



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF075

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 10

OGGETTO	CONTABILITA' SEMPLIFICATE – CHIARIMENTI DELL'AGENZIA (1° parte)
RIFERIMENTI	CM 11/2017 - ART. 1 C. 18-23 L. 232/2016; ART. 66 TUIR; ART. 18 DPR 600/73 – RF321/2016
CIRCOLARE DEL	02/05/2017

***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 antecedente** 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 autocarro: 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 immobiliari 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	<b>Interessi attivi</b> (art. 89 Tuir)	200
<b>Retribuzioni</b> (art. 95 Tuir)	20.000	<b>Plusvalenze</b> (quota 2017) (1)	2.000
<b>Contributi inps</b> (art. 95 Tuir)	4.500	<b>Proventi immobili patrimonio</b>	3.000
<b>Contributi inail</b> (art. 95 Tuir)	1.200	<b>Sopravvenienze attive</b> (2)	600
<b>Dipendenti c/tfr (acc.to del 2017)</b>	1.500	<b>Proventi immobili strumentali</b>	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		
<b>Canoni leasing</b> (quota 2017)	600		
<b>Amm.to attrezzature</b> (quota 2017)	400		
<b>Amm.to autocarri</b> (quota 2017)	1.000		
<b>Amm.to autovetture</b> (quota 2017)	300		
<b>Amm.to macchine d'ufficio</b> (quota 2017)	200		
<b>Amm.to mobili e arredi</b> (quota 2017)	150		
<b>Perdite su crediti</b>	1.000		
<b>Minusvalenze su beni strumentali</b>	200		
<b>Sopravvenienze passive</b> (2)	500		
Interessi passivi	700		
<b>Rimanenze finali 2016</b>	40.000		
<b>TOT. COMPONENTI NEGATIVI</b>	<b>336.050</b>	<b>TOT. COMPONENTI POSITIVI</b>	<b>410.800</b>
<b>Utile</b>	<b>72.750</b>		

(1) Incluse 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.

#### Esempio1

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.

### 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).

Esempio2

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).

Esempio3

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"

**Esempio4**

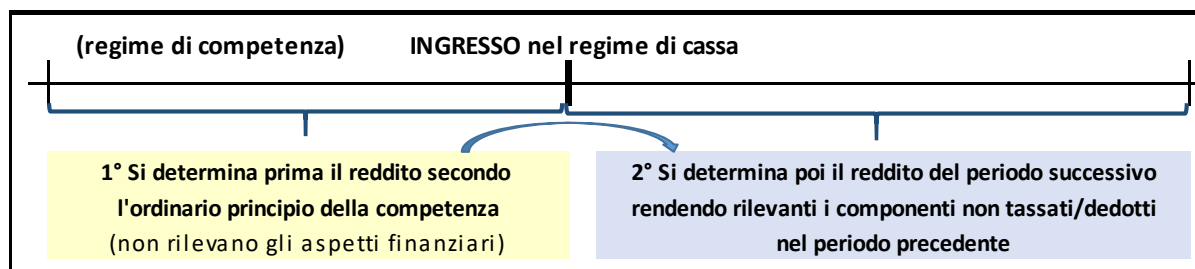
**FUORIUSCITA DAL REGIME DI CASSA**

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.

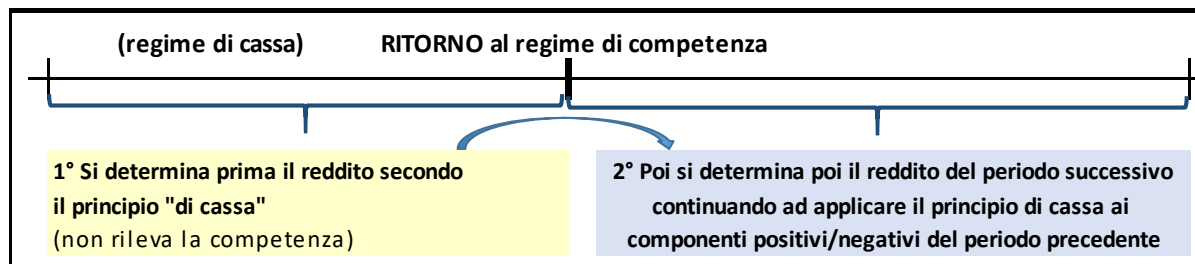
Per il **periodo 2018 opta per il regime ordinario** (quadro VO nel mod. Iva 2019); in tal caso:

- 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**



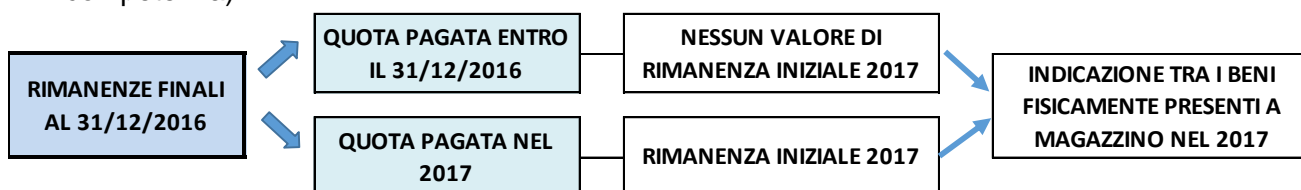
**PASSAGGIO da REGIME DI CASSA al REGIME DI COMPETENZA**



**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).





NEW

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.

#### Esempio5

Nell'Esempio4 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.

NEW

#### 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.

NEW

#### 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 integrare del valore delle rimanenze finale 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 ineducibilità/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")

