



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF139

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	SEMPLIFICATA PER CASSA DAL 2017 – REGIME DELLE OPZIONI
RIFERIMENTI	CM 11/2017 - ART. 1 C. 18-23 L. 232/2016; ART. 66 TUIR; ART. 18 DPR 600/73 – RF 075/2017
CIRCOLARE DEL	2/08/2017

Sintesi: la legge di bilancio 2017 contiene alcune riforme rilevanti sotto l'aspetto fiscale:

- ha modificato il regime della contabilità semplificata con la conseguenza che essa non rappresenta, dal 2017, un mero regime contabile, ma un regime di determinazione dell'imposta;
- ha adeguato il regime delle opzioni per accedere al regime facoltativo della contabilità ordinaria in capo ai soggetti semplificati naturali.

In relazione al periodo di permanenza nel regime ordinario per opzione sorgono, tuttavia, alcune criticità, in assenza di una specifica disciplina transitoria e di chiarimenti organici da parte dell'Agenzia.

Come noto, il regime semplificato costituisce un regime naturale, cioè un regime contabile al quale si accede senza dover effettuare specifiche comunicazioni all'Amministrazione finanziaria.

Sono soggetti semplificati naturali coloro che non hanno superato il limite di ricavi di:

- ⇒ 400.000 euro nel caso delle imprese di servizi
- ⇒ 700.000 euro nel caso delle altre imprese



N.B.: non sono "semplificati" naturali (ma "forfetari" naturali) i soggetti che rientrano nei parametri fissati per l'applicazione del regime forfetario, disciplinato dalla Legge n. 190/2014.

I semplificati naturali possono accedere al regime della contabilità ordinaria per effetto di una specifica opzione ed uscire dal medesimo regime facoltativo attraverso una specifica revoca.

LE REGOLE VALIDE FINO AL 31 DICEMBRE 2016

Si riassumono di seguito le regole per le opzioni legate alle scelte contabili in capo alle imprese fino al 31/12/2016, antecedenti l'introduzione delle nuove regole fissate dalla legge di bilancio 2017.

DPR 442/1997		
Rif.	Testo di legge	Note
Art. 1, co. 1, primo e secondo periodo	"L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività."	La norma introduce la regola dell'opzione esercitata mediante "comportamento concludente" , e cioè "l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi" , in luogo di quello operante come regime di base; cioè, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale" (CM 209/98). La comunicazione costituisce un adempimento formale (non sostanziale) che non pregiudica la validità dell'opzione , anche se la sua omissione rimane sanzionata.
Art. 1, c. 1, terzo periodo	"E' comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative."	La disposizione è volta ad agevolare il contribuente, consentendogli di modificare la precedente opzione effettuata in vigore di un sistema normativo differente, all'interno del periodo di vigenza dell'opzione stessa (CM 209/98).

Art. 1, c. 2	"In presenza di fusione o scissione di societa' il regime di determinazione dell'imposta, prescelto da ciascun soggetto, continua fino alla prevista scadenza, con l'applicazione, ove necessario, delle norme contenute nell'art. 36" del Dpr 633/72.	
Art. 2, co. 1 e 3	"1. Il contribuente e' obbligato a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata."	Come visto, l'opzione si effettua per effetto del comportamento concludente. L'omessa comunicazione nel quadro VO della dichiarazione IVA è sanzionata per un importo che varia da € 250 a € 2.000 .
	"Resta ferma la validita' dell'opzione anche nelle ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione, sanzionabili secondo le vigenti disposizioni."	I soggetti che esercitano attività totalmente esenti, e pertanto sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva, effettuano la comunicazione tramite quadro VO, unitamente alla dichiarazione dei redditi.
Art. 2, co. 2	"Nel caso di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta e' comunicata con le stesse modalita' ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto."	
Art. 3, co. 1, primo e secondo periodo	"L'opzione di cui all'articolo 1 vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, e per un anno nel caso di regimi contabili. Restano salvi termini piu' ampi previsti da altre disposizioni normative concernenti la determinazione dell'imposta."	La norma individua nel caso di specie due diverse tipologie di opzione: - l'opzione per l'applicazione di un regime contabile (è il caso dell'opzione per la contabilità ordinaria da parte dei semplificati naturali) vincola il contribuente per un anno - l'opzione connessa con la determinazione dell'imposta vincola il contribuente per almeno un triennio. Il legislatore può fissare di volta in volta termini più ampi nel caso dei regimi che incidono sulla determinazione dell'imposta.
	L'art. 18 co. 6 DPR 600/73 (in vigore fino al 31/12/2016) non era stato formalmente adeguato alle disposizioni dell'art. 3 co. 1 DPR 442/1997 (richiedendo ancora un vincolo triennale); tuttavia la CM 209/98 aveva ritenuto tale disposizione implicitamente abrogata dalla norma sopravvenuta, che dispone il vincolo annuale nel caso della opzione per la contabilità ordinaria.	
Art. 3, co. 1, ultimo periodo	"Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata."	Con riguardo alla durata dell'opzione la norma stabilisce che, chiuso il primo periodo, la stessa si rinnova di anno in anno.



Attenzione: il DPR 442/1997 definisce due diversi regimi opzionali:

- l'opzione effettuata ai fini meramente contabili con durata annuale;
- l'opzione effettuata nell'ipotesi di sistemi per la determinazione dell'imposta con durata triennale.

Fino al 31/12/2016 il passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata costituisce una opzione effettuata ai fini meramente contabili.

IL REGIME TRANSITORIO

Il DPR 442/1997, e il connesso regolamento attuativo, non contengono una disciplina del periodo transitorio, regolante i rapporti pregressi.

La CM 209/1998 precisa al riguardo che **la regolamentazione dell'opzione** costituisce una **norma di carattere sostanziale e non può applicarsi retroattivamente** ai rapporti pregressi.



Norme sostanziali e norme procedurali: nell'interpretazione delle leggi, vanno distinti i seguenti casi:

- **norme sostanziali:** sono norme che incidono sulla debenza dei tributi e non possono avere efficacia retroattiva
- **norme procedurali:** si limitano a regolare i rapporti tra le parti e possono avere efficacia retroattiva.

Pertanto, la dottrina ha individuato una ulteriore classificazione delle norme, ipotizzando l'esistenza di **norme para-sostanziali** (Cir. IRDCEC n. 39/IR/2014); si tratta di norme che incidono sulla prova e, conseguentemente, producono effetti sul piano sostanziale. Ne consegue che dette norme non dovrebbero avere efficacia retroattiva.

In merito alla **disciplina transitoria delle opzioni** l'Agenzia ha precisato che, per quanto attiene le opzioni **relative ai regimi di determinazione dell'imposta** (pluriennali) effettuate precedentemente all'introduzione delle novità normative:

- **in generale:** sono valide fino alla scadenza naturale del vincolo temporale originario previsto dalla normativa vigente al momento della scelta (il contribuente non deve effettuare nessuna comunicazione per permanere nel regime in essere)
- **in deroga:** ove risultino incompatibili con le disposizioni del Dpr 442/97 "devono intendersi abrogate e sostituite con quelle dettate dal medesimo regolamento" (CM 209/1998).



Esempi: l'opzione esercitata prima dell'entrata in vigore del Dpr 442/97:

- **per il regime ordinario Iva in luogo del regime speciale in agricoltura:** mantiene la sua durata minima di 3 anni (in quanto si modifica il criterio di determinazione dell'Iva detraibile)
- **per la contabilità ordinaria in luogo della contabilità semplificata:** non può più operare il vincolo triennale, perché si verte in una opzione meramente contabile (non cambiano le modalità di determinazione dell'Iva o delle imposte sui redditi); dunque, i contribuenti possono revocare l'opzione per la contabilità ordinaria anche se ciò avviene all'interno del triennio.

LE NOVITA' INTRODOTTE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2017

La legge di bilancio 2017 introduce rilevanti novità in merito ai regimi contabili e alle connesse opzioni:

- ➔ innova il regime della contabilità semplificata, attraverso un ribaltamento del criterio di determinazione del reddito d'impresa fondato ora sul criterio di cassa (art. 66, tuir)
- ➔ la modifica appare sostanziale, in quanto non si limita a fissare diverse regole contabili, ma **incide sulla determinazione del reddito d'impresa**
- ➔ è stato **modificato l'art. 18 DPR 600/1973**, il cui comma 8 stabilisce quanto segue:



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



Nota: posto che il termine triennale già era stato superato in precedenza dal DPR 442/997, è sorto il dubbio se la riproposizione del medesimo vincolo triennale costituisca una mera "svista" del legislatore.

La CM 11/2017 ha ritenuto che il legislatore abbia inteso **reintrodurre il vincolo triennale**, in quanto **si verte nell'esercizio di una "opzione per un regime di determinazione dell'imposta"**.

La durata minima dell'opzione per la contabilità ordinaria segue, dunque, il seguente sviluppo:

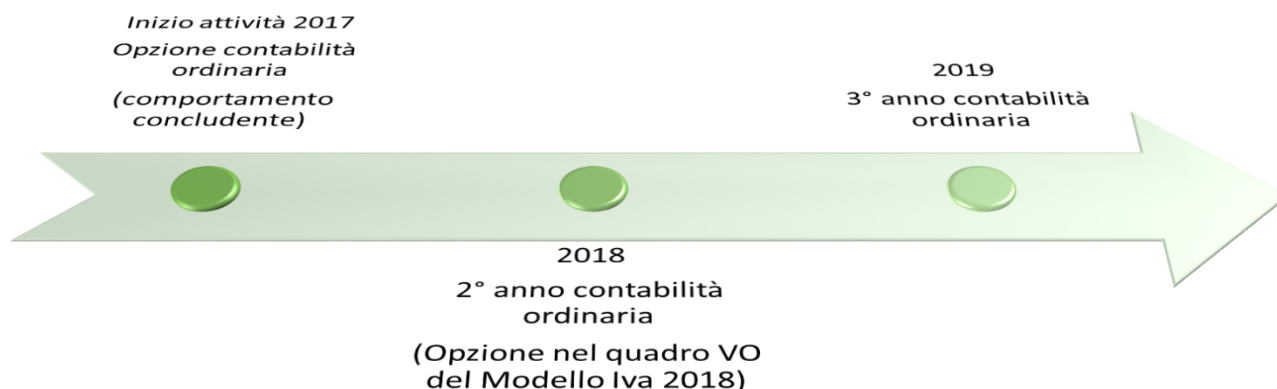


Al contrario, nulla cambia per quanto attiene l'accesso nel regime di contabilità semplificata:

- continua ad applicarsi il concetto di regime naturale per le imprese che ne soddisfano i limiti (senza, quindi, alcuna comunicazione da effettuare, nel caso vi si confluisca)
- potendosi adottare fin dal periodo d'imposta nel quale si avvia l'esercizio di una attività commerciale, qualora si ritenga di realizzare ricavi per un ammontare (ragguagliato al periodo) non superiore ai relativi limiti.



DECORRENZA: per espressa previsione di legge il vincolo triennale per la contabilità ordinaria si applica sicuramente per le opzioni effettuate **a partire dal 01/01/2017**.



REGIME TRANSITORIO

La legge non prevede alcuna disposizione transitoria per regolare il passaggio dal regime delle opzioni 2016 al regime delle opzioni 2017.

A tal fine va considerato che il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria:

- ➔ non costituisce più un mero passaggio contabile
- ➔ ma **rappresenta un diverso modo di calcolare il reddito** (passaggio dal criterio di cassa al criterio di competenza)

che ha giustificato l'introduzione di un'opzione con un **vincolo triennale**.

La CM 11/2017 non contiene una spiegazione organica del nuovo regime delle opzioni, limitandosi a fornire chiarimento in merito ad alcuni casi specifici. Viene inoltre ribadito che:

- trascorso il primo triennio il regime scelto si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, fino al concreto permanere dell'applicazione del regime scelto;
- la variazione dell'opzione e della revoca è resa possibile in conseguenza di nuove disposizioni normative, ex art. 1 c. 2 Dpr 442/1997.

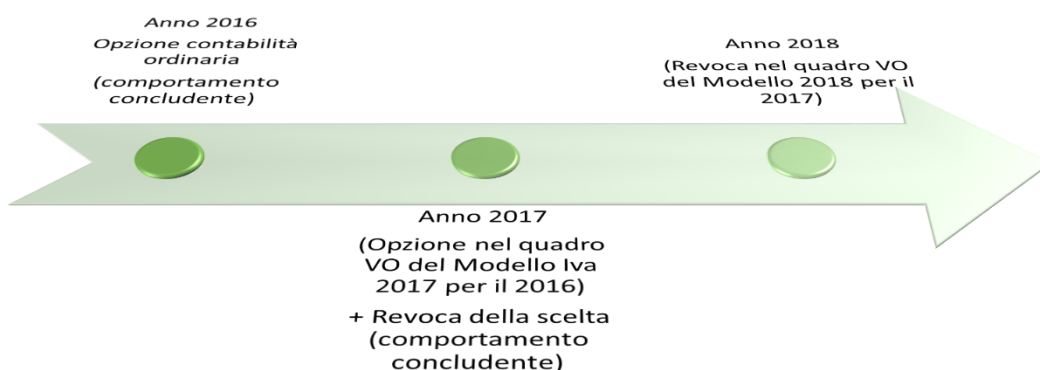
GLI ESEMPI CONTENUTI NELLA CM 11/2017

Si riportano nel seguito gli esempi contenuti nella CM n. 11/2017, par. 6.7., rivisitandone la forma.

Esempio 1

Il Sig. Rossi, imprenditore individuale “naturalmente semplificato”, opta per il regime della contabilità ordinaria nel 2016. Come si può comportare il Sig. Rossi nel 2017?

Caso 1: revoca della scelta.



La CM 11/2017 chiarisce che, considerate le “significative modifiche” apportate al regime delle imprese minori, i soggetti che **nel 2016 hanno optato per il regime di contabilità ordinaria** possono, **dal 1/01/2017, revocare la scelta** effettuata e accedere al regime semplificato.

Caso 2: prosecuzione della scelta



Attenzione: relativamente al caso 2 la CM 11 precisa che “**Coloro che, invece, intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno.**”

Si consideri il passaggio successivo.

Esempio 2

Il Sig. Rossi, imprenditore individuale “naturalmente semplificato”, ha optato per il regime della contabilità ordinaria nel 2016 e ha effettuato il rinnovo tacito per il 2017. Può il Sig. Rossi tornare al regime semplificato nel 2018?

La **CM 11** ritiene che “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”.

I passaggi saranno pertanto i seguenti:



LE CRITICITA' IN ESSERE

Al di fuori dei casi analizzati dall'Agenzia delle Entrate, occorre individuare l'effetto delle scelte operate anche nelle ulteriori situazioni che si possono presentare.

In mancanza di una disciplina transitoria dovrebbe mutarsi il regime transitorio "disciplinato" dalla CM 209/1998:

- ⇒ le opzioni precedenti alla riforma restano valide fino alla loro naturale estinzione
- ⇒ al termine del periodo di validità dell'opzione questa s'intende rinnovata tacitamente
- ⇒ nel caso in cui il nuovo regime delle opzioni dovesse risultare incompatibile con quello precedente le precedenti disposizioni devono considerarsi abrogate e sostituite con quelle dettate dalla nuova norma (in questo modo nel 1998 l'art. 3 Dpr 442/97 ha sostituito l'art. 18 c. 6 Dpr 600/73 e, ad oggi (2017) quest'ultimo è stato a sua volta sostituito dall'art. 18 c. 8 Dpr 600/73).



Attenzione: si ricorda che il vincolo annuale fissato per la tenuta della contabilità ordinaria va ritenuto abrogato e sostituito con il nuovo vincolo triennale, a partire dal 1° gennaio 2017.

Si considerino i successivi sviluppi dell'ipotesi, considerando che il cosiddetto "Anno Zero" delle opzioni sia il 2017:

Opzione 2016	Validità annuale in base alle norme in vigore nel 2016	
2017	Opzione "Zero" con vincolo triennale: 2017-2018-2019 (la disposizione del 2017 sostituisce quella del 2016)	<p>Possibilità di revoca del regime ordinario nel 2017.</p> <p>E' possibile revocare l'opzione 2016 e passare così dalla contabilità ordinaria a quella semplificata "tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime delle imprese minori dall'articolo 1, comma 22, della legge di bilancio 2017".</p> <p>La precisazione avrebbe mero significato esplicativo in quanto è normale che l'opzione annuale 2016 può essere revocata nel 2017. In ogni caso il 2017 costituisce una sicura finestra per uscire dal regime ordinario ed accedere al regime semplificato.</p>

	<p><u>Mantenimento del regime ordinario nel 2017 e revoca nel 2018.</u></p> <p>Secondo l'agenzia delle entrate "coloro che, invece, intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno": secondo tale impostazione, l'opzione 2017 vincolerebbe il contribuente per il triennio 2017 – 2019. Tuttavia, chiusasi la finestra del 2017, l'Agenzia delle entrate offre ai contribuenti che hanno continuato ad applicare la contabilità ordinaria nel suddetto periodo d'imposta, la possibilità di uscire nel 2018 dal regime caratterizzato dal criterio di competenza. Infatti la CM 11 precisa che "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."</p> <p>Infatti viene precisato che detta possibilità deriva dal fatto che "i chiarimenti relativi al regime semplificato sono resi in corso d'anno".</p>
--	---



Attenzione: coloro che nel 2017 hanno rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria effettuata nel 2016 sarebbero vincolati per il triennio 2017-2019, con la possibilità di exit nel 2018, in quanto l'amministrazione finanziaria tiene conto di aver pubblicato i chiarimenti in merito alla fattispecie solo nel corso dello stesso anno 2017. In ogni caso gli stessi contribuenti possono uscire dal regime ordinario nel 2017. Questo comporta che, in ogni caso, l'opzione 2017 per la contabilità ordinaria, costituirebbe una sorta di anno zero per le opzioni di che trattasi, e non un rinnovo delle opzioni precedentemente effettuate.

Tale ricostruzione della disciplina delle opzioni "targate 2017" dovrebbe portare alle seguenti conclusioni:

- ➔ il rinnovo 2017 della contabilità ordinaria dovrebbe vincolare i contribuenti per un triennio; in sostanza il rinnovo costituirebbe il primo anno in cui viene esercitata detta opzione (anno zero);
- ➔ il rinnovo 2017 vincola i contribuenti per il periodo 2017 – 2019 (salva le finestre di uscita aperta dall'agenzia delle entrate nel 2018);
- ➔ il 2019 (in caso di applicazione della contabilità ordinaria per il 2017 e il 2018) dovrebbe costituire un anno di permanenza obbligatoria nel regime ordinario, senza possibilità di exit;
- ➔ nel 2020, terminato il triennio, l'impresa può decidere se:
 - rinnovare il regime della contabilità ordinaria con vincolo annuale (questo si evince dal paragrafo 6.7 della C.M. n. 11/2017 che attribuisce alla scelta in esame la natura di opzione per un regime di determinazione dell'imposta);
 - revocare il regime della contabilità ordinaria e accedere al regime naturale della contabilità semplificata.

Occorre comunque uno specifico intervento in merito, da parte dell'agenzia delle entrate, allo scopo di fugare qualsiasi dubbio in merito al caso di specie.



Nota: una diversa chiave di lettura potrebbe delinearsi laddove si dovesse considerare il 2016 come "Anno Zero", posto che la CM 11/2017 attribuisce alla scelta di continuare l'applicazione della contabilità ordinaria effettuata nel 2017 la natura di rinnovo e non di prima opzione, con l'ulteriore puntualizzazione che **"coloro che [ndr: nel 2017] intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono"**

effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno.>> In questo caso la scelta per la contabilità ordinaria effettuata dai semplificati naturali, in regime di contabilità ordinaria nel 2016, possono essere considerate rinnovi annuali successivi a partire dal periodo d'imposta 2017. Questo comporta che nel 2017 è possibile rinnovare l'opzione del 2016, tacitamente per la durata di un anno; nel 2018 e negli anni successivi è possibile rinnovare o revocare il regime ordinario.

Si presenta uno schema riassuntivo delle due ipotesi prese in considerazione:

Soggetti in contabilità ordinaria per opzione nel 2016	PROSECUZIONE DELLA SCELTA PER LA CONTABILITÀ ORDINARIA NEL 2017 - INTERPRETAZIONI -	EFFETTI
	La scelta effettuata nel 2017 rappresenta un rinnovo annuale	E' ammessa l'uscita dal regime nel 2017, 2018, 2019, ecc. ..., mediante revoca
	La scelta effettuata nel 2017 rappresenta una sorta di "Opzione Zero"	Il primo triennio è costituito dal periodo 2017 – 2019. E' ammessa l'uscita dal regime nel 2017 e nel 2018. In caso di permanenza non è consentito uscire dal regime ordinario nel 2019. L'impresa può uscire dal regime ordinario nel 2020.

Sembra da escludere, tenuto conto dei chiarimenti contenuti nella CM 11/2017, che il vincolo triennale possa partire dal 2016 e valere per il triennio 2016 – 2018, pur con le possibilità di *exit* offerte dall'agenzia delle entrate nel 2017 e nel 2018.

Detta ipotesi viene meno considerando la parte della circolare nella quale viene precisato che il rinnovo tacito relativo al 2017 (*"coloro che [n.d.r.: nel 2017] intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno"*) vale solo per il 2017 stesso e non anche per il 2018.

A tal fine, si auspica un tempestivo chiarimento da parte dell'Agenzia Entrate.