



# **Il regime di cassa 2017: chiarimenti del Fisco con la Circ. A.E. 11/E del 13.04.2017**

RELATORE: MASSIMILIANO BELLINI



# Comunicato stampa e Circ. A.E. 11/E del 13.04.2017

- **La nuova normativa**
  - Art. 1, commi da 17 a 23, della L. 11.12.2016 n. 232 (di seguito legge di bilancio 2017)
  - Viene riformulato l'art. 66 T.U.I.R.
  - Viene introdotto il nuovo comma 1-bis nell'art. 5-bis del D. Lgs 446/97
  - Viene riformulato l'art. 18 del D.P.R. 600/73
  
- **Debutta il principio di cassa per determinare la base imponibile irpef e irap delle imprese in contabilità semplificata:**
  - Regime naturale
  - Destinato alle imprese minori in contabilità semplificata
  - Regime misto cassa-competenza
  - Nuovi obblighi contabili
  - Regole per il cambio di regime



## ... Segue

### ➤ **Obiettivi**

- Non pagare imposte sui redditi derivanti da ricavi e proventi non ancora incassati

### ➤ **Criticità**

- Complesso: è una semplificazione?
- Contraddittorio: I componenti reddituali che rilevano per competenza sembrano essere molto numerosi e rilevanti rispetto agli elementi reddituali che parteciperanno per cassa
- Il reddito imponibile per cassa e gli I.S.A.



## Soggetti interessati: nuovo art. 18 D.P.R. 600/73

- persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
- imprese familiari e aziende coniugali;
- società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- società di armamento e le società di fatto;
- enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata
- qualora i ricavi:
  - a) indicati agli articoli 57 e 85 del TUIR percepiti in un anno intero (dal 2017 per il 2018)
  - b) ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del TUIR (limitatamente al 2016 per il 2017)

non abbiano superato 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.



## ... Segue

- in caso di contemporaneo svolgimento di attività di prestazione di servizi ed altre attività, è necessario far riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi (700.000 euro)



# Determinazione del reddito

Le lettere a) e b) del comma 17 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017, riformulano, in parte, i commi 1 e 3 dell'articolo 66 del TUIR



Regime «misto» cassa – competenza :

- Ricavi e compensi percepiti nel periodo di imposta al netto delle spese sostenute
- Imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti” previste dal TUIR ed espressamente richiamate dall'art. 66



## ... Segue

- L'art. 66 del TUIR non rinvia agli artt. 92, 93 e 94 del TUIR con la conseguenza che non assumono più rilevanza, ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori, le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci e i lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale che ultrannuale e i titoli



# Applicazione del criterio di cassa

- L'art. 66 del TUIR co. 1: il reddito delle imprese minori 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 di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa”.
- E' stato soppresso il comma 3 dell'articolo 66 del TUIR, ovvero il rinvio ai commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR  $\longrightarrow$  deducibilità dei costi per competenza.
- La soppressione del comma 3 dell'articolo 66 del TUIR fa venir meno anche la possibilità di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi di imposta e di importo non superiore a 1.000 euro, nell'esercizio di ricevimento del documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi (come previsto ordinariamente dall'articolo 109, comma 2, lettera b), del TUIR)  $\longrightarrow$  una siffatta previsione non ha più ragion d'essere in un regime per cassa”





# Il criterio di cassa e gli strumenti di pagamento

- Nel caso di transazioni poste in essere con strumenti di pagamento diversi dal denaro contante, al fine di individuare il momento in cui i ricavi e i proventi si considerano percepiti e le spese sostenute, si ritengono applicabili i chiarimenti resi in merito all'individuazione del momento di rilevanza fiscale dei compensi "percepiti e le spese "sostenute" nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, attesa l'analogia di formulazione tra il nuovo comma 1 dell'art. 66 e il comma 1 dell'art. 54 del TUIR

Strumento di pagamento	Momento rilevante	Documento di prassi
Assegni bancari o circolari	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene la materiale consegna dell'assegno	RM 138/E del 2009 CM 38/E del 2010
Bonifici	I ricavi si considerano percepiti quando la somma di denaro può essere effettivamente utilizzata (data disponibile) Le spese si considerano sostenute quando la somma di denaro è uscita dalla disponibilità dell'imprenditore	CM 38/E del 2010
Carte di credito o di debito	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta	RM77/E del 2007



# Applicazione del criterio della competenza

- Viene confermata l'applicazione del pro rata di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi previsto dall'articolo 109, comma 5, del TUIR in caso di ricavi esenti. Nel caso di enti non commerciali che svolgono attività commerciale, ai fini dell'applicazione del pro-rata di deducibilità delle spese (comma 4 dell'articolo 144 del TUIR), qualora l'ente utilizzi il criterio di competenza per la contabilizzazione dei proventi derivanti dall'attività istituzionale, il rapporto va effettuato tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa - determinati per cassa a norma dell'articolo 66 del TUIR - e l'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.
- L'art. 66 TUIR, pur sopprimendo il richiamo ai commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR, richiama l'applicazione di specifiche norme del TUIR, confermando anche i loro criteri ordinari di imputazione temporale



**Componenti positivi di reddito che concorrono secondo il criterio di competenza:**



## ... Segue

- ricavi da assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 57 del TUIR). Valutazione al «valore normale»;
- 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 (art. 90 del TUIR cd. immobili patrimoniali ovvero beni che non sono strumentali né merce ma semplicemente un investimento);

*Esempio:*



Si pensi ad una società di persone che svolge attività di locazione immobiliare ed opera in regime di contabilità semplificata. Possiede un immobile strumentale per natura e un immobile abitativo. Entrambi gli immobili sono stati affittati.

In virtù delle novità, dal 2017 l'immobile strumentale sarà tassato per cassa e l'immobile abitativo per competenza

- plusvalenze e sopravvenienze attive (artt. 86 e 88 del TUIR). L'eccezione all'applicazione del principio della competenza è costituita dalle sopravvenienze attive derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa;



## ... Segue

- redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali («e per le altre attività agricole»... interpretazione del nuovo art. 66 TUIR da parte dell'A.E. Circ 11/e/2017) oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR (art. 56, comma 5, del TUIR).

### **Componenti negativi di reddito che concorrono secondo il criterio di competenza:**

- minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101 del TUIR). L'eccezione all'applicazione del principio della competenza è costituita dalle sopravvenienze passive derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.
- 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). Nel leasing, anche il maxi canone dev'essere dedotto per competenza. Riguardo alle spese di manutenzione ordinaria sono deducibili per cassa e pur sempre nei limiti indicati al co. 6 art 102 TUIR (5% costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili all'inizio dell'esercizio e l'eccedenza e' deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi);



## ... Segue

- perdite di beni strumentali e perdite su crediti (art. 101 del TUIR). Le perdite su crediti sono deducibili per competenza anche se hanno quale contropartita i ricavi tassati per cassa ma non ancora incassati (si pensi all'opzione di cui al co. 5 art. 18 D.P.R. 600/73)
- accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105 del TUIR);
- spese per prestazioni di lavoro (art. 95 del TUIR);
- oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR);
- oneri fiscali e contributivi (art. 99, commi 1 e 3, del TUIR);
- interessi di mora (art. 109, comma 7, del TUIR)



## ... Segue

- spese relative a più esercizi (art. 108 del TUIR). Il criterio di competenza per la deducibilità delle spese pluriennali trova applicazione solo se realmente vi è una natura pluriennale (OIC 24 definizione di onere pluriennale: si pensi, ad esempio, ai costi di impianto o di ampliamento).



Ne deriva che:

- a) Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento (nei limiti di deducibilità previsti dall'articolo 108, comma 2, del TUIR: inerenza, congruità, volume ricavi).
- b) A seguito delle modifiche al codice civile apportate dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) non sono più capitalizzabili (non rientrano più nell'ambito di applicazione delle «spese relative a più esercizi» di cui all'articolo 108, comma 1, del TUIR). Pertanto, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) sono deducibili secondo il criterio di cassa



# Il cambio di regime: salti e duplicazioni di imposta

- Co. 19 art 1 Legge di bilancio 2017  $\longrightarrow$  con il passaggio dal regime di competenza al regime di cassa occorre evitare la doppia tassazione di componenti positivi e/o la doppia deduzione di componenti negativi di reddito ovvero nessuna tassazione e/o deduzione dei componenti positivi e negativi di reddito.



- “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”.

Pertanto, i ricavi derivanti dalla vendita di beni consegnati nel 2016 o dalla prestazioni di servizi ultimati nel 2016, il cui corrispettivo è stato incassato nel 2017, che a norma dell’articolo 109, comma 2, del TUIR, hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, non costituiranno ricavi imponibili nel 2017. Analogamente, l’acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2016 e il pagamento nel 2017, ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 (ex articolo 109, comma 2, del TUIR) e, quindi, non potrà essere dedotto nel 2017.



## ... Segue

- I componenti reddituali che non abbiano concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza” concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di “destinazione”. Al fine di individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali è necessario far riferimento alle regole vigenti nel regime di “provenienza”.

Pertanto, i ricavi di vendita di beni, consegnati nel 2017, il cui corrispettivo è già stato incassato nel 2016, o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con compenso già incassato nel 2016, che correttamente, a norma dell’articolo 109, comma 2, del TUIR, non hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, costituiranno ricavi imponibili nel 2017. In tal caso, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti è necessario far riferimento alla consegna dei beni o all’ultimazione del servizio (conformemente alle regole del regime di provenienza ovvero a quanto previsto dal comma 2 dell’articolo 109 del TUIR).

Così anche per i componenti negativi. L’acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2017 con pagamento anticipato nel 2016, non ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 (ex articolo 109, comma 2, del TUIR) e, quindi, potrà essere dedotto nel 2017, all’atto della avvenuta consegna.





# Il cambio di regime: le rimanenze

- Co. 18 art 1 Legge di bilancio 2017  $\longrightarrow$  con il passaggio dal regime di competenza al regime di cassa le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza vanno portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime di cassa.



Per «rimanenze finali» la norma intende:

- le rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale (art. 92 del TUIR)
- le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale (art. 93 del TUIR)
- le rimanenze dei titoli (art. 94 del TUIR)



## ... Segue

- La deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 e per quella delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138
- **Questione aperta: rapporto tra I.S.A – Studi di Settore e risultato di esercizio caratterizzato dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali rilevate nell'ultimo anno di applicazione del regime di competenza**
- I commi 18 e 19 della Legge di bilancio 2017 trovano applicazione, oltre che in sede di prima applicazione del regime, anche nel caso di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata.



## ... Segue

- Con il passaggio dal regime di contabilità semplificata (cassa) al regime di contabilità ordinaria (competenza), le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e, quindi, già dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa non dovranno assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato. Diversamente, qualora le merci in rimanenza non siano state pagate, rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal testo unico.



### Come determinare il valore delle rimanenze iniziali?

Va redatto un prospetto iniziale non soggetto a bollatura e vidimazione nel quale determinare il costo medio delle esistenze iniziali, facendo riferimento a tutti gli acquisti dell'ultimo anno e non solo a quelli relativi ai beni non pagati.

Una volta determinato il costo medio, al fine di calcolare il valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze sarà necessario far riferimento alle merci in magazzino per le quali non è avvenuto il pagamento.



# Determinazione della base imponibile Irap

L'art. 1, comma 20, della legge di bilancio 2017  $\longrightarrow$  modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori  $\longrightarrow$  nuovo comma 1-bis all'articolo 5-bis del d.lgs. 446/1997, secondo il quale "Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito 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, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66".



Pertanto, dal periodo d'imposta 2017, **le società di persone e le imprese individuali in contabilità semplificata determinano il valore della produzione netta** sempre nel rispetto delle regole di cui all'art. 5-bis, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997, ma **applicando i criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa"**, così come stabiliti dall'articolo 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito.



## ... Segue

- Al fine di determinare la base imponibile Irap, il comma 21 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 opera un rinvio generale ai precedenti commi 18 (gestione delle rimanenze) e 19 (salti e duplicazioni di imposta), disponendo l'applicazione delle relative disposizioni "in quanto compatibili".
- L'applicazione del regime di cassa ed il rinvio ai commi 18 e 19 dell'art. 1 Legge di bilancio 2017 non trova applicazione nella determinazione della base imponibile IRAP degli enti non commerciali.



Analogamente alle società di capitali, **gli enti non commerciali determinano la base imponibile dell'IRAP partendo dal bilancio (formazione del valore della produzione netta in base ai criteri di competenza civilistici).**



# Adempimenti contabili

- Al fine di adeguare gli adempimenti contabili delle imprese minori al nuovo regime di determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, l'art. 1, comma 22, Legge di bilancio 2017 ha riformulato il contenuto dell'art. 18 D.P.R. 600/1973

Prima delle novità introdotte dall'art. 1, commi da 17 a 23, della L. 11.12.2016 n. 232 (legge di bilancio 2017), i contribuenti che applicavano il regime di contabilità semplificata erano obbligati ad istituire:

- i registri IVA (vendite, acquisti, corrispettivi), integrati con l'annotazione delle operazioni non soggette ad IVA, ma rilevanti ai fini delle imposte sul reddito. L'art. 9 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 e il DM 2 maggio 1989, prevedono l'obbligo di annotazione:
  - a) entro sessanta giorni, dei componenti positivi e negativi di reddito, costituiti dalle operazioni non considerate ai fini IVA cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi, nonché dalle operazioni che non concorrono a formare la base imponibile ai fini di detta imposta;
  - b) entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi delle operazioni diverse dalle precedenti, rilevanti ai fini della determinazione del reddito, compreso il valore delle rimanenze;



## ... Segue

- il registro dei beni ammortizzabili: per chi si avvaleva della semplificazione di cui all'articolo 13 del DPR n. 435 del 2001, non era obbligatorio tenere il suddetto registro qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, fossero forniti, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973;
- le scritture contabili previste per i sostituti d'imposta e relative ai dipendenti;
- altri registri previsti da leggi speciali.

Ora, il nuovo art. 18 D.P.R. 600/73 prevede per le imprese minori tre alternative:

- a) l'istituzione dei registri IVA (ove obbligatori) e la tenuta di appositi registri degli incassi e dei pagamenti destinato ad accogliere le registrazioni in ordine cronologico dei ricavi incassati e dei costi effettivamente sostenuti;
- b) l'istituzione dei registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, annotando separatamente sia le operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva che i mancati incassi e pagamenti nell'anno di registrazione del documento contabile ai fini Iva;
- c) l'istituzione dei registri IVA anche per le imposte sul reddito, esercitando un'opzione



## **... Segue**

che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. Infatti 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.





# 1° Opzione: il registro degli incassi e pagamenti

- Il comma 2 del nuovo art. 18 D.P.R. 600/73 prevede l'obbligo per le imprese minori di istituire appositi registri ai fini delle imposte sul reddito, sui quali rilevare cronologicamente i ricavi incassati e i costi sostenuti.
- Riguardo alle modalità, per ciascun incasso occorre indicare:
  - a) il relativo importo;
  - b) le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento (o, in alternativa, semplicemente il codice fiscale del cliente);
  - c) gli estremi della fattura o di altro documento emesso che certifichi l'operazione effettuata



## ... Segue

- Così come i ricavi, anche i costi effettivamente sostenuti devono essere annotati cronologicamente e, riguardo alle modalità, per ciascuna spesa occorre indicare:
  - a) le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del soggetto che riceve il pagamento (o, in alternativa, semplicemente il codice fiscale del soggetto che riceve il pagamento);
  - b) gli estremi della fattura o di altro documento ricevuto (nei casi in cui non è obbligatoria l'emissione della fattura) che certifichi l'operazione effettuata e pagata
- Termini di registrazione:
  - a) entro 60 giorni dall'incasso del ricavo -pagamento della spesa (art. 22 D.P.R. 600/1973);
  - b) I componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito con il criterio di competenza, per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 18, vanno



## **... Segue**

annotati nei registri stessi, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.



## 2° Opzione: registri iva integrati

Anche dopo la riformulazione dell'art. 18 i registri tenuti ai fini IVA possono sostituire i registri cronologici degli incassi e dei pagamenti, a condizione che:

- a) **siano annotate** separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva e vengano rilevati **entro 60 giorni** dal momento in cui si considera effettuata l'operazione, ossia dalla data **dell'avvenuto incasso o pagamento, i componenti positivi o negativi** che concorrono alla determinazione del reddito di impresa secondo il **principio di cassa**, ma non sono considerati né cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini IVA (articoli 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972);
- b) vengano annotati nei registri IVA **entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, i componenti positivi e negativi** che concorrono alla determinazione del reddito secondo il **criterio di competenza** (ad esempio gli ammortamenti, le spese per il personale dipendente, ecc.);
- c) **siano annotati cronologicamente nei registri IVA gli incassi e i pagamenti. In alternativa, al fine di semplificare la tenuta contabile, anziché annotare i singoli incassi e pagamenti è possibile, al termine di ciascun periodo di imposta, annotare l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti, con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono.**



## ... Segue

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



## 3° Opzione: registri iva senza separata indicazione degli incassi e pagamenti

- Il comma 5 dell'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973 consente al contribuente, che ha scelto di utilizzare i soli registri IVA, di non effettuare a fine anno le annotazioni dei mancati incassi e pagamenti, esercitando una specifica opzione in base alla quale il **ricavo si intende incassato e il pagamento effettuato alla data di registrazione del documento contabile** (prevale il momento della registrazione del documento contabile e non il momento in cui si verifica l'effettivo esborso finanziario).
- Resta fermo l'obbligo di separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA (p.ti a) e b) già analizzati nell'opzione 2).



## ... Segue

- **Tale opzione**, può essere effettuata da tutti i soggetti IVA ed è **esclusa solo per i soggetti che effettuano operazioni fuori campo IVA e per coloro che non sono tenuti agli adempimenti contabili ai fini IVA**, come ad esempio i soggetti residenti nei comuni di Livigno e Campione d'Italia, considerati ai fini IVA territori extra UE.
- L'opzione è **vincolante per almeno un triennio** e si esercita secondo le regole generali stabilite dal DPR n. 442 del 1997 :
  - a) comportamento concludente del contribuente (si pensi alle modalità di tenuta delle scritture contabili) e
  - b) comunicazione (obbligatoria) dell'opzione nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata.



# Casi particolari

## ❑ Soggetti esonerati dall'emissione della fattura

Per commercianti al minuto e soggetti ad essi equiparati, che ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 certificano i corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale e non sono tenuti all'emissione della fattura, se non a richiesta del cliente, occorre stabilire come adempiere agli obblighi previsti dall'art. 18 per la corretta tenuta del registro incassi e pagamenti



### Criticità :

- registrazione cronologica dei singoli corrispettivi
- obbligo di indicare gli estremi del cliente (o il codice fiscale) per lo più sconosciute al cedente.

**La soluzione** è data dal comma 4 dell'art. 18, secondo cui i registri Iva sostituiscono i registri degli incassi e dei pagamenti qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette ad Iva, sia indicato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti nonché i documenti contabili - fatture ove emesse - cui gli stessi si riferiscono.



## ...Segue

In particolare, i soggetti di cui all'articolo 22, che annotano nel registro di cui all'articolo 24 i corrispettivi nonché le eventuali fatture emesse [salva istituzione separata del registro di cui all'articolo 23], e nel registro di cui all'articolo 25 le fatture di acquisto, possono utilizzare detti registri, se integrati secondo quanto disposto dall'art. 18, comma 4 con l'annotazione per massa dei mancati incassi dei corrispettivi e dei mancati pagamenti degli acquisti (attenzione in entrambi i casi allo scorporo dell'iva), per assolvere gli obblighi di registrazione previsti dal nuovo regime di cassa. Per esigenze di controllo nel registro dei corrispettivi devono essere indicate le generalità e gli importi dei soggetti debitori ai quali si riferiscono i mancati pagamenti. Detti importi devono essere poi annotati entro 60 giorni dalla data dell'effettivo incasso, indicando le generalità del soggetto che ha effettuato il pagamento.

Resta ferma la possibilità di optare per il comma 5 dell'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973: corrispettivi e acquisti tutti incassati e pagati.

## ...Segue

- ❑ **Soggetti che applicano regimi speciali IVA: agenzie di viaggio, regime del margine dei beni usati, ventilazione dei corrispettivi**

Ai sensi dell'articolo 21, comma 6, del DPR n. 633/1972, i soggetti che applicano il regime del margine per la vendita di beni usati, oggetti d'arte, oggetti di antiquariato o da collezione, nonché le agenzie di viaggio, emettono fattura senza separata indicazione dell'imposta. L'IVA dovuta viene calcolata in un momento successivo a quello di emissione della fattura, in base alle regole proprie di ciascun regime.



### Criticità :

- Per tali soggetti l'applicazione del regime di cassa, ovvero la determinazione dell'importo al netto dell'IVA che costituisce ricavo d'esercizio, può presentare complessità, soprattutto quando il corrispettivo è incassato solo parzialmente.

## ...Segue

La **soluzione** è data dal comma 5 dell'art. 18, in base alla quale l'incasso o pagamento si presume avvenuto all'atto della registrazione del documento contabile nei registri IVA.

### **Soggetti con IVA assoluta a monte (cd IVA monofase)**

I soggetti che esercitano un'attività per la quale l'IVA è assoluta a monte da chi intraprende l'iniziativa economica (cd IVA monofase) quali, ad esempio, i tabaccai o distributori e i rivenditori di prodotti editoriali



#### Criticità :

- sono esonerati dagli adempimenti formali relativi alla fatturazione, registrazione, liquidazione, certificazione dei corrispettivi (non vi è obbligo di tenuta dei registri IVA)

## ...Segue

Tali soggetti, che ai sensi del comma 3 del previgente testo dell'art. 18, erano tenuti ad annotare “in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese”, possono, in un'ottica di semplificazione, continuare ad annotare gli incassi e i pagamenti con le medesime modalità. **La soluzione** è data dal comma 1 dell'art. 18, ovvero devono registrare gli incassi e i pagamenti negli appositi registri (registri degli incassi e pagamenti sospesi).

Laddove svolgano altre attività soggette all'imposta sul valore aggiunto, possono annotare distintamente nei registri IVA anche le operazioni non soggette all'imposta.

### **Soggetti residenti nei comuni di Livigno e Campione d'Italia**

Effettuando operazioni non rilevanti ai fini Iva (art. 7, co. 1, lett. a) del DPR n. 633/1972),

## ...Segue

sono tenuti a registrare gli incassi e i pagamenti negli appositi registri previsti dal comma 1 dell'art. 18 con le stesse modalità già analizzate nei casi di IVA monofase.

### Il caso degli aggi

Con riferimento alla rilevazione degli aggi e dei compensi spettanti ai soggetti in contabilità semplificata, che effettuano attività di cessione di generi di monopolio, valori bollati e postali, gestione del lotto-lotterie e di servizi di incasso delle tasse automobilistiche o attività analoghe, gli aggi e i compensi “possono essere rilevati contabilmente in un'unica registrazione riassuntiva entro il 31 gennaio dell'anno successivo con riferimento alle operazioni poste in essere nel periodo contabile precedente, relativamente a tutte le operazioni svolte nell'anno, distinte per tipologia, fornitore ovvero gestore informatico”.

Tenuto conto del principio di determinazione del reddito per cassa, costituiscono ricavo con riferimento al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre dell'anno precedente.



# Entrata e uscita dal regime di cassa

Per i seguenti soggetti:

- persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
  - imprese familiari e aziende coniugali;
  - società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
  - società di armamento e le società di fatto;
  - enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata
- ❖ qualora i ricavi (co. 1 art 18 D.P.R. 600/73):
- a) indicati agli articoli 57 e 85 del TUIR percepiti in un anno intero (dal 2017 per il 2018)
  - b) ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del TUIR (limitatamente al 2016 per il 2017)



## ... Segue

non abbiano superato 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività (in caso di contemporaneo svolgimento di attività di prestazione di servizi ed altre attività, è necessario far riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi (700.000 euro))

**il regime di cassa rappresenta il regime naturale, ovvero, l'ingresso nel regime non è subordinato ad una manifestazione di volontà del contribuente.**

- Possono accedere al regime in esame anche i soggetti il cui regime naturale è quello **forfetario** (articolo 1, commi 54-89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190). Tali contribuenti, per applicare il regime di cassa, devono esprimere una specifica **opzione mediante comportamento concludente e successiva comunicazione nella dichiarazione annuale IVA**
  
- L'uscita dal regime di cassa avviene per superamento dei limiti imposti dal co. 1 dell'art. 18, ovvero per opzione con vincolo triennale per il regime ordinario** (dopo di che si rinnova di anno in anno). Tale opzione si esercita per comportamento concludente, dandone comunicazione con il quadro VO della dichiarazione IVA (art. 3 del DPR n. 442/1997).



## ... Segue

Alla medesima comunicazione sono tenuti i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata ed esercitano l'opzione prevista dall'art. 18, comma 5, del DPR n. 600 del 1973.

Coloro che, effettuando solo operazioni esenti, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, comunicano l'opzione presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi.



# Revoca di precedenti opzioni

- ❑ L'articolo 1 del DPR n. 442 del 1997 consente “la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative.”
- ❑ Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime delle imprese minori dall'articolo 1, comma 22, della legge di bilancio 2017, i soggetti che nel 2016 hanno optato per il regime di contabilità ordinaria possono, dal 1° gennaio 2017, revocare la scelta effettuata e accedere al regime in parola. Coloro che, invece, intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno. Peraltro, tenuto conto che i chiarimenti relativi al regime semplificato sono resi in corso d'anno, coloro che per il 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria, possono revocare nel 2018 la scelta operata per applicare il regime semplificato.



## ... Segue

- ❑ In base agli stessi presupposti, coloro che hanno optato per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario, possono revocare la scelta effettuata e applicare il regime forfetario dal 1° gennaio 2017



**Fine**