

REGIME DI CASSA

- ☒ Principi generali
- ☒ Criteri di contabilizzazione
- ☒ Gestione delle rimanenze
- ☒ Determinazione del reddito
- ☒ Passaggi di regime

REGIME DI CASSA

Con la collaborazione di Marco Baldin

Sommario

REGIME DI CASSA	1
1. PRINCIPI GENERALI.....	4
1.1. Introduzione	4
1.2. Regole IVA.....	6
1.3. Soggetti interessati.....	6
1.3.1. Limiti di ricavi o compensi	8
1.3.2. Verifica limite dei ricavi	9
1.3.3. Esercizio di più attività	10
1.3.4. Nuove attività.....	14
1.3.5. Attività particolari	14
1.4. Opzione per il regime ordinario.....	15
1.5. Opzione IRAP “da bilancio”	16
2. PRINCIPIO MISTO CASSA-COMPETENZA PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO	22
2.1. Introduzione	22
2.2. Componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il “criterio di cassa”	24
2.2.1. Momento di rilevanza dei componenti di reddito	25
2.2.2. Contratti a corrispettivi periodici	26
2.2.3. Acconti	27
2.3. Componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il “criterio di competenza”	27
2.3.1. Componenti positivi di reddito imputati per competenza.....	28
2.3.2. Componenti negativi di reddito imputati per competenza.....	30
2.4. Passaggio dal regime di competenza a quello di cassa	33
2.5. Determinazione del reddito ai fini IRAP.....	33
2.5.1. Metodo Fiscale per competenza	35
2.5.2. Metodo Fiscale per cassa	37
2.5.3. Metodo da Bilancio.....	38
2.6. Sintesi.....	39
3. CRITERI DI CONTABILIZZAZIONE	40
3.1. Introduzione	40
3.2. Tenuta dei registri IVA e di due distinti registri per incassi e pagamenti.....	42
3.2.1. Termini di registrazione	44
3.3. Soggetti esonerati dall'emissione della fattura	44
3.4. Tenuta dei registri IVA ed indicazione, all'interno degli stessi dei mancati incassi o pagamenti.....	46
3.4.1. Termini di registrazione	46
3.5. Tenuta dei registri IVA ed applicazione di una presunzione generale di incasso o pagamento	48
3.5.1. Esercizio dell'opzione.....	49

3.6.	Regimi speciali.....	50
3.6.1.	Agricoltori	50
3.6.2.	Regimi speciali IVA	51
4.	GESTIONE DELLE RIMANENZE.....	53
4.1.	Introduzione.....	53
4.1.1.	Irrilevanza delle rimanenze.....	54
4.1.2.	Gesstione delle rimanenze nel primo periodo di applicazione del regime di cassa	55
4.2.	Irrilevanza delle rimanenze e regime delle società di comodo.....	57
5.	ACCESSO E FUORIUSCITA DAL REGIME - PASSAGGI DI REGIME.....	60
5.1.	Introduzione.....	60
5.2.	Passaggi di regime.....	61
5.3.	Regime forfetario.....	61
5.4.	Regime ordinario	63
5.4.1.	Passaggio dal principio di cassa a quello di competenza (e viceversa)	64
5.5.	Riepilogo passaggi di regime	66

1. PRINCIPI GENERALI

1.1. Introduzione

L'articolo 1, commi da 17 a 23, della Legge n. 232 del 11 dicembre 2016, ha modificato l'articolo 66 del TUIR prevedendo che, per le imprese di minori dimensioni, a partire dal 2017, il reddito venga determinato attraverso il principio di cassa, anziché quello di competenza economica. Questo nuovo regime rappresenta il regime naturale per i soggetti che sono in contabilità semplificata.

In particolare, al fine di applicare questo principio di cassa, il legislatore ha modificato:

- l'articolo 66 del TUIR, che disciplina i criteri generali di determinazione del reddito per le imprese minori;

FINO AL 2016

Fino al 2016, infatti, il criterio per la determinazione del reddito, sia per le imprese in contabilità semplificata che per quelle in contabilità ordinaria, era quello della competenza economica. Questo principio subiva alcune deroghe limitate in riferimento alla tassazione di alcuni componenti, quali i compensi o le imposte deducibili, ma in generale era sempre applicato.

DAL 2017

Ora, invece, per questi soggetti di minori dimensioni il criterio generale, a partire dal 2017, sarà quello di cassa, con alcune deroghe particolari. Infatti alcuni particolare componenti di reddito, come le plusvalenze e le minusvalenze, rimarrà applicabile il criterio della competenza.

Questa modifica è stata voluta dal legislatore al fine di evitare *“gli effetti negativi derivanti dai ritardi cronici di pagamento e dal cd. credit crunch. In tal modo, il legislatore ha inteso, altresì, avvicinare il momento dell’obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando – analogamente a quanto già previsto per le attività professionali – esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati”*;

- l'articolo 18 del D.p.r. 600/1973 che disciplina gli obblighi contabili per le imprese in contabilità semplificata. Questa modifica si è resa necessaria in quanto l'applicazione delle regole di tenuta della contabilità semplificata anteriori al 2017 non avrebbe permesso di dare evidenza degli incassi ricevuti o dei pagamenti effettuati al fine di ottemperare al "principio di cassa".

Pertanto, si è ritenuto opportuno modificare gli obblighi contabili, prevedendo le seguenti alternative:

- ↳ tenuta, in aggiunta dei registri IVA, di due ulteriori registri nei quali annotare i ricavi percepiti e le spese sostenute;
- ↳ indicazione, nei registri IVA, dell'importo complessivo dei ricavi non incassati o dei costi non pagati;
- ↳ tenuta dei soli registri IVA, senza fornire alcuna indicazione in merito all'incasso o pagamento dei componenti registrati. In questo caso vi sarà una presunzione di incasso del ricavo o di pagamento del costo nell'anno in cui il documento è registrato. Nel caso in cui si propendesse per questa alternativa sarà necessario effettuare un'opzione in sede di dichiarazione IVA che avrà durata triennale.



Appare necessario precisare che questo regime è da intendersi come regime naturale per le imprese "minori", ma resta sempre salva la possibilità di optare per l'applicazione delle regole contabili ordinarie.

1.2. Regole IVA

Proseguendo con la trattazione appare rilevante precisare che questa modifica, va ad incidere solamente in riferimento alle regole operative di tenuta della contabilità semplificata e alle regole di determinazione del reddito d'impresa. Per quanto attiene l'aspetto IVA non vi è alcuna modifica, pertanto, le regole dell'imposta sul valore aggiunto restano invariate e le registrazioni saranno effettuate con le metodologie "tradizionali".



In via alternativa, ma del tutto slegata dall'introduzione del principio di cassa, vi è l'opzione per il contribuente di esercitare l'opzione prevista dall'articolo 32-bis del D.L. n. 83/2012, relativa al regime IVA di cassa. Attraverso questa opzione, di non facile gestione operativa, l'IVA diverrà esigibile solo al momento in cui i corrispettivi saranno incassati ed il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti sorgerà solo nel momento in cui avverrà il pagamento.

In questo caso, il momento di esigibilità dell'imposta e di imponibilità del corrispettivo potrebbero coincidere, anche se non mancano alcune eccezioni. Infatti, il regime IVA di cassa non si applica alle operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali IVA, né a quelle operazioni poste in essere nei confronti di cessionari o di committenti che assolvono l'imposta mediante inversione contabile.

Infine, con il regime IVA di cassa l'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso del termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione; tale limite annuale non si applica nel caso in cui il cessionario o il committente, prima del decorso del termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali.

1.3. Soggetti interessati

Le modifiche normative precedentemente citate riguardano i soggetti che applicano il regime di contabilità semplificata. In particolare, ai sensi dell'articolo 18 del D.p.r. 633/1973: *"... i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi indicati agli articoli 57 e 85 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22*

dicembre 1986, n. 917, percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico, non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi”.

L'Agenzia delle Entrate sul tema si è espressa in maniera diffusa con la Circolare n. 11 del 13 aprile 2017.

➔ In questo documenti vengono elencati in esplicitamente i soggetti ammessi:

➔ persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;

➔ imprese familiari e aziende coniugali;

➔ società di persone commerciali, ovvero società in nome collettivo e società in accomandita semplice;

➔ società di armamento e le società di fatto;

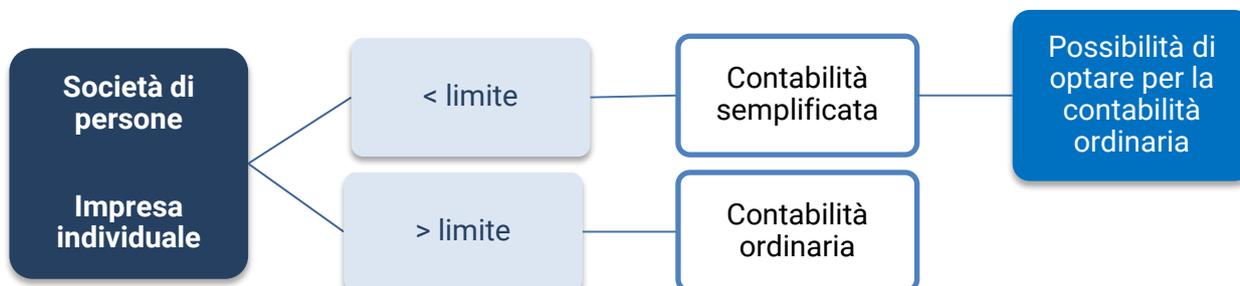
➔ enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata



Nota bene

Pertanto, per questi soggetti, nel caso in cui rispettino i limiti previsti, il regime semplificato è quello naturale, con la possibilità, come già affermato, di optare per il regime ordinario.

Anche in questo caso appare interessante far notare che i soggetti che esercitano arti o professioni applicano il regime semplificato a prescindere del superamento o meno del limite relativo all'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente.



1.3.1. Limiti di ricavi o compensi

Come previsto dall'articolo 18 del D.p.r. 600/1973 un soggetto rientrante nelle categorie di:

- Impresa individuale;
- Società di persone;
- Ente non commerciale

può accedere al regime di contabilità semplificata se non supera il limite previsto di ricavi, con riferimento all'anno precedente. Questa soglia dimensionale è differenziata sulla base della tipologia di attività effettuata, ed è così suddiviso:

Attività	Limite
Prestazioni di servizi	€ 400.000
Altre attività	€ 700.000

Come già precisato non è da applicarsi a quei soggetti che esercitano attività artistiche o professionali.



Nota bene

Al fine di individuare quali sono le attività relative alle prestazioni di servizi è necessario fare riferimento al D.M. 17 gennaio 1992 in base al quale sono considerate tali quelle che hanno per oggetto le operazioni indicate nell'articolo 3, commi 1, 2, 3 e 4, lettera a), b), c), e), f) e h) del D.p.r. 633/1972.

1.3.2. Verifica limite dei ricavi

Una volta individuate le soglie stabilite dalla normativa per l'accesso al regime risulta necessario capire come individuare gli elementi da utilizzare nel computo del limite dimensionale.

In questo caso occorre fare riferimento al Testo unico delle imposte sui redditi, in particolare con riferimento all'articolo 57 ed all'articolo 85.

Secondo queste disposizioni normative vanno considerati nel computo:

- i corrispettivi delle cessioni di beni/servizi alla cui produzione/scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- le assegnazioni dei predetti beni ai soci/autoconsumo del titolare;
- la destinazione dei predetti beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- i contributi in c/esercizio a norma di legge.

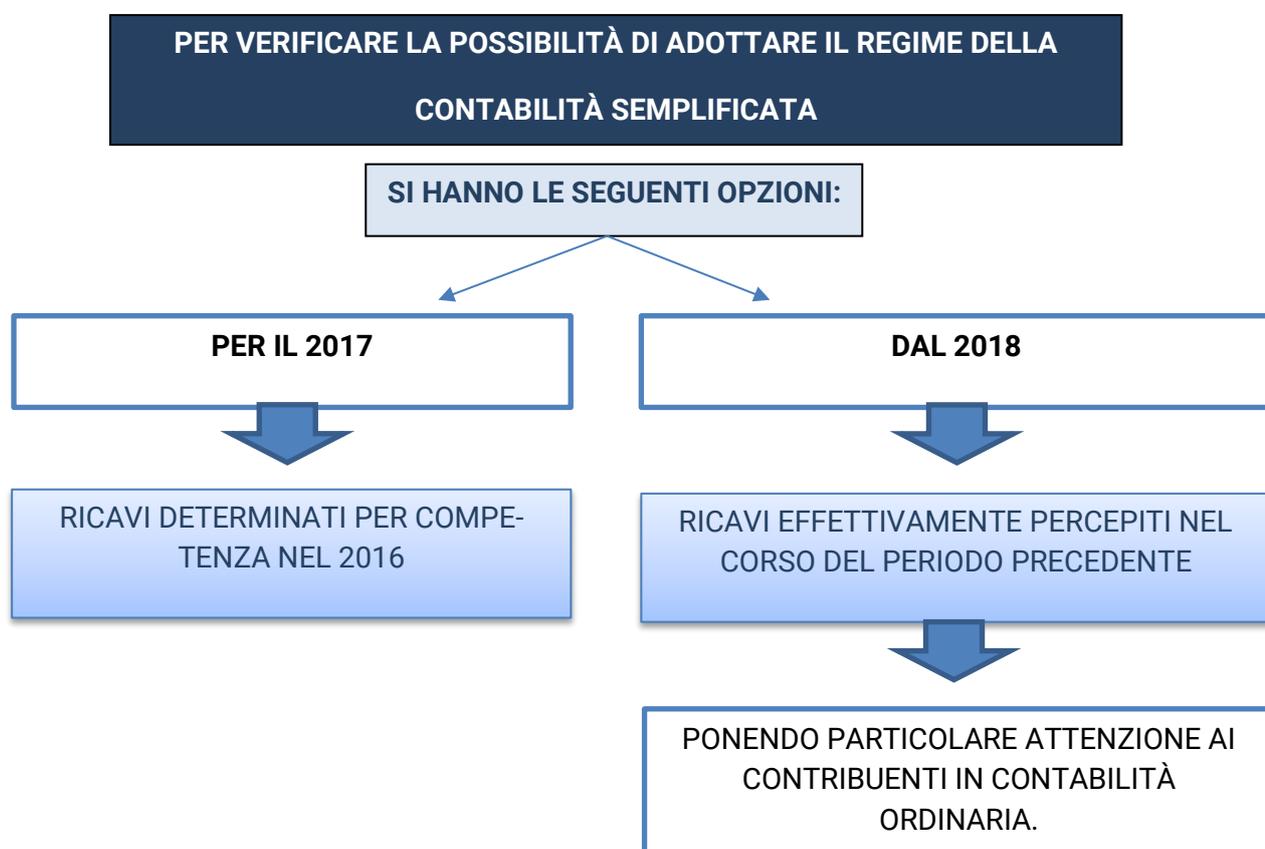


Nota bene

L'articolo 18, come recentemente modificato, afferma *"qualora i ricavi [...] percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno"*. Questo significa che potranno essere considerati sia i ricavi derivanti dal regime di cassa che quelli derivanti dall'applicazione del principio di competenza, ma con modalità particolarmente differenti. In particolare, rispetto a questo aspetto, la **Circolare 11/E** afferma che *"appare evidente che l'utilizzo del primo parametro (ricavi conseguiti) potrà essere utilizzato solo per la verifica dei limiti dimensionali nell'esercizio precedente a quello di ingresso nel regime semplificato"*.

Pertanto, per verificare la possibilità di adottare il regime della contabilità semplificata si hanno le seguenti opzioni:

- per il 2017 si doveva far riferimento ai ricavi determinati per competenza nel 2016;
- dal 2018 si dovrà tenere conto dei ricavi effettivamente percepiti nel corso del periodo precedente, ponendo particolare attenzione ai contribuenti in contabilità ordinaria. Questi ultimi, infatti, ai fini della verifica del superamento del limite, nel caso in cui vogliano passare al regime semplificato, devono fare riferimento ai ricavi determinati secondo il principio della competenza economica nell'anno precedente.



1.3.3. Esercizio di più attività



Sovente, può accadere, che un'impresa, nel conseguimento del proprio oggetto sociale, svolga più attività riferibili sia alle cessioni di beni che alle prestazioni di servizi.

In questo caso come si fa a verificare il superamento del limite?



Risposta

In caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi ed altre attività, ai fini della tenuta della contabilità semplificata è necessario fare riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente.

CON DELLE ECCEZIONI PARTICOLARI:

1. quei soggetti che svolgono varie attività e che non provvedono ad annotare in modo separato i ricavi conseguiti, ai fini del superamento del limite, devono fare riferimento al limite delle "altre attività", quindi Euro 700.000;
2. quei soggetti che svolgono varie attività e che provvedono ad annotare in modo separato i ricavi conseguiti devono fare riferimento all'attività prevalente. Quindi:
 - se l'attività prevalente è quella della prestazione di servizi il limite è pari ad Euro 400.000;
 - se l'attività prevalente è diversa dalla prestazione di servizi (es. commercio al minuto), il limite è di Euro 700.000.



Sul tema è interessante notare che l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la **Risoluzione n. 293 del 18 ottobre 2007**, affermando che, oltre ad identificare l'attività e a verificare il superamento del limite per questa attività, è necessario verificare anche che la somma dei ricavi complessivi derivanti da tutte le attività esercitate non superi il limite di Euro 700.000.

In sintesi:

Senza annotazione separata dei ricavi:

< € 700.000: contabilità semplificata;

> € 700.000: contabilità ordinaria;

Con annotazione separata dei ricavi:

Prestazioni di servizi:

- ↳ **se ricavi attività prevalente < € 400.000 e ricavi complessivi < € 700.000:**
 - ▶ contabilità semplificata;

- ↳ **se ricavi attività prevalente < € 400.000 e ricavi complessivi > € 700.000:**
 - ▶ contabilità ordinaria;

- ↳ **se ricavi attività prevalente > € 400.000 a prescindere dai ricavi complessivi:**
 - ▶ contabilità ordinaria;

Altre attività:

- ↳ **se ricavi complessivi < € 700.000:**
 - ▶ contabilità semplificata;

- ↳ **se ricavi complessivi > € 700.000:**
 - ▶ contabilità ordinaria

Esempio 1



Esempio

La società Alfa s.a.s., svolge varie attività sia relative alla cessione di beni che alla prestazione di servizi.

In particolare, nel corso del 2017 a percepito i seguenti ricavi:

- Prestazione di servizi: € 350.000
- Altre attività: € 270.000

Al fine di verificare se può applicare il regime di contabilità semplificata anche per il 2017

come previsto dalla
Risoluzione 293/E/2007

1

Verificare attività prevalente

le prestazioni di servizi ammontano al 56,4% del totale dei ricavi, pertanto risulta essere l'attività prevalente;

2

Verificare il rispetto dell'limite previsto dall'articolo 18 del D.p.r. 600/1973

essendo il limite per le prestazioni di servizi pari ad € 400.000 si verifica che non è superato;

3

Verificare il mancato superamento del limite complessivo di € 700.000 con riferimento a tutte le attività esercitate.

I ricavi complessivi, percepiti, ammontano ad € 620.000, pertanto il limite non è superato.

Considerando che tutte e tre le verifiche effettuate sono state superate, l'attività può applicare il regime di contabilità semplificata con riferimento all'anno 2018.

1.3.4. Nuove attività

Oltre alla casistica particolare relativa a quei soggetti che svolgono più attività, appare interessante prendere in considerazione anche il caso di chi avvia la propria attività nel periodo d'imposta. Questa possibilità è disciplinata sempre dall'articolo 18 del D.p.r. 633/1972, al comma 9, il quale recita: *"I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad un anno, non superiore ai limiti indicati al comma 1, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata di cui al presente articolo"*. Quindi l'applicazione della contabilità semplificata è subordinata alla presunzione, nel momento di avvio, che nel corso dell'anno non vengano superati i limiti. Successivamente, detto importo, andrà verificato ragguagliandolo ad anno.

Esempio 2



Beta s.n.c. inizia la propria attività il 1° settembre 2017 e, nello svolgimento di prestazioni di servizi, percepisce ricavi per € 70.000. Questi andranno ragguagliati ad anno effettuando il seguente calcolo:

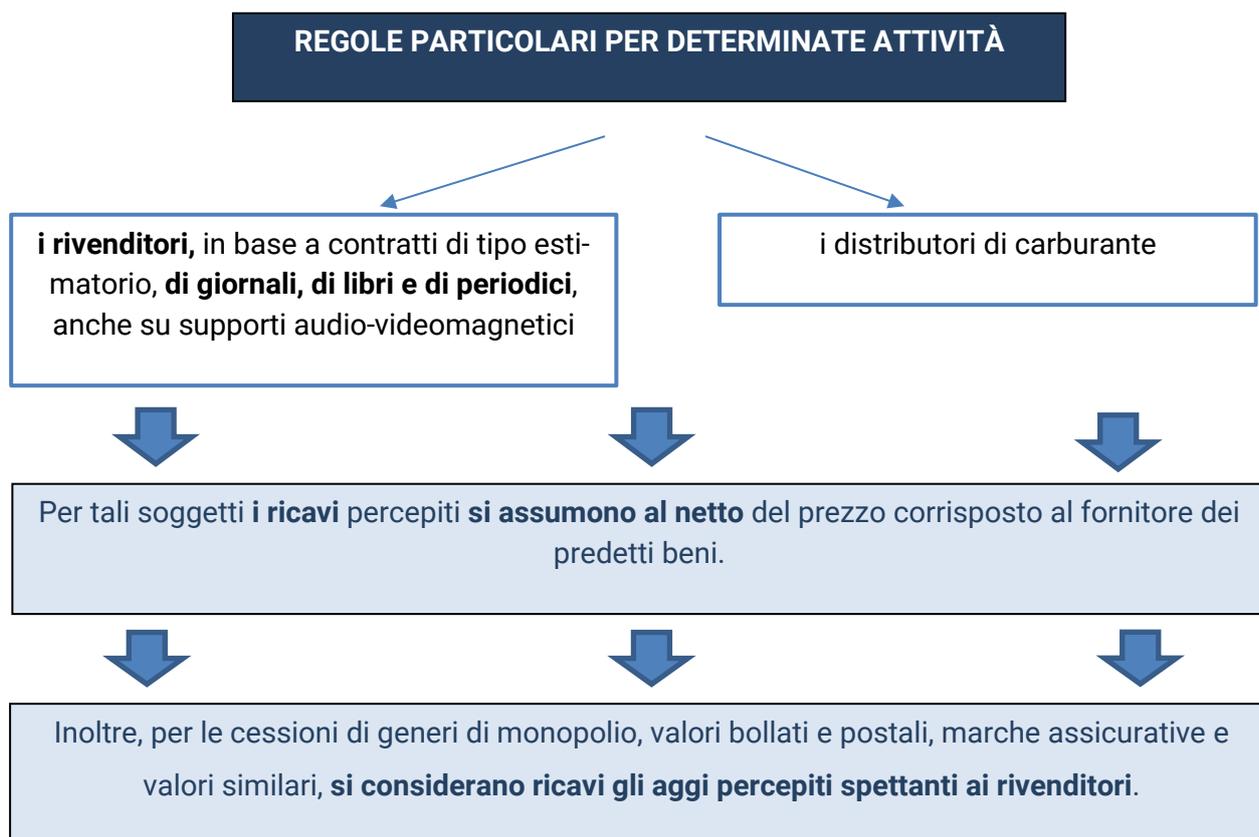
$(€ 70.000 \times 12 \text{ mesi}) / 8 \text{ mesi da gennaio ad agosto} = € 105.000$

Pertanto, non avendo superato il limite di € 400.000 con i ricavi ragguagliati, può applicare il regime di contabilità semplificata.

1.3.5. Attività particolari

Al comma 10, l'articolo 18 del D.p.r. 600/1973 prevede delle regole particolari ai chi esercita determinate attività. In particolare, queste regole sono previste per:

- i rivenditori, in base a contratti di tipo estimatorio, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audio-videomagnetici;
- i distributori di carburante.



1.4. Opzione per il regime ordinario

L'articolo 18, comma 8, del D.p.r. 600/1973 non è stato modificato dalla Legge n. 232/2016, e la facoltà, anche per i soggetti non obbligati, di optare per tenuta della contabilità secondo le regole ordinarie.



Nota bene

In particolare afferma che: *"il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per il periodo stesso e per i due successivi"*.

Pertanto, anche quei soggetti, diversi dalle società di capitali, che non abbiano superato i limiti di trattati nei punti precedenti potranno optare per la tenuta della contabilità ordinaria.

Quei soggetti che intendano optare dal 1° gennaio 2018 dovranno adottare un comportamento concludente, ovvero tenere la registrazione dei movimenti finanziari, libro giornale, etc. Inoltre, saranno tenuti a comunicare l'opzione nella dichiarazione IVA 2019 per il 2018.

Questa opzione, come ribadito dal comma 8, dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973, avrà validità fino a revoca con una durata minima di 3 anni.

Anche la Circolare n. 11/E/2017 ha ribadito che questa opzione ha durata triennale, anche se viene precisato per i soggetti:

- **che nel 2016 hanno optato la contabilità ordinaria** possono, dal 1° gennaio 2017, revocare la scelta effettuata e accedere a quella semplificata. Qualora invece vogliono permanere in contabilità ordinaria non sono tenuti ad effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno;
- **che per il 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria**, possono revocare nel 2018 la scelta operata per applicare il regime semplificato;
- **avevano optato per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario**, possono revocare la scelta effettuata e applicare il regime forfetario dal 1° gennaio 2017.

1.5. Opzione IRAP "da bilancio"

L'articolo 1, comma 20, della Legge di Bilancio 2017 è intervenuto sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il nuovo comma 1-bis all'articolo 5-bis del d.lgs. 446/1997, secondo il quale *"Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66"*.

Per effetto di tale modifica, in sostanza, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, per le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità semplificata, il valore della produzione netta – calcolato ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 – è determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa" previsti dall'articolo 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito.

Pertanto, su questa base, quei soggetti che non applicano l'IRES ma che sono in contabilità ordinaria potrebbero determinare la base imponibile IRAP utilizzando il metodo "da bilancio". Chi effettua questa opzione, però, deve tenere presente che è vincolante per tre esercizi e, se non revocata al termine di questi, si intende tacitamente rinnovata. Questa opzione comporta, inoltre, l'obbligo di mantenere, per il periodo di durata dell'opzione, la contabilità ordinaria.

Esempio 3



Gamma s.n.c. tiene la contabilità ordinaria e nel 2016 ha optato per determinare la base imponibile IRAP partendo dai dati di bilancio. Nel 2017 verifica che i propri ricavi non superano i limiti previsti dall'articolo 18 del D.p.r. 600/1973 e vorrebbe passare ad applicare la contabilità semplificata. È possibile?

La risposta è negativa, in quanto l'opzione esercitata nel 2016 per la determinazione della base imponibile IRAP con i criteri di bilancio è vincolante per un triennio e quindi deve restare in essere fino al 2019, quando può essere revocata.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO



DPR 22 DICEMBRE 1986, N. 917

Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi

Articolo 66 - Imprese minori [In vigore dal 1° gennaio 2017]

Testo così modificato dall'articolo 1, comma 17, lettere a) e b), legge 11 dicembre 2016, n. 232

Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del D.p.r. 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.

Le quote di ammortamento sono ammesse in deduzione, secondo le disposizioni degli articoli 64, comma 2, 102 e 103, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili. L'indicazione di tali quote può essere effettuata anche secondo le modalità dell'articolo 13 del D.p.r. 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del D.p.r. 21 dicembre 1996, n. 695. Le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'articolo 101. Non è ammessa alcuna deduzione a titolo di accantonamento; tuttavia gli accantonamenti di cui all'articolo 105 sono deducibili a condizione che risultino iscritti nei registri di cui all'articolo 18 del decreto indicato al comma 1.

Si applicano, oltre a quelle richiamate nei precedenti commi, le disposizioni di cui agli articoli 56, comma 5, 65, 91, 95, 100, 108, 90, comma 2, 99, commi 1 e 3, 109, commi 5, 7 e 9, lettera b), e 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8.

Si applica inoltre, con riferimento ai ricavi e alle plusvalenze che concorrono a formare il reddito di impresa pur non risultando dalle registrazioni e annotazioni nei registri di cui all'articolo 18 del decreto indicato nel comma 1, la disposizione dell'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 109.^[1]

4. Per gli intermediari e i rappresentanti di commercio e per gli esercenti le attività indicate al primo comma dell'articolo 1 del Dm Finanze 13 ottobre 1979, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 del 22 ottobre 1979, il reddito d'impresa determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria delle spese non documentate, di un importo pari alle seguenti percentuali dell'ammontare dei ricavi:

- 3 per cento dei ricavi fino a euro 6.197,48;
- 1 per cento dei ricavi oltre euro 6.197,48 e fino a euro 77.468,53
- 0,50 per cento dei ricavi oltre euro 77.468,53 e fino a euro 92.962,24.

5. Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi il reddito determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria di spese non documentate, di euro 7,75 per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione o delle regioni confinanti e di euro 15,49 per quelli effettuati oltre tale ambito. Per le medesime imprese compete, altresì, una deduzione forfetaria annua di euro 154,94 per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi. La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi. Il contribuente deve predisporre e conservare un prospetto recante l'indicazione dei viaggi effettuati e della loro durata e località di destinazione nonché degli estremi dei relativi documenti di trasporto delle merci o delle fatture o delle lettere di vettura di cui all'articolo 56 della legge 6 giugno 1974, n. 298; i documenti di trasporto, le fatture e le lettere di vettura devono essere conservate fino alla scadenza del termine per l'accertamento.

D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973, N. 600

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Articolo 18 - Contabilità semplificata per le imprese minori [In vigore dal 1° gennaio 2017]

Testo così modificato dall'articolo 1, comma 22, legge 11 dicembre 2016, n. 232

1. Le disposizioni dei precedenti articoli si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia, i soggetti indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 13, qualora i ricavi indicati agli articoli 57 e 85 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri

previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico, non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri per l'individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi.

2. I soggetti che fruiscono dell'esonero di cui al comma 1 devono annotare cronologicamente in un apposito registro i ricavi per i cespiti indicando per ciascun incasso:

- a) il relativo importo;
- b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
- c) gli estremi della fattura o altro documento emesso.

Devono essere altresì annotate cronologicamente, in diverso registro e con riferimento alla data di pagamento, le spese sostenute nell'esercizio. Per ciascuna spesa devono essere fornite le indicazioni di cui alle lettere b) e c) del primo periodo.

3. I componenti positivi e negativi di reddito, diversi da quelli indicati al comma 2, sono annotati nei registri obbligatori di cui al medesimo comma 2 entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

4. I registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sostituiscono i registri indicati al comma 2, qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In luogo delle singole annotazioni relative a incassi e pagamenti, nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri deve essere riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti e i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri stessi nel periodo d'imposta in cui vengono incassati o pagati, indicando ai sensi del comma 2, lettera c), il documento contabile già registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

5. Previa opzione, vincolante per almeno un triennio, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

6. I soggetti esonerati dagli adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, non sono tenuti a osservare le disposizioni dei commi 2, 3 e 4 del presente articolo.

7. Il regime di contabilità semplificata previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora non vengano superati gli importi indicati nel comma 1.

8. Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per il periodo stesso e per i due successivi.

9. I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato a un anno, non superiore ai limiti indicati al comma 1, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata di cui al presente articolo.

10. Per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audio-videomagnetici, e per i distributori di carburante, ai fini del calcolo dei limiti di ammissione ai regimi semplificati di contabilità, i ricavi percepiti si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi percepiti spettanti ai rivenditori.

11. Ai fini del presente articolo si assumono come ricavi conseguiti nel periodo d'imposta le somme incassate registrate nel registro di cui al comma 2, primo periodo, ovvero nel registro di cui al comma 4.

D.LGS. 15 DICEMBRE 1997, N. 446

Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta nonché riordino della disciplina dei tributi locali. [TU Irap]

Articolo 5-bis - Determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali

1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo Testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. Non sono deducibili: le spese per il personale dipendente e assimilato; i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del presente decreto; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. I contributi erogati in base a norma di legge concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili. I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevolvi per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale.

1-bis. Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66.^[1]_{SEP}

2. I soggetti di cui al comma, in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole di cui all'articolo 5. L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con la dichiarazione Irap presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non opti, secondo le modalità e i termini fissati dallo stesso provvedimento direttoriale, per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole del comma 1; anche in questo caso, l'opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile.

2. PRINCIPIO MISTO CASSA-COMPETENZA PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

2.1. Introduzione

Al fine di determinare il reddito delle imprese di minori dimensioni bisogna rifarsi all'articolo 66 del TUIR, come modificato dal D.Lgs. 232/2016. In particolare, al comma 1, viene affermato che: *"il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del D.p.r. 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"*.

Questo significa che il reddito delle imprese è determinato come differenza tra:

- i ricavi ed i compensi percepiti, comprensivi di utili da partecipazione, interessi e dividendi;
- spese sostenute.



A questi componenti l'articolo ne aggiunge altri che sono:

- l'autoconsumo personale/familiare dell'imprenditore (art. 57, TUIR);
- i redditi degli immobili "patrimonio" (art. 90, TUIR);
- le plusvalenze (art. 86, TUIR) e le sopravvenienze attive (art. 88, TUIR);
- minusvalenze/sopravvenienze passive (art. 101, TUIR).

A questi componenti l'articolo ne aggiunge altri che sono:

	l'autoconsumo personale/familiare dell'imprenditore	art. 57, TUIR
	i redditi degli immobili "patrimonio"	art. 90, TUIR
	le plusvalenze (art. 86, TUIR) e le sopravvenienze attive	art. 88, TUIR
	minusvalenze/sopravvenienze passive	art. 101, TUIR

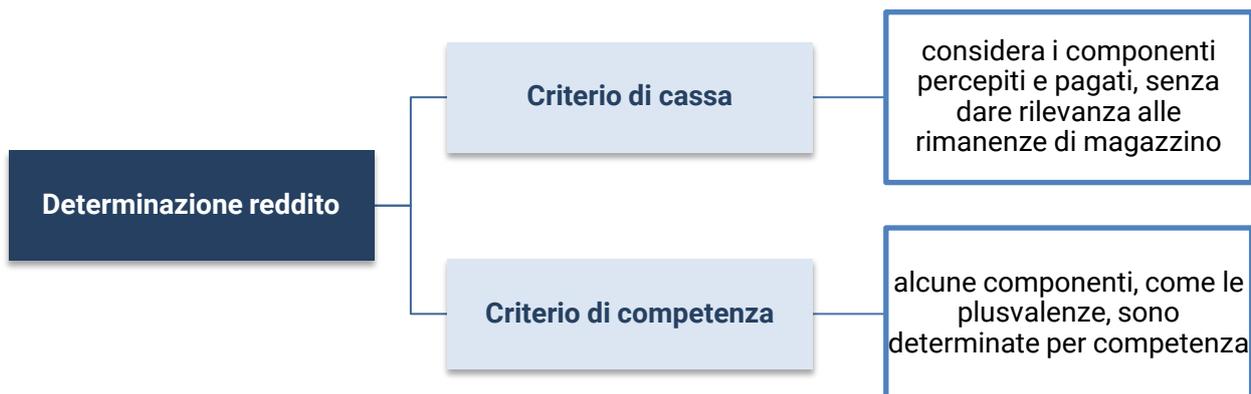


Nota bene

Come affermato anche dall'Agenzia delle Entrate non si tratta di **un regime di cassa "puro"** bensì di **un regime "misto" cassa – competenza**. In sostanza, 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.

Questo significa che viene applicato, in modo simultaneo, un doppio criterio:

- **cassa**: considera i componenti positivi percepiti e quelli negativi pagati relativi all'attività, senza dare rilevanza alle rimanenze di magazzino;
- **competenza**: altre componenti, come per esempio le plusvalenze, sono determinate, ai sensi del richiamato articolo 66, secondo il criterio della competenza.



2.2. Componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il “criterio di cassa”

A norma del nuovo comma 1 dell’articolo 66 del TUIR, il reddito delle imprese minori 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 di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’attività d’impresa”.

 Pertanto, i ricavi indicati all’articolo 85 del TUIR e gli altri proventi indicati nell’articolo 89 dello stesso testo unico concorrono alla formazione del reddito d’impresa all’atto dell’effettiva percezione ovvero, in altre parole, secondo il criterio di cassa.

Pertanto, come rilevato dalla Circolare 11/E, vengono assoggettati al regime di cassa:
- i ricavi/proventi percepiti , compresi gli utili da partecipazione, dividendi ed interessi. Questi componenti rilevano nel momento di effettiva percezione;
- le spese sostenute . Tra queste a titolo esemplificativo sono da annotare:
→ gli acquisti di merci destinate alla rivendita, di beni impiegati nel processo produttivo, di beni incorporati nei servizi;
→ utenze;
→ materiali di consumo;
→ spese condominiali;
→ imposte comunali deducibili;
→ spese per assicurazioni;
→ interessi passivi.

2.2.1. Momento di rilevanza dei componenti di reddito

Considerando la rilevante modifica normativa che introduce il regime di cassa risulta importante andare a determinare in modo preciso quale può essere il momento nel quale un componente positivo o negativo concorre effettivamente alla formazione del reddito di periodo.

Pertanto, dal punto di vista operativo, occorre andare a determinare in maniera precisa il momento in cui:

- i ricavi possono essere considerati percepiti;
- le spese possono essere considerate sostenute



La citata **Circolare 11/E** afferma che nel caso di transazioni poste in essere con strumenti di pagamento diversi dal denaro contante, al fine di individuare il momento in cui i ricavi e i proventi si considerano percepiti e le spese sostenute, si ritengono applicabili i chiarimenti resi in merito all'individuazione del momento di rilevanza fiscale dei compensi "percepiti e le spese "sostenute" nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, attesa l'analogia di formulazione tra il nuovo comma 1 dell'articolo 66 del TUIR e il comma 1 dell'articolo 54 dello stesso testo unico.

Strumento di pagamento	Momento di rilevanza	Riferimento di prassi
Assegni bancari o circolari	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene la materiale consegna dell'assegno dall'emittente al ricevente.	RM 138/E del 2009 CM 38/E del 2010
Bonifici	I ricavi si considerano percepiti quanto la somma di denaro può essere effettivamente utilizzata dal contribuente (i.e. momento di effettiva disponibilità sul conto corrente). Le spese si considerano sostenute quando la somma di denaro non rientra più tra le disponibilità del soggetto che esercita attività d'impresa	CM 38/E del 2010
Carta di credito/debito	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta	RM 77/E del 2007

2.2.2. Contratti a corrispettivi periodici

Dal 2017, a seguito della revisione dell'articolo 66 del TUIR i costi derivanti da contratti che prevedono il pagamento di corrispettivi periodici sono deducibili nel momento nel quale la spesa viene effettivamente sostenuta.

Si ritiene utile fornire questa precisazione in quanto, prima della revisione del citato articolo 66, i soggetti in contabilità semplificata potevano dedurre i costi relativi a contratti a corrispettivi periodici nell'esercizio di ricevimento del documento invece che in quello di effettiva maturazione dei corrispettivi, purché le spese fossero:

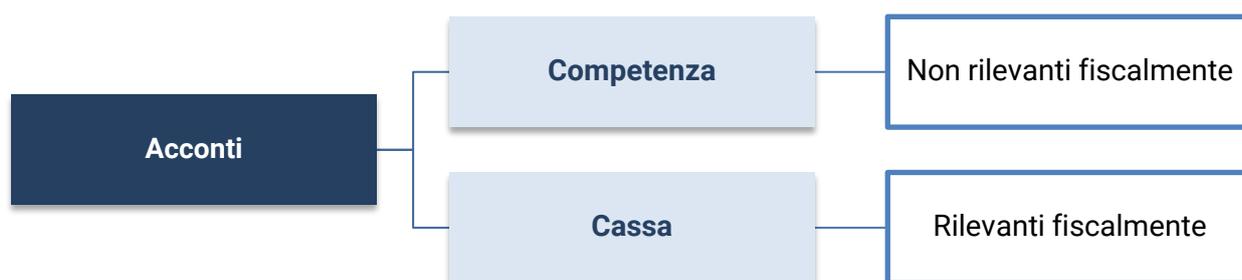
- di competenza di due periodi di imposta
- e:
- di importo fino a € 1.000.

Data la revisione dell'articolo, questa previsione non è più presente.

2.2.3. Acconti

Come ricordato anche dalla **Circolare n. 11/2017, dal 2017**, nella determinazione del reddito secondo il principio di cassa, assumono rilevanza anche gli eventuali versamenti effettuati o i corrispettivi percepiti a titolo di acconto.

Infatti, atteso che l'acconto rappresenta una somma di denaro corrisposta dall'acquirente a titolo di pagamento anticipato (solitamente parziale) del prezzo pattuito, questo non aveva nessuna rilevanza ai fini reddituali. Ciò era dovuto al fatto che, secondo il principio della competenza economica, un ricavo rilevava al momento della cessione di un bene o del completamento di una prestazione di servizi, indipendentemente dal momento in cui avveniva il pagamento. Con l'introduzione del regime di cassa rileva, invece, l'effettiva percezione del corrispettivo e quindi assume rilevanza la corresponsione di un acconto.



2.3. Componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il “criterio di competenza”

Come già ricordato, il sistema introdotto dal legislatore si presenta come un sistema di cassa “misto” nel quale alcuni componenti saranno tassati o dedotti secondo le ordinarie regole del TUIR. In particolare, come richiamato dalla Circolare 11/E, è da ritenere che lo stesso articolo 66, laddove richiami l'applicazione di specifiche norme del TUIR, rinvii per queste ultime anche ai loro criteri ordinari di imputazione temporale. Come si avrà modo di esaminare più dettagliatamente in seguito, si tratta sia di disposizioni che regolano componenti reddituali che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio della competenza (es. ammortamenti) sia componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di cassa (es. interessi di mora).

In particolare, i principi generali richiamati ed applicati a queste casistiche sono:
- pro rata di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, di cui all'articolo 109, comma 5, TUIR, in caso di ricavi esenti
- norme generali sulle valutazioni previste dai commi 1, 2, 5, 6 e 8 dell'articolo 110, TUIR,
- non concorrenza alla formazione del reddito dei proventi e oneri indicati all'articolo 91, TUIR.

2.3.1. Componenti positivi di reddito imputati per competenza

Per quanto concerne i componenti positivi, concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di competenza:
a. ricavi da assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (articolo 57 del TUIR). In particolare, in questo caso, è da precisare che il valore normale dei beni concorre alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui è avvenuta l'assegnazione ai soci o la destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
b. proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (cd. immobili patrimoniali) (articolo 90 del TUIR);
c. plusvalenze e sopravvenienze attive (articoli 86 e 88 del TUIR). Anche in questo caso è utile precisare che la Circolare 11/E, ha precisato che concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze attive derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.
d. redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR (articolo 56, comma 5, del TUIR).

Sul tema altre precisazioni riguardano la determinazione forfettaria del reddito derivante dalle attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR. In questo caso si ritiene che il criterio di competenza sia applicabile anche alla determinazione forfettaria del reddito delle altre attività agricole, prevista dall'articolo 56-bis del TUIR, trattandosi di fattispecie sostanzialmente analoghe.

Diversamente dalla precedente casistica nel caso in cui vengano applicati regimi fiscali che prevedano la forfetizzazione del reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività sui ricavi "conseguiti" (ad esempio le attività di agriturismo), si ritiene che il conseguimento avvenga in osservanza del principio di cassa.

COMPONENTE	COMMENTO
Ricavi da assegnazione di beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (Art. 57 del Tuir).	I ricavi rilevano, come valore normale, nel periodo d'imposta di assegnazione del bene ai soci ovvero di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
Proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 90 del Tuir).	Si tratta degli immobili patrimoniali. Si ricorda che le spese e gli altri componenti negativi relativi a detti immobili non sono ammessi in deduzione.
Plusvalenze e sopravvenienze attive (Artt. 86 e 88 del Tuir).	Con riguardo alle sopravvenienze attive, quelle derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, rilevano secondo il criterio di cassa e non di competenza.
Redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b), comma 2, dell'art. 32 del Tuir (Art. 56, comma 5, del Tuir).	Il criterio di competenza si applica anche alla determinazione forfettaria del reddito delle altre attività agricole prevista dall'art. 56-bis del Tuir.

2.3.2. Componenti negativi di reddito imputati per competenza

Per quanto attiene ai componenti negativi
↓
sono deducibili dal reddito secondo gli ordinari criteri previsti dal testo unico:
↓
a) minusvalenze e sopravvenienze passive (articolo 101 del TUIR). Analogamente ai componenti positivi si precisa che concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze passive derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa;
b) quote di ammortamento di beni materiali , anche ad uso promiscuo, e immateriali e canoni di leasing (articolo 64, comma 2, articoli 102 e 103 del TUIR). In questo caso è utile precisare che il <i>maxicanone</i> sarà deducibile per competenza, senza che assuma rilevanza il momento di pagamento dello stesso;
c) perdite di beni strumentali e perdite su crediti (articolo 101 del TUIR);
d) accantonamenti di quiescenza e previdenza (articolo 105 del TUIR);
e) spese per prestazioni di lavoro (articolo 95 del TUIR). Sul tema si segnala che i compensi agli amministratori saranno deducibili secondo il principio di cassa e non di competenza.
f) oneri di utilità sociale (articolo 100 del TUIR);
g) spese relative a più esercizi (articolo 108 del TUIR). Per questo tipo di spese si considera che siano deducibili per competenza solo quelle che abbiano durata pluriennale e che, quindi, siano capitalizzabili;
h) oneri fiscali e contributivi (articolo 99, commi 1 e 3, del TUIR);
i) interessi di mora (articolo 109, comma 7, del TUIR).



La **Circolare n. 11/E del 2017** precisa che, considerato il richiamo dell'art. 66, comma 2, TUIR, all'art. 102, TUIR, **si deve ritenere che le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili secondo il criterio di cassa**, nei limiti di cui al comma 6, articolo 102, TUIR. Quest'ultima disposizione permette alle imprese di dedurre dal reddito di esercizio le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione effettuate su beni propri, per le quali non si sia provveduto all'immobilizzazione, nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio dal libro cespiti ammortizzabili, e di dedurre l'eccedenza in quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello in cui i costi sono stati sostenuti.

Non sono deducibili dal reddito delle imprese minori
PER EFFETTO DELL'ESPRESSO RINVIO OPERATO DALL'ARTICOLO 66 DEL TUIR, I SEGUENTI COMPONENTI NEGATIVI:
a) spese ed altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali (articolo 90, comma 2, del TUIR);
b) accantonamenti, diversi da quelli indicati nell'articolo 105;
c) remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 c.c. allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (articolo 109, comma 9, lett. b), del TUIR). Si precisa, in ogni caso, che la remunerazione dovuta relativamente ai citati contratti che prevedano l'apporto di opere e servizi è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.

COMPONENTE	COMMENTO
Minusvalenze e sopravvenienze passive (Art. 101 del Tuir).	Con riguardo alle sopravvenienze passive, quelle derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, rilevano secondo il criterio di cassa e non di competenza.
Quote di ammortamento dei beni materiali, anche ad uso promiscuo, e immateriali e canoni di leasing (Artt. 64, comma 2, 102 e 103 del Tuir).	Per il plafond del 5%, le spese di manutenzione si deducono secondo il criterio di cassa. I canoni di leasing si deducono per competenza compreso il maxi-canone che deve essere riscontato in funzione della durata del contratto di leasing.
Perdite di beni strumentali e perdite su crediti (Art. 101 del Tuir).	Le perdite su crediti rilevano anche se il soggetto in contabilità semplificata abbia applicato le modalità di registrazione le quali presumono che la data di registrazione dei documenti coincide con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.
Accantonamenti di quiescenza e previdenza (Art. 105 del Tuir).	Sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio.
Spese per prestazioni di lavoro (Art. 95 del Tuir).	Si ricorda che i compensi agli amministratori sono deducibili comunque con il criterio di cassa.

<p>Oneri di utilità sociale (Art. 100 del Tuir).</p>	<p>La circolare non indica eccezioni per cui si applica la competenza per l'intero articolo.</p>
<p>Spese relative a più esercizi (Art. 108 del Tuir).</p>	<p>Sono deducibili per competenza le spese pluriennali capitalizzabili secondo l'OIC 24 (es. spese di sviluppo, costi di impianto, ecc.). Le altre spese sono deducibili per cassa. Le spese di rappresentanza si deducono per cassa sempre nei limiti previsti dalla normativa.</p> <p>Le spese di pubblicità e le spese di ricerca sono deducibili per cassa.</p>
<p>Oneri fiscali e contributivi (Art. 99, commi 1 e 3, del Tuir).</p>	<p>Si ricorda che le imposte si deducono nell'esercizio in cui avviene il pagamento.</p> <p>I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti.</p>
<p>Interessi di mora (Art. 109, comma 7, del Tuir).</p>	<p>Gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.</p>

<p>Infine, si ricorda che, per le imprese minori, non sono deducibili dal reddito:</p>	
<p>a) le spese ed altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali (art. 90, comma 2, del Tuir);</p>	
<p>b) gli accantonamenti, diversi da quelli indicati nell'articolo 105 del Tuir;</p>	
<p>c) la remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 c.c. allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, comma 9, lett. b), del Tuir). Invece, la remunerazione dovuta relativamente ai citati contratti che prevedano l'apporto di opere e servizi è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.</p>	

2.4. Passaggio dal regime di competenza a quello di cassa

L'articolo 1, comma 19, L. n. 232/2016 dispone che *"...i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito ... non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi"*. Ciò deriva dalla necessità di evitare i c.d. "salti d'imposta" nel passaggio da un regime all'altro.

Ciò significa che i ricavi dichiarati nell'anno in cui si applica il regime della competenza economica, anche se incassati nell'anno nel quale verrà applicato il regime di cassa avranno rilevanza fiscale solo nel primo caso e non nel secondo. Allo stesso modo verranno trattate le spese, per quanto riguarda la loro deducibilità.

2.5. Determinazione del reddito ai fini IRAP

L'articolo 1, comma 20, della Legge di Bilancio 2017 è intervenuto sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il nuovo comma 1-bis **all'articolo 5-bis del D.Lgs. 446/1997**, secondo il quale *"per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66"*.



Per effetto di tale modifica, in sostanza, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, per le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità semplificata, il valore della produzione netta è determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa" previsti dall'articolo 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito.

Al fine di regolare il passaggio dal regime di competenza a quello improntato alla cassa e viceversa anche ai fini IRAP, il comma 21 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 opera un rinvio generale ai precedenti commi 18 e 19 del medesimo articolo 1, disponendo l'applicazione delle relative disposizioni "in quanto compatibili".

Ai fini IRAP, la base imponibile può essere calcolata secondo uno dei seguenti tre metodi:

1. il metodo da bilancio (per società di capitali ed enti commerciali oppure imprese individuali e società di persone su opzione);
2. il metodo fiscale (per imprese individuali e società di persone);
3. il metodo retributivo (per gli enti non commerciali).

AI FINI IRAP, LA BASE IMPONIBILE PUÒ ESSERE CALCOLATA

SECONDO UNO DEI SEGUENTI TRE METODI:

IL METODO DA BILANCIO

per società di capitali ed enti commerciali oppure imprese individuali e società di persone su opzione

IL METODO FISCALE

per imprese individuali e società di persone

IL METODO RETRIBUTIVO

per imprese individuali e società di persone

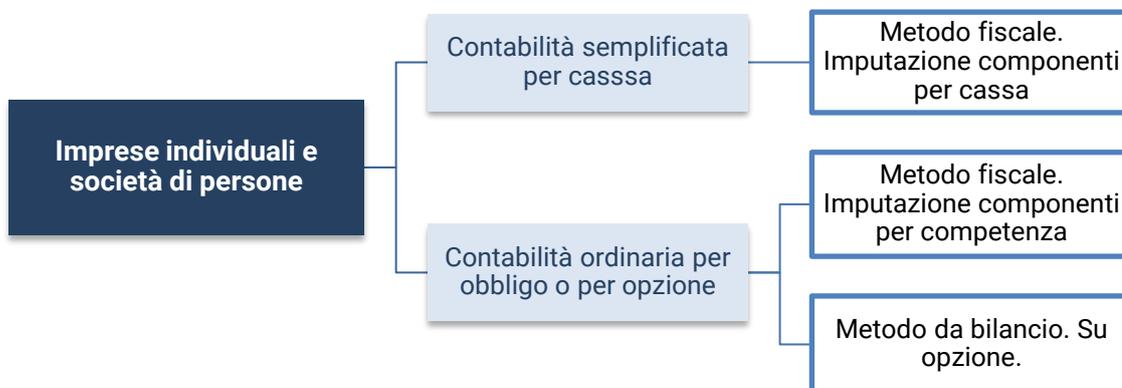
Il metodo di determinazione della base imponibile c.d. "fiscale", normato dall'articolo 5-bis, D.Lgs. n. 446/1997, prevede che:

- sia sempre obbligatorio per le società di persone ed imprese individuali in regime di contabilità semplificata;
- sia obbligatorio per le società di persone ed imprese individuali che applicano il regime di contabilità ordinaria che non abbiano optato ai fini IRAP per la determinazione della base imponibile secondo le norme dettate per le società di capitali e gli altri enti commerciali (c.d. metodo "da bilancio").

Data questa ampia premessa si evince che, dal 2017, gli imprenditori individuali e le società di persone determineranno la base imponibile:

- **con il metodo fiscale**, ai sensi del comma 1-bis, art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/1997, nel caso in cui adottino la **contabilità semplificata "per cassa"**. In questo caso i componenti positivi e negativi di reddito rileveranno secondo il principio di cassa;
- **con il metodo fiscale**, ai sensi del comma 1, art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/1997, nel caso in cui applichino la **contabilità ordinaria per obbligo o per opzione**. In questo caso i componenti positivi e negativi di reddito rileveranno secondo il principio di cassa;

- **con il metodo da bilancio**, ai sensi dell'art. 5, D.Lgs. n. 446/1997, nel caso in cui applichino la **contabilità ordinaria per obbligo o per opzione** e sia stata esercitata l'apposita opzione l'utilizzo di questo metodo.



2.5.1. Metodo Fiscale per competenza



L'art. 5-bis, commi 1 del D.Lgs. n. 446/1997, recita: "1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. Non sono deducibili: le spese per il personale dipendente e assimilato; i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del presente decreto; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I contributi erogati in base a norma di legge concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili. I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale".

Pertanto le imprese individuali e le società di persone che applicano la contabilità ordinaria in via obbligatoria o opzionale andranno a determinare il valore della produzione IRAP rilevando i componenti secondo il principio della competenza economica.

I RICAVI RILEVANTI, IMPUTATI SECONDO COMPETENZA, SARANNO I SEGUENTI:

RICAVI DI CUI ALL'ARTICOLO 85, LETTERE A), B), F) E G) TUIR.

TRA QUESTI RIENTRANO:



- corrispettivi per cessioni di beni e prestazioni di servizi;
- corrispettivi per cessioni di materie prime, sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi i beni strumentali, acquistati/prodotti per essere immessi nel processo produttivo;
- indennità ottenute a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni di cui ai punti precedenti contribuiti in denaro, ovvero valore normali dei contributi in natura, spettanti in base ad un contratto.
- variazioni delle rimanenze finali di beni, di materie prime, sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati/ prodotti per essere immessi nel processo produttivo (secondo l'articolo 92 del TUIR) e di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (secondo l'articolo 93 del TUIR).

I costi rilevanti secondo il principio della competenza, invece, saranno:



costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo;



costi delle merci costi dei servizi;



ammortamenti;



canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali

Non saranno deducibili, secondo le regole generali di questa imposta:



i costi del personale dipendente e assimilato;



i compensi dei collaboratori a progetto, occasionali e degli amministratori;



gli utili spettanti agli associati in partecipazione;



la quota interessi dei canoni di leasing, desunta dal contratto;



le perdite su crediti;



l'IMU;

2.5.2. Metodo Fiscale per cassa

L'art. 5-bis, comma 1-bis del D.Lgs. n. 446/1997, recita:



"1-bis. Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66".



Nota bene

In buona sostanza, ai sensi del citato articolo 1-bis, **i componenti rilevano secondo il principio di cassa**, tranne le deroghe previste dall'articolo 66 del TUIR.



Nota bene

Nella determinazione della base imponibile IRAP, nel primo anno di applicazione del regime per cassa, la legge di bilancio ha provveduto a disciplinare il passaggio da un regime all'altro nell'ottica di **evitare che vi siano dei salti di imposta**.



A tal fine è previsto:



lo scomputo dalla base imponibile IRAP delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente;



la non rilevanza nella determinazione della base imponibile IRAP di ricavi, compensi e spese che hanno già concorso alla formazione del reddito determinato per competenza.

2.5.3. Metodo da Bilancio

Come già asserito, le ditte individuali/società di persone in contabilità ordinaria possono determinare la base imponibile IRAP con il metodo "da bilancio", di cui all' art. 5, D.Lgs. n. 446/1997, previo esercizio di un'apposita opzione. Questa scelta, una volta esercitata, deve obbligatoriamente essere mantenuta per tre periodi d'imposta e comporta l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria. Pertanto, nel caso in cui sia stata esercitata questa opzione nel 2016, il contribuente, anche nel caso in cui ne ricorrano i presupposti, non può applicare il regime contabile semplificato fino al 2019.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate, nella **Circolare n. 11/2017**, chiarisce che:

- le imprese che nel 2016 hanno optato per il regime di contabilità ordinaria possono revocare, dal 1° gennaio 2017, la scelta effettuata e accedere al regime di contabilità semplificata;
- coloro che per il 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria, possono revocare nel 2018 la scelta operata per applicare il regime semplificato.



Nota bene

In merito a quest'ultimo punto **occorre fare una precisazione.**

Infatti, un'impresa in contabilità ordinaria (per opzione/obbligo) che opta, dal 2017, per il metodo " da bilancio " e che, sempre nel 2017, consegua ricavi non superiori ai limiti previsti (ovvero € 400.000/ € 700.000), si ritiene che non possa passare, dal 2018, alla contabilità semplificata in quanto, fino al 2019, risulta vincolata alla scelta effettuata ai fini IRAP.

Pertanto, l'acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2017 con pagamento anticipato nel 2016, non ha dato luogo ad un costo deducibile nel 2016 (ex articolo 109, comma 2, del TUIR) e, quindi, potrà essere dedotto nel 2017, all'atto della avvenuta consegna.

2.6. Sintesi

In sintesi la determinazione del reddito in applicazione del regime di cassa dovrebbe avvenire nella maniera seguente:

Ricavi/altri proventi percepiti ex articoli 85 e 89 TUIR
+
Autoconsumo personale/familiare dell'imprenditore ex articolo 57 TUIR
Redditi patrimoniali ex articolo 90, comma 1, TUIR
Plusvalenze ex articolo 86 TUIR
Sopravvenienze attive e articolo 88 TUIR
-
Costi sostenuti (pagati)
+
Minusvalenze/sopravvenienze passive ex articolo 101 TUIR
Quote di ammortamento beni materiali (articoli 64, comma 2, e 102 TUIR)
Quote di ammortamento beni immateriali (articolo 103 TUIR)
Canoni e maxicanone di leasing ex articolo 102 TUIR
Spese per prestazioni di lavoro ex articoo 95 TUIR
Oneri di utilità sociale ex articolo 100 TUIR
Accantonamenti TFR ex articolo 105 TUIR
Perdite di beni strumentali e perdite su crediti ex articolo 101 TUIR
Deduzioni forfetarie (per categorie particolari quali intermediari, rappresentanti di commercio, esercenti attività di ristorazione e attività alberghiere, autotrasportatori, distributori di carburante, ecc)

3. CRITERI DI CONTABILIZZAZIONE

3.1. Introduzione

L'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973, che disciplina la contabilità semplificata, è stato riscritto dall'art. 1, comma 22, della Legge di Bilancio 2017, al fine di adeguare gli adempimenti contabili delle imprese minori al nuovo regime di determinazione del reddito secondo il criterio di cassa. Le caratteristiche soggettive di coloro che possono avvalersi della contabilità semplificata non sono state modificate dall'intervento normativo in commento. Prima delle modifiche apportate, le registrazioni contabili ai fini delle imposte sul reddito dovevano essere evidenziate separatamente nei registri IVA, mentre coloro che effettuano esclusivamente operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto erano tenuti ad annotare in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese ed eseguire nel medesimo registro l'annotazione delle rimanenze. In particolare:

I registri IVA

A tal riguardo, l'articolo 9 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 e il DM 2 maggio 1989, tutt'ora in vigore per quanto compatibili, prevedono l'obbligo di annotazione:

- a) **entro sessanta giorni, dei componenti positivi e negativi di reddito**, costituiti dalle operazioni non considerate ai fini IVA cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi, nonché dalle operazioni che non concorrono a formare la base imponibile ai fini di detta imposta;
- b) **entro il termine della presentazione della Dichiarazione dei Redditi delle operazioni diverse dalle precedenti**, rilevanti ai fini della determinazione del reddito, compreso il valore delle rimanenze.

Il registro dei beni ammortizzabili

Per chi si avvaleva della semplificazione di cui all'articolo 13 del DPR n. 435 del 2001, non era obbligatorio tenere il suddetto registro qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, fossero forniti, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973.

Altri registri previsti da leggi speciali

Con l'avvento del nuovo regime la normativa prevede che gli **obblighi contabili siano assolti mediante le seguenti possibilità**, alternative:

- 1- Tenuta dei registri IVA e di due distinti registri per incassi e pagamenti**, come disciplinato dai commi 2 e 3 dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973. *"2. I soggetti che fruiscono dell'esonero di cui al comma 1 devono annotare cronologicamente in un apposito registro i ricavi percepiti indicando per ciascun incasso: a) il relativo importo; b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento; c) gli estremi della fattura o altro documento emesso. Devono essere altresì annotate cronologicamente, in diverso registro e con riferimento alla data di pagamento, le spese sostenute nell'esercizio. Per ciascuna spesa devono essere fornite le indicazioni di cui alle lettere b) e c) del primo periodo. 3. I componenti positivi e negativi di reddito, diversi da quelli indicati al comma 2, sono annotati nei registri obbligatori di cui al medesimo comma 2 entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi".*
- 2- Tenuta dei registri IVA ed indicazione, all'interno degli stessi dei mancati incassi o pagamenti**. Opzione disciplinata dal comma 4 dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973. *"I registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sostituiscono i registri indicati al comma 2, qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In luogo delle singole annotazioni relative a incassi e pagamenti, nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri deve essere riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti e i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri stessi nel periodo d'imposta in cui vengono incassati o pagati, indicando ai sensi del comma 2, lettera c), il documento contabile già registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".*
- 3- Tenuta dei registri IVA ed applicazione di una presunzione generale di incasso o pagamento**. Questa casistica è disciplinata dal comma 5 dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973. *"Previa opzione, vincolante per almeno un triennio, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento".*

Pertanto, in estrema sintesi ci sono tre possibilità che verranno dettagliatamente analizzate di seguito:

- tenuta dei registri IVA e di due distinti registri per incassi e pagamenti;
- tenuta dei registri IVA ed indicazione, all'interno degli stessi dei mancati incassi o pagamenti;
- tenuta dei registri IVA ed applicazione di una presunzione generale di incasso o pagamento.

COMMA 2	Annotazione cronologica, in due separati registri, dei ricavi percepiti e delle spese sostenute, indicando per ogni operazione: <ul style="list-style-type: none"> ▪ importo; ▪ generalità e indirizzo di chi ha effettuato il pagamento/verso chi si è sostenuta la spesa; ▪ estremi della fattura o altro documento emesso.
COMMA 4	Annotazione sui registri IVA dei mancati incassi/pagamenti dell'anno, con indicazione delle fatture a cui si riferiscono.
COMMA 5	Nessun ulteriore registro, ma si presume che la data di registrazione coincida con la data di incasso/pagamento. Per gestire questa modalità si deve esercitare un'opzione vincolante per tre anni.

3.2. Tenuta dei registri IVA e di due distinti registri per incassi e pagamenti

Seguendo l'ordine dato dal legislatore all'interno della normativa vediamo che il nuovo articolo 18, riformando la disciplina precedente, dispone ora, al comma 2, l'obbligo per le imprese minori di istituire appositi registri ai fini delle imposte sul reddito, dove annotare rispettivamente i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti.

Pertanto ora, in aggiunta dei registri IVA, vi saranno due appositi registri dove andranno indicati, rispettivamente:

- i ricavi percepiti;
- le spese sostenute.

Tenendo presente, che in questi registri andranno annotati anche di altri componenti positivi o negativi di reddito, come per esempio gli ammortamenti, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Con riferimento alla registrazione dei ricavi, è previsto che deve essere annotato, cronologicamente, per ciascun incasso:
a) il relativo importo;
b) le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
c) gli estremi della fattura o di altro documento emesso.



In proposito, si ritiene che:
- l'obbligo di annotazione previsto dalla lettera b) , possa essere assolto anche con la sola indicazione del codice fiscale del cliente;
- l'obbligo previsto dalla lettera c) possa essere assolto, quando non è obbligatoria ai fini IVA l'emissione della fattura, con l'annotazione del documento contabile che certifica l'operazione effettuata (ad esempio, anche il documento che comprovi l'effettuazione della prestazione per le operazioni non considerate ai fini Iva cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi).

Per quanto concerne la registrazione dei costi, invece, è previsto che devono essere annotati cronologicamente quelli effettivamente sostenuti nell'esercizio e, per ciascuna spesa, *"devono essere fornite le indicazioni di cui alle lettere b) e c) del primo periodo"*, ossia:

- b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza del soggetto che riceve il pagamento (anche in tal caso, l'obbligo si ritiene assolto con l'indicazione del codice fiscale del soggetto che riceve il pagamento);
- c) gli estremi della fattura o di altro documento ricevuto, che comprovi l'avvenuto pagamento quando non è obbligatoria ai fini IVA l'emissione della fattura.

3.2.1. Termini di registrazione



Nella **Circolare 11/E l'Agenzia delle Entrate** ha precisato che, trattandosi di scritture cronologiche, sia applicabile il disposto dell'articolo 22 del D.p.r. 600/1973, il quale prevede che *"le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni"* dal momento in cui l'operazione assume rilevanza, ossia dall'incasso del ricavo o dal pagamento della spesa.

Mentre gli altri componenti positivi e negativi di reddito andranno annotati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Esempi di questi componenti possono essere:

- ammortamenti
- plusvalenze
- sopravvenienze attive e passive
- ecc

Pertanto, nei registri i costi ed i ricavi andranno annotati entro il termine di 60 giorni dal momento dell'incasso o del pagamento, mentre gli altri componenti reddituali entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi.

3.3. Soggetti esonerati dall'emissione della fattura

Quei soggetti che, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 633 del 1972, non sono tenuti all'emissione della fattura, se non a richiesta del cliente, come per esempio i commercianti al minuto e soggetti ad essi equiparati, che certificano i corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale, *"possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, distintamente per ciascuna tipologia di operazioni ivi indicata. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.*

Nella determinazione dell'ammontare giornaliero dei corrispettivi devono essere computati anche i corrispettivi delle operazioni effettuate con emissione di fattura, ...".

Tali soggetti, inoltre, hanno la facoltà, ai sensi dell'art 6, comma 4, del DPR n. 695 del 1997, di registrare cumulativamente le operazioni effettuate in ciascun mese solare entro il giorno 15 del mese successivo.

Diventa, quindi, necessario coordinare le agevolazioni previste dalle norme appena citate con gli obblighi previsti dall'articolo 18 del D.p.r. 600/1973 per la corretta tenuta del registro incassi e pagamenti, sia con riferimento alla registrazione cronologica dei singoli corrispettivi, che all'obbligo di indicare gli estremi del cliente (o il codice fiscale).

Secondo le precisazioni fornite dalla **Circolare n. 11/E** si evince che questi soggetti possono assolvere gli obblighi contabili previsti dalle nuove regole di determinazione del reddito "per cassa":

- secondo quanto previsto dal comma 4 dell'articolo 18 del D.p.r. 633/1972, quindi mediante la tenuta dei registri IVA ed indicazione, all'interno degli stessi dei mancati incassi o pagamenti;
- secondo quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 18 del D.p.r. 633/1972, quindi mediante la tenuta dei registri IVA ed applicazione di una presunzione generale di incasso o pagamento, previa opzione triennale.



Ciò significa che non è possibile avvalersi della possibilità di tenuta di due distinti registri relativi ad incassi e pagamenti.

Nel caso in cui si proceda con l'indicazione all'interno dei registri IVA dei mancati incassi/pagamenti sarà sufficiente integrare il registro dei corrispettivi e/o il registro degli acquisti con un'annotazione complessiva dei mancati incassi e dei pagamenti non ancora effettuati.



È importante precisare, però, che nel registro dei corrispettivi andranno indicate le generalità e gli importi dei soggetti debitori ai quali si riferiscono i mancati pagamenti. Detti importi devono essere poi annotati entro 60 giorni dalla data dell'effettivo incasso, indicando le generalità del soggetto che ha effettuato il pagamento.



Attenzione

La citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate evidenzia, inoltre, che alla determinazione del reddito concorre l'importo dei corrispettivi (effettivamente incassati) al netto dell'IVA oggetto di scorporo. Infatti, i commercianti al sono tenuti ad annotare i corrispettivi nel relativo registro al lordo dell'IVA, distintamente per ciascuna aliquota. Successivamente, in sede di liquidazione dell'imposta, dovranno "scorporare" l'IVA secondo il disposto dell'articolo. 27, comma 4, D.p.rn. 633/1972.

3.4. Tenuta dei registri IVA ed indicazione, all'interno degli stessi dei mancati incassi o pagamenti

Il comma 4 dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973 prevede che vi sia la possibilità di tenere solamente i registri IVA (senza quindi affiancare a questi i due registri "cronologici" di incassi e pagamenti") annotando sugli stessi, al termine dell'esercizio, l'ammontare:

- dei ricavi per i quali sia stato emesso il relativo documento fiscale (fattura) ma non risultino incassati;
- dei costi per i quali sia stata registrato il relativo documento fiscale ma non sia ancora stato effettuato il pagamento.

Così facendo si elimina la possibilità di dover tenere i due registri previsti dalla precedente normativi e relativi alle somme incassate e pagate.



Nota bene

In questo caso sarà necessario, entro il 31/12 di ciascun esercizio, dare indicazione dell'ammontare complessivi dei ricavi non percepiti e dei costi non pagati, con indicazione della fattura o dell'operazione a cui sono riferiti.

3.4.1. Termini di registrazione

In riferimento al termine di registrazione l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 11/E ha precisato che la registrazione di una fattura di acquisto, al di la del termine previsto ai fini IVA dall'articolo 19 del D.p.r. 633/1972, dovrà essere eseguita entro 60 giorni dalla data di pagamento. Precisando, però, che l'eventuale mancata registrazione della fattura di acquisto entro detto termine non pregiudica comunque l'esercizio del diritto a detrazione purché questa avvenga entro

il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo in cui il diritto alla detrazione è sorto (ovvero entro il 30 aprile 2018 per le fatture 2017), ovvero nel termine più ampio previsto dall'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972. Inoltre, nel caso in cui una fattura venga registrata in un termine maggiore rispetto ai 60 giorni indicati ma entro il termine dell'esercizio non pregiudica la deducibilità del costo.

Per quanto riguarda gli altri componenti di reddito, invece, è previsto che:

- **i componenti positivi o negativi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa** secondo il principio di cassa, ma non sono considerate né cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini IVA (articoli 2 e 3 del D.p.r. 633 del 1972), devono essere registrate entro 60 giorni dal momento in cui si considera rilevante l'operazione, ossia dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento.
- **i componenti positivi e negativi che non concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa**, devono essere annotati nei registri IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in coerenza con quanto stabilito dal comma 2 con riferimento alle registrazioni negli appositi registri cronologici istituiti ai fini delle imposte sul reddito.

Ciò sta a significare che elementi come reddituali come:

- gli ammortamenti
- e le spese per il personale



andranno annotati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Esempio



La società Gamma S.n.c. nel corso dell'anno 2017 registra tutte le fatture di acquisto che sono state pagate nell'anno, tranne la fattura n. 128 del 23/12/2017 dell'importo di Euro 4.200 che verrà pagata nel corso dell'anno 2018.

Al termine dell'anno 2017 occorrerà registrare sul registro IVA acquisti:

- Elenco delle fatture non pagate nel corso dell'anno 2017:

→ Fattura n.128 del 23/12/2017 di Euro 4.200.

Nell'anno 2018, sul registro IVA acquisti occorrerà annotare:

- Elenco delle fatture pagate nel corso dell'anno 2018 e relative ad annualità precedenti:

→ Fattura n.128 del 23/12/2017 di Euro 4.200.

3.5. Tenuta dei registri IVA ed applicazione di una presunzione generale di incasso o pagamento

Il comma 5 dell'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973 consente al contribuente, che ha scelto di utilizzare i soli registri IVA, di non effettuare a fine anno le annotazioni dei mancati incassi e pagamenti, esercitando una specifica opzione, vincolante per almeno un triennio, in base alla quale il ricavo si intende incassato e il pagamento effettuato alla data di registrazione del documento contabile. Resta fermo l'obbligo di separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA, con le modalità sopra descritte.

Sulla base di quanto affermato, se si esercita questa opzione, si dà piena rilevanza alla data di registrazione dei documenti fiscali. Pertanto, tutte le fatture/documenti che risultano annotati entro il 31 dicembre 2017, sono considerati incassati/pagati nel 2017.



Questa opzione potrebbe risultare particolarmente interessante per le imprese che esercitano prevalentemente prestazioni di servizi, per le quali il momento di emissione (e di registrazione della fattura) coincide con la data di pagamento.

In sintesi:

- i ricavi si considerano percepiti al momento di registrazione del documento fiscale, a prescindere dal momento di effettivo incasso;
- i costi si considerano sostenuti al momento di registrazione del documento fiscale, a prescindere dal momento di effettivo pagamento.

In base al nuovo comma 5 è data la possibilità ai contribuenti di:

→ Esercitare apposita opzione, vincolante per almeno un triennio

→ di tenere i registri IVA senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti

→ fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione Iva.

L'opzione in parola è, tuttavia, esclusa per i soggetti che effettuano operazioni fuori campo IVA e che non sono tenuti agli adempimenti contabili ai fini IVA, come ad esempio i soggetti residenti nei comuni di Livigno e Campione d'Italia, considerati ai fini IVA territori extra UE.

Al riguardo, è da precisare che, nel caso di operazioni in valuta estera, rilevano in ogni caso al momento dell'incasso/pagamento le differenze su cambi. Infatti, a norma del comma 2 dell'articolo 9 del TUIR, i proventi e le spese in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono percepiti o sostenuti.

3.5.1. Esercizio dell'opzione

La Circolare 11/E/2017 ha chiarito che, secondo quanto previsto dal D.p.r. 442/1997, l'esercizio dell'opzione è desunto dal comportamento concludente del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

Sarà, in ogni caso, necessario per il contribuente confermare quanto desumibile dal comportamento concludente attraverso un apposita opzione da esercitarsi nella prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta operata.

Pertanto, i soggetti che hanno deciso di percorrere questa possibilità nel corso del 2017 dovranno esercitare la relativa opzione all'interno del quadro VO del modello IVA 2018.

3.6. Regimi speciali

3.6.1. Agricoltori

Il comma 6 prevede che i produttori agricoli, esonerati ai sensi dell'articolo 34 del DPR n. 633 del 1972 dagli adempimenti IVA, non sono tenuti agli adempimenti contabili di cui ai commi 2, 3 e 4 previsti per le imprese minori. Si tratta dei produttori agricoli che, ai sensi del comma 6 del citato art. 34, *"nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1"*.

In sostanza, sono considerati in regime di esonero i produttori agricoli con:

- un volume d'affari inferiore ad Euro 7.000,00;
- e considerando che lo stesso deve essere costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al D.p.r. 633/1072.



Nota bene

Tali soggetti, *"sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'articolo 39"*.

Pertanto, non rilevano i nuovi adempimenti introdotti dal regime "per cassa", anche se per questi soggetti è fatto obbligo di conservare e numerare le fatture e le bollette doganali ai sensi dell'articolo 39 del D.p.r. 633/1972.



Nota bene

Per le **altre tipologie di produttori agricoli**, diverse da quelli appena citati, il regime "di cassa" produce effetti solo se gli stessi non determinano il reddito con sistemi catastali o forfetari. Esempio S.n.c. o S.a.s. che non abbiano optato per la determinazione del reddito d'impresa secondo il comma 1093, della Legge 296/2006.

3.6.2. Regimi speciali IVA

Secondo i dettami della disciplina IVA ci sono dei soggetti che applicano la suddetta imposta secondo delle disposizioni particolari.

In particolare i regimi in questione sono:

- **quello del margine**, ai sensi del D.L. 41/1995, relativo alla vendita di beni usati, oggetti d'arte e di antiquariato;
- **quello delle agenzie di viaggio**, ai sensi dell'articolo 74-ter del D.p.r. 633/1972.



Nota bene

La Circolare 11/E, per le operazioni effettuate in questi particolari regimi, ha precisato che *"...l'applicazione del regime di cassa - in particolare, la determinazione dell'importo al netto dell'IVA che costituisce ricavo d'esercizio - può presentare complessità, soprattutto quando il corrispettivo è incassato solo parzialmente"*.

Ciò significa che:

- il calcolo dell'IVA eventualmente dovuta è effettuato in base alle operazioni registrate, mentre
- il ricavo concorre alla determinazione del reddito secondo le nuove regole "per cassa", ovvero in base all'ammontare effettivamente incassato.

Pertanto questi soggetti, nel caso in cui non riescano a determinare in maniera puntuale i mancati incassi dovranno optare per la determinazione "presuntiva" prevista dal comma 5 dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973.

Tra i regimi speciali appare interessante anche considerare quei soggetti che applicano quello definito "monofase" ai sensi dell'articolo 74 del D.p.r. 633/1972. Questo regime è applicato solitamente da:

- edicolanti;
- tabaccai;
- servizi di telecomunicazione e telefonia;

che esercitano un'attività per la quale l'IVA è assolta a monte da chi intraprende l'iniziativa economica.



Tali soggetti, che ai sensi del comma 3 del previgente testo dell'articolo 18, erano tenuti ad annotare *“in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese”*, possono, in un'ottica di semplificazione, continuare ad annotare gli incassi e i pagamenti con le medesime modalità, senza, quindi, indicazione degli elementi contemplati dall'attuale comma 2. Tuttavia laddove svolgano altre attività soggette all'imposta sul valore aggiunto, possono annotare distintamente nei registri IVA anche le operazioni non soggette all'imposta.

4. GESTIONE DELLE RIMANENZE

4.1. Introduzione

Una delle principali criticità reattive a questa tipologia di regime contabile, soprattutto in riferimento al primo anno di applicazione, è relativa **alla gestione delle rimanenze di magazzino**.



Infatti la possibilità di assumere nei costi le rimanenze iniziali, ma non quelle finali, determinerà in molti casi una perdita d'esercizio per l'anno 2017, che in base alle attuali regole fiscali per le imprese semplificate non è riportabile.

Ciò deriva, in via prevalente, dal fatto la **Legge di Bilancio 2017**, all'articolo 1, comma 18, ha previsto che, le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente, secondo il principio di competenza, **devono essere portate interamente in deduzione del reddito del primo anno in cui si applica il nuovo regime**.



Queste pertanto sono irrilevanti per quanto riguarda la determinazione del reddito.

Sul tema la norma fa riferimento, per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione, alle rimanenze finali per cui si devono intendere quelle previste nell'**articolo 92 del TUIR**, e quindi tipicamente rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale, quelle dell'art. 93 dello stesso testo unico, quindi le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, nonché dell'articolo 94, relativo alle rimanenze dei titoli.



L'irrelevanza deve comprendere anche le forniture di servizi di durata ultrannuale, come si evince dalla **risposta dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2017 – Circolare 8/E/2017**.



Il passaggio dal criterio di competenza a quello di cassa prevede perciò la rilevanza, come componente negativo, dell'importo delle rimanenze finali 2016. Tale circostanza, nella stragrande maggioranza delle imprese commerciali, determinerà una perdita fiscale nel 2017 che però, per legge, non potrà essere riportata negli anni successivi.



La **Circolare 11/E/2017**, sul punto, ha offerto specifici chiarimenti confermando la non rilevanza delle rimanenze finali nel primo anno di applicazione del regime di cassa e invece si sofferma ampiamente sul tema delle società di comodo, chiarendo che il componente negativo derivante dalla deduzione integrale delle perdite nel primo esercizio di operatività del regime per cassa non rileva ai fini della normativa delle società di comodo.

Pertanto, nella nuova formulazione del comma 1 dell'art. 66, TUIR, nel termine "rimanenze finali", dovevano intendersi ricomprese:

- le rimanenze di merci/lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale, ex art. 92, TUIR;
- le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, ex art. 93, TUIR;
- le rimanenze di titoli, ex art. 94, TUIR.

4.1.1. Irrilevanza delle rimanenze

Le imprese che abitualmente accumulano molte rimanenze di magazzino avranno una problematica non irrilevante da gestire dovuta alla mancata apparizione delle rimanenze di magazzino tra i componenti utili alla determinazione del reddito. In questo caso l'unica soluzione, che doveva essere attuata già a partire dal 1° gennaio 2017 è l'opzione per la contabilità ordinaria con al redazione di una situazione contabile ai sensi del D.p.r. 689/1974. Ciò significa anche che l'eliminazione delle rimanenze di magazzino, a seguito delle modifiche previste dall'articolo 18 del D.p.r. 600/1973, comporterà l'insorgere di un componente negativo di reddito nel primo anno di applicazione. Se questo importo è tale da generare una perdita di esercizio, ai sensi dell'articolo 8 del TUIR, questa non sarà riportabile. Infatti, queste possono essere utilizzate entro il medesimo periodo di imposta in diminuzione dal reddito complessivo, mentre, nel caso in cui derivassero da una contabilità ordinaria, possono essere compensate con redditi della stessa natura e riportate in avanti nei periodi successivi.

Al fine di non rinunciare all'imputazione di detto costo, che potrebbe avere una rilevanza decisiva ai fini della determinazione della base imponibile, l'unica opzione percorribile è quella per il regime di contabilità ordinaria, il quale deve essere adottato dall'inizio del periodo di imposta. Il libro giornale e quello degli inventari non devono essere preventivamente vidimati, ma occorre da subito redigere la situazione patrimoniale di partenza, ai sensi del D.p.r. 689/1974, per attivare la contabilità in partita doppia. Ricordando, inoltre, che l'opzione sarà vincolante per un triennio.

4.1.2. Gestione delle rimanenze nel primo periodo di applicazione del regime di cassa

Secondo il comma 18 dell'articolo 1 della L. 232/2016



"18. Il reddito del periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, ...come modificato dal comma 17 del presente articolo, è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza".

Secondo il comma 19 dell'articolo 1 della L. 232/2016



"19. Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario, e viceversa, i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi".

Pertanto:

- le rimanenze finali dell'ultimo periodo nel quale viene applicato il principio di competenza, costituiscono un componente positivo di reddito di tale periodo;
- nel successivo periodo, l'applicazione del principio di cassa comporta che le esistenze iniziali, che costituirebbero un componente negativo, non sono più valorizzate. Nello stesso tempo, in virtù del citato comma 18 è possibile dedurre l'importo delle rimanenze finali dell'esercizio precedente.

Esempio 1



Esempio

La società Delta snc in contabilità semplificata ha acquistato, nel 2016, 1.000 pezzi ad € 11 cadauno. Il prezzo di rivendita sarà pari ad Euro 22 cadauno. Nel corso dell'esercizio 2016 vende 700 pezzi mentre altri 300 rimangono in giacenza a fine periodo.

Nel corso del 2017 vende i rimanenti 300 pezzi.

Pertanto:

Ricavi 2016: € 15.400;

Costi 2016: € 11.000;

Rimanenze finali: € 3.300;

REDDITO: € 15.400 + € 3.300 - € 11.000 = € 7.700

Ricavi 2017 (relativi alle rimanenze): € 6.600;

Costi 2017 (relativi alle rimanenze): € 0;

Rimanenze iniziali (rilevanti solo nel primo anno di applicazione): € 3.300;

REDDITO (realtivo alla gestione delle rimanenze): € 3.300.

Esempio 2



Esempio

La società Omega snc in contabilità semplificata ha acquistato, nel 2017, 1.000 pezzi ad € 11 cadauno. Il prezzo di rivendita sarà pari ad Euro 22 cadauno. Nel corso dell'esercizio 2017 (primo anno di applicazione del regime di cassa) vende 700 pezzi mentre altri 300 rimangono in giacenza a fine periodo.

Nel corso del 2018 vende i rimanenti 300 pezzi.

Pertanto:

Ricavi 2017: € 15.400;

Costi 2017: € 11.000;

REDDITO: € 15.400 - € 11.000 = € 4.400

Ricavi 2018 (relativi alle rimanenze): € 6.600;

Costi 2017 (relativi alle rimanenze): € 0;

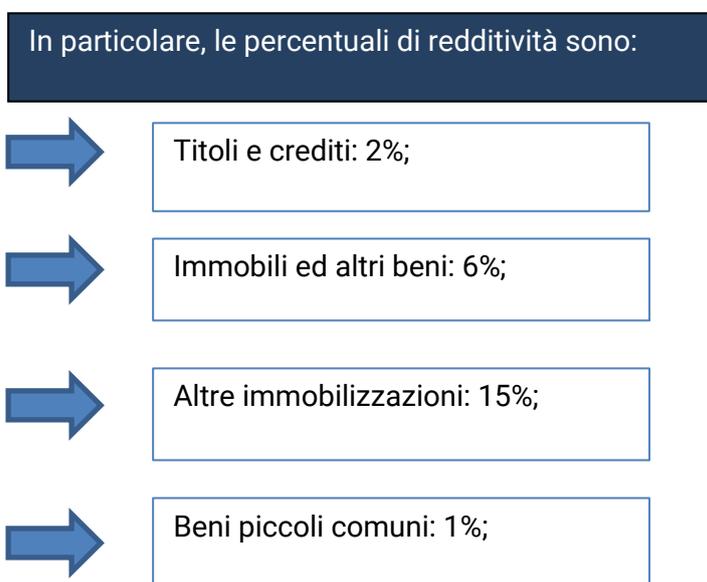
REDDITO (realtivo alla gestione delle rimanenze): € 6.600.

4.2. Irrilevanza delle rimanenze e regime delle società di comodo

La Circolare 11/E del 2017 ha precisato che *“il componente negativo derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell’esercizio precedente secondo il principio della competenza non rileva ai fini dell’applicazione della disciplina delle società c.d. di comodo [...] e per quella delle società in perdita sistematica”*. Pertanto, è espressamente prevista l’irrelevanza ai fini della disciplina:

- delle società non operative (c.d. di comodo), di cui all’articolo 30, L. 724/1994;
- delle società in perdita sistematica, di cui all’articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, D.L. 138/2011;

Ai fini dell’applicazione della disciplina delle società “di comodo”, ai sensi dell’articolo 30 della Legge 724/1994 sono considerate tali quelle società che hanno conseguito ricavi effettivi inferiori a quelli presunti, ricavati dall’applicazione di appositi coefficienti di redditività ad alcuni elementi costituenti l’attivo patrimoniale.



Nel caso in cui i ricavi presunti risultino superiori di quelli effettivi e la società risulti essere “di comodo”, la stessa deve determinare le imposte sui redditi del periodo di imposta sulla base di un reddito non inferiore al minimo presunto, calcolato applicando le percentuali di cui al comma 3, articolo 30, Legge n. 724/1994, al valore dell’esercizio delle citate voci patrimoniali rilevanti.

In aggiunta a questa normativa, le società che, pur superando il predetto “test di operatività”, risultino in perdita per 5 periodi d’imposta consecutivi, ai sensi del comma 36-decies, articolo 2, D.L. n. 138/2011, oppure, in un quinquennio risultino in perdita per 4 periodi d’imposta e per il restante periodo dichiarino un reddito inferiore a quello minimo, determinato ai sensi del citato articolo 30, comma 36-undecies, articolo 2, D.L. n. 138/2011, sono considerate “in perdita sistematica” e quindi “di comodo” a decorrere dal sesto periodo d’imposta.

Nei casi di applicazione di queste normative la Circolare 11/E specifica che il reddito minimo di cui al comma 3 del citato articolo 30 dovrà essere decrementato di un importo pari al valore delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell’esercizio precedente secondo il principio della competenza dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa.

Esempio 2



Esempio

Sigma s.n.c. ha indicato nelle dichiarazioni dei redditi per i periodi d’imposta 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 sempre una perdita (fiscale).

ANNO	2015	2016	2017	2018	2019
Perdita fiscale	-15.000	- 18.000	-12.000	-20.000	-2.000

Posto che il periodo d’imposta 2017 sia il primo periodo di applicazione del regime di cassa, ai fini dell’applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il seguente sesto periodo d’imposta (2020), la stessa società dovrà prendere in considerazione i risultati fiscali dei cinque periodi d’imposta che compongono il c.d. periodo di osservazione, ossia, i predetti periodi 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. In tal caso, il risultato fiscale del periodo 2017 va rilevato senza considerare il componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente (2016), il quale ha concorso alla determinazione del risultato dello stesso periodo 2017. Pertanto, considerando che la perdita 2017 è di Euro 12.000 e che per Euro 8.000 è dovuta a deduzione delle rimanenze il reddito del periodo 2017 da prendere in considerazione per la valutazione di perdita sistematica o meno è di Euro - 4.000.

Considerando che nonostante questa diversa imputazione della perdita la società rimane sempre in passivo per il 2020 sarà considerata in “perdita sistematica”.

Esempio 3



Zeta s.a.s. nel 2017 applica per il primo anno il regime di cassa. Inoltre le dichiarazioni 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 sono sempre risultate in perdita fiscale, per cui dal 2017 sarà considerata in “perdita sistematica”.

In questo caso, il reddito minimo determinato ai sensi dell’articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994 dovrà essere ridotto del componente negativo derivante dalla deduzione integrare del valore delle rimanenze finale del periodo precedente, il quale ha concorso alla determinazione del reddito analitico dello stesso periodo n-3. Pertanto, posto in Euro 8.000 il reddito minimo determinato secondo i coefficienti di cui all’articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994 ed euro 1.000 l’ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo 2017 relativa alle rimanenze finali del periodo precedente (2016) a seguito della determinazione del reddito secondo il regime di cassa, il reddito minimo rilevante ai fini dell’applicazione della disciplina in parola per il periodo 2017 sarà pari ad Euro 7.000 (ossia, Euro 8.000 - Euro 1.000).

5. ACCESSO E FUORIUSCITA DAL REGIME - PASSAGGI DI REGIME

5.1. Introduzione

Il regime di cassa rappresenta il regime naturale dei soggetti che esercitano un'attività di impresa e che siano in possesso dei requisiti previsti dal comma 1 dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973. Questa espressione, indicata nella Circolare 11/E dell'Agenzia delle Entrate, significa che nel caso in cui siano presenti i requisiti il contribuente non dovrà manifestare nessuna volontà di entrare nel regime al fine di applicarlo. Infatti, questo si applicherà in maniera assolutamente naturale. Inoltre, il comma 9 del medesimo articolo 18 dispone che quei soggetti che decidono di intraprendere un'attività commerciale qualora ritengano di non percepire ricavi o compensi per un ammontare, ragguagliato ad anno, superiore ai limiti stabiliti possono tenere la contabilità

simplificata già dal primo anno senza effettuare alcuna comunicazione preventiva.

Possono, inoltre, accedere al regime in esame anche i soggetti il cui regime naturale è quello forfetario (articolo 1, commi 54-89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190). Tali contribuenti, che, comunque, posseggono i requisiti previsti dalla normativa vigente per applicare il regime in commento, devono a tal fine esprimere una specifica opzione, secondo quanto previsto dal comma 70 del citato articolo 1 legge n. 190 del 2014. Ciò avviene, nel rispetto della regola generale stabilita dal DPR n. 442 del 1997, mediante comportamento concludente e successiva comunicazione nella dichiarazione annuale IVA.

L'uscita dal regime di cassa avviene per superamento dei limiti imposti dal comma 1 dell'articolo 18, ovvero per opzione per il regime ordinario, ai sensi del successivo comma 8.

L'opzione per la contabilità ordinaria, con vincolo triennale ai sensi del comma 8 dell'art. 18 del DPR n. 600 del 1973, ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale la scelta è effettuata fino a quando non è revocata, e si esercita per comportamento concludente, dandone comunicazione con il quadro VO della dichiarazione IVA (articolo 3 del DPR n. 442 del 1997).

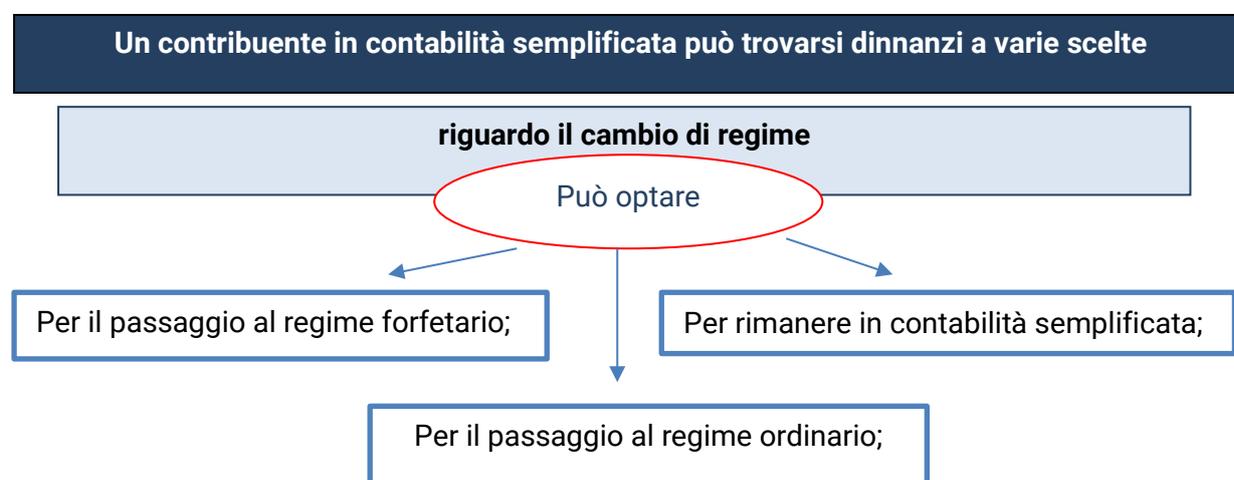
Alla medesima comunicazione sono tenuti i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata ed esercitano l'opzione prevista dall'art. 18, comma 5, del DPR n. 600 del 1973. Coloro che, effettuando solo operazioni esenti, sono esonerati dalla presentazione della

dichiarazione annuale IVA, comunicano l'opzione presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi

5.2. Passaggi di regime

Un contribuente in contabilità semplificata può trovarsi dinnanzi a varie scelte per quanto riguarda il cambio di regime. In particolare, può optare:

- per il passaggio al regime forfetario;
- per rimanere in contabilità semplificata;
- per il passaggio al regime ordinario;



5.3. Regime forfetario

Quei soggetti che nel 2017 hanno adottato il regime semplificato, nel caso ricorrano i presupposti, nel 2018 potranno adottare il regime forfetario.

I requisiti di applicazione di questo regime sono quelli di aver rispettato delle limitazioni su:

- ↳ Ricavi/compensi regguagliati ad anno e suddivisi per categoria di attività;
- ↳ Spesa per l'impiego di lavoratori inferiore ad Euro 5.000;
- ↳ Costo per l'acquisto di beni strumentali inferiore ad Euro 20.000;

In particolare il limite relativo a ricavi e compensi è così suddiviso:

Tipologia	Codice ATECO 2007	Limite ricavi/compensi	Coeff. redditività
Industrie alimentari e delle bevande	(10 - 11)	45.000	40%
Commercio all'ingrosso ed al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	50.000	40%
Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande	47.81	40.000	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	30.000	54%
Costruzioni ed attività immobiliari	(41 - 42 43) - (68)	25.000	86%
Intermediari del commercio	46.1	25.000	62%
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)	50.000	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	30.000	78%
Altre attività economiche	(01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	30.000	67%

In particolare, i ricavi e compensi rilevanti ai fini della determinazione del limite sono:

- per gli imprenditori individuali, quelli individuati negli articoli 57 e 85, TUIR;
- per gli esercenti arti e professioni, quelli individuati nell' articolo 54, TUIR.

Risulta, inoltre, interessante, notare che quei soggetti che abbiano adottato la contabilità semplificata in via opzionale, quindi in presenza dei requisiti per adottare il regime forfetario, sono vincolati a mantenere questa opzione per un triennio.

La Circolare 11/E, però, ha precisato che



"...coloro che hanno optato per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario, possono revocare la scelta effettuata e applicare il regime forfetario dal 1° gennaio 2017".

Pertanto, questa deroga prevista dall'articolo 1 del D.p.r. 442/1997 vale solo per quei soggetti che nel 2016 adottavano, in via opzionale, la contabilità semplificata ed è funzionale alla variazione del regime contabile per cui si era optato.

5.4. Regime ordinario

Un contribuente che adottava nel 2017 la contabilità semplificata, nel 2018 potrà passare al regime ordinario:

- **in via obbligatoria** in caso di superamento dei limiti descritti nel primo capitolo, ovvero Euro 400.000 per le imprese di servizi ed Euro 700.000 per le altre tipologie di imprese;
- **in via opzionale**, se possiede i requisiti per essere semplificato (o addirittura ordinario) ma sceglie di applicare la contabilità ordinaria;

Nel caso in cui si adotti questo regime attraverso l'esercizio di un'opzione si è vincolati a permanervi per un triennio, ovvero fino al 2020 se si è optato nel 2017.

Allo stesso modo un contribuente che adottava la contabilità ordinaria nel 2017 può applicare la contabilità semplificata nel 2017, purchè ne ricorrano i requisiti e sia decaduto il vincolo minimo triennale. Sul tema la Circolare 11/E ha precisato che i soggetti che nel 2016 hanno optato per il regime di contabilità ordinaria possono dal 2017 , revocare la scelta effettuata ed accedere alla contabilità semplificata (per cassa).

Questa opzione verrà esercitata in sede di presentazione della dichiarazione IVA, mediante il quadro VO.

5.4.1. Passaggio dal principio di cassa a quello di competenza (e viceversa)

Al fine di evitare salti/duplicazioni di tassazione in caso di passaggio dal principio di cassa al regime ordinario (contabilità ordinaria) e viceversa , il comma 19 dell'art. 1, Legge n. 232/2016, prevede che: "... i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito ... non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ".

Esempio 1



La società Zeta snc transita dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata. Nel 2017, anno di applicazione della contabilità ordinaria, ha realizzato ricavi per Euro 30.000 derivanti da beni consegnati (per i quali è avvenuto il passaggio di proprietà) ma non ancora incassati.

Questi 30.000 euro saranno incassati regolarmente nel 2018, anno di applicazione della contabilità semplificata ma, come previsto dalla circolare 11/E non concorreranno alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.

La Circolare 11/E, infatti, chiarisce che:

"Allo stesso modo, è da ritenere che i componenti reddituali – per i quali sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime – che non abbiano concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione". Al fine di individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali è necessario far riferimento alle regole vigenti nel regime di "provenienza".

Esempio 2



L'impresa individuale Andrea Rossi, in contabilità ordinaria, ha sottoscritto nel 2017 un contratto per una prestazione di servizi la cui ultimazione è prevista per il 2019 e pagato un acconto pari al 10 per cento del corrispettivo pattuito nel 2017. Nel 2018, dato che ricorrono i requisiti, l'impresa decide di adottare il regime di contabilità semplificata. Nel periodo di imposta 2017, a norma del previgente articolo 66 del TUIR, l'acconto pagato è stato fiscalmente irrilevante. Pertanto, è da ritenere che l'impresa potrà dedurre l'intero corrispettivo della prestazione ricevuta all'atto dell'ultimazione della stessa ovvero nel 2019.

La Circolare n. 11/2017, evidenzia che: *"...nel caso in cui siano stati corrisposti acconti – fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza -, è da ritenere che gli stessi concorrano a formare il reddito nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza"*.

Regime "vecchio"	Regime "nuovo"	Regole principali
Contabilità semplificata	Regime forfetario	Limiti di ricavi/compensi, spese per prestazioni di lavoro ed acquisto di beni strumentali.
	Contabilità semplificata	Si ricorda che nel 2017 si è passati da un regime per "competenza" ad un regime per "cassa"
	Contabilità ordinaria	-In caso di opzione vi è un vincolo triennale; -Obbligo nel caso di superamento dei limiti dimensionali di Euro 400.000/700.000

5.5. Riepilogo passaggi di regime

È importante tenere presente che nel caso in cui vi sia il passaggio da:

- 1 contabilità semplificata a contabilità ordinaria per opzione;
- 2 da contabilità ordinaria a contabilità semplificata (revoca contabilità ordinaria);
- 3 da contabilità semplificata/ordinaria al regime forfetario (revoca contabilità semplificata/ordinaria)



sarà necessario comunicare la scelta all'Agenzia delle Entrate mediante la compilazione del quadro VO.