



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF023
INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

OGGETTO	SEMPLIFICATI 2018 - GESTIONE DELLE RIMANENZE E DEGLI INVENTARI
RIFERIMENTI	ART. 66 TUIR; DPR 689/1974; DL 69/1989; CM 11/2017; TELEFISCO 2018
CIRCOLARE DEL	07/02/2018

Sintesi: il 2017 è stato il primo anno di applicazione del regime "di cassa ibrido" per le imprese minori. Il 2018 costituisce un anno in cui poter modificare le scelte contabili e in particolare risulta possibile:

- uscire dal regime semplificato ed entrare nel regime ordinario
- o viceversa, uscire dal regime ordinario ed entrare nel regime semplificato.

Tra gli adempimenti dovuti nel caso del passaggio alla contabilità semplificata a quella ordinaria vi è:

- la predisposizione del prospetto di attività e passività
- la stampa dell'inventario (posto che non risulta modificato l'art. 9 DL. 69/1989).

Con riguardo alla contabilità semplificata disciplinata dall'art. 66 del tuir si evidenzia di seguito, in breve, l'ambito soggettivo e l'ambito oggettivo.

<u>Ambito oggettivo</u>	<ul style="list-style-type: none"> - rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale (art. 92, tuir) - rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale (art. 93, tuir) - rimanenze dei titoli (art. 94, tuir).
<u>Ambito soggettivo</u>	<ul style="list-style-type: none"> - imprese individuali (incluse imprese familiari ed aziende coniugali) - società di persone (incluse società di fatto) - s.t.p., costituite sotto forma di società personali - enti non commerciali, relativamente all'attività commerciale esercitata.

Si riassumono di seguito, schematicamente, le diverse possibilità di cambiamento offerte dal passaggio d'anno, dal regime ordinario a quello semplificato e viceversa:



FUORIUSCITA DALLA CONTABILITA' SEMPLIFICATA DAL 2017 - ADEMPIMENTI 2017

I soggetti in regime di contabilità semplificata nel 2016 da cui vi sono fuoriusciti a decorrere dal 2017 hanno la necessità di produrre il prospetto delle attività e passività all'1/1/2017 (v. RF 143/2017).

Si ricordano alcuni aspetti fondamentali connessi con detto passaggio:

- a)** in caso di **opzione** (mancato supero dei ricavi per la tenuta della contabilità ordinaria):
- si esercita mediante **comportamento concludente** (art. 1 c. 1 Dpr 442/97)
 - va comunque comunicata tramite barratura della cas. 1 del rigo VO20 del mod. Iva 2018 (l'omissione è sanzionata nella misura che varia da €. 250 ad €. 2.000)
 - è vincolante per 3 anni (art. 18, DPR 600/73)

b) in ogni caso (passaggio per opzione o meno):

- predisposizione del prospetto delle attività e delle passività entro il 31/10/2018 (termine di presentazione del mod. Redditi 2018 per il periodo 2017)



ATTENZIONE: per la giurisprudenza (Cass. n. 4511/1992; C.T.C. 1585/1997) la mancata compilazione del prospetto legittima l'accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, co. 2, DPR 600/1973.

LE RIMANENZE NEL PROSPETTO DELLE ATTIVITA' E DELLE PASSIVITA'

Secondo l'Agenzia, il **prospetto** delle attività e delle passività (disciplinato dai Dpr 689/74 e n. 126/03):

- ➔ ha una **natura "fiscale"**
- ➔ **non sovrapponendosi** alle disposizioni civilistiche in merito **all'inventario**.



RM 135/1975: "si osserva che il prospetto delle attività e delle passività, pur essendo sostanzialmente analogo all'inventario, tuttavia non può immedesimarsi con tale scrittura la cui disciplina civilistica, peraltro, **non è suscettibile di modificazioni da parte del Legislatore fiscale in sede delegata**; esso rappresenta un adempimento autonomo ed eccezionale, esclusivamente fiscale, allo scopo di fissare la situazione patrimoniale al 1 gennaio 1974 delle imprese non tassabili in base al bilancio anteriormente all'entrata in vigore della riforma, e di consentire l'impianto della contabilità, su tale base di partenza, necessaria per la determinazione del reddito imponibile ai fini delle II.DD."

Di fatto, si procederà a compilare il prospetto, procedendo successivamente a stamparlo come situazione iniziale nel libro degli inventari.

CRITERI DI VALUTAZIONE

Per quanto attiene la situazione patrimoniale di partenza

- ⇒ la CM 30/04/1977 n. 7/1496 ha ritenuto vada redatta secondo i criteri del Dpr 689/74 (emanato in sede di introduzione nell'ordinamento nazionale della contabilità ordinaria)
- ⇒ tuttavia, la successiva CM 8/1985 ha chiarito che, per la quantificazione dei valori, va fatto riferimento ai criteri del Tuir

In sostanza, partendo dalla situazione finale della contabilità semplificata:

- le immobilizzazioni (materiali e immateriali): vanno iscritte col criterio del costo storico (si farà riferimento alle risultanze del libro cespiti)
 - disponibilità monetarie e debiti: vanno iscritti al valore nominale al 31/12/2016
 - crediti: vanno iscritte al valore nominale al netto delle perdite già verificatesi ante 1/01/2017
 - ratei e risconti: vanno iscritti secondo il valore al 31/12/2016 (col principio di competenza)
- mentre per quanto attiene il magazzino ed i titoli occorre procedere a calcoli particolari.



Criteri di valutazione fiscale del magazzino: si riporta di seguito quanto precisato nell'art. 6 Dpr 689/74:

- merci destinate alla rivendita, materie prime/sussidiarie/semilavorati impiegati nella produzione: vanno raggruppati per categoria omogenea e si valutano al costo medio di acquisto
- prodotti destinati alla vendita: si valutano al prezzo medio delle cessioni registrate, diminuito del 30%
- prodotti in corso di lavorazione: sono valutati in base ai costi sostenuti
- immobili destinati alla vendita: si applica il criterio del costo di acquisto maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione (la maggiorazione del 3% applicabile solo se acquistati ante 1974)
- beni costruiti in economia o in appalto: sono valutati al costo di produzione documentato o da stimare con riferimento alla data di ultimazione della costruzione, maggiorati, a titolo di spese incrementative, nella misura del tre per cento per ciascun anno o frazione d'anno superiore a sei mesi o nella maggior misura risultante dalla relativa documentazione
- beni in corso di costruzione: sono valutati in base ai costi sostenuti.

PROSECUZIONE 2017 DEL REGIME SEMPLIFICATO 2016

La continuazione, nel 2017, del regime semplificato applicato in precedenza, ha portato in ogni caso una novità per le imprese in contabilità semplificata, per effetto del passaggio dal regime di competenza al regime di cassa (per gli effetti si veda il successivo paragrafo relativo al passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata).

ADEMPIMENTI

Analizziamo di seguito gli adempimenti che derivano dalla prosecuzione del regime semplificato nel 2017, con riguardo al persistente obbligo di redazione dell'inventario disciplinato dal D.L. 69/1989.

SOPRAVVIVENZA DEL D.L. 69/1989 E OBBLIGO DELL'INVENTARIO

Si riporta di seguito quanto stabilito dall'art. 9, comma 1, lett. b), D.L. n. 69/1989:



"I soggetti che, ai fini della determinazione del reddito di impresa, sono ammessi al regime di contabilità semplificata e che non hanno optato per il regime ordinario devono annotare nei registri tenuti ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600: [...]"

b) entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, le annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito nonché il valore delle rimanenze, indicando distintamente per queste ultime le quantità e i valori per singole categorie di beni, in giacenza alla fine dell'esercizio, previste dagli articoli 59 e 61 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con l'indicazione dei criteri seguiti per la valutazione; la distinta indicazione delle quantità e dei valori, nonché dei criteri di valutazione, può essere effettuata, entro il medesimo termine, in apposito prospetto di dettaglio".

Con riferimento ai beni in magazzino la disposizione richiede l'indicazione:

- ⇒ della natura;
- ⇒ della quantità;
- ⇒ del valore.

Secondo parte della dottrina, dall'analisi della disciplina del nuovo regime semplificato si deve concludere che l'obbligo della redazione dell'inventario previsto dal DL 69/1986 (e dal connesso DM attuativo 2/05/1989) sia di fatto decaduto, posta l'irrelevanza fiscale delle rimanenze ai fini della determinazione del reddito.

Tuttavia, la **sopravvivenza della norma** emerge dai seguenti interventi normativi e della prassi.

Infatti, secondo il novellato art. 18 c. 1 Dpr 600/73:



"(N.d.a.: I soggetti tenuti alla contabilità semplificata) ... sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto."



Nota: sotto l'aspetto tecnico l'art. 18 non abroga né modifica il D.L. 69/1989, in quanto rappresenta una disposizione diversa rispetto al DPR 600/1973.

La CM 11/2017, par. 6, dopo aver indicato i registri iva (integrati con l'annotazione delle operazioni non soggette ad IVA, ma rilevanti ai fini delle imposte sul reddito) tra quelli obbligatori prima dell'introduzione del nuovo regime semplificato, chiarisce quanto segue:



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

[...]

b) entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi delle operazioni diverse dalle precedenti, rilevanti ai fini della determinazione del reddito, compreso il valore delle rimanenze"

confermando di fatto **la sopravvivenza dell'obbligo dell'inventario** nell'ambito del regime semplificato.

In merito alla fattispecie non viene precisato l'ambito d'incompatibilità delle disposizioni di legge tutt'ora vigenti, come precisa l'agenzia delle entrate.

La sopravvivenza dell'art. 9 viene peraltro ulteriormente confermata nella **stessa circolare**, più oltre, al **par. 6.3**, laddove viene precisato che:



"Relativamente, invece, alle altre operazioni:

- i componenti positivi o negativi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa secondo il principio di cassa (v. par. 3.1.), ma non sono considerate né cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini IVA (articoli 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972), devono essere registrate entro 60 giorni dal momento in cui si considera rilevante l'operazione, ossia dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento [secondo il principio stabilito dal citato art. 9 del D.L. n. 69 del 1989, nonché dall'articolo 1 del D.M. n. 154 del 1989];".

Il dubbio

Abrogazione
dell'obbligo
dell'inventario

Mantenimento
dell'obbligo
dell'inventario



ATTENZIONE: Un ulteriore segnale che conferma la sopravvivenza dell'obbligo dell'inventario è riscontrabile nella nuova disciplina degli ISA (indici di affidabilità fiscale).

OBBLIGO DELL'INVENTARIO E ISA/STUDI DI SETTORE

L' art. 9-bis, D.L. 50/2017 ha introdotto i cd. ISA, con l'obiettivo di assicurare a tutti i contribuenti un uniforme trattamento fiscale e di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari, in sostituzione degli studi di settore.

ATTENZIONE: la legge di bilancio 2018 ha **differito** l'introduzione degli ISA al **periodo d'imposta 2018**.

Dall'esame dei modelli ISA disponibili sul sito internet dell'agenzia delle entrate, emerge che buona parte degli indici richiede il valore delle giacenze iniziali e finali del magazzino.



N.B.: Il modello riportato nel seguito costituisce il Quadro F, relativo ai soggetti esercenti attività d'impresa (bozza internet del 22/11/2017).

ISA
— 2018 —

Indici sintetici di affidabilità fiscale

QUADRO F

CODICE FISCALE

Mattone **FISA**

QUADRO F Dati contabili    	F01	Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art. 85 del TUIR (esclusi aggi o ricavi fissi)		,00
	F02	Altri proventi considerati ricavi di cui alla lettera f) dell'art. 85, comma 1, del TUIR	1 2	,00
	F03	Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità		,00
	F04	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		,00
	F05	Altri proventi e componenti positivi		,00
		Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	1	,00
	F06	di cui esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	2	,00
		di cui beni distrutti o sottratti relativi ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	3	,00
		Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	1	,00
	F07	di cui rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	2	,00
	F08	Ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso		,00
	F09	Esistenze iniziali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso		,00
	F10	Rimanenze finali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso		,00
	F11	Costi per l'acquisto di prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso		,00
	F12	Beni soggetti ad aggio o ricavo fisso distrutti o sottratti (importi già ricompresi in F09 e F11)		,00
	F13	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale (escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso)		,00
	F14	Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale (escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso)		,00

OBBLIGO DELL'INVENTARIO - ALTRE CRITICITA'

Oltre ai vincoli di carattere puramente legale che abbiamo appena individuato occorre tener presente che possono sussistere altre ragioni atte a spingere l'impresa in contabilità semplificata alla tenuta delle rilevazioni inventariali:

- ➔ eventuali richieste da parte delle banche o da altri intermediari finanziari
- ➔ la necessità di monitorare il magazzino per finalità puramente gestionali.

PASSAGGIO COMPETENZA – CASSA E GESTIONE DI MAGAZZINO E PERDITE

Il 2017 rappresenta il periodo d'imposta in cui per la prima volta trova applicazione il criterio di cassa per le imprese minori.

Nel caso di specie si realizza il passaggio dal criterio della competenza al criterio di cassa, connotato dalla irrilevanza fiscale, dal 2017 in poi, delle giacenze di magazzino ai fini della determinazione del reddito d'impresa semplificata.

La fattispecie è disciplinata come segue (**C.M. 11/2017, par. 3**):



*“La nuova formulazione del comma 1 dell’articolo 66 del TUIR non reca più il rinvio agli articoli 92, 93 e 94 del TUIR con la conseguenza che **non assumono più rilevanza, ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori, le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci, lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale che ultrannuale e titoli**, salvo quanto si dirà nel successivo par. 4.2 per la gestione delle rimanenze nel primo periodo di imposta di applicazione del regime.”.*

Nel primo periodo d'imposta di applicazione del regime trova applicazione la seguente regola (**CM 11/2017, par. 4.2**):



*"L'articolo 1, comma 18, della legge di bilancio 2017, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime delle imprese minori, prevede che **le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime.**"*

Esempio1

Al 31/12/2017, primo anno di applicazione del regime semplificato, l'imprenditore Rossi evidenzia la seguente situazione economica.

Ricavi/Costi	Importi	
	Elementi positivi	Elementi negativi
Vendite	150	
Acquisti		120
Rimanenze iniziali		60
Totali	150	180
Perdita d'esercizio	30	
Totale a pareggio	180	180



ATTENZIONE: appare evidente che lo stralcio definitivo del costo pari alle rimanenze iniziali (60), posta l'irrelevanza della perdita conseguita, determina la definitiva privazione di una parte dell'importo (30) con ulteriore pregiudizio per la capacità contributiva.

La legge di bilancio 2018 non ha introdotto una modifica all'art. 8 del tuir, che consenta la deduzione delle perdite fiscali riportate nell'ambito di tale regime.



Art. 8, co. 3, tuir. *"Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. **La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66.**"*

RIMANENZE FINALI E STUDI DI SETTORE

L'Agenzia delle entrate ha recentemente approvato:

- i mod. Redditi 2018
- i modelli per l'applicazione degli Studi di settore 2018.

Mod. Redditi 2018: il quadro RG, relativo al regime di contabilità semplificata, ha **soppresso i rigli RG7 e RG8**, destinati all'indicazione delle rimanenze finali (i successivi rigli sono stati rinumerati rispetto all'anno scorso)



Studi di settore 2018: il Provv. del 31/01/2018 continua a richiedere l'indicazione delle rimanenze finali senza fare alcun riferimento specifico alle contabilità semplificate.

Tuttavia, il Provvedimento annuncia una modifica della modulistica entro il prossimo 31 marzo la modulistica con l'inserimento di alcune informazioni aggiuntive (in sostanza è probabile che il dato non debba figurare all'interno quadro F, non partecipando alla determinazione del reddito, ma risulterà posto in calce al prospetto).

Per quanto ciò sia finalizzato a permettere al software Gerico di funzionare come negli anni scorsi (soprattutto per quanto attiene gli INE e indicatori di coerenza), **comporterà l'obbligo** per i contribuenti di **continuare a determinare le rimanenze finali** secondo i criteri già utilizzati in passato.

INGRESSO NEL REGIME SEMPLIFICATO NEL 2018

Si analizzano le situazioni che coinvolgono la gestione del magazzino, nell'ambito del regime semplificato, relativamente al passaggio effettuato nel 2018 dal regime della contabilità ordinaria.

**REVOCA 2018 DELLA CONTABILITA' ORDINARIA RINNOVATA NEL 2017**

I soggetti che hanno rinnovato tacitamente l'opzione per la contabilità ordinaria nel 2017 possono accedere alla contabilità semplificata nel 2018. La possibilità della scelta è stata confermata dalla **C.M. 11/E/2017**, di seguito riportata:



"... tenuto conto che i chiarimenti relativi al regime semplificato sono resi in corso d'anno, coloro che per il 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria, possono revocare nel 2018 la scelta operata per applicare il regime semplificato."

Nel caso di specie le imprese dovranno effettuare le operazioni già in precedenza indicate, nella parte dedicata all'applicazione del regime semplificato targato 2017, trattandosi di un passaggio competenza - cassa.

LA GESTIONE DEL MAGAZZINO NEL PASSAGGIO DALLA CASSA ALLA COMPETENZA

Si ricorda che il regime semplificato è un regime naturale, fatte salve le imprese individuali che rientrano nei limiti previsti per l'applicazione del regime forfetario.

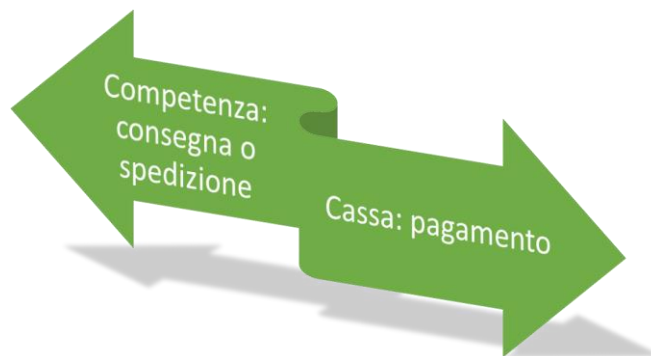
Si considera ora il caso di un'impresa che abbia adottato il regime semplificato (cassa) nel 2017 e che intenda passare nel 2018 al regime ordinario (competenza).

All'interno dell'inventario (ai fini civilistici) e del Prospetto delle attività e delle passività (ai fini fiscali), occorre quantificare il valore del magazzino.

Il passaggio dal criterio di cassa al criterio di competenza incide, tra gli altri, sui seguenti componenti di reddito:

- acquisti;
- vendite;
- rimanenze.

Criterio di cassa	I componenti del reddito derivano dalle connesse movimentazioni finanziarie
Criterio di competenza	Art. 109, comma 2, lett. a), tuir: "i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà". La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà"



Consideriamo talune ipotesi connesse con l'uscita dal regime di cassa.



ATTENZIONE: negli esempi che seguono, il risultato economico fiscale non tiene conto degli importi riportati in grassetto o in corsivo negli appositi prospetti contabili.

Negli esempi seguenti l'imprenditore realizza un **utile di 100**.

Detto risultato viene aggregato e disaggregato in base alle differenti ipotesi considerate, dipendenti dalle movimentazioni finanziarie (si prescinde dall'Iva).

Esempio1

L'ultimo anno di permanenza nell'ambito del regime di cassa il Sig. Rossi:

- ⇒ Acquista e paga merci per 50;
- ⇒ Vende e riscuote il prezzo di tutte le merci per 150.

Nel caso di specie si concretizza la seguente situazione.

Voci Ricavi/Costi	2018 (Competenza)		2017 (Cassa)	
	Elementi positivi	Elementi negativi	Elementi positivi	Elementi negativi
Vendite			150	
Acquisti dell'anno				50
Rimanenze iniziali				0
Rimanenze finali				0
Totali fiscali			150	50
Perdita/utile fiscale				100
Totale a pareggio			150	150



ATTENZIONE: la piena partecipazione degli acquisti e delle vendite al reddito nel 2017 è dovuta alla circostanza che le merci acquistate sono state interamente pagate a monte e poi interamente vendute, a valle, riscuotendo integralmente il prezzo.

Si esclude qualsiasi strascico economico dell'operazione nel 2018.

Esempio2

Nel 2017 il Sig. Rossi:

- ⇒ Acquista merci per 50 (non pagate);
- ⇒ Non vende alcuna merce; non riscuote alcun importo.

Nel 2018:

- ⇒ Vende le merci acquistate nel 2017 a 150, a prescindere dall'incasso.

Nel caso di specie si concretizza la seguente situazione.

Voci Ricavi/Costi	2018 (Competenza)		2017 (Cassa)	
	Elementi positivi	Elementi negativi	Elementi positivi	Elementi negativi
Vendite	150			
Acquisti dell'anno				
Rimanenze iniziali		50		
Rimanenze finali				
Totali fiscali	150	50		
Perdita/utile fiscale		100		
Totale a pareggio	150	150		



ATTENZIONE: Nel 2017, nel quale trova applicazione il criterio di cassa, l'operazione è irrilevante per effetto della mancanza di movimentazioni finanziarie legate all'operazione considerata. Nel 2018 si rilevano le rimanenze iniziali che assumono valenza sia ai fini civilistici che fiscali.

La fattispecie è specificamente prevista nella C.M. 11/2017, par. 4.2.



"... qualora con riferimento alle merci in rimanenza non sia stato effettuato il relativo pagamento, le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal testo unico."

Esempio3

Nel 2017 il Sig. Rossi:

- ⇒ Acquista e paga merci per 50;
- ⇒ Vende tutte le merci per 150, ma non riscuote alcun importo.

Nel 2018:

- ⇒ Riscuote le vendite 2017, per 150.

Nel caso di specie si concretizza la seguente situazione.

Voci Ricavi/Costi	2018 (Competenza)		2017 (Cassa)	
	Elementi positivi	Elementi negativi	Elementi positivi	Elementi negativi
Vendite	150			
Acquisti dell'anno		0		50
Rimanenze iniziali civili		50		
Rimanenze iniziali fiscali		0		
Rimanenze finali				
Totali fiscali	150	0	0	50
Perdita/utile fiscale		150	50	
Totale a pareggio	150	150	50	50



ATTENZIONE: gli acquisti rilevano nel 2017 in quanto risultano pagati in tale anno. Le vendite non rilevano nel medesimo anno in quanto non è stato riscosso il relativo prezzo. Nel 2018 l'impresa rileva le rimanenze iniziali (per 50) ai soli fini civilistici, considerato che il costo è stato dedotto nel 2017 in base al regime di cassa. Le vendite vengono considerate come componenti positivi di reddito nel 2018. E' evidente che il risultato economico aggregato è sempre pari a 100, così di seguito suddiviso:

- anno 2017: perdita di 50;
- anno 2018: utile di 150.

La fattispecie è direttamente esaminata nella C.M. 11/2017, par. 4.2.



"[...] nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, in linea generale, le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e, quindi, dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa non dovranno assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR."

Ove l'acquisto generi una perdita fiscale l'impresa non ha la facoltà di riportarla in diminuzione del reddito per il 2018, con la conseguenza che il risultato fiscale aggregato dell'operazione sarebbe pari a 150.

Esempio 4

Nel 2017 il Sig. Rossi:

- acquista merci per 50 (pagate per 20);
- tutte le merci risultano invendute.

Nel 2018:

- vende tutte le merci (prezzo: 150), riscuotendo interamente il corrispettivo;
- paga il debito residuo ereditato dal 2017 (30).

Nel caso di specie si concretizza la seguente situazione.

Voci Ricavi/Costi	2018 (Competenza)		2017 (Cassa)	
	Elementi positivi	Elementi negativi	Elementi positivi	Elementi negativi
Vendite	150			
Acquisti dell'anno		0		20
Rimanenze iniziali civili		50		
Rimanenze iniziali fiscali deducibili		30		
Rimanenze iniziali fiscali indeducibili		20		
Rimanenze finali				
Totali fiscali	150	30	0	20
Perdita/utile fiscale		120	20	
Totale a pareggio	150	150	20	20

ATTENZIONE: valgono le stesse considerazioni indicate con riferimento all'esempio n. 3, in merito al riporto delle perdite fiscali. Nel caso di specie emerge che gli acquisti effettuati nel corso del 2017 rilevano parzialmente ai fini della determinazione del reddito fiscale, ovvero solo per la parte già pagata. Le vendite non rilevano nel medesimo anno (2017) in quanto non è stato riscosso il prezzo. Nel 2018 l'impresa accoglie nell'inventario civilistico l'importo delle rimanenze iniziali, e nel prospetto disciplinato dal DPR 689/74 deve distinguere le rimanenze iniziali dedotte (e pertanto fiscalmente irrilevanti nel 2018) da quelle deducibili.

In merito alla corretta rilevazione delle rimanenze, ai fini fiscali, nel corpo del prospetto disciplinato dal DPR 689/74, la **C.M. 11/2017** ha precisato quanto segue:



"In tale sede, con specifico riferimento alla valorizzazione del magazzino, è necessario evidenziare l'eventuale disallineamento tra il valore delle esistenze iniziali determinato a norma dell'articolo 6 del citato D.P.R. n. 689/1974 e il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse."

Il prospetto delle attività e delle passività presenterà, con riferimento all'1/1/2018, i seguenti dati:

PROSPETTO DELLO STATO PATRIMONIALE ALL'1/1/2018		
Rimanenze indeducibili	20	
Rimanenze deducibili	30	
Totale Rimanenze iniziali		50

Con riferimento alla determinazione delle rimanenze la circolare precisa ancora quanto segue:



“Si precisa che, al fine di calcolare il costo medio delle esistenze iniziali a norma dell’articolo 6 del D.P.R. n. 689/1974, è necessario far riferimento a tutti gli acquisti dell’ultimo anno (relativi alla singola categoria omogenea) e non solo a quelli relativi ai beni non pagati. Si ribadisce che, 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.”

Si riportano di seguito i conteggi da effettuare nel caso di specie:

→ **Calcolo del costo medio unitario.**

$$\text{Costo medio unitario} = \frac{\text{Costo complessivo per categoria}}{\text{Quantità acquistate}}$$



N.B.: la formula ricomprende tutti gli acquisti; non solo gli acquisti non pagati.

→ **Calcolo del costo fiscalmente riconosciuto.**

$$\text{Costo fiscalmente riconosciuto} = \text{Costo medio unitario} \times \text{Quantità non pagate}$$



ATTENZIONE: sul solco dei chiarimenti contenuti nella C.M. 11/2017, e in attesa di ulteriori precisazioni provenienti dall'Agenzia Entrate, occorre monitorare lo scarico delle rimanenze, distinguendo quelle fiscalmente riconosciute dalle altre fino ad esaurimento di queste ultime.