



SETTORE

IMPOSTE DIRETTE

**DONAZIONE D'AZIENDA IN CONTABILITÀ
SEMPLIFICATA: DEDUCIBILI DAL DONATARIO LE
RIMANENZE FINALI DEL DONANTE**

RIFERIMENTI

- Artt. 8 e 66, TUIR
- Art. 1, commi da 23 a 26, Legge n. 145/2018
- Circolare Agenzia Entrate 10.4.2019, n. 8/E
- Risposta interpello Agenzia Entrate 2.11.2020, n. 516

IN SINTESI

Per le imprese in contabilità semplificata "per cassa" non assumono rilevanza fiscale le rimanenze finali e di conseguenza le esistenze iniziali. Nel primo anno di applicazione del regime "per cassa" risultano interamente deducibili le rimanenze finali dell'anno precedente.

Ciò, come noto, può dar luogo al realizzo di una consistente perdita d'esercizio, recuperabile negli esercizi successivi.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il caso della donazione (nel 2019) di una ditta individuale in contabilità semplificata "per cassa" dal 2017. Per tale fattispecie l'Agenzia consente, in base ad un'interpretazione logico sistematica, al donatario di dedurre le rimanenze trasferite a seguito della donazione per un importo pari al minore tra:

- le rimanenze indicate nell'atto di donazione;
- la perdita maturata dal donante nel 2017, ridotta della quota utilizzata da quest'ultimo "limitatamente ... alla quota proporzionalmente ascrivibile alla integrale deduzione delle rimanenze".

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

A seguito della modifica dell'art. 66, TUIR ad opera dell'art. 1, commi da 17 a 23, Legge n. 232/2016 (Finanziaria 2017), le imprese in contabilità semplificata determinano il reddito in base al **principio di cassa** in luogo di quello per competenza, ossia quale differenza tra l'ammontare dei ricavi / altri proventi percepiti e l'ammontare delle spese sostenute.

Tuttavia, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E, per alcuni componenti di reddito *“che mal si conciliano con il criterio di cassa”* (quali, ad esempio, le plusvalenze / minusvalenze, le quote di ammortamento e i canoni di leasing), trova comunque applicazione il criterio di competenza.

Il regime in esame non è pertanto un regime di cassa “puro” ma è un **regime “«misto» cassa – competenza”**.

Ai fini della determinazione del reddito dei soggetti in contabilità semplificata “per cassa” **non rilevano** le rimanenze finali e le esistenze iniziali di beni, lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale che ultrannuale e titoli, fatta **eccezione per la gestione delle rimanenze nel primo periodo di applicazione del regime**.

In particolare, secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 18, Finanziaria 2017 il reddito del primo periodo d'imposta in cui è applicabile il principio di cassa:



“è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza”.

Per la generalità dei soggetti il primo anno di applicazione del regime in esame è stato il 2017 e pertanto le rimanenze finali 2016 hanno rappresentato un costo deducibile nel 2017.

Non potendo rilevare le rimanenze finali 2017, le imprese nelle quali l'ammontare delle rimanenze è rilevante hanno conseguito una “perdita” fiscale.

A decorrere dal 2018 il Legislatore ha modificato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa, disciplinato dall'art. 8, TUIR, uniformando le regole applicabili da parte delle imprese in contabilità ordinaria e da quelle in contabilità semplificata.

Come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare 10.4.2019, n. 8/E la rilevazione di **“grandi volumi di perdite”** attribuibili alla “non rilevanza” delle rimanenze di magazzino nella determinazione del reddito del primo anno di applicazione del “nuovo regime” (2017) ha



“indotto il legislatore a ridurre gli squilibri che potevano generarsi prevedendo un regime transitorio di utilizzo delle predette perdite finalizzato a contemperare sia gli interessi dei soggetti che le hanno prodotte, consentendo il riporto delle perdite, sia gli interessi erariali riducendo il loro impatto sul gettito, consentendo un riporto parziale delle stesse”.

Nell'ambito della Finanziaria 2019 il Legislatore infatti ha previsto, tra l'altro, una disposizione transitoria per le **perdite maturate nel 2017**, in base alla quale le stesse, sono compensabili:

- **nel 2018 e 2019 in misura non superiore al 40%** del reddito di ciascun anno;
- **nel 2020 in misura non superiore al 60%** del reddito di tale anno.

Nella citata Circolare n. 8/E, la stessa Agenzia ha precisato che le perdite 2017, **non compensate** nel triennio 2018 – 2020, sono compensabili negli esercizi successivi nella misura ordinaria dell'80%.

In maniera analoga una deroga è stata introdotta con riferimento alle perdite maturate nel 2018 e nel 2019, prevedendo che le perdite:

- **maturate nel 2018** sono compensabili nel 2019 in misura non superiore al 40% del reddito di tale anno e nel 2020 in misura non superiore al 60% del reddito di tale anno;
- **maturate nel 2019** sono compensabili nel 2020 in misura non superiore al 60% del reddito di tale anno.

DONAZIONE D'AZIENDA E RILEVANZA DELLE RIMANENZE PER IL DONATARIO

Recentemente l'Agenzia delle Entrate nella Risposta 2.11.2020 n. 516 ha affrontato il caso di un contribuente in contabilità semplificata che:

- nel mese di **gennaio 2019** ha ricevuto in **donazione l'azienda** da parte della madre anch'essa in contabilità semplificata. Nel 2017 il donante, a seguito della integrale deduzione delle esistenze iniziali nel primo periodo di applicazione del regime in esame e della non rilevanza delle rimanenze finali, conseguiva una rilevante perdita fiscale (utilizzata parzialmente in diminuzione del reddito 2018);
- a seguito della donazione ha conseguito un reddito 2019 elevato a causa dell'irrelevanza fiscale del magazzino facente parte dell'azienda donata.

Dopo aver rammentato che ai sensi dell'art. 58, comma 1, TUIR:



“il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”

L'Agenzia precisa che nel caso in esame, posto che in linea di principio il trasferimento dell'azienda determinerebbe l'insussistenza dei costi d'acquisto dei beni trasferiti creando un **effetto distorsivo**, “scongiurato” dal Legislatore con l'intervento sopra descritto, per ragioni di ordine sistematico il donatario **può dedurre** nel 2019 e negli anni successivi **il valore delle rimanenze “ricevute” dal donante**.

In particolare, la deduzione è ammessa per un **importo pari al minore** tra:

- l'ammontare delle **rimanenze indicate nell'atto di donazione**;
- la perdita maturata dal donante nel 2017 **attribuibile all'integrale deduzione delle rimanenze, ridotta della quota di perdita già utilizzata** da quest'ultimo nel 2018, **limitatamente alla quota ascrivibile all'integrale deduzione delle rimanenze**.

Esempio 1

In data 1.1.2019 la titolare della ditta individuale (in contabilità semplificata “per cassa” dal 2017) ha donato l'azienda al proprio figlio.

Nell'atto di donazione sono state indicate rimanenze di beni per € 30.000.

Si ipotizzi la seguente situazione fiscale del donante:

- anno 2017

esistenze iniziali (dedotte)	30.000
rimanenze finali (irrilevanti)	100.000
perdita fiscale d'esercizio	80.000
- anno 2018

utilizzo perdita 2017 (40% reddito 2018)	20.000
--	--------

Nel caso prospettato la perdita conseguita è interamente attribuibile alle rimanenze finali. Al donatario nel 2019 è riconosciuta la deduzione del magazzino trasferito per un importo pari al minore tra:

- l'ammontare delle rimanenze indicate nell'atto di donazione (30.000);
- la perdita maturata dal donante nel 2017 attribuibile all'integrale deduzione delle rimanenze (80.000), ridotta della quota di perdita già utilizzata da quest'ultimo nel 2018 limitatamente alla quota ascrivibile all'integrale deduzione delle rimanenze (20.000).

Nel caso di specie, quindi la deduzione ammessa è pari 30.000, ossia il minor valore tra 30.000 e 60.000 (80.000 - 20.000).

Esempio 2

In data 1.1.2019 la titolare della ditta individuale (in contabilità semplificata “per cassa” dal 2017) ha donato l'azienda al proprio figlio.

Nell'atto di donazione sono state indicate rimanenze di beni per € 30.000.

Si ipotizzi la seguente situazione fiscale del donante:

- anno 2017

esistenze iniziali (dedotte)	30.000
rimanenze finali (irrilevanti)	60.000
perdita fiscale d'esercizio	80.000
- anno 2018

utilizzo perdita 2017 (40% reddito 2018)	20.000
--	--------

Nel caso prospettato la perdita conseguita è attribuibile alle rimanenze finali per il 75%, ossia al rapporto 60.000 / 80.000.

Al donatario nel 2019 è riconosciuta la deduzione del magazzino trasferito per un importo pari al minore tra:

- l'ammontare delle rimanenze indicate nell'atto di donazione (30.000);
- la perdita maturata dal donante nel 2017 attribuibile all'integrale deduzione delle rimanenze (60.000, ossia 80.000 x 75%), ridotta della quota di perdita già utilizzata da quest'ultimo nel 2018 limitatamente alla quota ascrivibile all'integrale deduzione delle rimanenze (15.000, ossia 20.000 x 75%).

Nel caso di specie quindi la deduzione ammessa è pari 30.000, ossia il minor valore tra 30.000 e 45.000 (60.000 - 15.000).

Esempio 3

In data 1.1.2019 la titolare della ditta individuale (in contabilità semplificata dal 2017) ha donato l'azienda al proprio figlio.

Nell'atto di donazione sono state indicate rimanenze di beni per € 40.000.

Si ipotizzi la seguente situazione fiscale del donante:

- anno 2017

esistenze iniziali (dedotte)	30.000
rimanenze finali (irrilevanti)	100.000
perdita fiscale d'esercizio	50.000
- anno 2018

utilizzo perdita 2017 (40% reddito 2018)	25.000
--	--------

Nel caso prospettato la perdita conseguita è interamente attribuibile alle rimanenze finali

Al donatario nel 2019 è riconosciuta la deduzione del magazzino trasferito per un importo pari al minore tra:

- l'ammontare delle rimanenze indicate nell'atto di donazione (40.000);
- la perdita maturata dal donante nel 2017 attribuibile all'integrale deduzione delle rimanenze (50.000), ridotta della quota di perdita già utilizzata da quest'ultimo nel 2018 limitatamente alla quota ascrivibile all'integrale deduzione delle rimanenze (25.000).

Nel caso di specie, quindi la deduzione ammessa è pari 25.000, ossia il minor valore tra 40.000 e 25.000 (50.000 - 25.000).