



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2018  
N.RF095  
**INFO FISCO**  
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 8

<b>OGGETTO</b>	<b>SEMPLIFICATI - I CHIARIMENTI DEI FUNZIONARI DELL'AGENZIA</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	FORUM 23/05/2018 - CM 11/2017 - ART. 1 C. 18-23 L. 232/2016 – RF 075/2017
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>28/05/2018</b>

*Sintesi: nel recente incontro con la stampa specializzata, relativamente ai contribuenti semplificati, i funzionari dell'Agenzia delle Entrate hanno ritenuto che:*

- pagamenti anticipati: per i contribuenti che adottano il metodo contabile dei registri IVA integrati (cioè senza l'opzione art. 18 c. 5 Dpr 600/73) per individuare il momento di deducibilità del costo ciò che rileva è l'aspetto finanziario, indipendentemente dalla registrazione IVA
- passaggio da semplificato a ordinario: le rimanenze fiscalmente irrilevanti nel momento del passaggio dal semplificato all'ordinario (merci acquistate e pagata nel periodo di vigenza del regime semplificato) non assumeranno rilievo fiscale neppure alla fine del periodo d'imposta in cui si è adottato il regime ordinario
- rimanenze finali e studi di settore: anche per i contribuenti che hanno esercitato l'opzione registrato=incassato/pagato è prevista la modalità di compilazione degli studi di settore prevista per gli "altri semplificati" così come a tali soggetti si applicano le regole relative al monitoraggio delle rimanenze finali nella colonna 2 del rigo RG38 dei modelli Redditi PF e SP 2018.

Nel recente incontro del 23/05/2018 tra l'Agenzia delle Entrate e la stampa specializzata sono stati affrontati alcuni argomenti di attualità, tra cui:

- **contribuenti semplificati**
- **fattura elettronica**
- **altre questioni**: dichiarazioni omesse/integrative, contenzioso, la gestione dell'ACE nel modello Redditi SC2018 ed altro.

Nel seguito si darà conto dei chiarimenti relativi ai **contribuenti semplificati**, rimandando i prossimi interventi l'analisi degli altri principali argomenti.

## CONTABILITÀ SEMPLIFICATE

### REGISTRI IVA INTEGRATI - DEDUZIONE PAGAMENTO ANTICIPATO

Dal punto di vista degli adempimenti contabili, i contribuenti "minori" hanno la possibilità (art. 18 c. 4 Dpr 600/73):

➔ di tenere i **solli registri Iva** (non anche i registri "cronologici" di incassi e pagamenti) **rispettando alcune condizioni**:

- annotare separatamente le operazioni **escluse da IVA**
- indicare, alternativamente
  - la data di incasso/pagamento per ciascuna operazione contabilizzata
  - 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



Per tali contribuenti la determinazione del reddito:

- avviene con riferimento alle **operazioni annotate nei registri IVA** (unico registro utilizzato)
- rettificato per effetto dei **mancati incassi/pagamenti**.

Si propone il seguente esempio

2017 Registrazione	AMMONTARE	NON PAGATE/INCASSATE	DETERMINAZIONE REDDITO 2017
Fatture passive	€ 1.000	€ 300	€. (700)
Fatture attive	€ 2.000	€ 1.000	€ 1.000
			€ 300

#### LA DOMANDA - MOMENTO IMPOSITIVO PAGAMENTI ANTICIPATI

È stato chiesto se per i pagamenti effettuati nel periodo d'imposta senza ricezione della fattura

- rilevi sempre l'aspetto finanziario (incasso/pagamento)
- oppure prevalga la registrazione IVA.

Nella fattispecie prospettata, l'operazione pagata:

- non concorre direttamente alla formazione del reddito
- non essendo registrata la relativa fattura

Esempio: la questione è esemplificata nel seguente prospetto.

2017 Registrazione	AMMONTARE	NON PAGATE/INCASSATE	DETERMINAZIONE REDDITO 2017
Fatture passive	€ 1.000	€ 300	€. (700)
Fatture attive	€ 2.000	€ 1.000	€ 1.000
Operazioni pagate ma non fatturate (fattura registrate nel 2018)	€ 100		Si tratta di stabilire se: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ rilevi l'aspetto finanziario (imputazione reddito 2017)</li> <li>▪ oppure la registrazione IVA (imputazione reddito 2018)</li> </ul>
			?


In relazione a tale questione, l'Agenzia ha evidenziato che **l'individuazione del momento impositivo**:

- è **sempre collegato all'aspetto finanziario** (pagamento)
- **indipendentemente dall'annotazione ai fini IVA**, per quanto il componente di reddito debba comunque transitare dai registri Iva (come rettifica/integrazione di fine anno).

Esempio1

Contribuente in contabilità semplificata, che utilizza il metodo contabile dei registri IVA integrati, ha acquistato e pagato delle merci a dicembre 2017.  
La fattura è stata ricevuta e registrata a gennaio 2018.  
La rilevanza dell'aspetto finanziario non consente il rinvio del costo al 2018 (cosa che accadrebbe attribuendo rilevanza alla registrazione IVA, come avviene nel caso di soggetti che hanno esercitato l'opzione "registrato vale incasso/pagamento").

Applicando l'interpretazione dell'agenzia al precedente prospetto si ha quanto segue:

2017 Registrazione 	AMMONTARE	NON PAGATE/INCASSATE	DETERMINAZIONE REDDITO 2017
Fatture passive reg. 2017	€ 1.000	€ 300	€ (700)
Fatture attive reg. 2017	€ 2.000	€ 1.000	€ 1.000
Operazioni pagate nel 2017 con fattura registrata nel 2018	€ 100 (concorro alla determinazione del reddito 2017)		€ (100)
			<b>€ 200</b>

Da un punto di vista pratico (anche considerato quanto richiesto dall'art. 18 Dpr 600/73 in relazione al caso speculare di fattura di acquisto registrata entro fine anno ma pagata solo l'anno successivo):

**a) nell'anno in cui avviene l'incasso o il pagamento** (senza aver registrato la relativa fattura):

- è necessario **rettificare il reddito** risultante dai registri IVA
- evidenziando l'effetto delle operazioni:
  - ✓ **pagate** nel periodo d'imposta
  - ✓ per le quali non sono state **registrate** le relative fatture.

In tale caso, a parere dell'Agenzia, è necessario procedere alla **rettifica dei registri IVA**.

A tal fine, si potrà procedere indicando:

- ✓ **alla fine del periodo d'imposta** (scritture di integrazione): il **costo non pagato** (registrando una normale **fattura da ricevere** secondo il principio della cassa e non della competenza)
- ✓ nel momento in cui viene **registrata** la relativa fattura (es. 2018) gli estremi della stessa.

**b) nell'anno in cui avviene la registrazione della fattura:**

- è necessario rettificare il reddito per effetto delle fatture ricevute e registrate ma già incassate nel periodo precedente (che, conseguentemente, hanno già concorso alla determinazione del reddito)
- questo potrà essere fatto con l'indicazione nel totale delle fatture non incassate/pagate della fattura registrata ma pagata nell'anno precedente.

Esempio2

**PERIODO D'IMPOSTA 2017**

In relazione all'Esempio1 precedente, nei registri IVA del 2017 il contribuente:

- effettua la scrittura "integrativa": **merci c/acquisti a Fatture da ricevere**  
Non ricomprendendo tale operazione tra quelle **non pagate**, il costo concorrerà direttamente alla determinazione del reddito 2017;
- una volta effettuata la registrazione della relativa fattura nel 2018 (stornando il conto Fatture da ricevere), gli estremi della fattura registrata nel 2018 dovranno essere indicati in corrispondere dell'annotazione del costo.



**N.B.:** il comportamento è **coerente** (e speculare) con quanto previsto per le **fatture d'acquisto annotate nel 2017, ma pagate solo nel 2018** (o per le fatture di vendita emesse nel 2017 ma incassate nel 2018).

In buona sostanza, si tratta, dal 2017:

- ➔ di continuare a procedere con la registrazione delle "fatture da emettere/ricevere"
- ➔ ma in base al **principio pagato/incassato** (non più al principio di competenza, come fino al 2016)

#### PERIODO D'IMPOSTA 2018

Proseguendo nell'Esempio precedente, nei registri IVA 2018:

- verrà effettuata la registrazione della fattura relativa al pagamento effettuato nel 2017
- alla fine del periodo 2018, andrà evidenziato tra i "mancati pagamenti" dell'anno anche l'importo di tale fattura, in modo da escluderne il costo dalla determinazione del reddito 2018 (infatti ha già partecipato al reddito 2017).

2017 Registrazione ⇓	AMMONTARE	NON PAGATE/INCASSATE	DETERMINAZIONE REDDITO 2017
Fatture passive	€ 2.000	€ 700	€ (1.300)
Fatture attive	€ 4.000	€ 2.000	€ 2.000
Operazioni pagate nel 2017 ma fattura registrate nel 2018	€ 600 Registrazione del relativo costo nel registro acquisti. La mancata indicazione dell'importo tra quelli NON PAGATI farà concorrere l'operazione alla determinazione del reddito 2017		€ (600)
			<b>€ 100</b>

2018 Registrazione ⇓	AMMONTARE	NON PAGATE/INCASSATE	DETERMINAZIONE REDDITO 2017
Fatture passive	€ 3.000	€ 900	€ (2.100)
Fatture attive	€ 3.000	€ 2.000	€ 1.000
Operazioni pagate nel 2017 ma fattura registrate nel 2018	€ 600 L'operazione per effetto dell'annotazione della relativa fattura passiva nel registro acquisti 2018 ha concorso direttamente alla formazione del reddito. Grazie all'annotazione di tale importo tra quelli non pagati si procederà al relativo storno		€ 600
			<b>€ (500)</b>

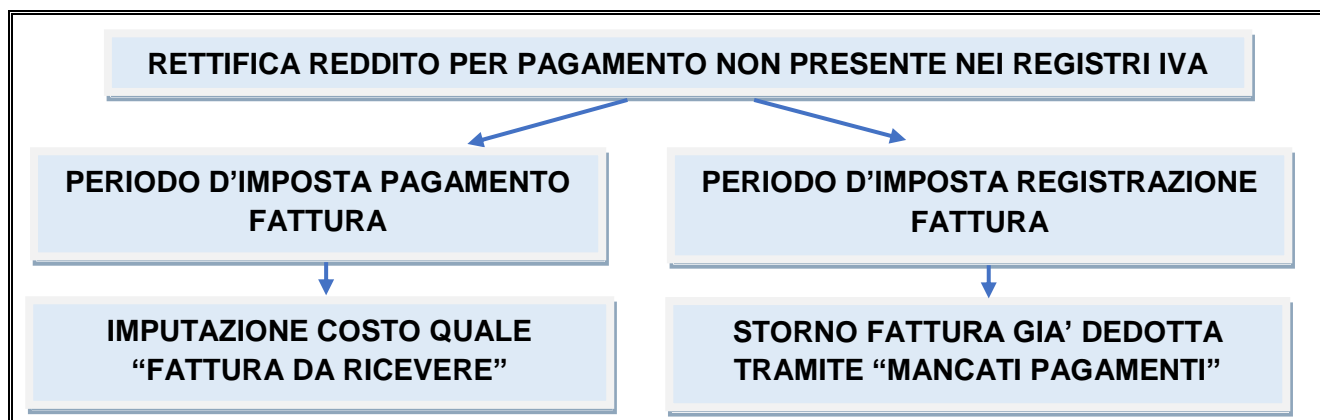
**DETRAZIONE IVA:** va evidenziato che ai fini IVA:

- se la fattura passiva è stata ricevuta nel 2017: si poteva esercitare il diritto alla detrazione IVA entro il 30/04/2018 facendo concorrere la fattura direttamente in sede dichiarativa (una annotazione successiva permetterà la detrazione sono nell'ambito di una dichiarazione integrativa del mod. Iva)
- se la fattura passiva è stata ricevuta nel 2018: si potrà esercitare il diritto alla detrazione IVA entro il 30/04/2019 o facendo concorrere la fattura alle liquidazioni periodiche 2018 o direttamente in sede dichiarativa.

In riferimento all'esempio 2 e 3

- ipotizzando che la fattura sia ricevuta nel 2017 ma registrata a maggio 2018
- la relativa IVA diventa indetraibile (pertanto diviene costo deducibile nel periodo 2017).

Tuttavia si potrà evitare l'indetraibilità presentando una dichiarazione integrativa (a favore) del mod. Iva 2018: ciò permetterà di detrarre l'Iva senza considerare alcun maggior costo deducibile per il 2017.



### PASSAGGIO AL REGIME ORDINARIO E GESTIONE DELLE RIMANENZE

Nel caso di passaggio (per obbligo o per opzione) dal regime semplificato al regime ordinario è necessario porre l'attenzione in particolar modo alla gestione delle rimanenze.

### GESTIONE RIMANENZE

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

#### Esempio5

Nel 2017 il Sig. Rossi contribuente semplificato

- ⇒ 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
<b>Totali fiscali</b>			150	50
<b>Perdita/utile fiscale</b>				<b>100</b>
<b>Totale a pareggio</b>			<b>150</b>	<b>150</b>



**N.B.:** 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.

### LA DOMANDA - PASSAGGIO AL REGIME ORDINARIO E RILEVANZA RIMANENZE

In riferimento al caso prospetto è stato chiesto all'Agenzia

- l'eventuale obbligo di indicazione delle rimanenze nel prospetto delle attività e passività
- la gestione fiscale delle stesse, con distinzione tra quelle **fiscalmente rilevanti** e quelle **fiscalmente irrilevanti**.

In riferimento al caso di specie, l'Agenzia evidenzia che le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e, quindi, dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa:

**c) non dovranno assumere rilevanza:**

- **come esistenze iniziali** al momento della fuoriuscita dal regime semplificato (in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR)
- **nè come rimanenze finali** al termine del primo periodo d'imposta post fuoriuscita dal regime semplificato

**d) dovranno essere indicate nel prospetto delle attività e passività**

**Esempio6**

In riferimento all'esempio 5, le merci acquistate e pagate nel 2017 non rileveranno come esistenze iniziali 2018 e rimanenze finali 2018.

**Esempio7**

In riferimento all'esempio 5, ipotizziamo che il Sig. Rossi nel 2018 (periodo d'imposta in cui adotta il regime ordinario):

- rilevi rimanenze finali per 200
- queste concorreranno interamente alla formazione del reddito. Non sono compresi infatti "residui" trascinati dall'applicazione del regime di cassa.

**Esempio8**

Nel 2017 il Sig. Rossi:

- acquista merci per 50 (pagate per 20);
- tutte le **merci** (della medesima categoria) **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.

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, ma rilevano nel 2018

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

Per quanto riguarda la gestione delle rimanenze:

- le **esistenze iniziali 2018** fiscalmente rilevanti sono pari alla parte non dedotta di costi (perché non pagati) nel 2017 (30), essendo fiscalmente irrilevante la parte già dedotta nel 2017



- nel **2018** l'impresa accoglie:
  - ✓ nell'inventario civilistico l'importo delle rimanenze iniziali pari a 50 (indipendentemente dalla rilevanza fiscale)
  - ✓ e nel prospetto disciplinato dal DPR 689/74 (prospetto attività e passività) si devono distinguere le rimanenze iniziali fiscalmente irrilevanti (perché relative a costi dedotti nel 2017) da quelle deducibili (perché relativi a costi non dedotti nel 2017)

**Esempio9**

In riferimento all'esempio 8, ipotizziamo che alla fine del 2018 il Sig. Rossi rilevi rimanenze finali per 200, di cui 50 trascinate dall'applicazione del regime di cassa.

Di queste 50, **30 sono fiscalmente rilevanti e 20 sono fiscalmente irrilevanti.**

Dal punto di vista fiscale si avranno dei raggruppamenti distinti tra i due periodi d'imposta 2017 e 2018, indipendentemente che si adotti un criterio Lifo o della media ponderata (tuttavia il costo medio fiscale delle rimanenze 2017 andrà determinato come rapporto tra 30 ed il numero di tutti i pezzi, inclusi quelli fiscalmente non rilevanti).

Tali rimanenze concorrono alla formazione del reddito con le regole ordinarie, attribuendo ricavo al momento della loro consegna; per quanto attiene lo "scarico" di tali rimanenze occorrerà procedere secondo il criterio fiscale adottato.

Ad esempio, nel caso di applicazione di un criterio:

- lifo: è possibile che le rimanenze 2017 (inclusa la quota fiscalmente irrilevante) permangano in magazzino per molto tempo
- fifo: le rimanenze 2017 saranno le prime utilizzate (ciò comporterà un maggior reddito in quanto, a parità di ricavi, le rimanenze finali al 31/12/2018 non verranno ridotte per 20 relative alla quota fiscalmente irrilevante delle rimanenze 2017).

**LE RIMANENZE E GLI STUDI DI SETTORE**

Le imprese in regime semplificato "di cassa ibrida" non hanno più la gestione delle rimanenze (iniziali e finali), considerato che "spesano" gli acquisti di merci nell'anno del pagamento.

In sede di prima accesso a tale regime (es: 2017) le rimanenze finali dell'anno precedente (2016) sono state **portate a riduzione del reddito**, comportando spesso delle perdite fiscali difficilmente utilizzabili.

Nonostante l'irrilevanza delle rimanenze queste devono essere indicate

- ➔ sia nel modello studi di settore
- ➔ che nel modello REDDITI PF 2018 (indicazione rimanenze finali nel rigo RG38); tuttavia l'importo non concorre alla formazione del reddito.

Per quanto riguarda l'indicazione delle rimanenze negli studi di settore, l'agenzia evidenzia che:

- i dati relativi alle **esistenze iniziali** vanno indicate nel quadro F (F06, F09, F12, F38)
- i dati relativi alle **rimanenze finali** di magazzino vanno indicate nel quadro F (F07, F10, F13).



**N.B.:** L'agenzia chiarisce che tale modalità di compilazione riguarda anche i soggetti che hanno esercitato l'opzione per registrato=incassato/pagato, non essendo previste per tali soggetti differenti modalità di compilazione. Per tali contribuenti rimane obbligatorio il monitoraggio delle rimanenze finali nella colonna 2 del rigo RG38 dei modelli Redditi PF e SP 2018.

Relativamente al monitoraggio delle rimanenze del Modello Redditi:

<b>RG38, col. 2</b>	è pari alla somma degli importi indicati ai righe F10 e F13
<b>RG38, col. 2</b>	è pari all'importo da indicare nella colonna 1 del rigo F07

Sia relativamente alle esistenze iniziali che per quanto riguarda le rimanenze finali:

- ⇒ va indicato il valore effettivo delle merci presenti in magazzino al 31 dicembre 2017
- ⇒ da individuare ai sensi degli articoli 92 e 93 del Tuir.



**N.B.:** Si tratta di un dato, da determinarsi in via extracontabile, che attiene all'effettiva consistenza del magazzino al 31 dicembre 2017, indipendentemente dall'avvenuta o non avvenuta manifestazione finanziaria del costo.

Per l'individuazione di tale valore occorre pertanto valorizzare le quantità fisiche presenti in magazzino al 31 dicembre, con il corrispondente costo di acquisto; per gli esercenti attività di commercio al minuto è altresì possibile valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio.