



**AIDC**

Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili

**Sezione di Milano**

# **Il regime fiscale degli imprenditori in contabilità semplificata**

*(Circolare n. 12 del 5 giugno 2018)*

## Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti interessati	4
3. Requisiti di accesso	5
4. Ingresso nel regime semplificato	7
5. Passaggio alla contabilità ordinaria	8
5.1. Formalità dell'adesione alla contabilità ordinaria	9
5.2. Opzioni precedentemente espresse	9
6. Determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata	10
6.1. Componenti che concorrono alla formazione del reddito per cassa	12
6.2. Componenti che concorrono alla formazione del reddito per competenza	14
7. Cambiamento di regime contabile	17
8. Rimanenze di magazzino	18
8.1. Riflessi sulle società di comodo	20
8.2. Questioni ancora aperte	21
9. Base imponibile IRAP	22
10. Regimi contabili	23
10.1. Registro degli incassi e dei pagamenti	24
10.2. Registri IVA con mancati incassi e pagamenti	25
10.3. Opzione per la sola tenuta dei registri IVA	26
11. Soggetti particolari	28
11.1. Commercianti al minuto	29
11.2. Agricoltori	29
11.3. Contribuenti che applicano regimi speciali dell'IVA	29
11.4. Soggetti non obbligati alla tenuta dei registri IVA	30

## 1. Premessa

---

L'art. 1, co. 17-23, della L. 11.12.2016, n. 232, in vigore dall'1.1.2017, è intervenuto sulle regole di determinazione del reddito ai fini IRPEF (art. 66 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917) e del valore della produzione ai fini IRAP (art. 5-*bis*, co. 1 e 1-*bis*, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446) delle imprese in contabilità semplificata. In particolare, è stato introdotto il **principio di tassazione improntato alla cassa dei componenti reddituali**, in luogo del previgente criterio di competenza, il quale permane applicabile unicamente alle imprese in regime di contabilità ordinaria. A questo proposito, si ricorda che **fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016**, l'imponibile fiscale delle imprese in contabilità semplificata è stato quantificato sulla base della **differenza** tra:

- l'ammontare dei **ricavi** e degli **altri proventi conseguiti nel periodo di imposta** (utili, dividendi e interessi, redditi derivanti da immobili non costituenti beni strumentali o merce);
- l'importo delle **spese documentate sostenute nel periodo stesso**, determinati secondo un **principio di competenza**.

Tale risultato veniva, poi, rettificato delle **variazioni delle rimanenze di magazzino**, delle plusvalenze o minusvalenze, nonché delle sopravvenienze attive o passive.

Ora, invece, per effetto delle modifiche introdotte dalla L. 232/2016, a decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016**, il reddito imponibile dei soggetti in contabilità semplificata deve essere determinato come **differenza** tra:

- i **ricavi** e gli **altri proventi** (utili, dividendi e interessi) **percepiti nel periodo di imposta**;
- **le spese sostenute** nel periodo stesso, computate secondo il **principio di cassa**.

Sono, tuttavia, previste alcune **deroghe**: la differenza tra ricavi incassati e costi sostenuti deve, infatti, essere aumentata e diminuita degli altri componenti positivi e negativi di reddito rilevanti per competenza come **ammortamenti, plusvalenze, minusvalenze, canoni di leasing, sopravvenienze attive o passive**, valore normale dei beni assegnati ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e spese per prestazioni di lavoro.

Per l'implementazione del nuovo principio di cassa, si è reso necessario apportare significative **modifiche nella tenuta dei registri contabili** (art. 18 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600), come meglio illustrato nel prosieguo, al fine di adeguare gli stessi alle nuove modalità di determinazione del reddito a carico delle imprese minori.

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 13.4.2017, n. 11/E**, ha fornito taluni chiarimenti in merito al nuovo regime di cassa, in aggiunta a quanto già precisato mediante la C.M. 7.4.2017, n. 8/E, affrontando, nel dettaglio, le seguenti tematiche:

- le **modalità di determinazione del reddito**;
- la **gestione delle rimanenze**;
- la disposizione prevista per **evitare salti o duplicazioni di imposta** nell'entrata e in uscita dal nuovo regime;

- **i nuovi adempimenti contabili.**

Successivamente, l'Amministrazione Finanziaria ha fornito alcuni ulteriori chiarimenti, in occasione di recenti incontri con la stampa specializzata.

## **2. Soggetti interessati**

---

Il novellato regime di cassa si applica ai soggetti che si avvalgono del **regime di contabilità semplificata** e che **non hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria** (art. 18, co. 6, del D.P.R. 600/1973).

**Non sono interessate**, quindi, dalla novità normativa in commento, le **società di capitali**, obbligatoriamente in contabilità ordinaria, nonché gli altri soggetti che hanno volontariamente optato per la tenuta della **contabilità ordinaria**: l'esercizio di tale **opzione** rappresenta, per le imprese minori, **l'unico modo per continuare ad applicare il criterio di competenza**.

Le modifiche apportate all'art. 66 del TUIR riguardano principalmente i seguenti soggetti:

- gli **imprenditori individuali** e, in particolar modo, quelli che sono **privi dei requisiti per accedere al regime forfetario** (art. 1, co. da 54 a 89, della L. 23.12.2014, n. 190), nonché quelli che, pur in possesso dei prescritti requisiti, **abbiano deciso di rinunciare**;
- le **società in nome collettivo**, alle quali sono equiparate anche le società di fatto, esercenti attività commerciale, e le società di armamento costituite all'unanimità (art. 5, co. 3, lett. b), del TUIR);
- le **società in accomandita semplice**, alle quali sono equiparate le società di armamento costituite a maggioranza (art. 5, co. 3, lett. a), del TUIR);
- gli enti non commerciali che, a latere dell'attività istituzionale principale, esercitano un'attività commerciale in via non prevalente;
- **i trust**, se esercitano un'attività commerciale in via non prevalente.

### **Imprese familiari e aziende coniugali**

Sono interessate dal novellato regime di cassa le imprese familiari, nonché le aziende coniugali in considerazione del fatto che nelle istruzioni del Modello Redditi le stesse sono **assimilate alle società personali**, se costituite dopo il matrimonio e gestite in forma societaria, ovvero alle **imprese individuali**, con attribuzione del reddito all'altro coniuge nella misura del 50% (o in quella diversa misura stabilita con convenzione matrimoniale).

### **Società tra professionisti**

Ferma restando, naturalmente, l'adozione del regime della contabilità semplificata, il principio di cassa potrebbe essere altresì prospettabile per le società tra professionisti (art. 10, co. 3-8, della L. 12.11.2011, n. 183 e D.M. 8.2.2013, n. 34) costituite nella **forma di società di persone commer-**

**ciali**, poiché tali società non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile e, pertanto, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto. Conseguentemente, per esse trova applicazione l'art. 6, co. 3, del TUIR, secondo cui i **redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice**, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati **redditi d'impresa** e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi (Interpelli Agenzia delle Entrate 16.10.2014, n. 954-55, e 9.5.2014, n. 954-93). Diversamente, sono **escluse le società semplici**, perché non dichiarano reddito d'impresa.

### **3. Requisiti di accesso**

---

L'art. 18, co. 1, del D.P.R. 600/1973 stabilisce che il regime di contabilità semplificata trova applicazione con riguardo ai predetti soggetti che **non abbiano superato nell'anno precedente**, oppure prevedano di non superare nell'anno in cui iniziano l'attività, i seguenti **limiti di ricavi**:

- **euro 400.000**, per le imprese aventi per **oggetto prestazioni di servizi**;
- **euro 700.000**, per gli esercenti **altre attività diverse dalle precedenti**.

Il rispetto delle predette soglie di ricavi deve essere verificato in ogni periodo di imposta: il superamento della soglia in un esercizio comporta, infatti, l'obbligo di adottare il regime di contabilità ordinaria **a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo**.

Per quanto concerne le modalità di **verifica del rispetto dei predetti limiti**, relativamente ai contribuenti che esercitano contemporaneamente attività di prestazione di servizi e altre attività, la **R.M. 18.10.2007, n. 293/E** ha precisato che:

- nel caso di **ricavi delle attività non annotati distintamente**, bisogna far riferimento al limite previsto per le attività diverse da quelle di prestazioni di servizi, ossia al limite di euro 700.000. Più precisamente, occorre verificare se l'ammontare complessivo dei ricavi realizzati tramite tutte le attività svolte ecceda il limite massimo fissato dalla norma, pari a euro 700.000;
- nell'ipotesi di **ricavi della attività annotati distintamente**, il limite da assumere è quello dell'**attività prevalente**.

A tal proposito, si rammenta che i **ricavi da considerare** ai fini del computo delle suddette soglie sono quelli previsti dagli artt. 57 e 85 del TUIR (compresi, quindi, quelli dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore), determinati senza tenere conto degli importi dichiarati al fine di adeguarsi agli studi di settore.

Ad esempio, si consideri il caso di un soggetto che esercita due attività, una di prestazioni di servizi, l'altra di commercio al minuto, per le quali ha percepito nel 2017 ricavi complessivi per euro 490.000 di cui euro 380.000 per prestazioni di servizi ed euro 110.000 per commercio al minuto. Al fine di verificare il regime contabile adottabile per il 2018, è necessario:

- **identificare l'attività prevalente**, che nell'ipotesi in esame è quella di prestazioni di servizi;

- verificare che il **limite di ricavi riferito all'attività prevalente** (euro 400.000) è rispettato, in quanto i ricavi per prestazioni di servizi ammontano ad euro 380.000 e sono, quindi, inferiori alla predetta soglia;
- accertare che il **limite complessivo dei ricavi derivanti dalle due attività esercitate** (euro 490.000) risulti **non superiore ad euro 700.000**.

### Computo delle soglie di ricavo

A norma dell'art. 18, co. 1, del D.P.R. 600/1973, i **ricavi relativi all'annualità 2016** sono stati considerati ancora in base al **principio di competenza** adottato per periodo d'imposta, sia per i soggetti che hanno continuato ad applicare **nel 2017 il regime di contabilità semplificata** – per i quali il 2016 ha rappresentato l'ultimo anno di applicazione del principio di competenza – che per quelli che nel 2017, e per i periodi d'imposta successivi, sono transitati **dal regime contabile ordinario a quello semplificato**. Dal 2018, invece, in caso di passaggio dal regime contabile semplificato a quello ordinario, **le predette soglie di ricavi devono essere computate** in base al principio di cassa, ovvero tenendo conto dei ricavi che sono *"percepiti in un intero anno"*.

Al mantenimento dei suddetti requisiti, il regime di contabilità semplificata **si intende rinnovato di anno in anno**, fatta salva l'opzione per il regime ordinario di contabilità, di cui si dirà.

### Verifica dei ricavi per le società neo costituite

È possibile adottare il regime contabile semplificato anche in sede di avvio di una nuova attività qualora si preveda di conseguire, nel primo anno, ricavi per un ammontare inferiore ai predetti limiti. In tal caso, i limiti di ricavi vanno ragguagliati all'anno.

Ad esempio, si consideri la situazione di una impresa individuale avente per oggetto attività diverse dalla prestazione di servizi che ha **iniziato l'attività di impresa in data 1.6.2018**, adottando il regime contabile semplificato, **presumendo di percepire nel medesimo esercizio di imposta ricavi non superiori ad euro 410.410,96** = (euro 700.000\*214/365). Qualora, alla fine del 2018, il predetto limite di euro 410.410,96 risulti superato, per l'anno 2018 rimane applicabile il regime contabile semplificato ma, a decorrere dal 2019, l'impresa sarà tenuta ad applicare il regime ordinario.

### Regole particolari

Con riferimento a specifiche categorie di contribuenti, sono stabilite disposizioni speciali ai fini della determinazione dei limiti di ammissione al regime di contabilità semplificata. È il caso dei rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, libri e periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante, per i quali i **ricavi percepiti si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni**. Analogamente, 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.

Ad esempio, si assuma l'ipotesi di un rivenditore di giornali, libri e periodici, i cui ricavi lordi sono pari ad euro 800.000: il costo di acquisto dei predetti beni è stato pari ad euro 700.000. In tal caso, i ricavi da considerare, ai fini del calcolo dei limiti di ammissione al regime di contabilità semplificata, ammontano ad euro 100.000,00, ovvero ai ricavi conseguiti al netto del prezzo corrisposto al fornitore.

## 4. Ingresso nel regime semplificato

La C.M. 11/E/2017 ha ribadito che la disciplina dell'art. 66 del TUIR rappresenta il **regime naturale** dei soggetti che esercitano un'attività di impresa che non abbiano superato nell'anno precedente, oppure prevedano di non superare nell'anno in cui iniziano l'attività, i suddetti **limiti di ricavi**:

- **euro 400.000**, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- **euro 700.000**, per gli esercenti altre attività diverse dalle precedenti.

L'accesso a tale regime non è, pertanto, subordinato ad una manifestazione di volontà del contribuente: l'art. 18, co. 9, del D.P.R. 600/1973, dispone, infatti, che i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa commerciale, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad anno, non superiore ai citati limiti, possono, per il primo anno di attività, tenere la contabilità semplificata. Tale possibilità **non è condizionata ad alcuna comunicazione all'Agenzia delle Entrate**.

Nella C.M. 11/E/2017, è stato, inoltre, precisato che possono accedere al regime di cassa anche i soggetti il cui regime naturale è quello **forfetario** (art. 1, co. 54-89, della L. 23.12.2014, n. 190). In particolare, per accedere al regime di cassa, gli imprenditori forfetari **sono tenuti ad esprimere, però, una specifica opzione**, secondo quanto stabilito dall'art. 1, co. 70, della L. 190/2014.

Ciò avviene nel rispetto della regola generale prevista dal D.P.R. 10.11.1997, n. 442, mediante **comportamento concludente** e **successiva comunicazione nella dichiarazione annuale IVA** (quadro VO).

Sez. 3 - Opzioni e revoca agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi	VO30	APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO31	ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO32	AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO33	REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO34	REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
Sez. 4 - Opzione e revoca agli effetti dell'imposta sugli intrattenimenti	VO40	APPLICAZIONE IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI NEI MODI ORDINARI (art. 4, d.P.R. n. 544/1999)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
Sez. 5 - Opzione e revoca agli effetti dell'IRAP	VO50	DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP DA PARTE DEI SOGGETTI PUBBLICI CHE ESERCITANO ANCHE ATTIVITÀ COMMERCIALI (art.10-bis, comma 2, d.lgs. n. 446/1997 e successive modificazioni)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>

Conseguentemente, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, il **regime effettivamente prescelto** (semplificato delle imprese minori o, in alternativa, di contabilità ordinaria) si evince dalla sua

concreta applicazione.

## **5. Passaggio alla contabilità ordinaria**

---

L'uscita dal regime di cassa avviene per **superamento dei prescritti limiti di ricavi** – euro 400.000, se derivanti soltanto da prestazioni di servizi, oppure euro 700.000 – ovvero a seguito di specifica **opzione per il regime ordinario**. Quest'ultima comporta la disapplicazione del novellato regime naturale di determinazione del reddito, basato sul principio di cassa, a favore del **criterio di competenza**. Al ricorrere di tale ipotesi, l'imprenditore consegue anche la possibilità di **beneficiare dell'agevolazione ACE** (art. 1 del D.L. 6.12.2011, n. 201, e D.M. 3.8.2017), seppur con le più restrittive disposizioni introdotte dalla L. 232/2016 e dal D.L. 50/2017, riguardanti:

- la **riduzione del coefficiente di remunerazione del capitale proprio**, passato dal 4,75% del 2016 all'1,6% per il 2017 e all'1,5% dal 2018;
- l'estensione dell'applicazione delle **regole delle società di capitali** – fondate sugli incrementi in denaro del capitale proprio rispetto a quello esistente nell'esercizio in corso al 31.12.2010 – anche agli **imprenditori individuali**, alle **s.n.c.** e alle **s.a.s. in contabilità ordinaria**.

I contribuenti semplificati che optano per la contabilità ordinaria possono altresì aderire al novellato **regime dell'Imposta sul Reddito d'Impresa (IRI)**, a decorrere dall'1.1.2018, a norma dell'art. 55-*bis* del TUIR. Tale disciplina è applicabile, su **opzione**, dagli **imprenditori individuali**, dalle **società in nome collettivo** e dalla **società in accomandita semplice**, che adottano la **contabilità ordinaria**. L'accesso a tale regime è possibile previo esercizio di apposita opzione da comunicarsi in sede di **dichiarazione dei redditi**, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione e per i quattro periodi d'imposta successivi. L'**opzione**, rinnovabile al termine del quinquennio per ulteriori 5 anni, permette di **assoggettare il reddito d'impresa reinvestito nella società, con la medesima aliquota prevista per i soggetti passivi IRES (24%)**. Diversamente, gli **utili prelevati** dall'impresa rimangono **imponibili progressivamente in capo al percipiente** come reddito d'impresa. L'IRI non produce effetti neppure ai fini della contribuzione, le cui aliquote devono, pertanto, essere applicate sul reddito d'impresa lordo.

L'esercizio dell'opzione per la contabilità ordinaria, in luogo di quella semplificata, comporta, peraltro, la **tenuta obbligatoria** dei seguenti libri contabili:

- **libro giornale** (artt. 14 del D.P.R. 600/1973 e 2216 c.c.);
- **libro degli inventari** (artt. 15 del D.P.R. 600/1973 e 2217 c.c.);
- **registro delle vendite e degli acquisti** prescritti ai fini IVA (artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/1972);
- **libro mastro** (art. 14, co. 1, lett. c), del D.P.R. 600/1973);
- **scritture ausiliarie di magazzino** (art. 14, co. 1, lett. d), del D.P.R. 600/1973);
- **registro dei beni ammortizzabili** (art. 16 del D.P.R. 600/1973);

- **libri sociali obbligatori** (art. 2421, co. 1, c.c.);
- **libri e dei registri prescritti dalla legislazione sul lavoro** (ad esempio, il libro unico del lavoro);
- libri e dei **registri prescritti da altre disposizioni speciali**.

### 5.1. Formalità dell'adesione alla contabilità ordinaria

In caso di opzione per il regime della contabilità ordinaria, è necessario che il contribuente:

- tenga un **comportamento concludente** (art. 1, co. 1, del D.P.R. 442/1997 e C.M. 28.9.2012, n. 38/E), inteso come *"l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base; ciò, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale"* (C.M. 27.8.1998, n. 209/E);
- comunichi l'**opzione** per la contabilità ordinaria mediante la compilazione del **quadro VO**, nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata (art. 2, co. 1, del D.P.R. 442/1997). La C.M. 11/E/2017 ha precisato che anche chi effettua **solo operazioni esenti**, ancorché sia esonerato dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, è tenuto a comunicare l'opzione per la contabilità ordinaria presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi.

Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi		VO20 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 6, d.P.R. n. 600/1973)		Opzione	1	Revoca	2
		VO21 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2 <input type="checkbox"/>
		VO22 DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2 <input type="checkbox"/>
		VO23 DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2 <input type="checkbox"/>
		VO24 DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITUITE DA IMPRENDITORI AGRICOLI (art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2 <input type="checkbox"/>
		VO25 DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2 <input type="checkbox"/>

Conseguentemente, a seguito delle modifiche apportate all'art. 66 del TUIR e all'art. 18 del D.P.R. 600/1973, le imprese minori che intendevano mantenere, nel 2017, il criterio di competenza per la determinazione del reddito, oltre a dover tenere un comportamento concludente a partire dal 2017, avrebbero dovuto compilare il quadro VO della dichiarazione IVA 2018, da presentarsi entro il 30.4.2018.

In caso di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria, si rende altresì necessario definire la **situazione patrimoniale iniziale**, alla quale vanno successivamente riferite le variazioni apportate nel conto economico relativo al primo anno di contabilità ordinaria, **assegnando un valore fiscale ai beni identificati come relativi all'impresa**, secondo quanto prescritto dall'art. 65 del TUIR.

### 5.2. Opzioni precedentemente espresse

La C.M. 11/E/2017 ha ribadito che *"l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta*

*vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto*": ha, inoltre, evidenziato che l'art. 1 del D.P.R. 442/1997 consente *"la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative"*. Pertanto, tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime delle imprese minori, i soggetti che nel 2016 hanno **optato per il regime di contabilità ordinaria** hanno potuto, dall'1.1.2017, **revocare la scelta effettuata** e accedere al regime in parola.

Diversamente:

- coloro che nel **2017** hanno inteso **continuare ad applicare la contabilità ordinaria, non hanno dovuto effettuare alcuna opzione**, intendendosi la stessa rinnovata per un anno;
- coloro che per il **2017** hanno **tacitamente rinnovato l'opzione** per la contabilità ordinaria, **possono revocare tale scelta nel 2018** e adottare il regime di cassa;
- coloro che nel **2016** hanno adottato la **contabilità semplificata**, pur avendo i requisiti per applicare il **regime forfetario**, hanno potuto, dall'1.1.2017, **revocare tale scelta** e applicare il regime forfetario.

## **6. Determinazione del reddito dell'impresa in contabilità semplificata**

La C.M. 11/E/2017, coerentemente con quanto già affermato dalla C.M. 8/E/2017, ha ribadito che gli imprenditori in contabilità semplificata non sono soggetti a un regime di cassa "puro", bensì a uno **"misto" cassa-competenza**. Per la determinazione del reddito di tali contribuenti, è, pertanto, necessario fare riferimento ai ricavi percepiti e alle spese sostenute, mentre continua ad essere applicabile il principio di competenza, per alcuni componenti di reddito espressamente richiamati dal novellato art. 66 del TUIR. Si rammenta, al riguardo che, rispetto alla previgente formulazione di tale norma, è stato **cancellato ogni riferimento** alle seguenti disposizioni normative:

- **artt. 92, 93 e 94 del TUIR** che disciplinano il concorso al reddito delle variazioni delle rimanenze, con la conseguenza che le spese per le merci acquistate diventano deducibili nel periodo di sostenimento del costo;
- **art. 109, co. 1 e 2, del TUIR**, recante il principio generale di competenza e i correlati criteri di certezza e determinabilità oggettiva.

Peraltro, sempre per ragioni di coordinamento con il nuovo regime di cassa, sono stati soppressi gli ultimi due periodi del co. 3 dell'art. 66 del TUIR, che consentivano alle imprese minori di dedurre i costi concernenti contratti a corrispettivi periodici (ad esempio, i contratti di locazione), relativi a spese di competenza di due periodi di imposta e di importo non superiore ad euro 1.000, nell'esercizio in cui veniva ricevuto il documento probatorio, anziché secondo gli ordinari criteri di competenza. Sul punto, la C.M. 11/E/2017, ha precisato che *"una siffatta previsione non ha più ragion d'essere in un*

*regime per cassa*". Pertanto, i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici sono deducibili all'atto del sostenimento della spesa.

È stato, invece, integralmente confermato il **co. 3 dell'art. 66 del TUIR** nella parte in cui prevede l'applicazione, alle imprese minori, delle seguenti disposizioni:

- art. 56, co. 5, del TUIR, recante le modalità di determinazione del reddito per le imprese che esercitano attività di allevamento oltre il limite di cui all'art. 32, co. 2, lett. b), del TUIR;
- art. 65 del TUIR, che disciplina il trattamento impositivo dei beni relativi all'impresa;
- art. 91 del TUIR, che riporta l'elenco dei proventi e oneri non computabili nella determinazione del reddito;
- **art. 95 del TUIR**, che dispone la deducibilità delle **spese per prestazioni di lavoro**;
- art. 100 del TUIR, recante i criteri di deducibilità degli oneri di utilità sociale;
- **art. 108 del TUIR**, che regola il trattamento fiscale delle **spese relative a più esercizi**;
- **art. 90, co. 2, del TUIR**, che disciplina il trattamento fiscale dei **proventi degli immobili "patrimonio"**, ovvero non strumentali, né beni-merce;
- **art. 99, co. 1, del TUIR**, recante i criteri di **deducibilità delle imposte diverse da quelle sul reddito** o di cui sia prevista la rivalsa, anche facoltativa;
- **art. 99, co. 3, del TUIR**, recante il trattamento fiscale dei **contributi ad associazioni di categoria** dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione;
- art. 109, co. 4, ultimo periodo, del TUIR, che regola la deducibilità dei componenti negativi specificamente afferenti i ricavi, anche se non contabilizzati;
- art. 109 co. 5, 7 e 9, lett. b), del TUIR, che prescrive l'indeducibilità dei componenti negativi afferenti proventi esenti e dei compensi corrisposti agli associati con apporto diverso da opere o servizi;
- **art. 110 co. 1, 2, 5, 6, 8 del TUIR**, recante norme di **carattere generale sulle valutazioni** (escluso il *transfer price*).

Diversamente, **non hanno formato oggetto di modifica** le seguenti disposizioni:

- art. 66, co. 2, del TUIR, che richiama l'applicazione, anche alle imprese minori, della disciplina sulla deduzione delle **quote di ammortamento, delle perdite di beni strumentali** e delle **perdite su crediti**, nonché degli **accantonamenti per le indennità di fine rapporto e le altre indennità previdenziali**;

<b>DISPOSIZIONI DEL TUIR RICHIAMATE NELL'ART. 66, CO. 2, DEL TUIR</b>	
<b>Artt. 64, co. 2, del TUIR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>beni ad uso promiscuo personale o familiare</b>;</li> <li>• deducibilità al 50% per gli <b>ammortamenti, noleggi o leasing dei beni mobili</b>;</li> <li>• deducibilità al 50% della rendita catastale per l'immobile di proprietà o 50% del canone di locazione o <i>leasing</i> immobiliare, nel caso in cui non si disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'attività.</li> </ul>

<b>Art. 102, co. 6, del TUIR</b>	<b>Spese di manutenzione</b> , riparazione, ammodernamento e trasformazione relative a beni strumentali.
<b>Art. 102, co. 7, del TUIR</b>	Canoni di <b>locazione anche finanziaria</b> e di <b>noleggio</b> .
<b>Art. 103 del TUIR</b>	<b>Ammortamento di beni immateriali</b> .
<b>Art. 101 del TUIR</b>	<b>Minusvalenze e sopravvenienze passive</b> .
<b>Art. 105 del TUIR</b>	<b>Accantonamenti per le indennità di fine rapporto</b> e altre indennità previdenziali, a condizione che risultino iscritti nei registri di cui all'art. 18 del D.P.R. 600/73.

- art. 66, co. 4 e 5, del TUIR, che riconoscono una deduzione forfetaria delle spese non documentate a favore di soggetti che svolgono determinate attività (intermediari e rappresentanti del commercio, esercenti attività di somministrazione di alimenti e bevande ovvero di prestazioni alberghiere, imprese di autotrasporto di merci per conto terzi).

### 6.1. Componenti che concorrono alla formazione del reddito per cassa

A norma del novellato art. 66, co. 1, del TUIR, in vigore dal corrente periodo d'imposta, il reddito delle imprese in 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". Conseguentemente, concorrono alla formazione del reddito d'impresa, all'atto dell'effettiva percezione ovvero, in altre parole, secondo il **criterio di cassa**:

- i **ricavi indicati all'articolo 85 del TUIR**;

<b>Determinazione del reddito</b>	<b>RG2</b> Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art 85	con emissione di fattura <sup>2</sup>	
		(di cui <sup>1</sup>	,00
	<b>RG3</b> Altri proventi considerati ricavi		,00

- gli **altri proventi indicati nell'art. 89 del TUIR** (interessi e dividendi).

<b>RG10</b> Altri componenti positivi	1	2		3	4	5	6		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00						
								39	,00

Specularmente, è da ritenere che il summenzionato criterio di cassa sia applicabile anche alle "spese sostenute" nell'esercizio d'impresa, ancorché la formulazione letterale della disposizione in commento non sia mutata. Si tratta dei componenti negativi diversi da quelli per le quali l'art. 66 del TUIR richiama l'ordinaria disciplina prevista dal Testo Unico, quali, ad esempio:

- le spese per gli acquisti di **merci destinate alla rivendita**, di **beni impiegati nel processo produttivo** oppure **incorporati nei servizi**;

<b>RG15</b> Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci	,00
--	-----

- gli oneri per **utenze**, **materiali di consumo** e **spese condominiali**;

- le **imposte comunali** deducibili;
- i costi **per assicurazioni**;
- gli **interessi passivi**.

RG22 Altri componenti negativi	1	2		3	4		5	6	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00
	55	56	,00	57	58	,00	59	60	,00
	61	62	,00	63	64	,00	65		,00

La C.M. 11/E/2017 ha sottolineato come, relativamente alle operazioni da cui derivano componenti positivi e negativi di reddito che concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, assumano **rilevanza**:

- i **costi riguardanti contratti da cui derivano corrispettivi periodici** (deducibili quindi al momento del sostenimento della spesa);
- gli **eventuali versamenti effettuati o corrispettivi ricevuti a titolo di acconto** (così, ad esempio, la fattura emessa nel mese di dicembre 2017 quale acconto di una prestazione da effettuare nel 2018, incassata entro il 31.12.2017 origina un ricavo per il 2017).

### Corretta imputazione di incassi e pagamenti

L'adozione del criterio di cassa comporta la necessità di individuare esattamente quando i ricavi si intendano "percepiti" e le spese si considerino "sostenute", ossia quando diventano fiscalmente rilevanti. La problematica concerne soprattutto le **transazioni che avvengono con strumenti diversi dal denaro contante**, in prossimità della fine dell'anno o all'inizio di quello successivo.

Sul punto, la C.M. 11/E/2017 ha precisato che, 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".

Modalità di pagamento	Percezione del ricavo e sostenimento della spesa
<b>Assegno circolare</b>	Il ricavo (o il costo) si considera realizzato (o sostenuto) nel momento in cui il titolo di credito entra (esce) nella disponibilità dell'impresa, ovvero all'atto della sua <b>materiale consegna dall'emittente al ricevente</b> , non avendo alcuna rilevanza la circostanza che il versamento sul conto corrente intervenga in un momento successivo o in un diverso periodo d'imposta.
<b>Assegno bancario</b>	Il ricavo (o il costo) si considera realizzato (o sostenuto) nel momento in cui il titolo di credito entra (esce) nella disponibilità dell'impresa, non rilevando <b>ai fini dell'imputa-</b>

	<b>zione temporale del componente</b> la circostanza che il versamento sul conto corrente del titolo intervenga in un momento successivo o in un diverso periodo d'imposta.
<b>Bonifico</b>	Il ricavo si considera realizzato nell'esercizio in cui risulta l'accredito vale a dire dalla " <i>data di disponibilità</i> " e cioè quella a partire dalla quale la somma può essere prelevata. Diversamente, <b>la spesa si considera sostenuta alla data in cui viene impartito l'ordine di bonifico</b> . Non assume alcun rilievo, quindi, né la data della valuta, ovvero quella da cui decorrono gli interessi, né il momento in cui il dante causa emette l'ordine di bonifico e neppure quello in cui la banca informa l'impresa dell'avvenuto accredito.
<b>Carta di credito o Bancomat</b>	Il ricavo si considera realizzato alla data <b>in cui avviene l'accredito della somma sul conto corrente dell'imprenditore</b> . Diversamente, la spesa si considera sostenuta alla data in cui viene utilizzata la carta di credito o il bancomat.
<b>Ricevuta bancaria</b>	Il ricavo si considera realizzato alla <b>data del pagamento del cliente presso la banca</b> (in caso di accredito con clausola "salvo buon fine"), ovvero alla data di accredito della somma sul c/c dell'imprenditore in caso di accredito con clausola "al dopo incasso". A prescindere dalla tipologia di clausola delle ricevute bancaria, la <b>spesa si considera sostenuta</b> , in ogni caso, alla data in cui l'imprenditore onora la ricevuta bancaria.
<b>Cambiale</b>	Con riferimento alle cambiali, bisogna distinguere fra: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>titoli non cedibili</b> ex art. 1260 c.c., nel qual caso il pagamento si ha col buon fine dell'operazione;</li> <li>• <b>titoli non cedibili</b>, laddove diviene rilevante il momento della cessione o dello sconto del titolo.</li> </ul>

## 6.2. Componenti che concorrono alla formazione del reddito per competenza

La C.M. n. 8/E/2017 ha precisato che, sebbene il nuovo regime di determinazione del reddito per le imprese minori sia "*improntato alla cassa*", permangono, comunque, **alcune deroghe a favore del principio di competenza** (espressamente individuate nel testo del citato art. 66 del TUIR) e che **riguardano il trattamento fiscale di taluni componenti positivi e negativi di reddito**.

È fatta salva l'applicazione dei seguenti principi:

- **pro-rata di deducibilità** delle spese o altri componenti negativi di cui all'art. 109, co. 5, del TUIR in presenza di **ricavi esenti**;
- **norme generali sulle valutazioni** di cui all'art. 110, co. 1, 2, 5, 6 e 8, del TUIR;
- non concorrenza alla formazione del reddito dei proventi e oneri di cui all'art. 91 del TUIR (ad esempio, proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta).

Con riferimento **agli enti non commerciali che svolgono attività commerciale**, la C.M. 11/E/2017 ha precisato che, ai fini dell'applicazione del pro-rata di deducibilità delle spese previsto dal co. 4 dell'art. 144 del TUIR, qualora l'ente utilizzi il criterio di competenza per la contabilizzazione dei proventi derivanti dall'attività istituzionale, il rapporto va così calcolato:

**Ammontare dei ricavi e altri proventi** che concorrono a formare il reddito d'impresa (**determinati per cassa**)

**Ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi**

(somma dei proventi dell'attività istituzionale (**determinati per competenza**) e dei ricavi e altri proventi dell'attività commerciale (**determinati per cassa**))

Concorrono alla formazione del reddito secondo il **criterio di competenza**, i seguenti **componenti positivi di reddito**:

- i **ricavi da assegnazione dei beni ai soci** o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 57 del TUIR), individuati sulla base del valore normale dei cespiti oggetto dell'estromissione, che rileva, pertanto, nel periodo d'imposta in cui è avvenuta;
- **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 (c.d. immobili patrimoniali);

RG10 Altri componenti positivi	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00						
								39	,00

- **plusvalenze e sopravvenienze attive** (artt. 86 e 88 del TUIR). Rilevano, tuttavia, per 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;

RG6	Plusvalenze patrimoniali	(di cui	1	,00)	2	,00
RG7	Sopravvenienze attive					,00

- **redditi determinati forfettariamente** per le attività di allevamento di animali (art. 56, co. 5, del TUIR). Il principio di competenza va applicato anche alla **determinazione forfetaria del reddito delle altre attività agricole** di cui all'art. 56-bis del TUIR, "*trattandosi di fattispecie sostanzialmente analoghe*". Diversamente, **in caso di forfetizzazione del reddito** mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività ai ricavi "conseguiti" (ad esempio, attività di agriturismo di cui all'art. 5, co. 1, della Legge n. 413/91), va fatto riferimento al **principio di cassa**.

**Componenti negativi di reddito**

Per quanto attiene ai componenti negativi, la C.M. 11/E/2017 precisa che sono deducibili dal reddito, secondo gli **ordinari criteri previsti dal TUIR**, i seguenti componenti negativi di reddito:

- **spese per prestazioni di lavoro** (art. 95 del TUIR), **accantonamenti di quiescenza e previdenza** (art. 105 del TUIR);

RG16	Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo					,00
------	--	--	--	--	--	-----

- quote di **ammortamento di beni materiali**, anche ad uso promiscuo, e immateriali e **canoni di leasing** (artt. 64, co. 2, 102 e 103 del TUIR). I canoni di locazione finanziaria sono deducibili a norma dell'**art. 102, co. 7, del TUIR**: conseguentemente, anche il maxi-canone di *leasing*, deve essere dedotto per competenza, essendo in tal caso irrilevante il momento del pagamento. In tal senso, si è espressa la C.M. 11/E/2017, secondo cui le **spese di manutenzione ordinaria** sono deducibili – seppur nei limiti di cui all'art. 102, co. 6, del TUIR – secondo il criterio di **cassa**;

<b>RG18</b> Quote di ammortamento	,00
<b>RG19</b> Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46	,00
<b>RG20</b> Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali	,00

- **minusvalenze e sopravvenienze passive**. 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;
- **perdite di beni strumentali e su crediti** (art. 101 del TUIR). La deduzione per competenza opera anche in caso di perdite relative a crediti incassati nell'ambito del **regime opzionale** previsto dall'art. 18, co. 5, del D.P.R. 600/1973, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini IVA;
- **oneri fiscali e contributivi** (art. 99, co. 1 e 3, del TUIR) e quelli di **utilità sociale** (art. 100 del TUIR);
- **spese relative a più esercizi** (art. 108 del TUIR). Il criterio di competenza per la deducibilità di questa tipologia di spesa opera unicamente nel caso in cui le stesse abbiano **natura pluriennale** (ad esempio, costi di impianto, spese di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale prevista dall'OIC 24). Diversamente, nel caso in cui tali spese siano deducibili interamente nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, rileva, ai fini della corretta imputazione temporale del componente negativo, il criterio di cassa. Conseguentemente, anche le **spese di rappresentanza** sono **deducibili nel periodo di imposta** in cui è avvenuto il pagamento, fermi restando i **limiti** previsti dall'art. 108, co. 2, del TUIR. Le spese di pubblicità e ricerca, non essendo capitalizzabili, sono deducibili integralmente, nel periodo d'imposta del pagamento;
- **interessi di mora** (art. 109, co. 7, del TUIR)

<b>RG22</b> Altri componenti negativi	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00
	55	56	,00	57	58	,00	59	60	,00
	61	62	,00	63	64	,00	65		,00

Nella C.M. 11/E/2017, è stata, inoltre, confermata l'**indeducibilità dal reddito** delle imprese in contabilità semplificata, per effetto dell'espresso rinvio operato dall'art. 66 del TUIR, dei seguenti **componenti negativi**:

- **spese e altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali** (art. 90, co. 2, del TUIR);
- **accantonamenti**, diversi da quelli indicati nell'art. 105 del TUIR;
- **remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione** e a quelli di cui all'art. 2554 c.c. allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, co. 9, lett. b), del TUIR). La remunerazione dovuta relativamente ai citati contratti che prevedono l'apporto di opere e servizi è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.

## **7. Cambiamento di regime contabile**

---

L'art. 1, co. 19, della L. 232/2016, al fine di evitare salti o duplicazioni d'imposta, ha stabilito che, nel caso di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria (o viceversa), i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato, non assumono rilevanza nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi. Conseguentemente, se tali **componenti reddituali hanno già partecipato alla formazione del reddito** secondo il previgente principio di competenza, gli stessi non devono essere più considerati nella determinazione del reddito secondo le regole del nuovo regime di cassa.

La C.M. 8/E/2017 ha precisato che la disciplina transitoria prescritta nel contesto del citato art. 1, co. 19, della L. 232/2016 è sostanzialmente tesa ad "*evitare che il passaggio da un regime di competenza a un regime ispirato alla cassa potesse determinare anomalie in termini di doppia tassazione/deduzione ovvero nessuna tassazione/deduzione di alcuni componenti di reddito*". Tale disposizione è applicabile anche ai **contribuenti in contabilità semplificata nel 2016** – che hanno determinato il reddito di tale anno in base al principio di competenza – che **nel 2017 hanno applicato la nuova contabilità semplificata "per cassa"**. In particolare, l'Agenzia ha evidenziato che:

- un **componente reddituale che ha già concorso alla determinazione del reddito** in base alle regole del regime di provenienza, non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità e/o deducibilità previsti dal regime di "destinazione". Ad esempio, i **ricavi relativi a beni consegnati nel 2016** (o servizi ultimati nel 2016) ma incassati nel 2017, che hanno concorso alla determinazione del reddito 2016, **non hanno generato ricavi imponibili nel 2017**. Analogamente, un **costo per l'acquisto di beni di consumo consegnati nel 2016, ma pagato nel 2017**, è stato dedotto nel 2016, senza alcuna rilevanza nel 2017;
- un componente reddituale che **non ha partecipato alla determinazione del reddito** in base alle regole del regime di provenienza, vi **concorrerà nei periodi d'imposta successivi**, ancor-

ché non si siano verificati i presupposti di imponibilità (e/o deducibilità) previsti dal regime di “destinazione”. Per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali, **occorre fare riferimento alle regole vigenti nel regime di provenienza.**

Ad esempio, i **ricavi relativi a beni consegnati nel 2017** (o servizi ultimati nel 2017) il cui corrispettivo è stato incassato nel 2016, che non hanno concorso alla determinazione del reddito 2016, generano **ricavi imponibili nel 2017**. In tale circostanza, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti, **occorre fare riferimento alla consegna dei beni** (o ultimazione del servizio) conformemente alle regole del regime di provenienza. Analogamente, un costo per l’acquisto di beni di consumo consegnati nel 2017, pagato nel 2016, è deducibile nel 2017 (all’atto dell’avvenuta consegna). Inoltre, in caso di contratto di **affitto di un immobile strumentale**, il pagamento del canone annuo avvenuto in data 1.9.2016, ha comportato nel 2016 la deduzione dei costi per un importo pari a 1/3 del canone pagato, mentre nel 2017 la deduzione della quota restante, **ancorché non si verifichi l’uscita finanziaria.**

La C.M. 11/E/2017 ha raccomandato che, in sede di passaggio dal regime di competenza a quello di cassa, l’impresa mantenga **evidenza extra-contabile** delle componenti reddituali che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, **non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa** – ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità e/o deducibilità previsti da tale regime – **in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito** in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza” (di competenza) e viceversa.

## Acconti

Nel caso in cui siano stati corrisposti acconti, **fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza**, gli stessi concorrono alla determinazione del reddito nel **periodo d’imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale** previsti dal regime di provenienza. Si assuma, ad esempio, il caso di un’impresa in contabilità semplificata che ha sottoscritto nel 2016 un contratto per una prestazione di servizi la cui ultimazione è prevista per il 2018. Si supponga, altresì, che la medesima impresa abbia corrisposto un **acconto nel 2016**. In tal caso, l’acconto pagato nel 2016 è **fiscalmente irrilevante nel 2016**: l’impresa potrà **dedurre** l’intero corrispettivo nel 2018, all’atto dell’**ultimazione del servizio.**

## 8. Rimanenze di magazzino

---

Ai fini della determinazione del reddito previsto per le imprese in contabilità semplificata, come anticipato, **non assumono più rilevanza le rimanenze finali e iniziali di cui agli artt. 92, 93 e 94 del TUIR**, in considerazione del fatto che, in applicazione del principio di cassa, **le spese per le merci acquistate diventano deducibili nel periodo di sostenimento del costo.** La C.M.

11/E/2017 ha ribadito l'orientamento della C.M. 8/E/2017, secondo cui in base alla formulazione letterale dell'art. 1, co. 18, della L. 232/2016, che fa riferimento "*genericamente alle rimanenze finali*", le stesse comprendono:

- le **rimanenze di merci e lavori in corso su ordinazione** di durata infrannuale (art. 92 del TUIR);
- le **giacenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale** (art. 93 del TUIR);
- le **rimanenze di titoli** (art. 94 del TUIR).

L'art. 1, co. 18, della L. 232/2016, prevede, inoltre, che per il primo anno di adozione del nuovo regime di cassa, il **reddito d'impresa** determinato per **cassa** è **ridotto** dell'importo delle **rimanenze finali** che hanno concorso a formare il **reddito dell'esercizio precedente** secondo il **principio di competenza**.

RG13 Esistenze iniziali	Art. 92	Art. 93	Art. 94
	1	2	3
	,00	,00	,00

Sul punto, la C.M. 11/E/2017 ha precisato che "*tale disposizione trova applicazione, oltre che in sede di prima applicazione del regime, anche nel caso di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata*". In particolare, nel caso di **passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria**, le rimanenze di merci:

- il cui costo è stato sostenuto, e conseguentemente dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa, non rilevano come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato (in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR);
- il cui pagamento non sia stato effettuato, rilevano come esistenze iniziali e si applicano le ordinarie regole di competenza.

Per poter gestire tale passaggio, un ruolo fondamentale è assunto dal **prospetto iniziale delle attività e passività esistenti** alla data del 1° gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria, prescritto a norma del D.P.R. 23.12.1974, n. 689, non soggetto ad obblighi di vidimazione e bollatura. In tale prospetto, con specifico riferimento alla valorizzazione del magazzino, la C.M. 11/E/2017 ha sottolineato la necessità di dover evidenziare l'eventuale **disallineamento** esistente tra il **valore delle esistenze iniziali**, determinato a norma dell'art. 6 del D.P.R. 689/1974, e il **costo fiscalmente riconosciuto** delle stesse. In particolare, è stato precisato che, al fine di calcolare il costo medio delle esistenze iniziali, **rilevano tutti gli acquisti dell'ultimo anno**, relativi alla singola categoria omogenea, e **non solo a quelli relativi ai beni non pagati**: "*così individuato il costo medio, al fine di calcolare il valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze, sarà necessario far riferimento alle merci in magazzino per le quali non è avvenuto il pagamento*" (C.M. 11/E/2017).

Si segnala, inoltre, che il **valore delle rimanenze finali dell'esercizio 2017** (e successivi), pur non concorrendo alla determinazione del reddito di periodo, deve essere indicato nel Modello Redditi (Persone Fisiche o Società di persone).

RG38 Rimanenze finali	Insussistenza rimanenze	Art. 92	Art. 93	Art. 94
	1	2	3	4
			,00	,00
			,00	,00

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 24.5.2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la compilazione del rigo RG38 interessa **tutti i contribuenti in contabilità semplificata** – indipendentemente dall'eventuale opzione per il regime di cui all'art. 18, co. 5, del D.P.R. 600/1973 – e richiede l'indicazione dei medesimi dati previsti dal modello degli studi di settore: in particolare, in colonna 2 deve essere riportata la somma degli importi esposti nei righe F10 e F13, mentre in colonna 3 deve essere rappresentato l'ammontare del rigo F07. In tale sede, è stato altresì chiarito che deve essere riportato il **valore effettivo delle merci presenti in magazzino** alla chiusura del periodo d'imposta, da individuare extra-contabilmente ai sensi degli artt. 92 e 93 del TUIR, che attiene all'effettiva consistenza delle rimanenze, **indipendentemente dall'avvenuta manifestazione finanziaria del costo**. Per l'identificazione di tale importo, occorre, pertanto, valorizzare le quantità fisiche presenti in magazzino al 31 dicembre, con il corrispondente costo di acquisto: gli esercenti attività di commercio al minuto possono valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio.

### 8.1. Riflessi sulle società di comodo

Un altro importante chiarimento dell'Agenzia delle Entrate riguarda il componente negativo derivante dalla deduzione integrale delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza: la C.M. 11/E/2017 ha sottolineato che **non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo** di cui all'art. 30 della L. 23.12.1994, n. 724. A questo proposito, si ricorda che tale normativa trova applicazione con riferimento alle seguenti fattispecie:

- **"società non operative"**, ovvero che non superano il c.d. "test di operatività", vale a dire quelle il cui ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari, imputati a conto economico, risulta inferiore al valore dei ricavi presunti, determinati mediante l'applicazione di prestabiliti coefficienti a determinati *assets* patrimoniali;
- **"società in perdita sistematica"**, che – in base all'art. 2, co. 36-*decies*, del DL 13.8.2011, n. 138 – hanno dichiarato perdite fiscali per cinque periodi d'imposta consecutivi o che, nel medesimo arco temporale, sono in perdita per quattro periodi d'imposta e in uno dichiarano un reddito inferiore a quello minimo di cui all'art. 30 della L. 724/1994. In entrambi i casi, la società si considera non operativa a decorrere dal successivo periodo d'imposta (il sesto).

La **C.M. 11/E/2017** ha esaminato due specifici aspetti: il computo del reddito minimo relativo alle società di comodo (non operative e in perdita sistematica) e l'individuazione dei presupposti di applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica.

Per quanto concerne il primo aspetto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **reddito minimo** 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. Tale orientamento, peraltro, è coerente con quanto già sostenuto dall'Agenzia delle Entrate in merito all'agevolazione del super ammortamento (art. 1, co. 91-94 e 97, della L. 28.12.2015, n. 208). Ad esempio, si ipotizzi che il **reddito minimo** della società Alfa sia di **euro 10.000** e che l'ammontare della **deduzione** effettuata nel 2017 relativa alle **rimanenze finali del periodo 2016** sia pari ad **euro 3.000**. Applicando il principio espresso dalla C.M. 11/E/2017, il **reddito minimo rilevante**, ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo per il 2017, sarebbe di **euro 7.000** (euro 10.000 – euro 3.000).

Per quanto attiene, invece, alla **disciplina della perdita fiscale sistematica**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale **componente negativo** – derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente – **non rileva**, laddove il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa costituisca uno di quelli compresi nel c.d. *periodo di osservazione*: al ricorrere di tale circostanza, infatti, il relativo risultato fiscale deve essere considerato senza tener conto del componente negativo in parola. Si assuma, ad esempio, il caso di una società in **perdita fiscale nei periodi d'imposta 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017** (primo periodo di applicazione del regime di cassa). Ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il 2018, il risultato fiscale del periodo 2017 deve essere rideterminato senza considerare il componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo 2016. Conseguentemente, se nel 2017 la società ha realizzato una perdita fiscale pari ad euro 10.000, di cui euro 2.000 derivante dalla deduzione integrale delle rimanenze finali del periodo 2016, il risultato fiscale 2017 da prendere in considerazione per la verifica del quinquennio in perdita va "neutralizzato" dell'importo di euro 2.000, con l'effetto che **la perdita fiscale 2017 sarebbe pari ad euro 8.000** (euro 10.000 – euro 2.000). Ciò nonostante, risultando in perdita anche gli altri periodi del quinquennio di osservazione (2013-2017), la società è comunque soggetta all'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica nel periodo di imposta 2018, in quanto di comodo.

## **8.2. Questioni ancora aperte**

La C.M. 11/E/2017 non ha, invece, risolto le criticità riguardanti le imprese che presentano, nell'anno di applicazione del regime di cassa, un **importo significativo di giacenze finali**. Come detto, infatti, l'applicazione del nuovo regime di cassa comporta che le rimanenze finali del periodo d'imposta 2016 si considerano **componenti negativi del reddito del periodo d'imposta 2017**. È, infatti, previsto che il reddito d'impresa del periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni relative alle imprese in regime di contabilità semplificata è ridotto delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il criterio di competenza. Si pensi, ad esempio, alle **società immobiliari in contabilità semplificata con immobili a rimanenza**, per le quali

sarebbe estremamente penalizzante portare il valore dei predetti immobili integralmente a costo nel 2017: la deduzione integrale delle rimanenze finali 2016 potrebbe, infatti, determinare una **perdita di ingente ammontare nel primo periodo d'imposta** di applicazione del nuovo regime di cassa (2017), il cui recupero dovrà rispettare le regole e le limitazioni previste per le perdite d'impresa in regime di contabilità semplificata di cui all'art. 8, co. 3, del TUIR. A questo proposito, si rammenta che, a dispetto di quanto previsto per le perdite d'impresa in contabilità ordinaria (per le quali è possibile il riporto in avanti nei cinque periodi d'imposta successivi), le **perdite** maturate in regime di **contabilità semplificata** di cui all'art. 66 del TUIR sono **utilizzabili solamente in diminuzione di altri redditi conseguiti nello stesso periodo d'imposta**. In assenza di altri redditi, pertanto, **il riporto di tale eccedenza è precluso**, generando una ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai contribuenti "forfetari", i quali **possono dedurre le perdite dal reddito dei periodi d'imposta successivi** (ma non oltre il quinto) e **riportarle in avanti senza limitazioni se prodotte nei primi tre periodi d'imposta**.

### Esempio

Un'impresa, al termine del periodo d'imposta 2016, presentava rimanenze finali pari ad euro 100.000: nel periodo d'imposta 2017 ha conseguito ricavi per euro 150.000 e sostenuto costi per euro 100.000, maturando un utile d'esercizio di euro 50.000. Tuttavia, dovendo procedere all'integrale deduzione dell'importo delle rimanenze finali del periodo 2016, pari ad euro 100.000, l'impresa dichiara una perdita fiscale di euro 50.000 – anziché un utile di 50.000 – che, in assenza di altri redditi, non potrà essere portata in diminuzione nemmeno negli anni successivi.

## 9. Base imponibile IRAP

---

L'art. 1, co. 20, della L. 232/2016 è intervenuto anche sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il nuovo **co. 1-bis all'art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997**, secondo cui *"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"*. Conseguentemente, 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'art. 5-bis, co. 1, del D.Lgs. 446/1997 – è determinato applicando i **medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa"** previsti dall'art. 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito.

In ambito IRAP, operano le medesime regole descritte in precedenza con riguardo ai seguenti aspetti:

- il passaggio **dal regime di competenza a quello improntato alla cassa** e viceversa, in virtù del rinvio generale ai precedenti co. 18 e 19 del medesimo art. 1 del D.P.R. 600/1973, che ne dispone l'applicazione delle relative disposizioni "*in quanto compatibili*";
- la **gestione delle rimanenze** nel primo anno di adozione del nuovo regime di cassa. In tal caso, è stato chiarito che la **base imponibile dell'IRAP deve essere ridotta dell'importo delle rimanenze finali** che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nell'esercizio precedente secondo il principio della competenza;
- il trattamento dei **componenti reddituali nella fase di transizione tra i due regimi** (ordinario e semplificato). In particolare, è stato precisato che i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato prima del passaggio al nuovo regime, non assumono rilevanza nella determinazione della base imponibile ai fini dell'IRAP, degli esercizi successivi.

La C.M. 11/E/2017 ha pure sottolineato che le nuove disposizioni **non incidono sulla determinazione della base imponibile IRAP degli enti non commerciali**: la modifica normativa in parola impatta, infatti, solamente sul calcolo del valore della produzione netta delle "*società di persone e delle imprese individuali*". Diversamente, **gli enti non commerciali** – a norma dell'art. 10, co. 2, del D.Lgs. 446/1997 – determinano la base imponibile dell'IRAP, relativa alle attività commerciali esercitate, analogamente alle società di capitali, secondo quanto previsto dall'art. 5 del medesimo decreto IRAP. Conseguentemente, per gli enti non commerciali la base imponibile dell'IRAP è determinata per **presa diretta dal bilancio** e, pertanto, i relativi componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del tributo regionale concorrono alla formazione del valore della produzione netta **in base ai criteri di competenza civilistici**.

## **10. Obblighi contabili**

---

La L. 232/2016, al fine di adeguare gli adempimenti contabili a carico delle imprese minori alle nuove modalità di determinazione del reddito, ha sostituito integralmente l'**art. 18 del D.P.R. 600/1973**, stabilendo significative modifiche nella tenuta dei registri contabili. In particolare, **prima della modifica** in argomento, i contribuenti che applicavano il regime di contabilità semplificata erano obbligati ad istituire:

- i **registri IVA** (vendite, acquisti, corrispettivi), integrati con l'annotazione delle operazioni non soggette ad IVA, ma rilevanti ai fini delle imposte sul reddito. A tal riguardo, l'art. 9 del D.L. 2.3.1989, n. 69 e il D.M. 2.5.1989, tuttora in vigore per quanto compatibili, prevedono l'obbligo di annotazione: **entro 60 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; **entro il ter-**

**mine 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'art. 13 del D.P.R. 7.12.2001, n. 435, non era obbligatorio tenere questo registro qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, fossero forniti, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'art. 16 del D.P.R. 600/1973;
- le **scritture contabili previste per i sostituti d'imposta** e relative ai dipendenti;
- altri registri previsti da leggi speciali.

Il nuovo art. 18 del D.P.R. 600/1973, riformando la disciplina precedente, prevede ora che, ai fini contabili, **le imprese in contabilità semplificata possono:**

- ferma restando l'istituzione dei registri IVA, ove obbligatori, **istituire appositi registri degli incassi e dei pagamenti**, dove annotare in ordine cronologico, rispettivamente, i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti;
- **utilizzare**, come in passato, **i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito**, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA ed effettuando, al contempo, le **annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti** nell'anno di registrazione IVA del documento contabile;
- impiegare i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, esprimendo una specifica **opzione** che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso, opera una presunzione assoluta, secondo cui **il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione IVA del documento contabile**.

### **10.1. Registro degli incassi e dei pagamenti**

Il novellato art. 18 del D.P.R. 600/1973 dispone 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**. Con riferimento alla **registrazione dei ricavi**, è previsto che deve essere annotato, cronologicamente, per ciascun incasso:

- il **relativo importo**;
- le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del **soggetto che effettua il pagamento**. La C.M. 11/E/2017 ha precisato che tale obbligo può essere assolto anche con la **sola indicazione del codice fiscale del cliente**;
- gli **estremi della fattura** o di altro documento emesso.

In tale sede, è stato altresì chiarito che, quando – ai fini IVA – non è obbligatoria l'emissione della fattura, l'adempimento contabile può essere assolto con l'annotazione del documento che certifica l'operazione effettuata (ad esempio, anche il documento che comprovi l'effettuazione della prestazione per le fattispecie non considerate cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi).

Con riferimento alla **registrazione dei costi**, è previsto che devono essere annotati cronologicamente quelli effettivamente sostenuti nell'esercizio e, per ciascuna spesa, devono essere fornite le seguenti informazioni:

- 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);
- gli **estremi della fattura o di altro documento ricevuto**, comprovanti l'avvenuto pagamento quando non è obbligatoria ai fini IVA l'emissione della fattura.

Relativamente ai termini di registrazione, trattandosi di scritture cronologiche, la C.M. 11/E/2017 – confermando quanto precisato nella C.M. 8/E/2017 – ritiene applicabile la prescrizione dell'**art. 22 del D.P.R. 600/1973**, secondo cui "*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, vale a dire all'atto dell'incasso del ricavo o del pagamento della spesa. Diversamente, i **componenti positivi e negativi – diversi da quelli che concorrono alla determinazione del reddito con il criterio di cassa** (ad esempio, ammortamenti, plusvalenze, sopravvenienze attive o passive) – devono essere annotati nei suddetti registri, **entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**, come espressamente previsto dall'art. 18, co. 3, del D.P.R. 600/73.

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 24.5.2018, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il costo pagato nell'anno 2017 è deducibile in tale periodo d'imposta, anche se la relativa fattura è stata ricevuta e registrata nel 2018.

## **10.2. Registro IVA con mancati incassi e pagamenti**

I registri tenuti ai fini IVA possono sostituire i registri cronologici degli incassi e dei pagamenti, laddove siano annotate separatamente le operazioni non soggette ad IVA: le fattispecie rilevanti ai fini IVA devono essere annotate nei registri di riferimento nel rispetto delle discipline di settore contenute negli artt. 23 e ss. del D.P.R. 633/1972. In particolare, come evidenziato dalla C.M. 11/E/2017, per le **operazioni rilevanti ai fini IVA** occorre rispettare quanto previsto dal D.P.R. 633/1972, relativamente all'annotazione negli specifici registri, e conciliare tali disposizioni con "*le esigenze del regime di cassa*". Conseguentemente, il **termine di 60 giorni** ai fini della corretta tenuta dei registri non influisce su quanto disposto ai fini della detrazione dell'IVA o della deducibilità dei costi e, pertanto, resta fermo:

- il **diritto alla detrazione dell'IVA**, che deve essere esercitato, al più tardi, **entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è sorto il diritto medesimo**, ovvero quello in cui l'imposta diviene esigibile, e alle condizioni esistenti al momento della sua nascita (C.M. 17.1.2018, n. 1/E);

- la **deducibilità dei costi è riconosciuta nell'esercizio in cui è effettuata l'annotazione** (a prescindere dal rispetto dei 60 giorni);

In altri termini, la **registrazione della fattura di acquisto oltre il termine dei 60 giorni dall'avvenuto pagamento:**

- non pregiudica comunque l'esercizio del diritto a detrazione nel termine più ampio previsto dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972;
- non determina, inoltre, l'indeducibilità del costo, laddove la registrazione sia, in ogni caso, eseguita nell'esercizio in corso.

Relativamente, invece, alle **altre operazioni:**

- 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 (artt. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972), devono essere **registrate entro 60 giorni dal momento in cui si considera rilevante l'operazione**, ossia dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento (secondo quanto stabilito dal citato art. 9 del D.L. 69/1989, nonché dall'art. 1 del D.M. 154/1989);
- i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito in base al **criterio di competenza** (ad esempio, gli ammortamenti e le spese per il personale dipendente) devono essere **annotati nei registri IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**, in coerenza con quanto stabilito dal co. 2 con riferimento alle registrazioni negli appositi registri cronologici istituiti ai fini delle imposte sul reddito.

Al fine di raccordare i criteri di registrazione delle operazioni soggette ad IVA, con le regole di determinazione del reddito per cassa, nei **registri IVA** vanno **annotati cronologicamente anche gli incassi e i pagamenti** (C.M. 11/E/2017).

Tuttavia, per motivi di semplificazione, in luogo delle singole annotazioni degli incassi e dei pagamenti, può essere riportato, al termine di ciascun periodo d'imposta, l'**importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti**, con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tale evenienza, l'annotazione delle fatture ai fini IVA nel corso del periodo d'imposta rileva anche ai fini dell'incasso o del pagamento, con l'effetto che, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, occorre poi riportare l'ammontare totale di quanto non incassato o pagato, indicando i documenti cui si riferiscono tali mancati incassi e pagamenti. Nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettivo incasso o pagamento, poi, occorre annotare separatamente – entro 60 giorni dall'evento – i ricavi percepiti e i costi sostenuti, indicando gli estremi dei documenti di riferimento.

### **10.3. Opzione per la tenuta dei soli registri IVA**

L'art. 18, co. 5, del D.P.R. 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 cessioni di beni e prestazioni di servizi **non soggette a registrazione ai fini IVA**, con le modalità sopra descritte. Con riguardo a queste operazioni, nel corso del Telefisco 2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato 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 dell'imposta sul valore aggiunto (artt. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972), ovvero costituiscono operazioni "fuori campo IVA" devono essere **registrate entro 60 giorni dal momento in cui si considera rilevante l'operazione**, ossia dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento, secondo il principio stabilito dall'art. 9 del D.L. 69/1989 e dall'art. 1 del D.M. 154/1989;
- i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito secondo il **criterio di competenza** (ad esempio, gli ammortamenti e le spese per il personale dipendente), devono essere annotati nei registri IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Tale opzione, che introduce un criterio di semplificazione ulteriore nella determinazione del reddito delle imprese minori, può essere effettuata da **tutti i soggetti IVA**, a prescindere dal regime dagli stessi applicato e dalle specifiche regole alle quali gli stessi soggiacciono (ad esempio, anche da un autotrasportatore che presta unicamente servizi di trasporto con applicazione dell'art. 74, co. 4, del D.P.R. 633/1972), fatta **eccezione** per i soggetti che effettuano **operazioni fuori campo IVA** e che non sono tenuti agli adempimenti contabili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, quali ad esempio i residenti a Livigno o Campione d'Italia (considerati extra-UE in ambito IVA).

Con riferimento ai **costi sostenuti** – sul presupposto che ai fini IVA il contribuente, per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta attribuitagli in rivalsa, ha facoltà di registrare la fattura di acquisto entro i termini previsti dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972 – gli stessi **si considerano pagati al momento della registrazione del documento contabile**, non rilevando il momento in cui si verifica l'effettivo esborso finanziario. A questo proposito, si ricorda che il termine previsto per la registrazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali è stato modificato dal D.L. 50/2017 per renderlo coerente con il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA: in particolare, l'annotazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali sull'apposito registro deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, in ogni caso, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (C.M. 1/E/2018).

A titolo esemplificativo, **una fattura d'acquisto ricevuta il 2.5.2017** avrebbe potuto essere registrata, al più tardi, **entro il 30.4.2018**.

Anche i **ricavi**, come già anticipato, si considerano incassati al **momento della registrazione delle fatture** nonostante, ai fini della liquidazione dell'IVA a debito periodica, la registrazione del documento da eseguirsi "*entro quindici giorni [...] e con riferimento alla data della loro emissione*" per

le fatture ordinarie ed *"entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni"* per le *"fatture differite"* (art. 23 del D.P.R. 633/1972) – produca effetto per il periodo in cui le operazioni sono state effettuate. Nel caso di **operazioni in valuta estera**, le differenze su cambi rilevano in ogni caso al momento dell'incasso e del pagamento: infatti, a norma dell'art. 9, co. 2, del TUIR, i proventi e le spese in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono percepiti o sostenuti.

L'**opzione** per la tenuta dei registri con la modalità in esame deve essere esercitata secondo quanto previsto dal D.P.R. 442/1997 e, pertanto, la stessa si desume dal **comportamento concludente** del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. L'opzione in parola deve, comunque, essere comunicata nella **prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta effettuata**, ossia nella prima dichiarazione IVA da trasmettere relativamente al periodo d'imposta in cui è stata operata la scelta (così, ad esempio, in caso di tenuta della contabilità per cassa dal 2017, la scelta avrebbe dovuto essere comunicata nel quadro VO del Modello IVA 2018). Anche i contribuenti che effettuano **solo operazioni esenti** comunicano l'opzione in esame utilizzando il **quadro VO del Modello IVA** unitamente al frontespizio del Modello Redditi 2018.

### **Detrazione IVA e deducibilità del costo: Telefisco 2018**

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, come chiarito con la C.M. 1/E/2018, la registrazione nel corso del 2018, e comunque non oltre il 30.4.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2017), effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le **fatture ricevute nel 2017**, concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017.

La **registrazione in data successiva al 30.4.2018**, invece, tenuto conto del tenore letterale dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, comporterebbe la **perdita del relativo diritto alla detrazione** dell'imposta sull'acquisto, atteso che l'imposta, per il caso in esame, può essere detratta nella dichiarazione IVA annuale dell'anno in cui il diritto è sorto, ovvero il 2017.

Ai fini delle **imposte dirette**, qualora per la casistica rappresentata la fattura sia registrata nel corso del 2018, l'**opzione** per la determinazione del reddito prevista dall'art. 18, co. 5, del D.P.R. 600/1973, comporta la **deducibilità del costo nell'anno 2018**, in quanto ai sensi della citata norma si presume che la data di registrazione del documento coincida con quella in cui è avvenuto il relativo pagamento.

## **11. Soggetti particolari**

---

La C.M. 11/E/2017 ha fornito chiarimenti anche relativamente alle seguenti tipologie di contribuenti che possono applicare il nuovo regime di cassa:

- **commercianti al minuto;**

- **produttori agricoli;**
- contribuenti che **applicano regimi IVA speciali;**
- soggetti **esonerati dalla tenuta dei registri IVA.**

### 11.1. Commercianti al minuto

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che possono applicare il nuovo regime di cassa anche i **commercianti al minuto** e i **soggetti ad essi equiparati** di cui all'art. 22 del D.P.R. 633/1972 che **utilizzano il registro dei corrispettivi** di cui al successivo art. 24. Ciò nonostante, questi soggetti, non potendo utilizzare i registri degli incassi e dei pagamenti (in quanto solitamente non dispongono delle generalità del cliente), possono applicare il regime in esame:

- **annotando separatamente nei registri IVA le operazioni non soggette ad IVA**, nonché l'importo complessivo dei mancati incassi e pagamenti con i relativi documenti contabili (fatture se emesse). Per esigenze di controllo, è altresì richiesto che, nel **registro dei corrispettivi** siano indicate, oltre all'ammontare, anche le generalità dei soggetti debitori ai quali si riferiscono i mancati pagamenti: questi importi, **entro 60 giorni dall'avvenuto incasso**, dovranno essere annotati con le generalità del soggetto che ha effettuato il pagamento;
- esercitando l'**opzione** di cui all'art. 18, co. 5, del D.P.R. 600/1973, ovvero scegliendo di adottare la presunzione in base alla quale quanto annotato sul registro dei corrispettivi e degli acquisti **si considera incassato o pagato.**

### 11.2. Agricoltori

I produttori agricoli esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 34 del D.P.R. 633/1972 (volume d'affari non superiore a euro 7.000 costituito per almeno 2/3 dalla cessione di prodotti agricoli) non sono tenuti agli adempimenti contabili previsti per le imprese in contabilità semplificata, come previsto dall'**art. 18, co. 6, del D.P.R. 600/1973**. Tali soggetti, infatti, *"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 le bollette doganali a norma dell'art. 39"*.

### 11.3. Contribuenti che applicano regimi speciali Iva

Per i soggetti che adottano il **regime del margine dei beni usati**, oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione e agenzie di viaggio la **fattura** è emessa **senza l'indicazione separata dell'IVA**, che viene calcolata, in un momento successivo all'emissione del documento, in base alle regole previste dal regime speciale.

Per questi contribuenti l'applicazione del **regime di cassa** e, in particolare, l'individuazione del **ricavo** (importo al netto IVA) *"può presentare complessità, soprattutto quando il corrispettivo è incassato solo parzialmente"* (C.M. 11/E/2017). Infatti, l'IVA è determinata in base alle operazioni

annotare, mentre il ricavo ai fini del regime di cassa concorre alla determinazione del reddito per l'ammontare effettivamente incassato. Per *"conciliare senza difficoltà la disciplina di determinazione dell'IVA con le esigenze dettate dal regime per cassa"*, la C.M. 11/E/2017 ha precisato che, in caso di **impossibilità di individuare l'ammontare degli incassi e dei pagamenti** al netto dell'IVA, il soggetto interessato deve esercitare l'**opzione** di cui all'art. 18, co. 5, del D.P.R. 633/1972, con la conseguente tenuta dei soli registri IVA e l'operatività della presunzione di incasso o pagamento all'atto dell'annotazione del documento.

#### **11.4. Soggetti non obbligati alla tenuta dei registri IVA**

I contribuenti che applicano il **regime IVA monofase** (tabaccai, distributori e rivenditori di prodotti editoriali) – sebbene siano esonerati dagli adempimenti IVA e dalla tenuta dei relativi registri – possono continuare ad **annotare gli incassi e i pagamenti nell'apposito registro** contemplato dal previgente co. 3 dell'art. 18 del D.P.R. 600/1973, nel quale riportare l'ammontare globale delle entrate e delle uscite riferite a tutte le operazioni effettuate nella prima e seconda metà di ogni mese. In caso di **esercizio anche di altre attività** soggette ad IVA, **possono essere annotate nei registri IVA anche le operazioni non soggette all'imposta**. Le predette precisazioni sono applicabili anche ai soggetti residenti nei Comuni di Livigno e Campione d'Italia

Sono, infine, previste regole specifiche per i soggetti che effettuano l'attività di **cessione di generi di monopolio**, valori postali e bollati, marche assicurative e valori similari, oppure **gestione del lotto**, delle lotterie e dei servizi di incasso di tasse automobilistiche e tasse di concessione governative (o attività analoghe): si applicano le disposizioni dell'art. 3 del D.M. 8.2.2011, in base al quale gli aggi e i compensi *"possono essere rilevati contabilmente in un'unica registrazione riassuntiva, relativa a tutte le operazioni svolte nell'anno, distinti per tipologia, fornitore ovvero gestore informatico"*. In particolare, **la registrazione degli aggi e dei compensi deve essere effettuata entro il 31.1 dell'anno successivo**, con riferimento alle operazioni poste in essere nel periodo precedente e, tenuto conto del principio di determinazione del reddito per cassa, costituiscono ricavo con riferimento al periodo d'imposta chiuso al 31.12 dell'anno precedente.