

**Risposta n. 516**

**OGGETTO:** Articoli 8, 58 e 66 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.  
Donazione di azienda in regime di contabilità semplificata.

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

**QUESITO**

L'istante rappresenta di essere titolare di un impresa gestita in regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 66 del TUIR e di aver ricevuto in donazione in data .. gennaio 2019, l'unica azienda della madre, anche questa in regime di contabilità semplificata per cassa, che comprendeva beni strumentali e merci. Nella documentazione integrativa l'istante precisa che i beni strumentali ammontavano a Euro ..... e le rimanenze finali a Euro .....

Nel corso del 2019, l'istante dichiara di aver venduto le merci ricevute attraverso la donazione, realizzando un reddito elevato a causa dell'impossibilità di poter dedurre i relativi costi già dedotti dalla madre donante nel periodo d'imposta 2017, primo anno di applicazione del regime semplificato per cassa. Perdita, tuttavia, non più utilizzabile dal 2019 dalla madre donante non avendo quest'ultima più alcun reddito d'impresa.

Nella documentazione integrativa l'istante precisa che la perdita maturata nel 2017 dalla madre donante era pari a Euro .... e derivava per Euro .... dalla deduzione

integrale delle rimanenze iniziali. Tanto premesso la contribuente chiede chiarimenti in merito al comportamento da adottare ai fini delle imposte dirette.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La contribuente ritiene che la donante dovrebbe dichiarare nei ricavi del 2019 il valore delle merci trasferite, mentre la donataria dovrebbe dedurre nel 2019 lo stesso valore.

In subordine l'istante propone di poter riportare in avanti le perdite d'impresa della donante.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare si rappresenta che non è oggetto del presente parere né la quantificazione delle perdite di cui tratterà di seguito, né la consistenza fisica o il valore del magazzino incluso nell'azienda oggetto di donazione. Al riguardo, si rammenta che resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

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.

La nuova formulazione del comma 1 dell'articolo 66 del TUIR, quindi, non reca più il rinvio agli articoli 92, 93 e 94 del TUIR con la conseguenza che non assumono più rilevanza, le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci, lavori in corso su ordinazione di durata sia infra annuale che ultrannuale e titoli. Parimenti al momento dell'incasso dei corrispettivi di vendita dei beni in magazzino, tale ammontare concorre integralmente alla formazione del reddito di periodo.

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 disponendo che: «Le perdite del periodo d'imposta 2017, per la parte non compensata ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti: a) nei periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi; b) nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi».

Con circolare del 10 aprile 2019, n. 8/E, di commento alla legge di Bilancio 2019, inoltre, in relazione alle perdite non completamente utilizzate nel triennio 2018-2020, è stato precisato che le perdite maturate nel periodo d'imposta 2017, non compensate nel predetto triennio secondo quanto disposto dal regime transitorio, sono utilizzabili negli esercizi successivi senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'80 per cento (ai sensi del novellato articolo 8 del TUIR).

Da una lettura sistematica delle modifiche apportate con la legge di bilancio 2017 (introduzione del regime di cassa/competenza e deduzione integrale del valore del magazzino) e delle integrazioni operate in relazione alle modalità di riporto delle perdite di cui all'articolo 8 del TUIR (per cui, mediante un apposito regime transitorio,

è stato consentito l'utilizzo delle perdite maturate da questi soggetti nel periodo 2017 intimamente collegate alla predetta deduzione del valore delle rimanenze), si evince come il Legislatore abbia inteso riservare un trattamento peculiare a tali perdite. Ciò al fine di evitare che il valore del magazzino che rappresenta la contropartita dei costi sostenuti dalle imprese, sospesi in attesa di concorrere alla formazione del reddito di periodo nel periodo d'imposta in cui si realizza la relativa cessione, divenisse insussistente in applicazione del nuovo articolo 66 del TUIR.

L'articolo 58, comma 1, del TUIR dispone che « ... 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». La donazione dell'azienda esercitata, dunque, non costituisce realizzo di plusvalenza alcuna, in capo al donante, a condizione che l'azienda venga assunta dall'avente causa ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa (...).

Nel caso in esame, sulla base di quanto descritto dall'istante, l'azienda "donata" ha realizzato perdite fiscali nel periodo d'imposta 2017, attribuibili in larga parte, alla deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime. Tali perdite, avrebbero potuto essere utilizzate dalla donante in applicazione del predetto regime transitorio, nei periodi d'imposta 2018 e 2019.

In data ... gennaio 2019 l'azienda è stata donata alla figlia, tra i valori fiscali dell'azienda pervenuta, le rimanenze - a seguito della predetta deduzione operata nel 2017 - assumono valore fiscale pari a zero. Pertanto, al momento dell'incasso dei corrispettivi per la vendita dei relativi beni, la donataria registra un componente positivo di reddito di ammontare pari ai medesimi corrispettivi di vendita. Infatti, poichè il regime di cui all'articolo 66 novellato, come sopra evidenziato, non consente di dare rilevanza alle esistenze iniziali e finali di magazzino, non risulterebbe possibile, in applicazione del regime di determinazione del reddito delle imprese minori, attribuire al predetto asset un valore fiscale, nonostante le rimanenze stesse

risultino parte dell'azienda trasferita.

Nel caso di specie, in linea di principio, quindi, il trasferimento dell'azienda mediante la donazione determinerebbe l'insussistenza dei costi di acquisto delle merci in magazzino trasferite alla donataria, creando un effetto distorsivo che, come sopra descritto, il Legislatore ha inteso scongiurare per le perdite maturate nel periodo 2017 a seguito della deduzione del valore delle rimanenze.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso in esame, per ragioni di ordine sistematico, si ritiene che l'istante - che subentra come donataria persona fisica nell'attività della madre assumendo i beni dell'azienda in continuità di valori fiscali, ai sensi dell'articolo 58 del TUIR -, possa dedurre il valore delle rimanenze finali al 31 dicembre 2017, trasferite mediante l'atto di donazione, nel periodo d'imposta 2019 e successivi. Resta fermo che tale deduzione è consentita per un ammontare pari al minore tra:

il valore delle rimanenze indicato nell'atto di donazione (... euro);  
l'ammontare della perdita maturate dalla donante nel periodo d'imposta 2017 attribuibile alla integrale deduzione delle rimanenze finale, ridotta della quota utilizzata dall'impresa dante causa della donazione nei successivi periodi d'imposta (2018 e 2019) limitatamente, però, alla quota proporzionalmente ascrivibile alla integrale deduzione delle rimanenze.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**