

STUDIO POLLIO

Circolare informativa per la clientela
n. 2/2017 del 20 gennaio 2017

LEGGE DI BILANCIO 2017

REGIME DI CASSA PER LE IMPRESE IN SEMPLIFICATA

- 1. Legge di Bilancio 2017: tassazione per cassa per le imprese in contabilità semplificata**
- 2. Soggetti interessati**
- 3. Opzione per la contabilità ordinaria**
- 4. Determinazione del reddito per cassa**
- 5. Cambiamento di regime contabile**
- 6. Base imponibile Irap**
- 7. Obblighi contabili**

L'art. 1, co. 17-23, L. 11.12.2016, n. 232 (cd. Legge di Bilancio 2017) ha **modificato**, con effetto a partire dal **periodo d'imposta 2017**, la disciplina riguardante gli **imprenditori in contabilità semplificata** contenuta negli **artt. 66, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, 5-bis, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, e 18, D.P.R. 29.9.1973, n. 600**.

In particolare, è previsto che – salvo che il contribuente opti per la contabilità ordinaria – il regime naturale di determinazione del **reddito d'impresa** e della **base imponibile Irap** è quello di **cassa**, in luogo di quello previgente di competenza rettificato con riguardo ad alcuni specifici componenti di reddito. Rilevano, pertanto, gli **incassi** e **pagamenti**, da annotare in un apposito **registro cronologico obbligatorio**, a meno che l'imprenditore integri i registri Iva oppure eserciti l'opzione triennale per la tenuta soltanto di questi ultimi, con l'effetto che le riscossioni e i versamenti si presumono effettuati alla data di registrazione dell'operazione.

1. Legge di Bilancio 2017: tassazione per cassa per le imprese in contabilità semplificata

L'art. 1, co. 17–23, L. 11.12.2016, n. 232 (cd. Legge di Bilancio 2017) ha **modificato** l'art. 66, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, introducendo il principio di **tassazione per cassa** dei componenti reddituali delle **imprese in contabilità semplificata**, in luogo del previgente principio di competenza, con rilevanza anche ai fini della **determinazione della base imponibile Irap**, per effetto dell'introduzione del co. 1-bis all'art. 5-bis, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446. Conseguentemente, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, il reddito imponibile degli imprenditori in contabilità semplificata è **naturalmente determinato** come **differenza** tra l'ammontare dei **ricavi** e degli **altri proventi** (utili, dividendi e interessi) **percepiti nell'anno** e le **spese sostenute nel medesimo periodo**, rilevanti, quindi, secondo, il criterio di cassa. A tale proposito, è stato modificato l'art. 66, D.P.R. 917/1986, eliminando i riferimenti:

- agli artt. 92, 93 e 94, D.P.R. 917/1986 che disciplinavano il concorso al reddito delle variazioni delle rimanenze, con la conseguenza che le **spese** per le **merci acquistate** diventano ora **deducibili nel periodo di sostenimento** del costo;
- all'art. 109, co. 1 e 2, D.P.R. 917/1986, recante il **principio generale di competenza** e i correlati criteri di **certezza e determinabilità oggettiva**.

Per ragioni di coordinamento con il nuovo regime di cassa, sono stati altresì **soppressi** gli ultimi due periodi del co. 3 dell'art. 66, D.P.R. 917/1986, che consentivano alle **imprese minori di dedurre i costi** concernenti **contratti a corrispettivi periodici** (ad esempio, i canoni di locazione), relativi a spese di competenza di due periodi di imposta e di **importo non superiore ad euro 1.000**, nell'esercizio in cui veniva **ricevuto il documento probatorio**, anziché secondo gli ordinari criteri di competenza.

L'art. 1, co. 23, L. 232/2016 ha, inoltre, stabilito che, **entro il 31.1.2017**, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze possono essere adottate **disposizioni attuative** in ordine alla nuova disciplina.

2. Soggetti interessati

Le suddette novità si applicano 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, D.P.R. 29.9.1973, n. 600), ovvero gli **imprenditori individuali**, le **S.n.c.**, le **S.a.s.** e i soggetti ad esse **equiparati** (società di armamento) e gli **enti non commerciali** e i **trust** – che esercitano un'attività commerciale in via non prevalente – che abbiano realizzato nell'**anno precedente ricavi non superiori** a:

- **euro 400.000**, per le imprese aventi per oggetto **prestazioni di servizi**;
- **euro 700.000**, per le imprese aventi per oggetto **altre attività diverse** dalle precedenti.

Il regime contabile semplificato può essere adottato anche in sede di **avvio** di una **nuova attività**, qualora si **preveda** di percepire, nel primo periodo d'imposta, ricavi per un ammontare inferiore o pari ai predetti limiti, ragguagliati all'anno (art. 18, co. 9, D.P.R. 600/1973). In caso di attività **miste**, ovvero di produzione di servizi e di beni, occorre confrontare i citati limiti con i ricavi derivanti dall'**attività prevalente**: se manca l'annotazione distinta dei ricavi, si presumono prevalenti quelli derivanti da attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Per quanto concerne le **modalità di computo** dei suddetti **limiti di ricavi**, si segnala che – alla luce del novellato art. 18, co. 1, D.P.R. 600/1973 – i ricavi relativi all'**annualità 2016** devono ancora essere computati in base al **principio di competenza** adottato per periodo d'imposta, sia per i soggetti che continuano ad applicare **nel 2017** il regime di **contabilità semplificata** – per i quali il 2016 rappresenta l'ultimo anno di applicazione del principio di competenza – che per quelli che **nel 2017**, e per i periodi d'imposta successivi, **transiteranno** dal regime contabile ordinario a quello **semplificato**.

Dal 2018, invece, in caso di passaggio dal regime contabile semplificato a quello ordinario, le predette soglie di ricavi devono essere **comutate** in base al **principio di cassa**, ovvero tenendo conto dei **ricavi** che sono **«percepiti in un intero anno»**.

Al mantenimento dei suddetti requisiti, il regime di contabilità semplificata **si intende rinnovato di anno in anno**, fatta salva l'**opzione** per il regime ordinario di contabilità. A tale fine, è necessario che il contribuente tenga un **comportamento concludente** (art. 1, co. 1, D.P.R. 10.11.1997, n. 442, e C.M. 28.9.2012, n. 38/E, par. 1.3) e comunichi l'opzione per la contabilità ordinaria mediante la **compilazione** del **Quadro VO**, nella **prima dichiarazione annuale Iva** da presentare successivamente alla scelta operata (art. 2, co. 1, D.P.R. 442/1997).

3. Opzione per la contabilità ordinaria

Il suddetto regime naturale fondato sul principio di cassa, previsto per gli imprenditori in contabilità semplificata può, tuttavia, non essere applicato se il contribuente, ad esempio, **opta** per la contabilità **ordinaria**, assoggettandosi, quindi, al **criterio di competenza**. Al ricorrere di tale ipotesi, l'imprenditore consegue anche la possibilità di **beneficiare** dell'**agevolazione Ace** (art. 1, D.L. 6.12.2011, n. 210, conv. con modif. dalla L. 22.12.2011, n. 214, e D.M. 14.3.2012), seppur con le più restrittive disposizioni introdotte dall'art. 1, co. 550 e 551, L. 232/2016, riguardanti:

- la **riduzione** del **coefficiente di remunerazione** del **capitale proprio**, che passa dal 4,75% del 2016 al 2,3% per il 2017 e al 2,7% dal 2018;
- l'estensione dell'applicazione delle **regole** delle **società di capitali** – fondate sugli incrementi in denaro del capitale proprio rispetto a quello esistente nell'esercizio in corso al 31.12.2010 – anche agli **imprenditori individuali**, alle **S.n.c.** e alle **S.a.s.** in **contabilità ordinaria**.

Peraltro, i contribuenti semplificati che optano per la contabilità ordinaria **possono** altresì **aderire** al novellato regime dell'**imposta sul reddito d'impresa (Iri)**, che permette di assoggettare, con la **medesima aliquota** prevista per i **soggetti passivi Ires (24%)**, il reddito d'impresa reinvestito nella società, ovvero non prelevato dall'imprenditore individuale, dai collaboratori familiari o dai soci: nulla cambia, invece, per gli utili prelevati dall'impresa, i quali continuano a rimanere imponibili progressivamente in capo al percipiente come reddito d'impresa (art. 1, co. 547 e 548, L. 232/2016).

Si segnala, inoltre, che – a norma del previgente co. 6 dell'art. 18, D.P.R. 600/1973, trasfuso nel novellato co. 8 – la **scelta** per la **contabilità ordinaria** è **vincolante** per un **triennio**: *«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 i due successivi»*. Una parte della dottrina ritiene, tuttavia, che l'adesione alla contabilità ordinaria debba, invece, ritenersi vincolante per un anno, rinnovabile per ciascun anno successivo e fino a revoca, come genericamente previsto dall'art. 3, D.P.R. 442/1997 nell'ipotesi di opzione per i regimi contabili (C.M. 27.8.1998, n. 209).

4. Determinazione del reddito per cassa

A norma del novellato art. 66, co. 1, D.P.R. 917/1986, 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 d'imposta** e quello delle **spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa**». Sono, tuttavia, previste alcune **deroghe** a tale principio di cassa, a favore di quello di competenza, in quanto la suddetta differenza tra i ricavi incassati e i costi sostenuti deve essere **aumentata e diminuita** degli altri **componenti positivi e negativi** di reddito **espressamente richiamati** dal nuovo art. 66, co. 1, secondo periodo, D.P.R. 917/1986, ossia:

- **ricavi da destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** (art. 57, D.P.R. 917/1986), i quali non danno mai luogo alla percezione di un corrispettivo;
- **proventi immobiliari** (art. 90, co. 1, D.P.R. 917/1986), ovvero rendite catastali relative agli immobili patrimonio (diversi dai cespiti strumentali o dai cd. beni merce), che rappresentano un componente forfetario di tipo figurativo, che non potrà mai essere incassato;
- **plusvalenze e sopravvenienze attive** (artt. 86 e 88, D.P.R. 917/1986), **minusvalenze e sopravvenienze passive** (art. 101, D.P.R. 917/1986), che continueranno a concorrere in base al principio di competenza in ragione della loro straordinarietà.

In sede di determinazione del reddito d'impresa, è possibile **continuare a dedurre le quote di ammortamento**, le **perdite di beni strumentali** e le **perdite su crediti**, nonché gli **accantonamenti per le indennità di fine rapporto** e le **altre indennità previdenziali** (art. 66, co. 2, D.P.R. 917/1986). Analogamente, continuano a **rilevare le deduzioni forfetarie** di cui ai co. 4 e 5 dell'art. 66, D.P.R. 917/1986, relative alle **spese non documentate** a favore di **soggetti** che svolgono **determinate attività** (intermediari e rappresentanti di commercio, esercenti attività di somministrazione di alimenti e bevande ovvero di prestazioni alberghiere, imprese di autotrasporto di merci per conto terzi), nonché la **deduzione forfetaria** prevista per i **distributori di carburante** di cui all'art. 34, L. 12.11.2011, n. 183.

Diversamente, **non assumono più rilevanza rimanenze finali e iniziali** di cui agli artt. 92, 93 e 94, D.P.R. 917/1986, 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, 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**.

5. Cambiamento di regime contabile

L'art. 1, co. 19, L. 232/2016, al fine di evitare salti o duplicazioni d'imposta, ha stabilito che, nel caso di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria (o 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**. Conseguentemente, se tali componenti reddituali hanno **già partecipato** alla **formazione del reddito** secondo il previgente principio di competenza, gli stessi **non devono essere più considerati** nella **determinazione del reddito** secondo le regole del **nuovo regime di cassa**. Analogamente, se i predetti componenti reddituali hanno concorso alla formazione del reddito secondo le regole di cassa, gli stessi **non assumeranno rilevanza nei periodi d'imposta successivi** alla **fuoriuscita** dallo stesso.

6. Base imponibile Irap

L'art. 1, co. 20, L. 232/2016 ha inserito il co. 1-bis all'interno dell'art. 5-bis, D.Lgs. 446/1997, per effetto del quale – sempre a partire dal periodo d'imposta 2017 – anche il **valore della produzione netta** ai fini del tributo regionale è calcolato in virtù del principio di cassa di cui all'art. 66, D.P.R. 917/1986 (e dell'art. 1, co. 19, L. 232/2016), **senza possibilità di esercitare l'opzione** di cui all'art. 5-bis, co. 2, D.Lgs. 446/1997, per la determinazione della base imponibile Irap secondo le **regole delle società di capitali** ovvero in forza del **principio di derivazione** dal bilancio.

Ciò che cambia per le imprese minori, rispetto alle previgenti modalità di determinazione della base imponibile Irap, è **soltanto il criterio di imputazione temporale** dei **proventi** e gli **oneri concorrenti** alla **formazione del valore della produzione netta**. Conseguentemente, le **plusvalenze** e le **minusvalenze continueranno** a risultare **non imponibili o indeducibili**, mentre i **costi** relativi al **personale**, ove deducibili (es. dipendenti a tempo indeterminato, addetti alla ricerca e sviluppo), lo saranno in base al **principio di cassa**, salve le eccezioni espressamente previste anche ai fini del reddito d'impresa (ad esempio, gli accantonamenti al Tfr).

7. Obblighi contabili

La L. 232/2016 ha **sostituito integralmente** l'art. 18, D.P.R. 600/1973, al fine di **adeguare** gli **adempimenti contabili** a carico delle imprese minori alle **nuove modalità di determinazione del reddito**, disponendo **significative modifiche** nella **tenuta dei registri contabili**: rispetto alla disciplina previgente, l'art. 18, co. 2, D.P.R. 600/73, 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 di **pagamento**). In particolare, l'imprenditore in contabilità semplificata deve **annotare cronologicamente** in un **apposito registro** i **ricavi percepiti**, indicando per **ciascun incasso**:

- il relativo **importo**;
- le **generalità, l'indirizzo** e il **Comune di residenza anagrafica** del soggetto che **effettua il pagamento**;
- gli **estremi della fattura o altro documento** emesso.

Devono essere altresì annotate cronologicamente, in un **diverso registro** e con riferimento alla data di pagamento, le **spese sostenute nell'esercizio**, precisando le informazioni di cui al secondo e al terzo punto dell'elenco sopra riportato.

Il successivo co. 3 dell'art. 18, D.P.R. 600/1973 stabilisce, inoltre, che in tali registri cronologici devono essere annotati, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, i **componenti positivi e negativi di reddito**, diversi da ricavi e spese, **rilevanti** ai fini della **determinazione del reddito d'impresa**, come, ad esempio:

- **ratei e risconti**;
- **fatture** da emettere e da ricevere;
- **plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive o passive**;
- **ammortamenti di beni immateriali e materiali**.

Conseguentemente, a decorrere dall'1.1.2017, i soggetti in regime di contabilità semplificata dovranno tenere – oltre ai nuovi **registri cronologici dei ricavi** e delle **spese** (art. 18, co. 2, D.P.R. 600/1973) – anche i **registri** prescritti ai **fini Iva** (artt. 23, 24 e 25, D.P.R. 26.10.1972, n. 633), il **registro dei beni ammortizzabili** (art. 16, D.P.R. 600/1973) nonché, ove richiesto, il **libro unico del lavoro** (art. 39, D.L. 25.6.2008, n. 112, conv. con modif. dalla L. 6.8.2008, n. 133): a fronte dei nuovi adempimenti, è stata disposta, però, l'**abolizione del registro delle entrate** e delle **uscite**, in precedenza riservato a coloro che effettuavano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva.

L'art. 18, co. 4, D.P.R. 600/1973 consente, tuttavia, di **evitare** l'istituzione dei suddetti registri cronologici, **integrando i registri Iva** con la **separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione** ai fini dell'imposta, nonché dell'**importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti** (con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono). Resta, naturalmente, inteso che i componenti reddituali non pagati e riscossi nell'anno dovranno **comunque** essere **riportati separatamente sui registri Iva** relativi al **periodo** in cui si **verifica** la manifestazione finanziaria, **indicando il documento contabile già registrato** ai fini Iva.

In alternativa, è comunque possibile – a norma dell'art. 18, co. 5, D.P.R. 600/1973 – esercitare l'**opzione, vincolante per almeno un triennio**, per la **tenuta dei soli registri Iva, senza operare alcuna annotazione** relativa ad **incassi e pagamenti**: in caso di adesione, infatti, opera una **presunzione legale** secondo cui la data di registrazione dei documenti coincide con quella di incasso o pagamento (ad esempio, tutte le fatture o documenti che risultano annotati entro il 31.12.2017 sono considerati incassati o pagati nel 2017).

Rimangono fermi l'obbligo della **separata annotazione** nei registri Iva delle **operazioni non soggette a registrazione** e la **tenuta degli altri registri obbligatori** (registro dei beni ammortizzabili e libro unico del lavoro, ove richiesto).

DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLE IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Soggetti interessati	Imprenditori che si avvalgono del regime di contabilità semplificata e che non hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria
Principio di cassa e deroghe	Il reddito d'impresa è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi (utili, dividendi e interessi) "percepiti" nel periodo di imposta e le spese "sostenute" nel periodo stesso, rettificato di alcuni componenti reddituali soggetti al principio di competenza (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive passive, ecc.)
Base imponibile Irap	Il valore della produzione netta delle imprese in contabilità semplificata deve essere anch'esso determinato in base al principio di cassa
Adempimenti contabili	È obbligatoria l'istituzione dei nuovi registri cronologici degli incassi e dei pagamenti , salvo che il contribuente integri i registri Iva , oppure opti per la tenuta dei solli registri Iva assoggettandosi alla presunzione che gli incassi e pagamenti si intendono avvenuti alla data di registrazione dell'operazione