

Brescia, lì 04.09.2017

SPETT.LE CLIENTE

**OGGETTO :****CONTABILITA' SEMPLIFICATE – CHIARIMENTI DELL'AGENZIA (1° parte)**

**Sintesi:** l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in relazione al nuovo regime "per cassa" delle imprese in contabilità semplificata.

In linea generale, si è trattato di una serie di conferme di quanto già riportato in precedenti Informative.

L'agenzia ha affrontato le modalità di determinazione del reddito, le norme per evitare salti/duplicazioni d'imposta in sede di accesso/uscita dal regime (incluse le rimanenze) ed i nuovi adempimenti contabili.

Come noto, l'art. 1 c. 18-23 L. 232/2016 (**legge di Bilancio 2017**) ha modificato l'art. 66 Tuir, introducendo per le imprese in contabilità semplificata un regime **improntato a quello di cassa**.

La recente CM 11/2017 ha fornito i relativi chiarimenti (confermando quanto indicato nella RF 321/2016).

**DECORRENZA:** le novità si applicano a decorrere **dal periodo d'imposta 2017** .

Ad oggi non risulta approvato alcun Decreto attuativo (che era possibile fosse emanato entro il 31/01/2017).

**LIMITI PER IL REGIME SEMPLIFICATO**

Il regime di contabilità semplificata si applica, a prescindere dall'attività svolta:

- alle **imprese individuali**, ivi incluse le imprese familiari e aziende coniugali
- alle **società di persone** (Snc, Sas e società di fatto)
- agli **enti non commerciali** con attività commerciale (non prevalente):

che:

- nell'anno precedente, relativamente a tutte le attività esercitate
- hanno conseguito ricavi non superiori ai seguenti limiti:
  - **€. 400.000:** nel caso di attività di **prestazione di servizi**
  - **€. 700.000:** negli altri casi (attività di produzione e/o di cessione di beni).

**Attività miste:** i soggetti che esercitano entrambe le attività, in caso di:

- mancata annotazione distinta dei ricavi: applicano il solo limite di €. 700.000 alla totalità dei ricavi
- in caso contrario: applicano il limite di €. 400.000 ai ricavi delle prestazioni di servizio ed il limite di €. 700.000 alla totalità dei ricavi.

**Periodi d'imposta successivi:** per quanto attiene la determinazione dei ricavi, in relazione:

- al periodo d'imposta precedente a quello di ingresso nella contabilità semplificata: vanno determinati secondo **regime proprio di tale periodo** (es: nel caso di passaggio dalla contabilità ordinaria a quella semplificata nel 2017 si guarderà ai ricavi "di competenza" del 2016; nel caso di passaggio dal regime forfettario al regime di contabilità semplificata si guarderanno ai ricavi "incassati" nel 2016)
- ai periodi di imposta successivi: va fatto riferimento al un **criterio di cassa**.

### MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Come anticipato, a decorrere dal 1/01/2017 i contribuenti in contabilità semplificata determinano il reddito in applicazione di un **regime di cassa ibrido**:

- **"per competenza"**: in relazione alle **fattispecie tassative richiamate dall'art. 66 Tuir**
- **"per cassa"**: per tutti gli altri componenti di reddito, **positivi o negativi**.

Rimanenze: in tale regime non avranno più rilevanza le rimanenze (finali e iniziali, di beni, servizi o titoli, né rileva se si tratta di prestazioni di servizio infrannuali o ultrannuali)

### COMPONENTI CUI SI APPLICA IL CRITERIO "DI CASSA"

Il reddito delle imprese in contabilità semplificata è dato dalla differenza (art. 66 c. 1 Tuir):

- tra **ricavi "percepiti"**
- **spese "sostenute"**

nel periodo d'imposta, secondo il **principio di cassa**.

Nota: viene coerentemente:

- confermato il riferimento ai commi 1 e 2 dell'art. 110 sulla quantificazione dei componenti di reddito
- eliminato lo stanziamento delle **rimanenze finali** (che non figureranno neppure come iniziali)
- eliminata la possibilità di dedurre i costi riguardanti i contratti da cui derivano corrispettivi periodici di importo non superiore a €. 1.000 nell'esercizio in cui si riceve il documento.

**ACCONTI E ANTICIPAZIONI**

La CM 11/2017 evidenzia che (analogamente al regime dei professionisti) l'eventuale **incasso/pagamento** di **acconti** (anche per l'intero rispetto a quanto spettante/dovuto) di componenti:

- che **concorrono secondo il criterio di cassa: rilevano** secondo anch'essi il **criterio di cassa**
- **che concorrono secondo il criterio di competenza: rilevano** per competenza.

Esempio: Tizio, imprese in contabilità semplificata, emette a dicembre 2017 due fatture di acconto, incassate nel 2017, a fronte di:

- prestazioni di eseguire nel 2018: rileva come reddito nel 2017
  - cessione di un autoveicolo: l'acconto incassato non rileva (la plusvalenza sarà ordinariamente determinata nel 2018, all'atto della cessione dell'automezzo).
- In modo speculare opera ove si tratti di pagamenti resi per prestazioni da ricevere/acquisti di beni da effettuare.

**COMPONENTI CUI SI APPLICA IL PRINCIPIO "DI COMPETENZA"**

La CM 11/2017 chiarisce che:

- in presenza di rinvio operato dall'art. 66 Tuir a specifici altri articoli del Tuir
- trovano applicazione i relativi regimi di imputazione temporale (quelli cioè delle contabilità ordinarie).

I componenti di reddito cui si applica il principio di competenza per richiamo espresso sono i seguenti:

- art. 66 c. 1 secondo periodo Tuir:

| COMPONENTI POSITIVI            | COMPONENTI NEGATIVI      | POSITIVO O NEGATIVO                       |
|--------------------------------|--------------------------|---|
| ▪ plusvalenze                  | ▪ minusvalenze           | Autoconsumo (di beni strumentali o merci) |
| ▪ sopravvenienze attive        | ▪ sopravvenienze passive |   |
| ▪ proventi immobili patrimonio | ▪ perdite su crediti     |   |

- art. 66 c. 2 Tuir:

- **ammortamenti e canoni di leasing**
- **accantonamenti TFR/TFM**

- art. 66 c. 3 Tuir: per i quali in generale:

- vale il principio di competenza

- sempreché il Tuir stesso non disponga diversamente (es: criterio di cassa per le tasse deducibili e per gli interessi di mora - v. oltre).

Enti non commerciali: in relazione al pro rata di deducibilità dei costi promiscui ex art. 144 c. 4 Tuir, anche se l'attività istituzionale viene gestita col criterio di competenza, continua ad applicarsi il seguente rapporto:

ammontare dei ricavi ed altri proventi relativi all'attività commerciale (col principio di cassa)  
ammontare di tutti i ricavi e proventi (dell'attività istituzionale - per competenza - e commerciale - per cassa)

### COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI DI REDDITO - CHIARIMENTI

L'Agenzia ha poi proceduto ad una disamina dei componenti positivi e negativi di reddito.

#### A) COMPONENTI POSITIVI DI REDDITO

Concorrono al reddito secondo il **principio di competenza** i seguenti componenti:

- **autoconsumo/assegnazione dei beni** ai soci/destinazione a finalità estranee: il valore normale (dei beni strumentali o dei beni merce) concorre al reddito nel periodo in cui è avvenuto il prelievo (cioè l'assegnazione/estromissione)
- i **proventi** dei cd. "**immobili patrimonio**" (cioè quelli che non costituiscono beni strumentali - per destinazione o per natura -, né immobili "merce")
- redditi **determinati forfettariamente in agricoltura**

N.B.: secondo i chiarimenti dell'Agenzia vi rientrano:

- non solo l'attività di allevamento di animali oltre i "limiti catastali" (art. 56 c. 5 Tuir)
- ma anche la determinazione forfettaria delle "altre attività agricole" dell'art. 56-bis Tuir.

Il regime di competenza non si applica, al contrario, ai redditi cui si applica un **coefficiente di redditività**, come nel caso dell'**agriturismo** (il coefficiente va applicato sui ricavi "per cassa").

- **leasing - maxicanone**: il principio di competenza va esteso anche al maxicanone riconosciuto (dunque le imprese continueranno a dover riscontarne l'importo in base alla durata del contratto)

#### B) COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO

- Sono deducibili secondo gli ordinari criteri del Tuir (in generale per competenza, ma talvolta per cassa) i seguenti componenti negativi di reddito di cui ai seguenti articoli:
- art. 95 Tuir: spese per **prestazioni di lavoro**: deducibili per **competenza**

Nota: sono deducibili **per competenza** anche le spese:

- per le **trasferte** dei dipendenti (nei limiti giornalieri di €. 180,76, €. 258,23 all'estero)
- per **rimborsi chilometrici** (a dipendenti e/o amministratori) per l'utilizzo dell'auto privata in trasferta
- per le **mense** aziendali e/o **l'alloggio** destinato a dipendenti in trasferta (cd. "foresteria").

Per le trasferte dei soci delle Snc/Sas si ritiene trovi applicazione **l'abbattimento al 75%** del costo (ex art. 109 c. 5 Tuir) limitatamente alle **spese di vitto e alloggio** (CM 6/2009)

Gli eventuali compensi agli amministratori rimangono deducibili per cassa.

- art. 102 c. 6 Tuir: **manutenzioni ordinarie**: sono deducibili per **cassa** (nel limite del 5% del costo storico complessivo dei cespiti al 1/01)
- art. 108 Tuir: spese relative a più esercizi: sono deducibili per **competenza** le spese:
  - di **impianto/ampliamento** (dedotte per ammortamento)
  - delle altre spese che l'OIC n. 24 inquadra tra gli oneri pluriennali

Nota: rimangono deducibili **per cassa** le spese interamente deducibili nel periodo d'imposta, tra cui

- le **spese di rappresentanza** (nei limiti percentuali sui ricavi) inclusi gli omaggi, anche < €. 50
- le **spese di ricerca** (di base o applicata)
- le spese di **pubblicità**.

- art. 100 Tuir: **oneri di utilità sociale**: deducibili per **competenza** (nei limiti di tale articolo)
- art. 99 c. 1 e 3 Tuir: **imposte/tasse** deducibili e **contributi associativi**: deducibili **per cassa**
- art. 109 c. 7 Tuir: **interessi di mora**: deducibili **per cassa**

**Sopravvenienze attive/passive**: trova applicazione:

- in generale: il principio di competenza
- in deroga: il principio di cassa se derivano dallo storno/integrazione di componenti negativi/positivi di esercizi precedenti che hanno concorso alla reddito secondo il **principio di cassa**

Esempio: il sig. Rossi, in contabilità semplificata, a dicembre 2017 ha fatturato ricavi per €. 20.000, incassati per intero nell'anno. A dicembre 2018 conclude una transazione con un cliente, riconoscendo uno sconto pari a €. 2.000 €, rimborsato il cliente nel 2019:

- considerato che i ricavi (€. 20.000) sono stati tassati per cassa nel 2017
- anche la sopravvenienza passiva risulterà deducibile per cassa (nel 2019).

A maggio 2017 viene poi condannato al risarcimento danneggiamenti causati a terzi (sopravvenienza non collegata ad altri componenti); la sopravvenienza passiva risulta deducibile per competenza.

**Perdite su crediti:** come anticipato, si applica il principio di **competenza**:

- da individuare nell'esercizio in cui la perdita diventa certa e precisa
- trovando, dunque, applicazione gli **ordinari criteri** previsti per le imprese in contabilità ordinaria (crediti di modesta entità; prescrizione; instaurazione di procedura concorsuale; ecc.)

Nota: secondo l'Agenzia, tale criterio trova applicazione anche nel caso di crediti che si presumono incassati a seguito dell'opzione "registrazione = incasso/pagamento".

Componenti indeducibili: rimangono infine indeducibili (come in passato):

- le spese/altri componenti negativi degli immobili patrimonio (art. 90 c. 2 Tuir)
- accantonamenti diversi da quelli indicati nell'art. 105 Tuir
- le remunerazione dei contratti di associazione in partecipazione "di capitale" o "misti" (quelli di solo lavoro che sono "sopravvissuti" alla riforma sono deducibili per competenza)



**DEDUZIONI FORFETTARIE:** posta l'applicabilità degli art. 66 c. 4 e 5 Tuir e 95 Tuir, rimangono deducibili:

- le deduzioni forfettarie spettanti agli autotrasportatori c/terzi per le trasferte effettuate personalmente
- le deduzioni "maggiorate" per i dipendenti delle imprese di autotrasporto (in luogo di quelle ordinarie)
- agli agenti/rappresentanti di commercio.

**ULTERIORI COMPONENTI DI REDDITO:** l'Agenzia non affronta la questione relativa a:

- **componenti fiscali rateizzati** (*es.*: quote di spese di manutenzione e riparazione che residuano da esercizi precedenti; quote di plusvalenze rateizzate; ecc.): si ritiene **proseguano nella loro rilevanza** fiscale come in precedenza
- **perdite fiscali:** il regime deve intendersi **invariato** (non essendo modificato l'art. 8 Tuir): la perdita in regime di contabilità semplificata:
  - è utilizzabile solo nel periodo in cui è generata in compensazione di qualsiasi tipo di reddito
  - essendo l'eventuale eccedenza non utilizzata non riportabile ai periodi d'imposta successivi.

Nota: non sussiste alcun problema per le perdite "pregresse" al momento dell'eventuale passaggio alla contabilità semplificata da una contabilità ordinaria, posto che le perdite rimangono in capo ai soci.

**Esempio:** si riporta un tipico conto economico di un'impresa meccanica in contabilità semplificata nel 2017. In **blu** sono indicati i componenti cui si ritiene si applichi il principio di **competenza**. Le rimanenze finali del periodo 2016 sono indicate tra i componenti negativi (vanno dedotte dal reddito).

| COSTI  | Importo        | RICAVI                          | Importo        |
|--|----------------|---------------------------------|----------------|
| Acquisto di materie prime, materiali di consumo, ecc.      | 190.000        | Ricavi per vendita merci        | 400.000        |
| Acquisto merci   | 45.000         | Interessi attivi (art. 89 Tuir) | 200            |
| Retribuzioni (art. 95 Tuir)                                | 20.000         | Plusvalenze (quota 2017) (1)    | 2.000          |
| Contributi inps (art. 95 Tuir)                             | 4.500          | Proventi immobili patrimonio    | 3.000          |
| Contributi inail (art. 95 Tuir)                            | 1.200          | Sopravvenienze attive (2)       | 600            |
| Dipendenti c/tfr (acc.to del 2017)                         | 1.500          | Proventi immobili strumentali   | 5.000          |
| Utenze (energia elettrica; telefonia; riscaldamento; ecc.) | 500            |                                 |                |
| Manutenzioni e riparazioni varie                           | 5.000          |                                 |                |
| Elaborazione dati (contabilità e cedolini paga)            | 2.000          |                                 |                |
| Lavorazioni di terzi                                       | 10.000         |                                 |                |
| Locazioni passive  | 11.000         |                                 |                |
| Cancelleria  | 100            |                                 |                |
| Assicurazioni  | 500            |                                 |                |
| Spese di pubblicità  | 150            |                                 |                |
| Quota associativa Albo artigiani                           | 350            |                                 |                |
| Tasse (imposta di registro, tassa CCIAA, ecc.)             | 100            |                                 |                |
| Canoni leasing (quota 2017)                                | 600            |                                 |                |
| Amm.to attrezzatura(quota 2017)                            | 400            |                                 |                |
| Amm.to autocarri (quota 2017)                              | 1.000          |                                 |                |
| Amm.to autovetture (quota 2017)                            | 300            |                                 |                |
| Amm.to macchine d'ufficio (quota 2017)                     | 200            |                                 |                |
| Amm.to mobili e arredi (quota 2017)                        | 150            |                                 |                |
| Perdite su crediti   | 1.000          |                                 |                |
| Minusvalenze su beni strumentali                           | 200            |                                 |                |
| Sopravvenienze passive (2)                                 | 500            |                                 |                |
| Interessi passivi  | 700            |                                 |                |
| Rimanenze finali 2016                                      | 40.000         |                                 |                |
| <b>TOT. COMPONENTI NEGATIVI</b>                            | <b>336.050</b> | <b>TOT. COMPONENTI POSITIVI</b> | <b>410.800</b> |
| Utile  | 72.750         |                                 |                |

(1) Includere le ipotesi di autoconsumo/destinazione a finalità estranee.

(2) Non collegate a componenti positivi/negativi di reddito che hanno rilevato in passato col principio di cassa.

### TRANSITO AL REGIME DI CASSA E FUORIUSCITA

Considerato il diverso criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito, l'art. 1 c. 18 e 19 L. 232/2016 hanno introdotto delle disposizioni finalizzate ad evitare **saldi o duplicazioni di imposta**, (del tutto analoghe a quelle previste per l'ingresso/fuoriuscita nel regime dei contribuenti minimi).

### RIMANENZE FINALI ANTE INGRESSO NEL REGIME DI CASSA

Nella considerazione che, una volta fatto ingresso nel regime di cassa:

- le "rimanenze" non avranno più alcun rilievo nella determinazione del reddito d'impresa

- in quanto gli acquisti di beni fungibili (merce, semilavorati, ecc.) saranno "spesati" nell'esercizio

viene disposto che:

- il reddito del primo anno di applicazione delle nuove regole (es: 2017)
- va ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente (2016), secondo il principio di competenza.

**Note:** la CM 11/2017 ribadisce che il concetto si applica anche in sede di eventuale passaggio alla contabilità semplificata dal regime di contabilità ordinaria.

Al contrario, non vanno effettuati particolari operazioni nel caso di passaggio **dalla contabilità semplificata al regime forfettario** (entrambi assoggettati a regime di cassa).

Le rimanenze finali vanno ad abbattimento del reddito indipendentemente dalla loro natura:

- **beni materiali** (art. 92 Tuir)
- **opere in corso su ordinazione**, ultrannuali o meno (artt. 93 e 92 Tuir)
- **titolo** all'attivo circolante (art. 94 Tuir).

**ATTENZIONE:** la rilevanza delle rimanenze iniziali quale componente negativo di reddito può determinare una perdita fiscale nel 1° anno di applicazione, il cui recupero segue le regole e le limitazioni viste in precedenza.

Potrebbe, pertanto, non trovare capienza negli altri eventuali redditi dell'imprenditore/socio.

**ESEMPIO 1:** Il sig. Rossi, commerciante, ha un **magazzino 2016 di € 100.000** (non rileva se derivante da periodi d'imposta ante 2016 o meno). Nel 2017 accede al regime di cassa e in tale periodo:

- **incassa** ricavi per € 90.000 e **paga** spese d'esercizio per € 30.000 (margine € 60.000).

In assenza di altri componenti positivi/negativi, determina una **perdita di € 20.000** che non potrà riportare al 2018 (ma solo compensare con altri redditi 2017 eventualmente posseduti).

**N.B.:** l'atteso DM attuativo (previsto dalla norma) non è intervenuto in merito (né era possibile, secondo l'Interrogazione parlamentare del 23/03/2017).

Permane, dunque, la differenza di trattamento rispetto ai contribuenti minimi (i quali potevano differire la deduzione delle rimanenze dell'anno precedente eccedenti i ricavi alle annualità successive)



### PASSAGGIO DAL REGIME DI COMPETENZA REGIME DI CASSA

Al fine di "evitare salti o duplicazioni di imposizione", è disposta **una sorta di "ultrattività"** delle norme applicabili al **periodo d'imposta "di provenienza"**; in particolare, nel caso si passi:

**A) ingresso:** da un periodo in cui si applica la competenza ad un periodo soggetto al regime di cassa:

- i **componenti positivi e negativi** di reddito che:
  - hanno già concorso alla formazione del reddito del periodo ex-ante (di competenza del 2016): **non assumono rilevanza** nella determinazione del reddito dei **periodi ex-post** (anche se incassati/pagati nel 2017)
  - non hanno ancora concorso alla formazione del reddito (es: di competenza del 2017):
    - se non ancora incassati/pagati: rilevano secondo il nuovo principio di cassa
    - in caso contrario (es: spese pagate nel 2016): rilevano nel periodo successivo (2017)

**B) fuoriuscita:** da un periodo in cui si applica il regime di cassa ad un periodo soggetto alla competenza:

- i componenti positivi e negativi di reddito che:
  - hanno già concorso alla formazione del reddito del periodo ex-ante (incassati/pagati nel 2016): **non assumono rilevanza** nella determinazione del reddito dei **periodi ex-post** (anche se di competenza del 2017)
  - non hanno ancora concorso alla formazione del reddito (non incassati/pagati nel 2016):
    - se di competenza dei periodi successivi: rilevano secondo il principio di competenza
    - in caso contrario (es: spese di competenza del 2016): rilevano nel periodo successivo (2017).

**OPERATIVAMENTE:** si deve, **in ordine temporale:**

**A) in primo luogo:**

- ⇒ guardare al **periodo "di provenienza"**, **determinando il reddito con le regole proprie** di tale periodo:
  - regime di competenza: per l'ingresso al regime di cassa
  - regime di cassa: per la successiva fuoriuscita dal regime di cassa

**B) secondariamente:** in relazione alle componenti che non hanno rilevato nel periodo precedente:

- ⇒ sono comunque imponibili/deducibili nei periodi successivi secondo il principio proprio applicabile al periodo "di provenienza"
- ⇒ nel caso in cui **secondo tale principio** la imponibilità/deducibilità:
  - è già intervenuta: si tassano/deduccono nel primo periodo successivo
  - non è ancora intervenuta: si tassano/deduccono nel periodo successivo in cui ciò interviene.

**ESEMPIO 2: INGRESSO NEL REGIME DI CASSA - ACCONTI**

Il sig. Verdi, agente di commercio, applica il regime di cassa dal 2017. Egli:

- matura provvigioni per €. 8.000 di competenza del 2016, percepite nel 2017
- paga di €. 2.000 di **acconto** per una causa, conclusa nel 2017 (saldo per €. 3.000).

In tal caso:

- le provvigioni: vanno dichiarate nell'anno 2016 (per competenza) e non nel 2017
- la spesa legale: non è deducibile nel 2016 (prestazione non ultimata), ma nel 2017 per interi €. 5.000 (incluso l'acconto, in quanto il pagamento è già intervenuto ante 2017).

**ESEMPIO 3:** Nel caso precedente, l'impresa abbia in corso 2 affitti annuali per i quali ha pagato il canone:

- **in via anticipata nel 2016:** per €. 1.200 per il **periodo 1/10/2016 – 30/09/2017**
- **nel 2018** (causa contestazioni): per €. 800 per il **periodo 1/04/2016 – 31/03/2017**.

Tali canoni risultano deducibili:

a) primo affitto:

- per **€. 400** (4° trimestre) nel 2016, per **competenza**
- per **€. 800** nel 2017, posto che l'evento "**di cassa**" **si è già verificato** nel periodo ex-ante

b) secondo affitto:

- per **€. 600** (primi 3 trimestri) **nel 2016**, per **competenza**

- per **€ 200 nel 2018**, in applicazione del principio "di **cassa**"

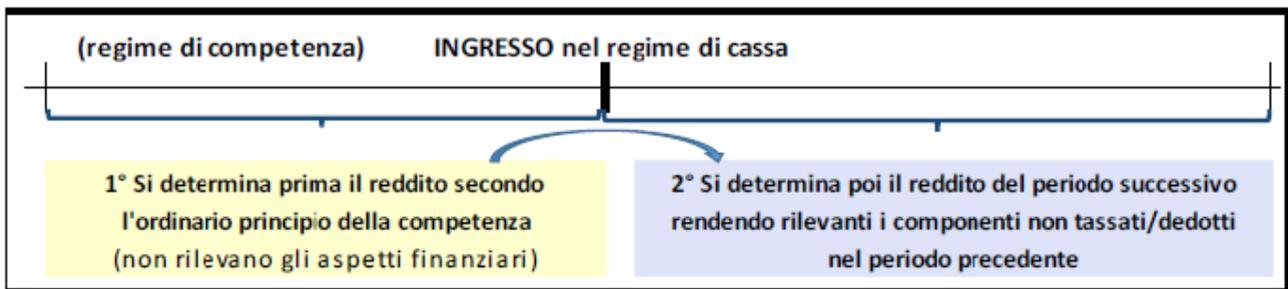
**ESEMPIO 4: FUORIUSCITA DAL REGIME DI CASSA**

Nell'Esempio1 precedente, il sig. Rossi nel 2017 ha acquistato merci per € 80.000 (interamente pagate) vendute nel 2017 per un controvalore di costo di € 70.000.

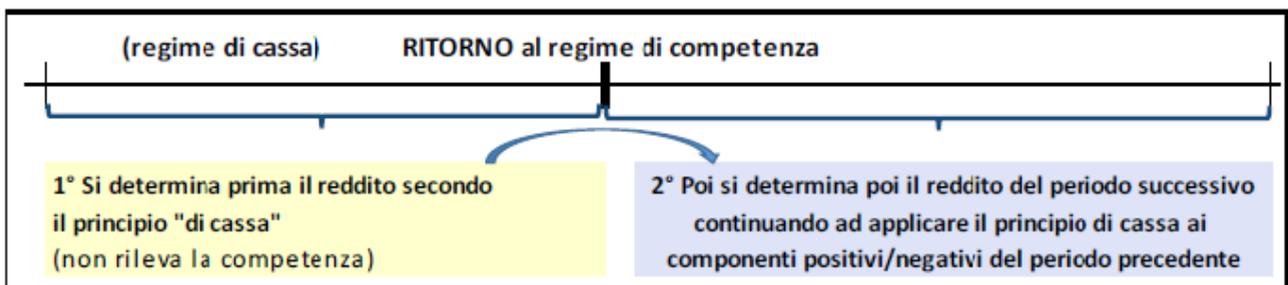
Per il **periodo 2018 opta per il regime ordinario** (quadro VO nel mod. Iva 2019); in tal caso:

- non può assumere come esistenze iniziali le merci in rimanenza al 31/12/2017 (€ 10.000)
- posto che nel 2017 il loro costo d'acquisto è stato integralmente dedotto per € 80.000.

**PASSAGGIO da REGIME DI COMPETENZA al REGIME DI CASSA**



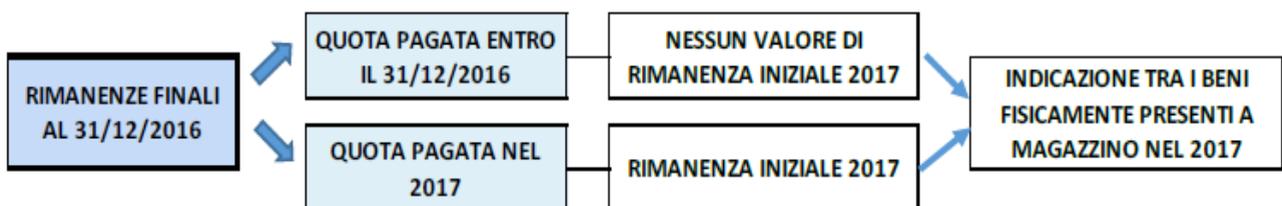
**PASSAGGIO da REGIME DI CASSA al REGIME DI COMPETENZA**



**FUORIUSCITA DAL REGIME DI CASSA E RIMANENZE INIZIALI**

L'Agenzia conferma che, in caso di passaggio dalla contabilità semplificata per cassa a quella ordinaria, le rimanenze finali il cui **pagamento**:

- ⇒ **sia già stato effettuato** (e, quindi, dedotto nel principio di cassa): non rilevano quali rimanenze iniziali nell'ambito della contabilità ordinaria
- ⇒ **non sia stato effettuato: rilevano come rimanenze iniziali** (si applica il principio di competenza).



Costo medio delle rimanenze iniziali: nel caso in cui l'impresa transitata in contabilità ordinaria debba contabilizzare delle rimanenze iniziali:

a) il **costo medio** di tali rimanenze va determinato:

- non in modo specifico rispetto ai beni non pagati nell'anno precedente
- ma **rilevano tutti gli acquisti di beni** (della medesima categoria) **dell'ultimo anno**

b) le rimanenze iniziali vanno poi quantificate applicando detto costo medio ai beni non pagati nell'anno prima.

**ESEMPIO 5:** Nell'Esempio 4 precedente, si ponga, ora, che l'imprenditore abbia pagato gli acquisti di dicembre 2016 (100 pezzi uguali) per €. 7.000 a gennaio 2018; in tal caso:

- nel periodo 2018 stanzierà esistenze iniziali per (€. 7.000)
- quantificando ciascun pezzo:
  - non al costo medio di €. 70 al pezzo
  - ma determinando un costo medio come se fosse stato in contabilità ordinaria fin dal 2017 ed applicando tale costo medio ai 100 pezzi rilevanti sul 2018.

#### PROSPETTO DI RICONCILIAZIONE

La CM 11/2017 raccomanda la predisposizione di un **prospetto extracontabile** in cui riconciliare:

- ➔ sia i **componenti positivi/negativi** di reddito **che hanno già concorso alla formazione del reddito** nei periodi precedenti (es.: acconti di forniture, ecc.), al fine di renderli fiscalmente irrilevanti sul periodo d'imposta successivo
- ➔ sia le **rimanenze finali** (al fine di determinare l'eventuale rimanenze iniziali del periodo successivo).

Il prospetto è opportuno sia nel caso di ingresso nel regime "per cassa", che nel caso di fuoriuscita.

#### SOCIETÀ DI COMODO

Come noto le rimanenze entrano nei calcoli per determinare:

- a) sia il supero del **test e ricavi** (società non operative)
- b) che le **perdite sistematiche** (cioè le perdite fiscali rilevate nei 5 periodi d'imposta precedenti, o in 4 periodi di imposta con il 5° dove si dichiara un reddito inferiore a quello minimo presunto).

In sede di passaggio al regime per cassa, posto l'obbligo di decrementare i ricavi dichiarati nel primo periodo di applicazione del regime "per cassa" delle rimanenze finali dell'anno prima, l'Agenzia chiarisce che:

- il **reddito minimo** (ex art. 30 c. 3 L. 724/94): va **ridotto** di un importo pari al **valore delle rimanenze finali** che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente col principio di competenza

- in relazione alle **perdite sistematiche**, il **risultato fiscale** di ciascun periodo del quinquennio precedente va determinato **senza considerare il componente negativo** generato dalla deduzione integrale delle rimanenze finali.

Esempio dell'Agenzia: una società abbia indicato nelle dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta n-5, n-4, n-3, n-2 e n-1 sempre una perdita (fiscale) e posto che il periodo d'imposta n-3 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 (n), 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 n-5, n-4, n-3, n-2 e n-1.

In tal caso, il risultato fiscale del periodo n-3 va rilevato senza considerare il componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente (n-4), il quale ha concorso alla determinazione del risultato dello stesso periodo n-3, come risultante dalla relativa dichiarazione dei redditi.

Dunque, posto 90 la perdita fiscale indicata in dichiarazione per il periodo n-3 e 10 l'ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo n-3 relativa alle rimanenze finali del periodo precedente (n-4) a seguito della determinazione del reddito secondo il regime di cassa, il risultato fiscale dello stesso periodo n-3 da prendere in considerazione ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica sarà pari a 80 (ossia, 90-10); pertanto, per il periodo n, la società sarà considerata in perdita sistematica visto il ricorrere di una perdita per tutti i periodi compresi nel c.d. periodo di osservazione.

Nel diverso caso in cui il periodo n-3 sia sempre il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa e, al contempo, sia il periodo di applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica (in quanto le dichiarazioni dei cinque precedenti periodi d'imposta – n-8, n-7, n-6, n-5 e n-4 – presentano sempre una perdita), 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 integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente, il quale ha concorso alla determinazione del reddito analitico dello stesso periodo n-3.

Pertanto, posto 80 il reddito minimo determinato secondo i coefficienti di cui all'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994 e 10 l'ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo n-3 relativa alle rimanenze finali del periodo precedente (n-4) 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 n-3 sarà pari a 70 (ossia, 80-10).

**IRAP**

Ai fini della determinazione della base imponibile Irap "**a valori fiscali**", viene inserito il comma 1-bis all'art. 5-bis del Dlgs. 446/97, il quale dispone che l'Irap delle imprese in contabilità semplificata

- è **determinata coi criteri di cui al nuovo art. 66 Tuir**, e cioè applicando il **principio di cassa** "ibrido" (es: non rilevano le rimanenze finali; vanno considerate le disposizioni per evitare duplicazioni e salti d'imposta; ecc.)
- permanendo le indeducibilità/non imponibilità specifiche previste dall'art. 5-bis c. 1 Dlgs. 446/97 (costo del lavoro; plus/minusvalenze; sopravvenienze attive/passive; ecc.).

Nota: la maggior parte delle componenti attive/passive per le quali permane il criterio di competenza risultano irrilevanti ai fini Irap nell'ambito del criterio cd. "a valori fiscali" (permangono solo gli ammortamenti/canoni di leasing ed i proventi degli immobili patrimonio).

Si noti che le nuove disposizioni non rilevano:

- né per i soggetti che hanno optato per l'Irap a valori di bilancio
- né gli **enti non commerciali** (posto che non applicano l'art. 5-bis Dlgs 446/97).

**OPZIONE PER L'IRAP A VALORI DI BILANCIO**

Non è modificata la possibilità di optare (che, dunque, si ritiene ammessa) per la determinazione del valore della produzione netta ex art. 5 Dlgs 446/97 (cd. "a valori di bilancio")

**CONTABILITA' SEMPLIFICATE – CHIARIMENTI DELL'AGENZIA (2° parte)**

Sintesi: si prosegue nell'analisi dei chiarimenti dell'Agenzia delle entrate in relazione al nuovo regime "per cassa" delle imprese in contabilità semplificata.

Prosegue l'analisi dei chiarimenti della CM 11/2017 per quanto attiene

- gli adempimenti contabili
- alcuni regimi speciali Iva
- le modalità di esercizio delle opzioni.

**CONTABILITÀ SEMPLIFICATA - ADEMPIMENTI CONTABILI DAL 2017**

Come noto, la legge di Bilancio 2017 ha modificato l'art. 18 Dpr 600/73, riferiti i soggetti che adottano la contabilità semplificata, prevedendo **3 soluzioni alternative**, con la tenuta:

- 1) dei registri Iva**, oltre a **2 distinti registri** riferiti agli **incassi** ed ai **pagamenti**
- 2) dei soli registri Iva** (con annotazione separata delle operazioni non soggette a registrazione fini Iva) **integrati** degli **incassi** e **pagamenti** (o, in alternativa, dei **soli mancati incassi/pagamenti**)
- 3) dei soli registri Iva** con l'opzione per la presunzione di **"registrazione = incasso/pagamento"**

**TERMINI DI REGISTRAZIONE**

In primo luogo l'Agenzia richiama le regole generali che riguardano la corretta tenuta degli adempimenti contabili.

In merito ai termini di registrazione delle operazioni

**a) non rilevanti ai fini Iva:** viene confermata l'applicabilità (ex art. 9 DL 69/1989 e DM 2/05/1989 specifico per le contabilità semplificate, nonché dell'art. 22 Dpr 600/72 per quanto attiene la tenuta delle scritture "cronologiche", peraltro coincidenti con i termini previsti per chi tiene la "contabilità meccanizzata"):

- **del termine di 60 giorni:** per quanto attiene i componenti negativi/positivi di reddito che non costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizio (e, in quanto tali, esclusi da Iva)
- **del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi:** per le operazioni diverse dalle precedenti, rilevanti ai fini della determinazione del reddito (es: rimanenze; ammortamenti; ecc.)

che, tuttavia, dal 2017

- devono essere conciliati con il nuovo regime "di cassa"

- non si applicano nel caso di opzione per la presunzione "registrazione = incasso/pagamento"

**b) rilevanti ai fini Iva:** sono ordinariamente applicabili:

- i soli termini di registrazione delle **operazioni attive** (entro 15 gg. per le fatture ordinarie; entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione per le fatture differite)
- per gli **acquisti** opera il solo **termine entro cui spetta la detrazione**.

N.B.: il DL 50/2017, in attesa di conversione – RF 077/2016 - ha ridotto il termine di cui all'art. 19 c. 1 Dpr 633/72, collegandolo al termine di presentazione della dichiarazione Iva non più del 2° periodo successivo, ma dello stesso periodo di effettuazione dell'operazione.

## 1) REGISTRI IVA E REGISTRI DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI

L'art. 18 c. 2 e 3 Dpr 600/73 prevede che il contribuente:

→ **oltre agli ordinari registri Iva** (registro acquisti, vendite e/o corrispettivi)

deve tenere (con aggiornamento nel termine di 60 gg dal pagamento/incasso):

**a) registro** in cui annotare, cronologicamente **i ricavi percepiti**, indicando **per ciascun incasso**:

**a)** il relativo importo;

**b)** le generalità, l'indirizzo ed il comune di residenza del soggetto che effettua il pagamento;

**N.B.:** in luogo di tali dati è possibile indicare **solo codice fiscale del cliente** (CM 11/2017)

**c)** gli estremi della fattura o altro documento emesso.

**N.B.:** **dettaglianti e soggetti assimilati** (non obbligati all'emissione di fattura e, dunque, non a conoscenza dei dati del cliente): in luogo di tali dati è possibile indicare **solo codice fiscale del cliente** (CM 11/2017).

**b) registro** dove annotare cronologicamente e con riferimento alla data di pagamento (criterio di cassa) le **spese sostenute nell'esercizio; per ciascuna spesa** vanno indicate:

**a)** le generalità, l'indirizzo ed il comune di residenza del soggetto che incassa

**N.B.:** anche in questo caso, in luogo di tali dati è possibile indicare **solo codice fiscale del cliente** (CM 11/2017).

**b)** gli estremi della fattura o altro documento emesso.

**N.B.:** l'art. 18 c. 2 Dpr 600/73, per le spese non richiama l'obbligo di indicare il relativo importo, a differenza di quanto previsto per i ricavi.

**Componenti positivi/negativi di reddito non rilevanti ai fini Iva:** per l'annotazione in tali registri occorre distinguere tra i componenti soggetti:

- al nuovo regime di cassa: **entro 60 giorni dall'incasso/pagamento**

- al regime di competenza (es.: ammortamenti, sopravvenienza, plusvalenze, ecc.):  
entro il termine di **presentazione della dichiarazione dei redditi**.

**REGISTRI IVA****+ REGISTRO DEI PAGAMENTI**

| N°<br>Reg. | Documento      |      |            | Fornitore                       | Data<br>pagamento | Pagamento |            |        |
|------------|----------------|------|------------|---------------------------------|-------------------|-----------|------------|--------|
|            | Tipo           | Num. | Data       |                                 |                   | Totale    | Imponibile | Iva    |
| 1          | Fattura        | 51   | 07/01/2017 | Rossi Mario, via .... Città ... | 15/01/2017        | 610,00    | 500,00     | 110,00 |
| 2          | Ricevuta fisc. | 20   | 09/01/2017 | Ristorante La villa di ....     | 16/01/2017        | 55,00     | 50,00      | 5,00   |
| 3          | Scheda carb.   | -    | 10/01/2017 | Carta carburante                | 17/01/2017        | 244,00    | 200,00     | 44,00  |
| ...        | ...            | ...  | ...        | ...                             | ...               | ...       | ...        | ...    |

**+ REGISTRO DEGLI INCASSI**

| N°<br>Reg. | Documento |      |            | Cliente                                | Data<br>incasso | Incasso  |            |          |
|------------|-----------|------|------------|--|-----------------|----------|------------|----------|
|            | Tipo      | Num. | Data       |  |                 | Totale   | Imponibile | Iva      |
| 1          | Fattura   | 1    | 08/01/2017 | Alfa Srl, via ..., città ... P.Iva ... | 31/01/2017      | 1.220,00 | 1.000,00   | 220,00   |
| 2          | Fattura   | 2    | 09/01/2017 | Luigi Verdi, via... Città ...          | 31/01/2017      | 6.100,00 | 5.000,00   | 1.100,00 |
| 3          | Fattura   | 3    | 11/01/2017 | ...                                    | 28/02/2017      | 2.440,00 | 2.000,00   | 440,00   |
| ...        | ...       | ...  | ...        | ...                                    | ...             | ...      | ...        | ...      |

**2) REGISTRI IVA "INTEGRATI"**

L'art. 18 c. 4 Dpr 600/73 prevede la possibilità di tenere i **solli registri Iva** (non anche i registri "cronologici" di incassi e pagamenti) laddove:

a) le annotazioni delle **operazioni escluse da Iva siano effettuate separatamente**

b) sia indicato, alternativamente:

- la data di incasso/pagamento per ciascuna operazione contabilizzata
- o sia riportato il **totale** cumulativo delle **operazioni per le quali, entro il termine dell'anno, non è intervenuto l'aspetto finanziario**, evidenziando:
  - nel medesimo periodo d'imposta: le **"fatture cui le operazioni si riferiscono"**
  - nei periodi successivi: **costi e ricavi per i quali è intervenuto il pagamento/l'incasso, in via separata dalle altre operazioni**, indicando gli estremi del documento.

**Nota:** in quest'ultimo caso, saranno date per incassate/pagate tutte le operazioni attive/passive non riepilogate nella annotazione di fine anno (partecipando, così, al reddito del periodo d'imposta).

Tali costi/ricavi vanno annotati "separatamente" nei registri stessi, nell'anno in cui vengono pagati o incassati, indicando il documento contabile già registrato ai fini Iva.

**Termini di registrazione:** nel ribadire i principi generali visti in precedenza, l'Agenzia ritiene che:

- in generale: "al fine di poter dare rilevanza la spesa nel corretto periodo di imputazione", anche "la registrazione di una fattura di acquisto dovrà essere comunque eseguita entro 60 giorni dal suo pagamento"

- in deroga: la **mancata registrazione** della fattura di acquisto **entro il termine di 60 giorni**
- **ai fini Iva**: **non limita il diritto alla detrazione** (che può essere esercitato nel più ampio termine dell'art. 19 Dpr 633/72)
- **ai fini dei redditi**: la deducibilità rimane garantita nel periodo d'imposta in cui
  - viene effettuato il pagamento
  - e risulta annotata l'operazione.

Esempio: un contribuente ricevuto una **fattura di acquisto il 1/03/2017, pagata il 1/04/2017**.

Il termine ordinario per la registrazione della fattura ai fini dei redditi scade il 1/05/2017 (60 gg dal pagamento).

Tuttavia, laddove si proceda ad effettuare l'annotazione nel registro degli acquisti:

- **il 31/12/2017**: opera sia la **detraibilità dell'Iva** che la **deducibilità ai fini dei redditi nel 2017**
- **il 30/04/2018**: opera la **detraibilità dell'Iva**, ma **non la deducibilità ai fini dei redditi**
- **il 1/05/2018**: **non opera né detrazione dell'Iva** (ex DL 50/2017), **né la deduzione del costo**.



**DUBBIO**: non è chiaro se in questi ultimi casi (registrazione > 60gg dall'incasso) possa determinare l'applicazione della sanzione per l'errata tenuta delle scritture contabili (sanzione € 1.000 ex art. 9 c. 1 D.lgs. 471/97); ciò discende dall'applicabilità dell'art. 22 c. 1 Dpr 600/73 in relazione alla tenuta delle scritture "cronologiche" e sarebbe, quindi, una conseguenza del regime di cassa introdotto.

**REGISTRI OBBLIGATORI****REGISTRO ACQUISTI**

| Data registr. | Num. protoc. | Causale    |         |            | Fornitore                      | Aliq. Iva | Imponibile | Iva    | Totale |
|---------------|--------------|------------|---------|------------|--------------------------------|-----------|------------|--------|--------|
|               |              | Tipo       | N. Doc. | Data       |                                |           |            |        |        |
| 1             | 1            | Fattura    | 51      | 07/01/2017 | Rossi Mario, via ... Città ... | 22%       | 500,00     | 110,00 | 610,00 |
| 2             | 2            | Ric. fisc. | 20      | 09/01/2017 | Ristorante La villa di ...     | 10%       | 50,00      | 5,00   | 55,00  |
| 3             | 3            | Sch. carb. |         | 10/01/2017 | Carta carburante               | 22%       | 200,00     | 44,00  | 244,00 |
| ...           |              | ...        | ...     | ...        | ...                            | ...       | ...        | ...    | ...    |

**Elenco documenti non pagati al 31/12/2017:** Totale operazioni attive non incassate: €. 15.000  
fattura n. 85 del 27/12/2017 per €. 650

...

**REGISTRO VENDITE**

| Data registr. | Fatture emesse |            | Cliente                                | Aliq. Iva | Imponibile | Iva      | Totale   |
|---------------|----------------|------------|--|-----------|------------|----------|----------|
|               | Num.           | Data       |  |           |            |          |          |
| 1             | 1              | 08/01/2017 | Alfa Srl, via ..., città ... P.Iva ... | 22%       | 1.000,00   | 220,00   | 1.220,00 |
| 2             | 2              | 09/01/2017 | Luigi Verdi, via... Città ...          | 22%       | 5.000,00   | 1.100,00 | 6.100,00 |
| 3             | 3              | 11/01/2017 | ...                                    | 22%       | 2.000,00   | 440,00   | 2.440,00 |
| ...           |                | ...        | ...                                    | ...       | ...        | ...      | ...      |

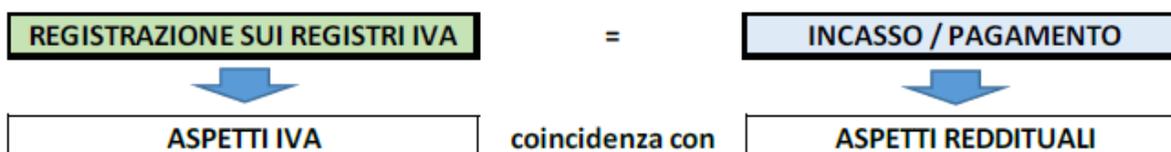
**Elenco documenti non incassate al 31/12/2017:** Totale operazioni passive non pagate: €. 11.000  
fattura n. 35 del 15/12/2017 per €. 2.000

...

**3) OPZIONE "REGISTRAZIONE VALE INCASSO"**

Una ulteriore semplificazione riguarda:

- ➔ l'esercizio di una apposita **opzione** vincolante per **un triennio**
- ➔ al fine di **tenere i registri Iva senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti** (fermo restando l'obbligo di "separata annotazione" delle operazioni non soggette a registrazione IVA)
- ➔ in applicazione della quale sorge una **presunzione legale** secondo cui **la data di registrazione dei documenti coincide con quella di incasso (del ricavo) o pagamento (della spesa).**



**N.B.:** in questo caso

- ⇒ **non va monitorato l'aspetto finanziario** (obbligo che aggrava gli adempimenti delle contabilità semplificate e che, con ogni probabilità, sarà accolta con favore nel panorama aziendale)
- ⇒ ma vi è coincidenza tra la registrazione ai fini Iva con la deduzione ai fini dei redditi.

**Presunzione assoluta:** coerentemente con la la CM 8/2017, l'Agenzia:

- conferma che si tratta di **presunzione assoluta** di legge
- senza che, dunque, possa essere contestata l'errata applicazione del principio di cassa in sede di eventuale verifica.

**Termine di registrazione dei costi** (CM 8/2017 e CM 11/2017)

Posto che non si è in presenza di obblighi di registrazione "cronologica", si applicano i soli termini di annotazione ai fini dell'Iva (non vi è un termine per la registrazione dei costi) e, dunque, in relazione:

**a) ai costi sostenuti:**

- l'eventuale Iva assolta: è detraibile nei termini dell'art. 19 c. 1 Dpr 633/72 (oltre tale termine l'Iva assolta rimane deducibile come costo)
- ai fini dei redditi: il componente negativo rimane deducibile **nell'anno della annotazione**

**b) ai ricavi percepiti:**

- ai fini Iva: il debito si produce per l'anno in cui le operazioni sono effettuate (indipendentemente dall'eventuale annotazione; si noti che un termine perentorio per l'annotazione delle fatture emesse)
- ai fini dei redditi: il componente rileva **nell'anno della annotazione**.

**Nota:** ciò potrebbe indurre il contribuente ad "addomesticare" il reddito in determinati periodi d'imposta (per evitare di non poter utilizzare un perdita fiscale, o per non aumentare troppo la progressione Irpef).

**Esempio:** imprenditore evidenzia una perdita fiscale nel 2017 che non riuscirà ad utilizzare; potrà ridurla:

- non annotando nel registro acquisti le fatture di dicembre 2017 (non può detrarre la relativa Iva)
- annotando tali spese nel 2018 (in tale periodo potrà dedurre il costo e detrarre l'Iva) o successivamente, purché entro il 28/02/2020 (in caso contrario l'Iva sarà indetraibile, anche se il costo rimane deducibile).

**Nota:** il concetto esposto per quanto riguarda i costi:

- è applicabile anche per i componenti positivi di reddito esclusi da Iva soggetti a tassazione "per cassa" (è sufficiente differirne l'annotazione per spostare la tassazione ai periodi successivi)
- tuttavia tali componenti sono in generale soggetti a tassazione per competenza (es.: sopravvenienze attive).



QUESTO particolare regime opzionale:

- è **applicabile da qualsiasi soggetto Iva**

- a prescindere da eventuali particolari regole applicabili (l'Agenzia dall'esempio degli autotrasportatori, i quali applicano il particolare regime Iva di cui all'art. 74 Dpr 633/72).

### **ESERCIZIO DELL'OPZIONE**

L'opzione va esercitata in applicazione del Dpr 442/97, e cioè:

- ⇒ applicando comunque il **comportamento concludente** (es: modalità di tenuta dei registri Iva, privi dell'annotazione dell'aspetto finanziario)
- ⇒ con obbligo di **comunicazione nel quadro VO** della prima dichiarazione Iva da presentare successivamente alla scelta effettuata (a pena di sanzione di €. 250).

Nota: i soggetti con solo operazioni esenti comunicano la scelta nel quadro VO compilato nell'ambito del mod. Redditi (barrando l'apposita casella posta nel frontespizio).

### **REGIMI SPECIALI IVA E CASI PARTICOLARI**

L'Agenzia chiarisce l'applicabilità del regime di cassa nel caso di particolari soggetti.

#### **COMMERCianti AL MINUTO E SOGGETTI ASSIMILATI**

Per quanto attiene i dettaglianti di cui all'art. 22 Dpr 633/72, si pone il problema della particolare modalità di tenuta del registro dei corrispettivi.

Nota: tali contribuenti (esonerati dall'emissione della fattura se non su richiesta del cliente):

- in generale non dispongono delle generalità dei clienti
- effettuano l'annotazione dell'ammontare globale dei corrispettivi giornalieri sull'apposito registro (potendo inoltre registrarli cumulativamente entro il giorno 15 del mese successivo, ex art. 6 c. 4 Dlr 695/1997)

In considerazione di tale particolarità, l'Agenzia ritiene:

- che non possono adottare il regime dei registri iva + registri degli incassi e dei pagamenti
- potendo invece adottare gli altri due regimi.

### **REGIME DEI REGISTRI IVA INTEGRATI DEGLI INCASSI/PAGAMENTI**

Anche in questo caso occorrerà:

- annotare separatamente nei registri Iva le operazioni non soggette ad Iva
- annotare **l'importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti** al termine dell'anno.

Registro dei corrispettivi: dovrà fornire

- oltre alla indicazione "per massa" dei mancati incassi
- anche le **generalità dei soggetti debitori** (anche in questo caso, entro 60 gg dall'avvenuto incasso, dovranno essere annotate le generalità del soggetto che ha proceduto al pagamento).

Esempio: un ristoratore a posta in essere una convenzione per la somministrazione dei pasti dei dipendenti di alcune aziende; emette quotidianamente ricevuta fiscale "a credito", con fattura riepilogativa a fine mese che annota nel registro dei corrispettivi. In tal caso, quest'ultimo registro, a fine anno, dovrà riportare le generalità delle imprese:

- che non hanno ancora effettuato il pagamento delle fatture annotate tra i corrispettivi (non imponibili IIDD)
- escludendo le imprese per le quali la fattura di dicembre 2017 (documentata dalle ricevute fiscali non incassate e, dunque, non tassate ai fini dei redditi) è stata emessa (ed annotata) a gennaio 2018.

### **REGIME OPZIONALE "REGISTRAZIONE VALE INCASSO"**

In tal caso quanto risulterà annotato:

- sia sul registro degli **acquisti** che sul quello dei **corrispettivi**
- si considera, rispettivamente, **pagato/incassato**.

## REGIMI SPECIALI IVA

### AGRICOLTORI ESONERATI

I produttori agricoli esonerati dagli adempimenti Iva (volume d'affari dell'anno precedente non superiore ad €. 7.000, costituito per almeno 2/3 dalla cessione di prodotti agricoli) non sono tenuti agli adempimenti contabili precedenti (dunque, non pongono in essere alcun registro Iva, né procedono ad alcuna integrazione).

### **REGIME DEL MARGINE DEI BENI USATI - AGENZIE VIAGGIO**

Per quanto attiene i soggetti che applicano il regime:

- ⇒ del margine in relazione ai beni usati, oggetti d'arte di antiquariato e da collezione
- ⇒ delle agenzie di viaggio (art. 74-ter Dpr 633/72)

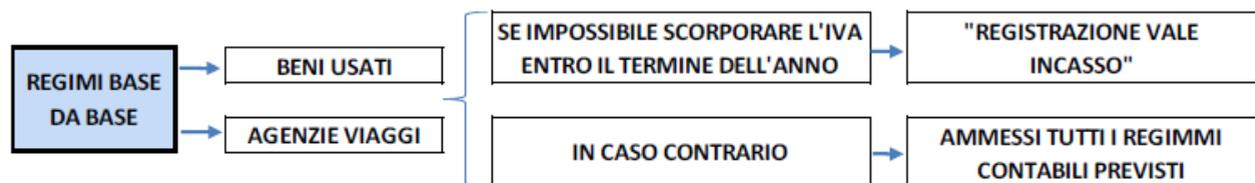
essi emettono fattura senza separata indicazione dell'Iva, scorporata solo in un momento successivo.

Considerato che il corrispettivo imponibile ai fini dei redditi deve essere al netto dell'Iva scorporata, potrebbe risultare difficoltoso tale scorporo entro la fine dell'anno in presenza di pagamenti parziali.

Per tale motivo l'Agenzia ritiene che nel caso in cui:

**a) risulti impossibile individuare l'ammontare degli incassi/pagamenti al netto dell'Iva:** il contribuente **deve adottare il regime opzionale "registrazione vale incasso"**

**b) in caso contrario:** è possibile adottare anche gli altri due regimi previsti.



### REGIMI MONOFASICI

Nel caso di applicazione del regime cd. "monofase" di cui all'art. 74 Dpr 633/72 (vendita di tabacchi, di prodotti editoriali, di schede telefoniche, ecc.), in presenza di esercizio:

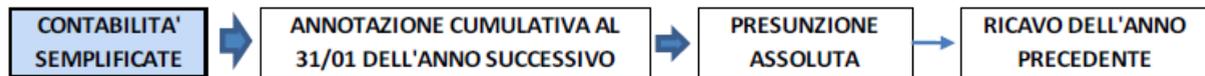
- solo di tali attività: i contribuenti possono continuare ad annotare gli incassi/pagamenti nell'apposito registro di cui al previgente art. 18 c. 3 Dpr 633/72 (annotando l'ammontare globale delle entrate e delle uscite riferiti a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ciascun mese, senza quindi le integrazioni previste dai nuovi adempimenti)

- anche di altre attività soggette ad Iva: i registri Iva possono accogliere anche le operazioni escluse da Iva di cui sopra (applicandosi, in tal caso, gli ordinari criteri previsti dal 2017).

**Cessione di generi di monopolio, lotto e lotterie:**

- l'art. 3 DM 8/02/2011 prevede la possibilità di procedere ad un'unica registrazione riassuntiva di tutte le operazioni svolte nell'anno precedente entro il 31/01 dell'anno successivo

- in tal caso costituiranno, in ogni caso, ricavo del periodo d'imposta chiuso al 31/12 dell'anno precedente.

**ACCESSO ED FUORIUSCITA DAL REGIME SEMPLIFICATO "DI CASSA"**

Per quanto attiene i criteri di accesso e uscita dal regime di contabilità semplificata, per i quali non sussistono particolari novità, l'Agenzia riassume i tratti fondamentali.

**ACCESSO NEL REGIME**

I regimi cd. "naturali" (per l'accesso ai quali non va esercitata alcuna opzione, essendo sufficiente il possesso dei relativi requisiti, mentre è necessario l'opzione per l'eventuale loro mancata applicazione) attualmente applicabili occorre effettuare la seguente distinzione, in ordine gerarchico:

- ⇒ in primo luogo vi è il regime forfettario: il contribuente che ne possiede i requisiti, per poter accedere al regime di contabilità semplificata (o ordinaria) deve esercitare la relativa opzione (tramite comportamento concludente, da ribadire nel quadro VO)
- ⇒ in seconda posizione si pone la contabilità semplificata: il contribuente che possiede requisiti dimensionali (ricavi dell'anno precedente):
  - non deve esercitare alcuna opzione per accedervi
  - deve esercitare l'opzione per accedere al regime di contabilità ordinaria (tramite comportamento concludente, da ribadire nel quadro VO).

Nota: in entrambi i casi le neo-attività fanno riferimento i ricavi che presumono di conseguire nell'anno.

**FUORIUSCITA DAL REGIME**

La fuoriuscita dal regime di contabilità semplificata può avvenire:

- ⇒ **per obbligo**: nel caso di **superamento dei limiti dei ricavi** dell'anno precedente
- ⇒ **per opzione**: nel caso di **opzione per il regime ordinario**, con una **durata minima triennale**.

Nota: la durata minima triennale è stata introdotta, in ossequio al Dpr 442/97, in considerazione delle diverse modalità di determinazione dell'imposta che comporta l'applicazione del regime per cassa.

| MATERIA             | REGIME NATURALE     | E' POSSIBILE <u>OPTARE</u> PER:   | DURATA MINIMA |
|---------------------|---------------------|-----------------------------------|---------------|
| CONTABILITA'        | <b>Semplificata</b> | <b>La contabilità ordinaria</b>   | <b>3 anni</b> |
| LIQUIDAZIONI<br>IVA | <b>Mensile</b>      | <b>La periodicità trimestrale</b> | <b>1 anno</b> |

### REVOCA DELLE OPZIONI PRECEDENTEMENTE ESPRESSE

Qualora intervengano rilevanti modifiche normative in relazione ai regimi contabili, il contribuente può derogare ai termini eventualmente imposte per revocare l'opzione per tali regimi (art. 1 Dpr 442/97).

L'Agenzia ritiene, pertanto, addensa la revoca dal 2017 per le **opzioni esercitate nel 2016**:

- per la contabilità ordinaria: dal 2017 può accedere al **regime semplificato di cassa**
- per la contabilità semplificata possedendo requisiti per il **regime forfettario: dal 2017 può accedere al regime forfettario** (senza attendere il decorso del triennio).

| REGIME NEL 2016            | REGIME NEL 2017     | COMPORTAMENTO                     |
|----------------------------|---------------------|-----------------------------------|
| ORDINARIA (per opzione)    | <b>ORDINARIA</b>    | <b>nessuno</b>                    |
| ORDINARIA (per opzione)    | <b>SEMPLIFICATA</b> | <b>revoca opzione a quadro VO</b> |
| SEMPLIFICATA               | <b>SEMPLIFICATA</b> | <b>nessuno</b>                    |
| SEMPLIFICATA (per opzione) | <b>FORFETTARIO</b>  | <b>revoca opzione a quadro VO</b> |

**Studio Dott. Begni & Associati**