo che trova capienza in essi;

b) per il periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60 per cento, per l'intero importo che trova capienza in essi.

Con riferimento alle perdite 2017 non compensate nel triennio 2018-2020, la circolare n. 8/E del 10 aprile 2019 ha chiarito che in applicazione delle disposizioni normative sopra esposte, le stesse saranno compensate negli esercizi successivi secondo il nuovo meccanismo di riporto, ovvero, senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'80 per cento.

La finalità perseguita dalla modulazione delle deduzioni delle perdite fiscali per i primi tre periodi d'imposta successivi all'applicazione del regime di cassa consiste nell'evitare perdite di gettito suscettibili di verificarsi a ridosso del passaggio dal principio di competenza a quello di cassa.

Ciò stante, come precisato nella risposta n. 45 del 10 febbraio 2020, al fine di evitare un'ingiustificata penalizzazione nei confronti dei contribuenti in contrasto con la menzionata ratio legis, l'intero realizzo del valore delle rimanenze finali a causa della cessazione dell'attività consente di riconoscere in compensazione l'intero ammontare delle perdite fiscali riportate fino a concorrenza del reddito prodotto.

Di conseguenza, si ritiene che l'istante, nel periodo di imposta di cessazione dell'attività (2019), possa dedurre integralmente, sino a concorrenza del reddito di impresa imponibile, le perdite d'impresa rinvenienti dai periodi di imposta antecedenti che sulla base di quanto descritto si sono generate:

nel periodo d'imposta 2017, per effetto dell'imputazione integrale del costo delle rimanenze, in applicazione del regime di cassa disposto per i soggetti in contabilità semplificata dalla sopracitata legge di bilancio 2017; nel periodo

d'imposta 2018, nello svolgimento dell'attività ordinaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)