

Ebook gratuito

# GESTIONE CONTABILE E FISCALE A SEGUITO DELL'ENTRATA E USCITA DAL REGIME SEMPLIFICATO PER CASSA



Autori: **Giulia Bianchet, Monica Colussi, Elena Fantin,  
Elisa Fontana, Elisabetta Simon, Silena Stival.**

FISCO [7]

## Sommario

Evoluzioni normative del regime semplificato .....	3
1. Regime semplificato .....	4
1.1. Soggetti ammessi.....	4
1.2. Condizioni per la permanenza nel regime.....	4
2. Regole di determinazione del reddito .....	6
2.1. Il criterio “Improntato alla cassa” .....	6
2.2. Momento impositivo dei costi e ricavi .....	6
3. Le deroghe al criterio di cassa .....	8
3.1. Componenti positivi di reddito .....	8
3.2. Componenti negativi di reddito.....	8
4. Annotazione delle scritture contabili .....	11
4.1. Registro incassi e pagamenti .....	11
4.1.1 Casi particolari .....	11
4.2. Registri IVA integrati.....	12
4.3. Criterio della Registrazione .....	13
4.3.1 Casi particolari .....	14
5. Entrata nel regime .....	15
5.1. Condizioni per l’entrata nel regime .....	15
5.2. Modalità di entrata nel regime semplificato.....	15
5.3. Rettifiche ai componenti di reddito .....	16
5.3.1. Ratei attivi e passivi .....	16
5.3.2. Risconti attivi e passivi.....	16
5.3.3. Fatture da ricevere e da emettere .....	16
5.3.4. Gestione locazioni passive e leasing.....	17
5.3.5. Acconti ricevuti/versati per prestazioni non rese/merci non consegnate .....	17
5.3.6. Gestione perdite .....	17
5.4. Rimanenze .....	17
5.4.1 Influenze nel modello Redditi PF 2018 e negli Studi di settore .....	18
6. Uscita dal regime .....	19
6.1. Modalità di uscita dal regime semplificato .....	19
6.2. Rettifiche ai componenti di reddito .....	20
6.2.1. Adempimenti .....	20
6.3. Rimanenze .....	21
6.3.1. Adempimenti .....	21
7. I passaggi di regime .....	23

## Evolutioni normative del regime semplificato

La Legge di Bilancio 2017 (Legge 232/2016), in ottica di semplificazione, ha modificato, a far data dall'anno di imposta 2017, l'art. 66 del TUIR relativo alla determinazione della base imponibile ai fini IRPEF e IRAP per le imprese minori, ossia quelle che applicano il regime di contabilità semplificata, introducendo un regime *improntato alla cassa*, al posto di quello finora utilizzato *per competenza*.

Tale modifica si è resa necessaria a causa dei sempre più frequenti ritardi nei pagamenti e della minore disponibilità bancaria a concedere finanziamenti (cosiddetto fenomeno del *credit crunch*) con lo scopo di mettere i contribuenti in condizione di pagare le imposte dovute sulla differenza tra ricavi effettivamente incassati e spese realmente sostenute nel momento in cui vi sia la concreta disponibilità finanziaria.

Nei prossimi capitoli esamineremo nel dettaglio le conseguenze di tale cambio di regime ai fini reddituali, sia in costanza di applicazione del regime che nel caso di entrata o uscita dallo stesso.

## 1. Regime semplificato

### 1.1. Soggetti ammessi

Il regime *semplificato per cassa* è il regime naturale per le imprese minori, a meno che le stesse non optino per la contabilità ordinaria e non rientrino nei limiti per l'applicazione del regime forfetario (Legge 190/2014).

Il modificato art. 18 del DPR 600/73 identifica i seguenti soggetti ammessi al regime semplificato:

- Persone fisiche che esercitano imprese commerciali, così come definite dall'art. 55 del TUIR
- Imprese familiari e aziende coniugali
- Società di persone commerciali (SAS e SNC)
- Società di armamento e società di fatto
- Enti non commerciali, per quanto riguarda un'eventuale attività commerciale esercitata.

Lo stesso art. 18 definisce i limiti dei ricavi sulla base dei quali le imprese possono adottare la contabilità semplificata:

Tipo di attività	Limite
Prestazione di servizi	400.000 €
Altre attività	700.000 €

Per la verifica dei limiti, il novellato art. 18, in merito ai ricavi chiarisce:

- *Ricavi conseguiti* → per l'anno di imposta 2017 la verifica va effettuata sulla base dei ricavi conseguiti nel 2016 (anno in cui ancora vigeva per le imprese semplificate il criterio di competenza);
- *Ricavi percepiti* → dal 2018 il limite va verificato sulla base dei ricavi effettivamente percepiti (criterio di cassa) nell'anno precedente; l'eventuale criterio di competenza verrà utilizzato al fine della verifica solo nel caso in cui l'azienda sia stata in contabilità ordinaria l'anno precedente.

Per le imprese che iniziano l'attività nel 2017 è possibile adottare da subito il regime semplificato per cassa qualora presumano di percepire ricavi, ragguagliati ad anno, rientranti nei limiti sopracitati.

Se l'impresa esercita più di un'attività, per la verifica dei limiti si devono considerare i ricavi relativi a quella prevalente. Più specificatamente, nel caso in cui i ricavi delle attività esercitate NON siano annotati separatamente, il limite a cui fare riferimento è quello relativo alle attività diverse dalla prestazione di servizi, quindi 700.000 €; viceversa, se i ricavi risultano annotati separatamente, i limiti applicabili all'attività prevalente sono 400.000 € (prestazione di servizi) o 700.000 € (altre attività diverse da prestazione di servizi).

I soggetti che rientrano naturalmente nel regime forfetario possono optare per il regime semplificato applicando il comportamento concludente e comunicando tale opzione nella prima Dichiarazione IVA utile.

### 1.2. Condizioni per la permanenza nel regime

Come ricordato in precedenza, ai contribuenti rientranti in contabilità semplificata è data possibilità di optare per il regime ordinario. La Circolare n. 11/2017 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'effetto di tale opzione vale fino a revoca e per un periodo minimo di 3 anni (per l'anno di imposta in cui è stata esercitata e per i due successivi).

Le imprese che decidono di applicare la contabilità ordinaria a partire dal 2017 sono tenute a:

- registrare i movimenti finanziari, tenere il libro Giornale e rispettare tutti gli obblighi della corretta tenuta della contabilità ordinaria;
- comunicare tale opzione nella Dichiarazione IVA 2018 (anno imposta 2017).

Considerate le importanti modifiche apportate al regime semplificato, nella Circolare sopramenzionata sono indicati ulteriori chiarimenti in relazione alla possibilità di revoca dell'opzione di adozione di un regime ordinario piuttosto che forfetario in luogo di quello semplificato:

- le imprese che, pur avendo i requisiti per il regime semplificato, nel 2016 hanno optato per la contabilità ordinaria possono revocare tale opzione a far data dall' 01/01/2017; nel caso invece vogliano confermare il regime ordinario vale il tacito rinnovo;
- le imprese che, pur avendo i requisiti per il regime semplificato, hanno tacitamente confermato per il 2017 la contabilità ordinaria possono per il 2018 revocare l'opzione ed entrare in regime semplificato;
- i soggetti che, pur avendo i requisiti per adottare il regime forfetario, avevano applicato il regime semplificato possono annullare tale opzione ed adottare il regime forfetario a partire dall'01/01/2017.

Si ricorda, infine, che le imprese che hanno optato per la contabilità ordinaria possono scegliere, per la determinazione della base imponibile IRAP, sia il metodo "fiscale" che il metodo "da bilancio" (come i soggetti IRES); nel caso in cui optino per il secondo metodo, tale opzione vincola l'impresa alla tenuta della contabilità ordinaria per 3 esercizi.

## 2. Regole di determinazione del reddito

### 2.1. Il criterio "Improntato alla cassa"

Il modificato art. 66 del TUIR stabilisce che, per le imprese in contabilità semplificata, *"... il reddito è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 e degli altri proventi di cui all'art. 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa"*.

Questo significa che i componenti positivi disciplinati dagli artt. 85 e 89 del TUIR formano reddito nel momento in cui vengono percepiti (criterio di cassa). Sulla base della relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2017, anche per le spese sostenute è possibile applicare il criterio di cassa, e quindi concorrono alla formazione del reddito nel momento in cui sono effettivamente sostenute, anche se letteralmente l'art. 66 non risulta modificato rispetto alla versione precedente.

Non tutti i costi e ricavi, però, vanno considerati con il criterio per cassa; come indicato nello stesso art. 66, vi sono componenti di reddito, quali plusvalenze, ammortamenti, sopravvenienze, che devono essere rilevati per competenza.

Possiamo quindi dire che le modifiche apportate alla determinazione del reddito per le imprese semplificate prevedono non un criterio di cassa "puro", ma un criterio "misto" tra cassa e competenza.

Un discorso a parte deve essere fatto per le rimanenze finali, le esistenze iniziali e i lavori in corso su ordinazione che, nel nuovo regime semplificato, non rileveranno più ai fini del reddito, ad eccezione del primo periodo di applicazione dello stesso. Ma questo argomento sarà oggetto di trattazione al paragrafo 5.3.

### 2.2. Momento impositivo dei costi e ricavi

Come in precedenza affermato, costi e ricavi rilevano ai fini reddituali nel momento in cui sono effettivamente sostenuti e percepiti. È importante ricordare che il principio di cassa si applica anche a versamenti effettuati o corrispettivi ricevuti a titolo di acconto.

Vi sono poi plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti che devono essere rilevati secondo competenza.

La Circolare n. 11/E del 2017 ribadisce le regole, applicabili per analogia rispetto alla determinazione del reddito dei professionisti (basato sul criterio di cassa), per determinare il momento impositivo di costi e ricavi in caso di operazioni con:

- Assegni bancari o circolari: costi e ricavi rilevano quando avviene la consegna materiale dell'assegno dall'emittente al ricevente;
- Bonifici: i ricavi rilevano quando la somma diventa effettivamente disponibile, mentre i costi quando la somma esce dalla disponibilità di chi effettua il bonifico;
- Carte di credito/debito: costi e ricavi rilevano quando viene utilizzata la carta.

Un discorso a parte deve essere fatto per quanto riguarda l'eventuale doppia rilevazione, o al contrario la non rilevazione, di costi e ricavi in caso di passaggio dal regime ordinario a quello semplificato (o viceversa) o nel passaggio da un regime con criterio di competenza ad uno con criterio di cassa.

La Legge di Bilancio 2017 (art. 19 - comma 1) stabilisce che *"... i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi"*.

Questo significa che se un costo/ricavo ha già rilevato ai fini reddituali sulla base del regime di "provenienza", non dovrà avere rilevanza in esercizi successivi anche se ricorrono i presupposti di imponibilità/deducibilità secondo il regime di "destinazione".

Esempio: ricavi di beni consegnati nel 2016, ma incassati nel 2017, saranno imponibili ai fini reddituali nell'esercizio 2016 (criterio di competenza) e non potranno rilevare nel 2017. Così come l'acquisto di beni ricevuti nel 2016, ma pagati nel 2017 saranno deducibili nel 2016 e non nel 2017.

Allo stesso modo, costi e ricavi non rilevanti ai fini reddituali sulla base del regime di "provenienza", formeranno reddito nei periodi d'imposta successivi, anche se non risultano verificati i presupposti di rilevanza previsti dal regime di "destinazione".

Esempio: ricavi di beni consegnati nel 2017, ma incassati nel 2016 o prestazione di servizi terminati nel 2017 i cui ricavi sono stati incassati nel 2016, rileveranno nell'anno di imposta 2017.

Per quanto riguarda gli acconti versati/ricevuti in un esercizio in cui non sono rilevanti sulla base del regime adottato, formeranno reddito nell'esercizio in cui si realizzeranno i presupposti temporali previsti dal regime di "provenienza".

Esempio: in caso di consegna beni nel 2017, con acconto pagato nel 2016, il costo sarà deducibile nel 2017.

### 3. Le deroghe al criterio di cassa

Abbiamo già anticipato che il nuovo regime delle semplificate non è un regime di cassa “puro” ma un regime “misto” cassa/competenza.

Le componenti che determinano il reddito secondo il principio di cassa sono già state analizzate nel capitolo precedente. Alla differenza tra i ricavi percepiti e le spese sostenute si dovranno quindi rispettivamente sommare e sottrarre alcuni componenti di reddito che vengono imputati secondo le specifiche discipline previste dal TUIR (criterio di competenza).

#### 3.1. Componenti positivi di reddito

Nella Circolare 11/E del 2017, al paragrafo 3.2, vengono elencati i componenti positivi che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di competenza:

- a) *Ricavi dei beni, destinati al consumo personale o familiare, che vengono assegnati all'imprenditore o ai soci (art. 57 del TUIR) oppure che vengono destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.*  
Il valore di questi beni concorrerà alla formazione del reddito dell'azienda nel periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assegnazione ai soci o all'imprenditore oppure la destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio d'impresa.
- b) *Proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (cd. immobili patrimonio) (art. 90 del TUIR).*

La determinazione dei ricavi derivanti dall'affitto degli immobili dipende quindi dalla tipologia di immobile locato:

- i ricavi derivanti da **fabbricati strumentali** (per esempio uffici e negozi), rilevano per cassa, si generano quindi nel momento in cui avviene l'effettivo incasso;
  - i ricavi derivanti da **fabbricati abitativi** (c.d. immobili patrimonio), rilevano per competenza.
- c) *Plusvalenze e sopravvenienze attive (artt. 86 e 88 del TUIR).*  
Eccezione: le sopravvenienze attive derivanti dallo storno o dall'integrazione di componenti positivi o negativi di reddito che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa rientrano nel calcolo del reddito non secondo il criterio “di competenza” ma “per cassa”.
  - d) *Redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR (art. 56, comma 5, del TUIR).*

Nella Circolare 11/E viene specificato che il criterio di competenza si applichi, per analogia, non solo alle attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'art. 32 del TUIR, ma anche alle attività agricole connesse di cui all'art. 56-bis del TUIR.

Per quanto riguarda invece l'attività di agriturismo, il cui reddito viene determinato in maniera forfettaria applicando un coefficiente di redditività sui ricavi “conseguiti”, si utilizza invece il principio di cassa.

#### 3.2. Componenti negativi di reddito

Per quanto riguarda le componenti negative di reddito, sono deducibili dal reddito per competenza le seguenti voci:

- a) *Minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101 del TUIR).*  
Eccezione: le sopravvenienze passive derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa rientrano nel calcolo del reddito non secondo il criterio “di competenza” ma “per cassa”.
- b) *Quote di ammortamento di beni materiali, anche ad uso promiscuo, e immateriali e canoni di leasing (artt. 64, comma 2, 102 e 103 del TUIR).*

L'art. 66 del TUIR al comma 2 fa riferimento agli articoli 64 comma 2, 102 e 103. In particolare l'art. 102 ai commi 6 e 7 tratta la gestione delle manutenzioni ordinarie e dei canoni di leasing.

A tal proposito, secondo quanto precisato nella Circolare 11/E, si ritiene che:

- le **spese di manutenzione** ordinaria siano deducibili secondo il **criterio di cassa**, fermi restando i limiti stabiliti nel Testo Unico: “Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili... L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi”;
  - i **canoni di leasing** siano invece **deducibili per competenza**. Essendo irrilevante il momento del pagamento, anche il maxi-canone di leasing viene dedotto per competenza.
- c) *Perdite di beni strumentali e perdite su crediti (art. 101 del TUIR).*  
Anche nel caso in cui l'azienda abbia optato per l'opzione art. 18 comma 5 del DPR n. 600/73, vengono applicate le disposizioni previste dall'art. 101 del TUIR al comma 5: nonostante le fatture risultino incassate al momento della registrazione del documento in contabilità, nel caso in cui il debitore non dovesse assolvere il suo debito, le perdite su crediti potranno essere dedotte per competenza anche dai contribuenti che hanno adottato il criterio della c.d. “registrazione”.
- d) *Accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105 del TUIR).*
- e) *Spese per prestazioni di lavoro (art. 95 del TUIR).*
- f) *Oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR).*
- g) *Spese relative a più esercizi (art. 108 del TUIR).*

- Se si ritiene che alcuni **componenti negativi** abbiano una **natura pluriennale**, non esauriscano cioè la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti e siano diversi dai beni immateriali e dall'avviamento (si pensi ad esempio ai costi di impianto e alle spese di sviluppo), in questi casi potranno essere **dedotti per competenza**.
- Nel caso in cui la cui deducibilità delle spese ricada interamente nel periodo d'imposta di sostenimento, queste dovranno essere dedotte per cassa.

Alla luce dei chiarimenti contenuti nella Circolare 11/E, si considerano deducibili secondo il criterio di cassa:

- le *spese di pubblicità e di ricerca (di base e applicata)* che, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n.139/2015, non sono più capitalizzabili tra le immobilizzazioni dello Stato patrimoniale. Secondo quanto previsto dalle recenti modifiche normative queste tipologie di spesa non potranno più essere considerate “relative a più esercizi”;
  - le *spese di rappresentanza*, fermi restando i limiti di deducibilità previsti dall'art. 108, comma 2 del TUIR;
- h) *Oneri fiscali e contributivi (art. 99, commi 1 e 3, del TUIR).*
- i) *Interessi di mora (art. 109, comma 7, del TUIR).*

Come da precisazione contenuta nel comma 3 dell'art. 66 del TUIR vengono comunque considerati come non deducibili dal reddito delle imprese semplificate i seguenti componenti:

1. spese ed altri componenti negativi relativi a immobili patrimonio (art. 90, comma 2, del TUIR);
2. accantonamenti, diversi da quelli indicati nell'art. 105 che risultano deducibili per competenza;
3. remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cointeressenza agli utili di un'impresa senza partecipazione alle perdite e partecipazione agli utili ed alle perdite (disciplinati dall'art. 2554 c.c.) allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, comma 9, lett. b), del TUIR).

La Circolare ministeriale precisa che se i contratti citati sopra fanno invece riferimento a prestazioni di opere e servizi, la remunerazione è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.

Anche se non espressamente indicato nell'art. 66 del TUIR, si ritiene che rimangano invariati per la determinazione del reddito i principi generali sulle valutazioni illustrate nell'art. 100 del TUIR ai commi 1, 2, 5, 6 e 8.

La Circolare 11/E precisa inoltre che, nonostante l'entrata in vigore delle nuove regole di determinazione del reddito delle imprese, in presenza di ricavi esenti vale sempre il principio generale del **pro rata di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi** previsto dall'art. 109, comma 5, del TUIR.

Nel Testo Unico viene stabilito che le spese e gli altri componenti negativi, diversi dagli interessi passivi, risultano deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

Nel caso in cui dall'attività vengano generati sia proventi esenti che proventi che concorrono invece alla formazione del reddito, in questo caso i componenti negativi risulteranno deducibili solo per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Il rapporto è quindi il seguente:

$$\frac{\text{ricavi e proventi che concorrono/non concorrono a formare il reddito in quanto esclusi}}{\text{totale dei ricavi e proventi}}$$

Nella Circolare viene inoltre precisato che per gli enti non commerciali che adottano il regime semplificato, se svolgono attività commerciale, ai fini dell'applicazione del pro rata di deducibilità delle spese si dovrà effettuare il seguente rapporto:

$$\frac{\text{ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, determinati per cassa}}{\text{ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, pari alla somma dei proventi derivanti dall'attività istituzionale determinati per competenza e dei ricavi e altri proventi derivanti dall'attività commerciale determinati per cassa}}$$

Infine non concorrono alla formazione del reddito i proventi e gli oneri indicati nell'art. 91 del TUIR:

- i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;
- i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- la differenza positiva o negativa tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto che viene a generarsi in caso di riduzione del capitale sociale mediante annullamento di azioni proprie, acquistate in attuazione della relativa deliberazione o precedentemente;
- i sopraprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote.

## 4. Annotazione delle scritture contabili

L'introduzione del regime improntato al criterio di cassa per le imprese minori ha comportato la necessità di apportare notevoli modifiche all'art. 18 del DPR 600/1973 al fine di adeguare gli adempimenti contabili alla nuova normativa.

Per quanto concerne la tenuta delle scritture contabili, il sopracitato articolo prevede tre distinti metodi:

1. tenuta dei registri IVA e di due distinti registri per gli incassi e pagamenti;
2. tenuta dei registri IVA integrati;
3. tenuta dei soli registri IVA presumendo che la data di incasso/pagamento coincida con la data di registrazione (cd. Criterio della registrazione).

Esaminiamo nel dettaglio le peculiarità dei tre metodi.

### 4.1. Registro incassi e pagamenti

Il primo metodo trova applicazione nei commi 2 e 3 dell'art. 18 del DPR 600/73. Sostanzialmente il metodo ricalca le disposizioni già in vigore per gli esercenti arti e professioni.

Oltre alla normale tenuta dei registri IVA degli acquisti e vendite (e/o corrispettivi), dovranno essere tenuti anche due registri nei quali annotare separatamente e cronologicamente i ricavi percepiti e le spese sostenute.

Il termine per l'annotazione delle operazioni è stato ufficializzato dalla Circolare 11/E del 2017 che, ritenendo applicabile l'art. 22 del DPR 633/73, conferma che la registrazione delle operazioni debba avvenire non oltre i 60 giorni dal momento dell'incasso o pagamento.

Nei medesimi registri devono, inoltre, essere annotati tutti i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito in deroga al principio di cassa (ammortamenti, sopravvenienze, plusvalenze, spese personale dipendente, ecc.), per tali operazioni il comma 3 dell'art. 18 DPR 600/73 dispone che l'annotazione debba avvenire entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di competenza.

Nei registri incassi e pagamenti dovranno essere riportati cronologicamente:

- l'importo dell'operazione;
- le generalità del soggetto che riceve o effettua il pagamento (indirizzo e Comune di residenza anagrafica) o in alternativa il codice fiscale (chiarimento in Circolare 11/E del 2017);
- gli estremi del documento emesso o ricevuto (fattura o altro documento che certifichi l'operazione effettuata).

#### 4.1.1 Casi particolari

##### **Commercio al minuto e attività assimilate**

I commercianti al minuto certificano i corrispettivi tramite scontrino o ricevuta fiscale e sono tenuti all'emissione della fattura solo su richiesta del cliente.

I corrispettivi vanno annotati in apposito registro entro il giorno successivo non festivo. Nell'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri vanno anche ricompresi gli importi delle fatture emesse, salvo che queste non vengano annotate separatamente sul registro vendite appositamente istituito.

Ai sensi dell'art. 6 comma 4 del DPR 695 del 1997, i commercianti al minuto possono avvalersi della facoltà di registrare cumulativamente i corrispettivi di ciascun mese entro il giorno 15 del mese successivo.

Sulla base di queste specifiche norme ne consegue che, per i commercianti al minuto, non possono trovare applicazione le disposizioni di cui al comma 2 del sopracitato art. 18 DPR 600/73 sia per il riferimento alla registrazione cronologica dei corrispettivi che per all'annotazione delle generalità dei clienti che nella maggioranza dei casi sono sconosciute al cedente.

I commercianti al minuto non potranno quindi utilizzare il metodo in esame e dovranno necessariamente scegliere uno degli altri due metodi di tenuta delle scritture previsti.

### **Regimi monofase (commercio prodotti editoriali, tabaccai, ecc.)**

Tali regimi, disciplinati dall'art. 74 DPR 633/1972, sono esonerati dalla tenuta dei registri IVA e potranno assolvere agli obblighi contabili esclusivamente applicando il metodo degli incassi e pagamenti.

La Circolare 11/E del 2017 chiarisce che i soggetti che applicano il regime monofase possono adottare modalità di registrazione "semplificate", ovvero non annotando i dati specifici previsti dal sopracitato art. 18 comma 2.

La stessa Circolare precisa che se tali soggetti esercitano anche altre attività soggette a IVA possono istituire appositi registri per l'annotazione delle operazioni non soggette a IVA, in modo tale da non dover istituire appositi registri incassi e pagamenti e quindi poter applicare anche gli altri metodi previsti.

### **Soggetti residenti nel comune di Livigno e Campione d'Italia**

Anche per questi soggetti la Circolare 11/E del 2017 chiarisce che sono applicabili le modalità "semplificate" di tenuta degli adempimenti come disposto per i regimi monofase.

## **4.2. Registri IVA integrati**

Il secondo metodo trova applicazione nel comma 4 dell'art. 18 del DPR 600/73.

Fermo restando che l'annotazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA deve avvenire secondo quanto stabilito negli articoli 23 e seguenti del DPR 633/72, per conciliare le esigenze del regime di cassa, i registri IVA potranno sostituire anche i registri incassi e pagamenti, di cui al precedente paragrafo, se opportunamente integrati con:

- 1 annotazione separata delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA;
- 2 annotazione cronologica degli incassi e pagamenti.

In alternativa al punto 2, per motivi di semplificazione, è ammessa l'annotazione al termine di ciascun periodo d'imposta dell'importo complessivo dei mancati incassi e pagamenti, con l'indicazione delle fatture o documenti cui le operazioni si riferiscono.

In pratica, l'annotazione delle fatture ai fini IVA nel corso del periodo d'imposta rileverà anche ai fini del principio di cassa e non sarà quindi necessario annotare cronologicamente le singole operazioni di incasso o pagamento. Solo nel caso in cui l'incasso o pagamento non sia avvenuto nello stesso anno di annotazione nei registri IVA, a fine anno, va riportato l'importo complessivo dei mancati incassi e pagamenti indicando le fatture o documenti ai quali si riferiscono.

Nel periodo di imposta in cui avviene l'effettivo incasso o pagamento, entro 60 giorni dall'evento, si dovranno annotare separatamente i ricavi percepiti e i costi sostenuti, indicando gli estremi dei documenti di riferimento già registrati ai fini IVA nei periodi di imposta precedenti.

In merito ai termini di registrazione delle operazioni, la Circolare 11/E del 2017 ha fornito le seguenti ulteriori indicazioni:

- la registrazione della fattura di acquisto dovrà essere eseguita entro 60 giorni dal suo pagamento, al fine di poter dare rilevanza alla spesa nel corretto periodo di imputazione;
- la registrazione della fattura oltre il termine di cui al punto precedente:
  - non pregiudica il diritto alla detrazione dell'IVA (nel rispetto dei termini stabiliti dall'art. 19 DPR 633/72);
  - non determina l'indeducibilità del costo se eseguita nel medesimo esercizio;
  - i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa secondo il principio di cassa, ma non sono rilevanti ai fini IVA (artt. 2 e 3 del DPR 633/72), devono essere registrati entro 60 giorni dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento;
  - i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito in deroga al principio di cassa (ammortamenti, plusvalenze, sopravvenienze, spese personale dipendente), devono essere annotati nei registri IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di competenza.

### 4.3. Criterio della Registrazione

Il terzo metodo trova applicazione nel comma 5 dell'art. 18 del DPR 600/73.

Consiste sostanzialmente nella tenuta dei soli registri IVA senza il bisogno di annotare separatamente incassi e pagamenti, ma con l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.

Con questo metodo vale la presunzione dell'incasso o pagamento ovvero si considera che l'incasso o il pagamento sia avvenuto nella stessa data di registrazione dei documenti nei registri IVA.

Quindi:

- i **ricavi** si considerano incassati al momento della registrazione della fattura emessa (o altro documento) anziché al momento dell'incasso effettivo;
- i **costi** si considerano pagati al momento della registrazione della fattura di acquisto (o altro documento) nei registri IVA anziché al momento del pagamento effettivo.

Le modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 agli art. 19 e 25 del DPR 633/72 per le nuove regole sul diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti non pregiudicano il diritto alla detrazione del costo nell'anno di registrazione della fattura di acquisto, fatto salvo che, se la registrazione avviene oltre il termine di presentazione della Dichiarazione IVA dell'anno in cui il diritto è sorto, il costo relativo all'imposta non potrà più essere detratto e rileverà come costo indeducibile sia ai fini dei Redditi che ai fini IRAP.

L'art. 9 comma 2 del TUIR stabilisce che le operazioni in valuta estera devono essere valutate al cambio del giorno in cui sono state effettivamente incassate o pagate. Ne consegue che, se vi è uno scostamento temporale tra la data di registrazione del documento e la data di effettivo incasso/pagamento, dovranno essere rilevate le eventuali differenze su cambi, come precisa la Circolare 11/E del 2017.

L'utilizzo di questo metodo di tenuta degli adempimenti contabili (cd criterio della registrazione) è subordinato all'esercizio di un'opzione nel quadro VO della Dichiarazione IVA, che vincola l'impresa per un periodo minimo di 3 anni.

La Circolare 11/E del 2017 chiarisce che l'esercizio dell'opzione si desume dal comportamento concludente ovvero dalla modalità di tenuta delle scritture contabili, ma va comunque comunicata nella Dichiarazione annuale IVA dell'esercizio di competenza.

Esempio: se nel corso del 2017 si è adottato questo metodo di tenuta delle scritture contabili, nella Dichiarazione IVA 2018 dovrà essere esercitata l'opzione barrando la casella al rigo VO26.

VO26	TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)	Opzione <input checked="" type="checkbox"/>
------	--	---

Questo è il metodo che più si avvicina alla modalità di tenuta della contabilità in vigore fino al 2016, fatte salve le particolarità introdotte dal nuovo regime per la determinazione del reddito delle imprese minori; tuttavia potrebbe risultare svantaggioso per i soggetti che incassano le fatture con molto ritardo in quanto verrebbe anticipato il pagamento delle imposte relative ai ricavi non incassati.

Studi di settore: secondo quanto specificato nelle note tecniche relative agli interventi correttivi per le imprese con determinazione del reddito di cassa ai fini degli Studi di settore, pubblicate nel Supplemento ordinario n. 14 della Gazzetta ufficiale del 31.03.2018, si evince che i correttivi previsti saranno applicati a tutte le imprese in contabilità semplificata ad esclusione di quelle che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 18 comma 5.

#### 4.3.1 Casi particolari

##### **Regimi speciali margine e ventilazione**

La Circolare 11/E del 2017 evidenzia che le imprese soggette a regimi speciali quali margine e ventilazione dovranno necessariamente esercitare l'opzione di cui all'art. 18 comma 5 applicando quindi il metodo del cd. criterio della registrazione. Tali soggetti, infatti non possono determinare i mancati incassi e pagamenti al netto dell'IVA.



# Fatturazione elettronica b2b

Cerchi una soluzione facile, sicura e veloce per affrontare al meglio l'obbligo della fatturazione elettronica negli scambi tra privati?

Affidati a CGN e scegli tra le due soluzioni offerte quella che fa per te!

[CLICCA QUI](#)

## 5. Entrata nel regime

### 5.1. Condizioni per l'entrata nel regime

Nel primo capitolo abbiamo ricordato che un'impresa accede al regime semplificato se non supera i seguenti limiti di ricavi stabiliti dall'art. 18 del DPR 600/73:

TIPI ATTIVITÀ	LIMITE RICAVI
Prestazione di servizi	400.000€
Attività diverse dalla prestazione di servizi	700.000€

La verifica di tali limiti va effettuata rispetto ai ricavi **percepiti** nell'anno precedente; tuttavia, per il primo anno di accesso al regime "semplificato per cassa", la verifica del limite deve essere effettuata considerando i ricavi **conseguiti** nell'anno precedente, secondo il principio di competenza.

Se l'attività è iniziata nel corso dell'anno precedente rispetto a quello di accesso al regime semplificato, la verifica del limite dei ricavi va effettuata ragguagliando il monte ricavi ai mesi in cui l'impresa è stata effettivamente attiva.

Al fine della verifica dei ricavi, se l'impresa esercita più di un'attività, sia relativa a prestazione di servizi sia altra tipologia, occorre considerare l'attività svolta con prevalenza.

Per maggiore chiarezza si specifica che:

- se i ricavi delle attività svolte NON sono annotati in modo separato, il limite da adottare è di 700.000€ (attività DIVERSE DALLA PRESTAZIONE DI SERVIZI)
- se i ricavi delle attività svolte sono annotati in modo separato:
  - attività prevalente PRESTAZIONE DI SERVIZI:
    - con ricavi oltre 400.000€ → REGIME ORDINARIO
    - con ricavi entro 400.000€:
      - ricavi complessivi < a 700.000€ → REGIME SEMPLIFICATO PER CASSA
      - ricavi complessivi > a 700.000€ → REGIME ORDINARIO
  - attività prevalente DIVERSA DA PRESTAZIONE DI SERVIZI:
    - ricavi complessivi < a 700.000€ → REGIME SEMPLIFICATO PER CASSA
    - ricavi complessivi > a 700.000€ → REGIME ORDINARIO

### 5.2. Modalità di entrata nel regime semplificato

Il regime di contabilità semplificata è il regime "naturale" di appartenenza per le società ammesse all'applicazione di tale regime ovvero per le ditte individuali che non rispettano i requisiti per l'accesso al regime forfetario (vedi capitolo 1); in tal caso i contribuenti che vi accedono non devono manifestare l'adesione espressamente; quindi:

- **soggetti già in attività** (che rispettano i requisiti dell'art. 18 DPR 600/73 – vedi capitolo 1): non occorre effettuare alcuna comunicazione/opzione all'Agenzia delle Entrate;
- **soggetti che iniziano l'attività**: non deve essere inserito il limite dei ricavi presunti nel modello AA7/AA9.

È data tuttavia facoltà di entrare nel regime semplificato anche nell'ipotesi in cui il contribuente abbia i requisiti per accedere o permanere nel regime forfetario; in tal caso, nel primo anno di adozione del regime, il contribuente è tenuto ad adottare il cd "comportamento concludente" e successivamente darne comunicazione nella Dichiarazione annuale IVA del periodo di imposta relativo al primo anno di applicazione del regime, mediante apposita opzione.

### 5.3. Rettifiche ai componenti di reddito

Nell'anno di accesso al regime semplificato per cassa, occorre considerare quanto disposto dal *comma 19 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2017*, che prevede:

*“Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario, e viceversa, i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi”.*

Quindi nel passaggio dal regime ordinario a quello semplificato:

- ricavi, compensi e spese che hanno già concorso alla formazione del reddito del periodo, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi, ancorché incassati in tali esercizi;
- ricavi, compensi e spese che NON hanno concorso alla formazione del reddito del periodo, ancorché incassati in tale periodo, dovranno assumere rilevanza in quello successivo.

#### 5.3.1. Ratei attivi e passivi

Ipotizzando che il regime semplificato per cassa si applichi dal 2017, da questo esercizio non vengono più rilevati i ratei di competenza. Il costo/ricavo verrà rilevato fiscalmente nell'anno in cui avviene la manifestazione monetaria e sarà al netto di quanto già tassato per competenza negli esercizi precedenti.

Esempio: rilevazione di un rateo attivo.

Ricavo competenza 01/07/2015 – 30/06/2018 - Importo 5.000€

Fattura incassata in data 30/06/2018

**2015:** rilevazione rateo 836,36€ (184 giorni)

**2016:** rilevazione rateo 1.668,18€ (366 giorni)

**2017:** nessuna rilevazione (regime per cassa, nessun pagamento nel 2017)

**2018:** Rilevazione ricavo 2495,46€ [5.000 – (836,36 + 1.668,18)]

#### 5.3.2. Risconti attivi e passivi

Nel caso di rilevazione di un risconto, nel primo anno di applicazione del regime semplificato per cassa si avrà solamente la scrittura contabile del giroconto del risconto stesso.

Esempio: rilevazione risconto attivo.

Costo competenza 30/09/2015 – 30/09/2017 - Importo 5.000€

Rilevazione pagamento 30/09/2015

**31/12/2015:** rilevazione risconto attivo 4.383,56€

**01/01/2016:** giroconto risconto attivo 4.383,56€

**31/12/2016:** rilevazione risconto attivo 1.883,56€

**01/01/2017:** giroconto risconto attivo 1.883,56€

Dal primo anno di ingresso nel nuovo regime per cassa non devono più essere rilevati i risconti, come scritto sopra; rimane quindi il solo giroconto del risconto al 01/01/2017 (o anno di ingresso al regime di cassa).

#### 5.3.3. Fatture da ricevere e da emettere

Nel caso in cui, nell'ultimo esercizio di adozione di un regime di competenza, siano state rilevate fatture da ricevere o da emettere, rimangono in essere fino alla registrazione della relativa fattura:

- il costo o il ricavo ha già concorso alla formazione del reddito, quindi, non rilevano nel nuovo regime per cassa anche se l'incasso o il pagamento di queste fatture avviene in un esercizio in cui vige il principio di cassa;
- nell'anno in cui viene registrata la fattura da ricevere o da emettere viene rilevato il normale giroconto delle fatture da ricevere/emettere; questa scrittura non ha rilevanza fiscale.

#### 5.3.4. Gestione locazioni passive e leasing

Nel regime contabile in analisi è opportuno suddividere i costi legati alle locazioni passive dai leasing:

- locazioni passive - viene applicato il criterio di cassa, in quanto, l'art. 66 del TUIR non prevede, per questi costi, deroghe all'applicazione del regime per cassa;
- leasing - viene applicato il criterio di competenza. La Circolare 11/E del 2017, al capitolo 3.2.2, chiarisce che questi costi seguono i criteri ordinari di deducibilità secondo l'art. 102, comma 7 del TUIR.

#### 5.3.5. Acconti ricevuti/versati per prestazioni non rese/merci non consegnate

Gli acconti che non hanno concorso alla formazione del reddito nell'ultimo esercizio gestito per competenza parteciperanno al reddito nel primo anno in cui si applica il regime semplificato per cassa, anche se non incassati/pagati in tale anno.

La Circolare 11/E del 2017 evidenzia infatti quanto segue: *“Nel caso in cui siano stati corrisposti acconti, fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza, è da ritenere che gli stessi concorrano a formare il reddito nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza.”*

Esempio:

- contratto di prestazione di servizi con ultimazione nel 2019 (anno in cui si è adottato il regime semplificato per cassa);
- pagato acconto nel 2016 (anno in cui non era vigente il regime semplificato per cassa).

Dato che nel 2016 l'acconto non è stato rilevante ai fini fiscali, sulla base di quanto stabilito dalla Circolare 11/E, il contribuente potrà dedurre l'intero importo al momento dell'ultimazione della prestazione ovvero nel 2019.

#### 5.3.6. Gestione perdite

Le perdite conseguite durante il regime semplificato non sono riportabili negli anni successivi; tali perdite sono utilizzabili a riduzione del reddito complessivo, nel limite del loro ammontare (art. 56 comma 2 del TUIR) sono nell'esercizio del loro conseguimento.

### 5.4. Rimanenze

L'art. 1, comma 18, della Legge di Bilancio 2017 dispone che *“Il reddito del periodo d'imposta ... è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza”*.

Le rimanenze finali, che hanno concorso alla formazione del reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza, devono quindi essere portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime.

L'applicazione di questa disposizione avviene:

- in sede di prima applicazione del regime;
- nel passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata.

L'art. 66, comma 1 del TUIR e la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 11/E del 2017, analizzando l'ambito oggettivo della disciplina, sanciscono che la stessa fa riferimento a:

- rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale - **art. 92 del TUIR**;
- rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale - **art. 93 del TUIR**;
- rimanenze dei titoli – **art. 94 del TUIR**.

Riassumendo:

- le rimanenze finali dell'anno precedente al primo anno di applicazione del regime, si deducono dal reddito per intero nel primo periodo di applicazione del regime semplificato per cassa;
- per le annualità successive al primo esercizio di applicazione del regime, le rimanenze di merci non assumono rilevanza sia all'inizio che alla fine dell'esercizio; quindi, il costo delle merci viene dedotto interamente nell'esercizio in cui le stesse vengono pagate.

Società di comodo: le nuove regole sulle rimanenze sono ininfluenti rispetto alla disciplina delle società di comodo.

Il costo delle rimanenze che viene speso nel primo esercizio di applicazione del regime semplificato per cassa NON rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo (sia per quanto riguarda le società non operative sia per quanto riguarda la disciplina delle società in perdita sistemica). Quindi, il reddito minimo (art. 30, comma 3, L. 724/94) deve essere diminuito di un importo pari a quello del valore delle rimanenze finali dedotte interamente nel primo periodo di applicazione del regime.

Società in perdita sistemica: vale lo stesso principio delle società di comodo. Se nel periodo di osservazione rientra il primo periodo di applicazione del regime semplificato per cassa, il risultato fiscale di questo periodo deve essere calcolato tenendo conto del valore delle rimanenze finali dedotte nel periodo stesso.

#### 5.4.1 Influenze nel modello Redditi PF 2018 e negli Studi di settore

Questo nuovo regime contabile ha inevitabilmente variato il modello Redditi PF 2018 (anno d'imposta 2017). In particolare, il quadro RG ha subito le seguenti variazioni:

- rigo RG8 (*Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi di durata non ultrannuale*) - **Eliminato**;
- rigo RG9 (*Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (Art. 93)*) - **Eliminato**;
- rigo RG38 (*Rimanenze finali*) - **Nuovo**.

Il rigo accoglie il valore delle rimanenze finali dell'anno; nel caso in cui non dovessero sussistere rimanenze finali, occorre darne indicazione barrando la colonna 1.

RG38 Rimanenze finali	Insussistenza rimanenze	Art. 92	Art. 93	Art. 94
	1	2	3	4
		.00	.00	.00

I valori espressi in questo rigo non rilevano al fine della determinazione del reddito ma devono essere valorizzati al fine della corretta compilazione dello Studio di settore. I modelli Studi di settore, infatti, non sono stati variati, pertanto nel quadro F occorre indicare, anche per tali soggetti, il valore delle rimanenze finali.

## 6. Uscita dal regime

### 6.1. Modalità di uscita dal regime semplificato

L'uscita dal regime semplificato può avvenire in caso di:

- a) superamento dei limiti di ricavo;
- b) opzione per il regime ordinario;
- c) accesso al regime forfetario.

#### a) Superamento dei limiti di ricavo

In caso di superamento dei limiti di ricavo (vedi capitolo 1), i soggetti fuoriescono dal regime semplificato nell'esercizio successivo al superamento dello stesso.

In tal caso non è necessario comunicare alcuna opzione per il passaggio al regime ordinario, in quanto quest'ultimo diventa il regime "naturale" di permanenza.

#### b) Opzione per il regime ordinario

L'art. 18, comma 8, del DPR 600/73 dispone che *"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"*.

L'opzione avviene tramite comportamento concludente nell'anno in cui il soggetto intende passare al regime ordinario e dovrà confermare tale opzione mediante la compilazione del rigo VO20 casella 1 "Regime di contabilità ordinaria per le imprese minori – art. 18, comma 8, DPR n. 600/73" della Dichiarazione IVA relativa al periodo di imposta di accesso al regime ordinario. Esemplicando: qualora un soggetto in regime semplificato abbia optato per il regime ordinario a partire dal 01/01/2017, dovrà barrare la casella 1 del rigo VO20 nella Dichiarazione IVA 2018.

La durata dell'opzione è vincolante fino a revoca e comunque non può essere revocata prima di un periodo minimo pari ad un triennio.

#### c) Accesso al regime forfetario

Nel caso in cui il soggetto sia in possesso dei requisiti per accedere al regime forfetario, questo diventa il suo nuovo regime "naturale".

L'uscita dal regime semplificato per accedere al regime forfetario può avvenire:

- Con revoca:
  - Il contribuente, pur in presenza dei requisiti per accedere al regime forfetario, aveva optato per l'accesso al regime semplificato. In tal caso, per poter revocare il regime semplificato ed accedere a quello forfetario, occorre che venga rispettato il vincolo triennale dell'opzione.
  - La revoca dev'essere comunicata tramite la compilazione della casella 2 – Revoca – del rigo VO33 da presentare nel modello Redditi relativo all'anno di imposta in cui si è entrati nel regime forfetario.
  - In ogni caso occorre che venga tenuto un "comportamento concludente" nell'anno di accesso al regime forfetario.
- Solo con comportamento concludente:
  - Il contribuente rispetta per la prima volta i requisiti per l'accesso al regime forfetario.
  - Nessuna comunicazione nel quadro VO, in quanto entrato nel suo regime "naturale".

## 6.2. Rettifiche ai componenti di reddito

Il comma 19 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2017 prevede che *“Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario, e viceversa, i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi”*.

Il legislatore ha quindi previsto apposite regole al fine di disciplinare il passaggio dal regime semplificato al regime ordinario. Tale coordinamento si rende necessario in quanto i due regimi (semplificato ed ordinario) seguono criteri di imputazione differenti: da un lato, il principio di cassa, dall'altro, il principio di competenza.

Quindi nel passaggio dal regime semplificato a quello ordinario:

- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di cassa, hanno già concorso alla formazione del reddito del periodo, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi, ancorché di competenza in tali esercizi;
- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di cassa, non hanno concorso alla formazione del reddito del periodo, dovranno assumere rilevanza in quello successivo ancorché non di competenza.

### Esempio:

Un contribuente che accede al regime ordinario dal 2018, nel 2017 ha concesso in locazione un immobile. Il canone semestrale posticipato di € 1.500, relativo al periodo 01/07/17 - 31/12/17, viene riscosso il 18/01/18. Per l'anno 2017, ultimo anno di determinazione del reddito secondo regole “di cassa”, in relazione a tale locazione, non viene rilevato alcun ricavo.

Nel 2018, in base a quanto previsto dalla norma, il canone dovrà concorrere come componente positivo alla determinazione del reddito ordinario per l'intero ammontare di € 1.500, ancorché la competenza economica dello stesso sia interamente relativa al 2017.

### 6.2.1. Adempimenti

Nella Circolare 11/E del 2017, al paragrafo 4.1 l'Amministrazione finanziaria ha precisato che *“È da segnalare l'opportunità che l'impresa, in sede di passaggio dal regime di competenza (precedente formulazione dell'art. 66 del TUIR o regime ordinario) al regime di cassa (nuovo art. 66 del TUIR), mantenga evidenza extra-contabile delle componenti reddituali che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa (ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti da tale regime), in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza” (di competenza), e viceversa”*.

Pertanto, nel passaggio di regime da semplificato ad ordinario, è opportuno predisporre un prospetto extracontabile secondo le seguenti indicazioni:

- i ricavi, i compensi e le spese che, in base al principio di cassa, hanno già concorso alla formazione del reddito del periodo, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi, ancorché di competenza in tali esercizi:



delle rimanenze sarà necessario far riferimento alle merci in magazzino per le quali non è avvenuto il pagamento”.

Risulta innanzitutto necessario valutare le esistenze iniziali sulla base di quanto disposto dall’art. 6 del DPR 689/1974; i criteri da adottare per le diverse tipologie di rimanenze sono riassunti nella presente tabella:

Tipologia rimanenze	Valutazione rimanenze
Merci destinate alla rivendita Materie prime, sussidiarie, semilavorati Merci	Costo medio risultante dalle fatture di acquisto registrate nell'anno ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.
Prodotti destinati alla vendita	Prezzo medio delle cessioni registrate nell'anno ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, diminuito del 30%.
Prodotti in corso di lavorazione	Costi sostenuti fino al 31 dicembre.
Immobili destinati alla vendita o alla rivendita	Valutati singolarmente in base al costo - valore accertato ai fini delle imposte di registro o di successione o, in mancanza, il prezzo indicato nell'atto di acquisto, maggiorati degli oneri accessori di diretta imputazione.

Determinato il costo del magazzino per singola categoria, al fine di determinare il valore delle esistenze iniziali del primo anno di accesso al regime ordinario, occorre imputare tale valore alle sole rimanenze presenti in magazzino per le quali non è avvenuto il pagamento.

<b>Azienda Demo Snc</b>		<b>P. I. 101010105</b>	
<b>Via A. Rossi 11 Pordenone (PN)</b>		<b>C.F. 101010105</b>	
<b>Prospetto rimanenze iniziali</b>			
Categoria rimanenza	Costo medio	Unità NON pagate	Valore fiscale
Merce A	2,56	4.553	11.655,68
Merce B	1,67	5.564	9.291,88
Materia prima A	0,35	37.587	13.155,45
Materia prima B	1,67	5.564	9.291,88
Materiale di consumo Y	0,35	37.587	13.155,45
Prodotto Z	25,14	775	19.483,50

## 7. I passaggi di regime

La sostanziale modifica al regime contabile delle imprese semplificate ha comportato, specie per il primo anno di applicazione del nuovo regime, importanti considerazioni in merito al regime contabile e fiscale da adottare.

Le regole generali per i passaggi di regime sono definite dal DPR 442/1997, le quali prevedono che:

- le scelte “si desumono da **comportamenti concludenti** del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili”, messi in atto concretamente sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. L'opzione/revoca espressa può essere revocata prima del decorso del triennio nel caso di “modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative”;
- l'opzione/revoca deve essere comunicata nel quadro VO della prima Dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata. In caso di esonero dall'obbligo di presentazione della Dichiarazione IVA, si dovrà presentare il quadro VO allegato al modello Redditi;
- l'opzione vincola il contribuente alla sua concreta applicazione per almeno un **triennio**. Trascorso il triennio, l'opzione si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione del regime scelto.

Attraverso la “clausola di salvaguardia” prevista dall'art. 1 del DPR 442/1972, ossia la possibilità di deroga al vincolo triennale di opzione in caso di modifiche normative, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il vincolo triennale non si applica:

- alle imprese che nel 2016 avevano optato per il regime di contabilità ordinaria, le quali possono revocare la scelta e applicare dal 01/01/2017 il regime semplificato;
- alle imprese che nel 2016 avevano optato per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario, le quali possono revocare la scelta e applicare dal 01/01/2017 il regime forfetario.

Nella tabella di seguito riportata, vengono illustrati tutti i possibili passaggi di regime previsti per i soggetti in contabilità semplificata e i relativi adempimenti comunicativi.

**Tabella passaggi di regime attività d'impresa per opzione e compilazione quadro VO 2018**

2016	2017	Comportamento/Note	Opzioni/revoche Mod. IVA 2018	Quadro VO Mod. IVA 2018
			Nessuna comunicazione.	
Semplificato	<b>Semplificato</b>	Determinazione del reddito: criterio improntato alla cassa (art. 66 del TUIR).	Opzione per la tenuta dei registri IVA senza separata indicazione degli incassi e dei pagamenti – criterio c.d. "Registrazione"  (ex art. 18, comma 5, del DPR n. 600/73)	<b>Rigo VO26, casella 1</b>
Semplificato	<b>Forfetario</b>	Comportamento concludente. Determinazione del reddito: criterio di "cassa" (art. 1 comma 64 Legge n. 190/2014).	Revoca opzione per la determinazione IVA e reddito nei modi ordinari (deroga vincolo triennale - Circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, par. 6.7).	<b>Rigo VO33, casella 2</b>
Semplificato	<b>Ordinario</b>	Comportamento concludente.  Determinazione del reddito: criterio di "competenza".	Opzione per il regime di contabilità ordinaria per le imprese minori (pur in presenza dei requisiti per l'applicazione della contabilità semplificata).  L'opzione è vincolante almeno per un triennio (cfr. par. 6.6 della Circolare n. 11/E del 13 aprile 2017).	<b>Rigo VO20, casella 1</b>
<b>Ordinario</b>	Semplificato	Comportamento concludente. Determinazione del reddito: criterio improntato alla cassa (art. 66 del TUIR).	Revoca opzione regime di contabilità ordinaria  (deroga al vincolo triennale - Circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, par. 6.7).	Rigo VO20, casella 2
		Verificare opzione determinazione IRAP con metodo del bilancio (art. 3 D.lgs. 446/1997 in luogo dell'art. 5 bis); l'opzione vincola alla contabilità ordinaria per 3 periodi d'imposta	Revoca opzione regime di contabilità ordinaria  (deroga al vincolo triennale - Circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, par. 6.7).  +  Opzione per la tenuta dei registri IVA senza separata indicazione degli incassi e dei pagamenti – criterio c.d. "Registrazione"  (ex art. 18, comma 5, del DPR n. 600/73).	Rigo VO20, casella 2  +  Rigo VO26, casella 1

2016	2017	Comportamento/Note	Opzioni/revoche Mod. IVA 2018	Quadro VO Mod. IVA 2018
<b>Forfetario</b>	Semplificato	Comportamento concludente.	Opzione per determinazione IVA e reddito nei modi ordinari (pur in possesso dei requisiti per il regime forfetario).	<b>Rigo VO33, casella 1</b>
		Determinazione del reddito: criterio improntato alla cassa (art. 66 del TUIR).	Opzione per determinazione IVA e reddito nei modi ordinari  (pur in possesso dei requisiti per il regime forfetario) +  Opzione per la tenuta dei registri IVA senza separata indicazione degli incassi e dei pagamenti – criterio c.d. “Registrazione”  (ex art. 18, comma 5, del DPR n. 600/73).	Rigo VO33, casella 1 + Rigo VO26, casella 1
<b>Minimo</b>	Semplificato	Comportamento concludente.	Opzione per determinazione IVA e reddito nei modi ordinari (pur in possesso dei requisiti per il regime forfetario).	Rigo VO33, casella 1
		Determinazione del reddito: criterio improntato alla cassa (art. 66 del TUIR).	Opzione per determinazione IVA e reddito nei modi ordinari (pur in possesso dei requisiti per il regime forfetario) +  Opzione per la tenuta dei registri IVA senza separata indicazione degli incassi e dei pagamenti – criterio c.d. “Registrazione”  (ex art. 18, comma 5, del DPR n. 600/73).	Rigo VO33, casella 1 + Rigo VO26, casella 1