

Attività cessata nel 2018 e perdite 2017 da regime di cassa

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 11 Febbraio 2020

Nel periodo di imposta di cessazione dell'attività (2018) possibile dedurre integralmente, sino a concorrenza del reddito di impresa imponibile, le perdite d'impresa rinvenienti dal periodo di imposta antecedente (2017)



Attività cessata: chiarimenti sul trattamento delle perdite generate dal regime di cassa

In caso di attività cessata nel 2018, è ammessa l'integrale deduzione, fino a concorrenza del reddito d'impresa imponibile, delle perdite derivanti dal periodo d'imposta antecedente (2017), generate per effetto dell'imputazione integrale del costo delle rimanenze nel periodo d'imposta 2018, in virtù dell'applicazione del

[regime di cassa](#) disposto per i soggetti in contabilità semplificata ad opera dell'art. 1, commi 17-23, L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017).

[Su argomento simile potrebbe interessarti anche: [Fuoriuscita dal regime semplificato: il trattamento di perdite e rimanenze](#)]

Il quesito

La titolare di una ditta individuale afferma di aver adottato il [regime di contabilità semplificata](#), per cassa a partire dall'anno di imposta 2017, così come previsto dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017).

Nel corso del periodo di imposta 2018, per il perdurare della crisi nel settore, l'istante ha dovuto cessare l'attività poiché non più redditizia.

Sul punto, l'istante evidenzia che tale reddito di impresa, in base al regime transitorio per le imprese in contabilità semplificata dettato dalla legge di bilancio 2019, può essere ridotto del 40% al fine di utilizzare in compensazione parte della perdita realizzata l'anno precedente.

L'applicazione letterale della normativa suddetta, però, finirebbe per penalizzarla, posto che residuerebbe in capo all'istante un notevole reddito imponibile, mentre la parte di perdita non compensata non sarebbe mai più utilizzabile, data la cessazione dell'attività.

Il riporto delle perdite

L'articolo 1, commi da 23 a 26, della [Legge 30 dicembre 2018, n. 145 \(legge di bilancio 2019\)](#) ha introdotto una serie di modifiche alla disciplina del **riporto delle perdite** da parte dei soggetti IRPEF nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa, a prescindere dal regime contabile da essi adottato, al fine di avvicinare il relativo regime fiscale a quello previsto per i soggetti IRES.

I primi chiarimenti in merito sono stati forniti dalla circolare n. 8/E del 10 aprile 2019. Tale documento di prassi, al paragrafo 2.13, ha specificato che le modifiche all'articolo 8 del TUIR determinano, con particolare riferimento alle imprese minori di cui all'articolo 66 del TUIR, la possibilità di scomputare le perdite d'impresa esclusivamente dai redditi d'impresa e non anche dagli altri redditi (di categoria diversa) che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Inoltre, le imprese de quibus potranno utilizzare le predette perdite di periodo in compensazione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, senza limiti di tempo, ma in misura non superiore all'80% del reddito d'impresa relativo a ciascun periodo d'imposta (per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare).

Occorre altresì tenere presente che, per i predetti soggetti, a partire dal periodo d'imposta 2017 è in vigore un regime improntato al criterio di cassa introdotto con l'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge n. 232 del 2016 (legge di bilancio 2017).

Alla luce delle novità normative di cui alla legge di bilancio 2019, chiarisce la suddetta circolare, non è possibile utilizzare in compensazione perdite d'impresa in misura superiore all'80% del reddito d'impresa del/i periodo/i d'imposta successivo/i e, allo stesso tempo, non è possibile eseguire una parziale riduzione del reddito di impresa/reddito di partecipazione, rinviando ai periodi d'imposta successivi la parte di perdite utilizzabile e non utilizzata.

Il comma 25 del medesimo articolo 1 ha stabilito una deroga, in via transitoria, al nuovo comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, esclusivamente per le imprese commerciali di cui all'articolo 66 del TUIR.

Sul punto, la relazione illustrativa ha evidenziato che la modifica normativa all'articolo 8 del TUIR ritrova la sua ratio, altresì, nella volontà del legislatore di superare il problema verificatosi per le imprese in contabilità semplificata che applicano il nuovo regime di cassa e che ha comportato l'imputazione integrale del costo dell'importo delle rimanenze iniziali nel primo esercizio in cui il reddito è determinato secondo il principio di cassa, consentendo loro il riporto delle perdite.

In particolare, la rilevazione di grandi volumi di perdite attribuibili alla rilevanza assunta dalle rimanenze di magazzino che nel primo anno di applicazione del nuovo regime, esercizio 2017, hanno concorso alla determinazione del reddito come costi, 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 immediato sul gettito, consentendo un riporto delle stesse modulato nei tre anni successivi al passaggio dal principio di competenza a quello di cassa.

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

Il comma 26, a sua volta, 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 l'intero importo che trova capienza in essi;

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

Alla luce di ciò, la sopracitata circolare n. 8/E ha chiarito che le perdite 2017, non compensate nel triennio 2018-2020 in applicazione delle disposizioni normative sopra esposte, saranno compensate negli esercizi successivi secondo il nuovo meccanismo di riporto, ovvero, senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'80%.

Il caso specifico

Con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello, l'Agenzia delle entrate rileva che per la contribuente istante, secondo quanto dichiarato, la perdita generata nel periodo d'imposta 2017 scaturisce dall'adozione del nuovo regime di cassa, in quanto il valore delle rimanenze finali delle merci al 31 dicembre 2017 non ha avuto rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa come componente positivo di reddito.

La fattispecie descritta non ricade esattamente nella disciplina prevista dal legislatore, avendo l'istante cessato la sua attività nel corso del periodo d'imposta 2018.

Come accennato, 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](#).

Tali perdite di gettito derivano dal concorso negativo alla formazione del reddito del primo periodo d'imposta calcolato con il principio di cassa delle rimanenze iniziali e dal mancato concorso positivo alla formazione dello stesso reddito delle rimanenze finali.

Tuttavia, l'incasso nel 2018 del valore delle rimanenze finali, con il loro integrale assoggettamento a imposizione a causa della cessazione dell'attività, evita che si verifichi alcuna perdita di gettito a ridosso del passaggio dal principio di competenza a quello di cassa.

Perciò, 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.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate è del parere che **l'istante, nel periodo di imposta di cessazione dell'attività (2018), possa dedurre integralmente, sino a concorrenza del reddito di impresa imponibile, le perdite d'impresa rinvenienti dal periodo di imposta antecedente (2017), generate proprio per effetto dell'imputazione integrale del costo delle rimanenze nel periodo d'imposta 2017, in virtù dell'applicazione del regime di cassa disposto per i soggetti in contabilità semplificata ad opera della sopracitata legge di bilancio 2017.**

[\(Agenzia delle entrate, risposta n. 45 del 10 febbraio 2020\)](#)

La presente segnalazione è tratta dal Diario Quotidiano pubblicato oggi su CommercialistaTelematico

11 febbraio 2020

Vincenzo D'Andò