

Ai gentili clienti
Loro sedi

Regime di cassa per le imprese minori: il punto

Gentile cliente, con la presente desideriamo ricordarLe che l'art. 1, co. 17 – 23, della Legge di stabilità 2017 è intervenuto sulle **regole di determinazione del reddito ai fini IRPEF e del valore della produzione ai fini IRAP, delle imprese in contabilità semplificata**: i) introducendo il **principio di tassazione improntato alla cassa dei componenti reddituali**, in luogo del previgente principio di competenza, il quale resta applicabile unicamente alle imprese in regime di contabilità ordinaria; ii) demandando **eventuali disposizioni attuative ad un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze** che si sarebbe dovuto adottare entro lo scorso 31.1.2017, ma alla data ancora non emanato. Il novellato regime di cassa – in vigore dal corrente periodo d'imposta - si applica ai soggetti che si avvalgono del **regime di contabilità semplificata** e che **non hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria** (art. 18, co. 6, DPR 600/1973). Con la recente **circolare n. 11 del 13.4.2017**, l'Agenzia delle Entrate **ha fornito taluni chiarimenti in merito in materia**, esaminando nello specifico le seguenti tematiche: i) i **criteri per la determinazione del reddito**; ii) la **nuova impostazione contabile**; iii) la **disciplina transitoria** in caso di passaggio tra diversi regimi; iv) la **disciplina delle opzioni**.

Premessa

L'art. 1, co. 17 – 23, della Legge di stabilità 2017, è intervenuto sulle **regole di determinazione del reddito ai fini IRPEF e del valore della produzione ai fini IRAP, delle imprese in contabilità semplificata**:

- introducendo il **principio di tassazione improntato alla cassa dei componenti reddituali**, in luogo del previgente principio di competenza, il quale permane applicabile unicamente alle imprese in regime di contabilità ordinaria;
- demandando **eventuali disposizioni attuative ad un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze** che si sarebbe dovuto adottare entro lo scorso 31.1.2017, ma alla data ancora non emanato.

Il novellato regime di cassa si applica ai soggetti che si avvalgono del **regime di contabilità semplificata** e che **non hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria** (art. 18, co. 6, DPR 600/1973).

OSSERVA

Non sono interessate, quindi, dalla novità normativa **le società di capitali**, obbligatoriamente in contabilità ordinaria, nonché **gli altri soggetti che hanno volontariamente optato per la tenuta della contabilità ordinaria**: l'esercizio di tale opzione rappresenterà, per le imprese minori, **l'unico modo per continuare ad applicare il criterio di competenza**.

Le modifiche apportate all'art. 66 del TUIR riguardano principalmente le **seguenti categorie di soggetti**:

- **gli imprenditori individuali** ed, in particolar modo, quelli **che sono privi dei requisiti per accedere al regime forfetario** (art. 1, co. da 54 a 89, L. 23.12.2014, n. 190), nonché quelli che, pur in possesso dei prescritti requisiti, **abbiano deciso di rinunciarvi**;
- le **società in nome collettivo**, alle quali **sono equiparate anche le società di fatto**, esercenti un'attività commerciale, e **le società di armamento costituite all'unanimità** (art. 5, co. 3, b), del TUIR);
- le **società in accomandita semplice**, alle quali sono equiparate **le società di armamento costituite a maggioranza** (art. 5, co. 3, lett. a), del TUIR);
- gli enti non commerciali che, a latere dell'attività istituzionale principale, esercitano un'attività commerciale in via non prevalente;
- **i trust**, se esercitano un'attività commerciale in via non prevalente.

Sono interessate dal novellato regime di cassa **le imprese familiari**, nonché **le aziende coniugali** in considerazione del fatto che, nelle istruzioni del modello redditi, **le stesse sono assimilate alle società personali**, se costituite dopo il matrimonio e gestite in forma societaria, ovvero **alle imprese individuali**, con attribuzione del reddito all'altro coniuge nella misura del 50% (o in quella diversa misura stabilita con convenzione matrimoniale).

OSSERVA

Con la recente **circolare n. 11 del 13.4.2017**, l'Agenzia delle Entrate **ha fornito taluni chiarimenti in materia**, esaminando nello specifico le seguenti **tematiche**:

- i **criteri per la determinazione del reddito**;
- la **nuova impostazione contabile**;
- la **disciplina transitoria** in caso di passaggio tra diversi regimi;
- la **disciplina delle opzioni**.

Criteri per la determinazione del reddito

A norma del novellato art. 66, co. 1, del TUIR, in vigore dal corrente periodo d'imposta, il reddito delle imprese in contabilità semplificata "è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa" (es. spese per gli acquisti di merci destinate alla rivendita, di beni impiegati nel processo produttivo, di beni incorporati nei servizi, utenze, materiali di consumo, spese condominiali, imposte comunali deducibili, spese per assicurazioni e interessi passivi).

Con la C.M. 8/E/2017 e la C.M 11/E/2017, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, sebbene il nuovo regime di determinazione del reddito per le imprese minori sia "*improntato alla cassa*", permangono, comunque, **alcune deroghe a favore del principio di competenza** (espressamente individuate nel testo del citato art. 66 del TUIR) e che **riguardano il trattamento fiscale di taluni componenti positivi e negativi di reddito** tra i quali si annoverano senza esaustività:

- le **plusvalenze** (art. 86 del TUIR) e le **minusvalenze** (art. 101 del TUIR);
- le **sopravvenienze attive e passive** (artt. 88 e 101 del TUIR);
- il **valore normale dei beni assegnati ai soci** o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 57 del TUIR);
- le spese per **prestazioni di lavoro** (art. 95 del TUIR);
- **gli oneri di utilità sociale** (art. 100 del TUIR);
- **gli ammortamenti e canoni di leasing** (artt. 102 e 103 del TUIR).

Impianto contabile

La Legge n. 232/2016 ha sostituito integralmente l'art. 18 del DPR 600/1973, al fine di adeguare gli adempimenti contabili a carico delle imprese minori alle nuove modalità di determinazione del reddito, stabilendo **significative modifiche nella tenuta dei registri contabili**: rispetto alla disciplina previgente, l'art. 18, co. 2, del DPR 600/1973, ha disposto l'obbligatoria istituzione – salve le deroghe

illustrate nel prosieguo – di **due nuovi e separati registri cronologici riservati all’annotazione dei ricavi percepiti e delle spese sostenute**, da effettuare con riferimento alla data di incasso o pagamento. In particolare, dal 2017 le imprese minori possono, alternativamente:

- ferma restando l’istituzione dei registri IVA, ove obbligatori, **istituire appositi registri degli incassi e dei pagamenti**, dove annotare in ordine cronologico, rispettivamente, i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti;
- **utilizzare i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito**, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA ed effettuando, nel contempo, le annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti nell’anno di registrazione del documento contabile ai fini IVA;
- **utilizzare i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito**, esprimendo una **specifica opzione** che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso, opera una presunzione assoluta, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini IVA.

OSSERVA

Nei **registri IVA integrati il riferimento agli incassi e ai pagamenti può avvenire:**

- **annotando cronologicamente i singoli incassi** e pagamenti;
- oppure rilevando, al termine di ciascun periodo d’imposta, **l’importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti**, con l’indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono.

Nel periodo d’imposta in cui avviene l’effettivo incasso o pagamento, poi, occorre annotare separatamente – entro 60 giorni dall’evento – i ricavi percepiti e i costi sostenuti, indicando gli estremi dei documenti di riferimento.

Disciplina transitoria

Il transito da un regime in cui trova applicazione **il criterio di competenza fiscale al regime di cassa è stato disciplinato dalla L. 232/2016.**

Rimanenze finali

Ai fini della determinazione del reddito previsto per le imprese in contabilità semplificata **non assumono più rilevanza le rimanenze finali e iniziali di cui agli artt. 92, 93 e 94 del TUIR**, in considerazione del fatto che, in applicazione del principio di cassa, **le spese per le merci acquistate diventano deducibili nel periodo di sostenimento del costo**. Peraltro, **per il primo anno di adozione del nuovo regime di cassa**, l’art. 1, co. 18, della L. 232/2016, prevede che il

reddito d'impresa determinato per **cassa** è **ridotto** dell'importo delle **rimanenze finali** che hanno concorso a formare il **reddito dell'esercizio precedente** secondo il **principio di competenza**.

Trattamento dei componenti reddituali in caso di transito dal regime di competenza a quello di cassa

L'art. 1 co. 19 della L. 232/2016 dispone che, nel transito dal regime contabile semplificato a quello ordinario, e viceversa, i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato, **non assumono rilevanza nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi**.

OSSERVA

La norma intende evitare che il **passaggio da un regime di competenza a un regime ispirato alla cassa** (e viceversa) determini anomalie in termini di doppia tassazione/deduzione, ovvero nessuna tassazione/deduzione di alcuni componenti di reddito.

La disposizione è applicabile sia in sede di prima applicazione del nuovo art. 66 del TUIR (e, quindi, in occasione del passaggio da un regime di determinazione del reddito secondo le regole di competenza ad uno "improntato" alla cassa), **che a regime** (ossia tutte le volte in cui le imprese transitano dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria e viceversa).

Disciplina delle opzioni

Per i soggetti che potrebbero applicare naturalmente il regime di contabilità semplificata, l'opzione per il regime ordinario **ha durata triennale** (e non annuale come nel precedente sistema). Inoltre, tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime delle imprese minori, **i soggetti che nel 2016 hanno optato:**

- **per il regime di contabilità ordinaria possono, dall'1.1.2017, revocare la scelta effettuata e accedere al regime di cassa;**
- **per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario di cui alla L. 190/2014, possono revocare la scelta effettuata e applicare il regime forfetario dall'1.1.2017**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO