

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

2017

2

- Regime di cassa e reddito d'impresa in contabilità semplificata
- Investimenti in beni strumentali nuovi: aumentano gli incentivi
- Stabile organizzazione e commissionario
- Modifiche alla disciplina dell'ACE
- Plusvalenza da lease back: dubbi sulla tassazione
- L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio
- Il valore recuperabile delle immobilizzazioni: un caso pratico
- IFRS 9: strumenti finanziari
- Cloud computing tra spese operative e capitalizzabili

Mensile, Anno 8, n. 2, Febbraio 2017 - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - ISSN: 2039-5566
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

AUMENTA LA TUA REALTÀ

MERCATI ESTERI

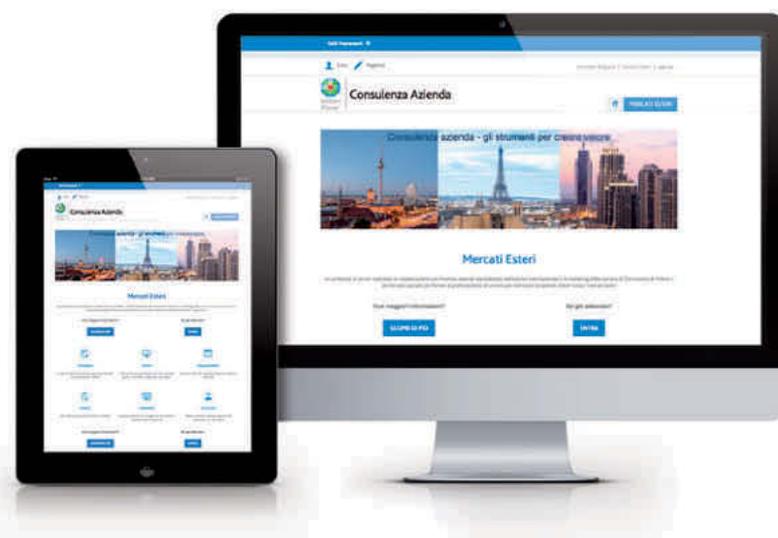
nuove opportunità di business per te e i tuoi clienti



effige.com

L'esclusivo servizio Wolters Kluwer per il professionista che vuole accompagnare l'azienda nel processo di internazionalizzazione sviluppato in collaborazione con Promos

- **Export check up** per verificare la propensione dell'azienda verso i mercati esteri
- **Primo orientamento** per identificare i mercati potenzialmente più interessanti
- **Credit passport** per certificare l'azienda, ottenere credito dalle banche, presentarsi ai partner.



Y05ERCL



Scopri di più

Visita il sito: www.consulenzazienda.it

Bilancio&imposte

Reddito d'impresa

Regime di cassa e reddito d'impresa in contabilità semplificata*di Luca Menicacci***5**

Ammortamento

Investimenti in beni strumentali nuovi: aumentano gli incentivi*di Anna Maria Faienza***12**

Fiscalità internazionale

Stabile organizzazione e commissionario*di Giuseppe Buonamassa e Giovanni Gerardi***19**

Agevolazioni

Legge di bilancio 2017: modifiche alla disciplina dell'ACE*di Giulio Salvi***27**

Finanziamenti

Plusvalenza da lease back: i dubbi sulla tassazione*di Raffaele Artina***34**

Reddito d'impresa

L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio 2017*di Stefano Salvadeo e Emanuele Pucci***40****Principi contabili**

Principi contabili nazionali

Il valore recuperabile delle immobilizzazioni: un caso pratico*di Luca Magnano San Lio e Tiziano Sesana***45**

IAS/IFRS

IFRS 9: strumenti finanziari*di Antonella Portalupi***53****BILANCIO
E REDDITO
D'IMPRESA****Editrice**Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Strada 1, Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI)
www.ipsoa.it**Direttore responsabile**

Giulietta Lemmi

RedazioneP. Boniardi, E. Rossi
e A. Trentalance**Realizzazione grafica**

Ipsa

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

StampaROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano
di Pioltello (MI) Tel. 02 92.195.1**Redazione**Per informazioni in merito a
contributi, articoli, ed argomenti
trattati scrivere o telefonare a:**Ipsa Redazione**
Bilancio e reddito d'impresa
Casella postale 12055 -**20120 Milano****Tel. 02.82.476.085****Fax 02.82.476.801****e-mail: rivista.bilancioereddito.ipsoa@wki.it****Amministrazione**Per informazioni su gestione
abbonamenti, numeri, arretrati,
cambi d'indirizzo, ecc. scrivere
o telefonare a:**Ipsa Servizio Clienti**
Casella postale 12055 -
20120 Milano**Tel. 02.82.476.1 -****Fax 02.82.4.76.799****Servizio risposta automatica:**
Tel. 02.82.476.999

Informazioni commerciali

Tel. 02.82.476.794 -

Fax 02.82.476.403

e-mail: Info.commerciali@wki.it

Pubblicità:**Wolters Kluwer**

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com

www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 737 del 16 dicembre 1996. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore. Servizio Clienti: tel. 02/824761 e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/bilancioeredito

Italia - Annuale: € 220,00
Estero - Annuale: € 440,00
Prezzo copia € 26,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 20/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di in-vio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

IAS/IFRS

Cloud computing tra spese operative e spese capitalizzabili

di Antonella Russo e Lorenzo Neri

59

Regime di cassa e reddito d'impresa in contabilità semplificata

di Luca Menicacci (*)

La Legge di bilancio ha introdotto importanti novità dal periodo d'imposta 2017 per le c.d. imprese minori, che non seguiranno più il principio di competenza bensì quello di cassa per la tassazione sia del reddito d'impresa, che del valore della produzione IRAP. Questo, oltre a creare una divaricazione tra imprese in contabilità semplificata e ordinaria, genera alcuni risvolti formali e sostanziali nella determinazione del reddito che meritano un primo approfondimento normativo.

Introduzione

La Legge di bilancio per il 2017 (1) ha modificato il regime di determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata, sia ai fini IRPEF che ai fini IRAP, introducendo il criterio di cassa, che sostituisce quello di competenza, il quale diviene applicabile unicamente alle imprese in regime di contabilità ordinaria.

Trattasi di un cambiamento "epocale" per il reddito d'impresa, storicamente ancorato al consolidato criterio di competenza, fiscalmente mutuato dai principi contabili. Tralasciando in questa sede i potenziali risvolti civilistici, in termini di redazione del rendiconto annuale delle imprese individuali e società di persone (2), si approfondiscono alcuni aspetti generali ed applicativi del nuovo regime, in attesa del Decreto attuativo (3) e delle circolari ministeriali sul tema.

Ambito soggettivo

È necessario premettere che quello di cassa diviene il regime naturale per tutte le imprese aventi i requisiti per l'adozione della contabilità semplificata (*ex art. 18, D.P.R. n. 600/1973*). Fanno eccezione le imprese individuali che hanno gli ulteriori requisiti per accedere al regime forfettario (*art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014*).

Per circoscrivere l'ambito applicativo merita qui brevemente ricordare quali sono le imprese

minori. Trattasi delle imprese individuali (anche familiari), delle società di persone e degli enti non commerciali con attività commerciale (non prevalente), che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi non superiori a:

- 400.000 euro nel caso di attività di prestazione di servizi;
- 700.000 euro nel caso di attività diverse (produzione e/o di cessione di beni).

Per le imprese esercenti contemporaneamente più attività, servizi e diverse, si fa riferimento al superamento o meno del limite nell'ambito dell'attività prevalente, qualora vi sia l'annotazione separata dei proventi.

Note:

(*) *Dottore Commercialista, Revisore Legale dei Conti*

(1) Legge 11 dicembre 2016, n. 232, in G.U. n. 297, S.O. n. 57 del 21 dicembre 2016.

(2) Senza voler entrare nel tema, ormai ampiamente affrontato in dottrina, della necessità di redazione del libro giornale e del libro inventari ai fini civilistici anche per le imprese che risultano fiscalmente in contabilità semplificata, ci si limita ad osservare che il principio di cassa si pone in contrasto con i postulati di bilancio (*art. 2423-bis c.c.*). Ciò assume rilevanza in virtù del richiamo operato per le imprese individuali dall'*art. 2217 c.c.*, il quale stabilisce che "Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili". Questa circostanza è suscettibile di creare un'ulteriore frattura tra il dettato civilistico e le pratiche di contabilità fiscale delle imprese minori.

(3) Che al momento di andare in stampa non è stato ancora emanato.

In mancanza di tale annotazione, si fa riferimento al totale dei ricavi e proventi di tutte le attività rispetto al limite stabilito per quelle diverse dalla prestazione di servizi (da non superare comunque nel complesso anche in caso di annotazione separata). L'impresa permane in contabilità semplificata in base al rispetto, di anno in anno, dei predetti limiti (4). Nel caso di periodo d'imposta inferiore all'anno, i limiti devono essere ragguagliati all'effettiva durata dello stesso.

Non sono, quindi, interessate dal provvedimento né le società di capitali, obbligatoriamente in contabilità ordinaria, né gli altri soggetti che hanno volontariamente optato per la stessa. Tale opzione, sarà l'unica via per continuare ad applicare il criterio di competenza, che, come si vedrà in seguito, in alcuni casi può assumere i contorni di una scelta obbligata, con particolare riferimento alle imprese con rimanenze significative (5).

Si precisa che, tra le altre novità introdotte dalla Legge di bilancio 2017 (all'art. 18, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973), l'opzione per la contabilità ordinaria diverrà vincolante per un triennio. Tale previsione specifica pare derogare alla norma generale sulle opzioni contabili di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 442/1997, la quale prevede che, di norma, le stesse abbiano valenza annuale, fatti salvi i termini più ampi previsti da altre disposizioni normative concernenti la determinazione dell'imposta.

Le nuove regole di tassazione

In base al novellato comma 1 dell'art. 66 del T.U.I.R. (Tavola 1) il reddito delle imprese minori viene determinato come differenza tra l'ammontare dei ricavi (art. 85 del T.U.I.R.), degli utili, dei dividendi e degli interessi (art. 89 del T.U.I.R.) percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese finanziariamente sostenute nel periodo stesso (6).

Alla differenza di ricavi e costi "per cassa" devono essere sommati algebricamente il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore (art. 57 del T.U.I.R.) ed i proventi immobiliari (art. 90 del T.U.I.R.). Inoltre si devono considerare le plusvalenze e le minusvalenze, nonché le sopravvenienze attive e passive (comma 1, secondo periodo). Per queste componenti

emergono, però, alcuni dubbi sulle modalità di tassazione. Nonostante nel testo modificato dell'art. 66, comma 3, siano stati soppressi i richiami ai commi 1 e 2 del successivo art. 109, non vi è uno specifico riferimento alla necessità d'incasso o pagamento per la loro rilevanza ai fini reddituali (7). Ciò farebbe presumere che si debba continuare a seguire la competenza economica per la loro imputazione. Del resto la stessa relazione illustrativa al DDL di bilancio riporta che "Restano ferme, invece, le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti". Ma la disposizione introdotta risulta in ogni caso poco chiara, perché mentre al comma 2 (vedi *infra*) si ravvisano deroghe espresse al principio di cassa, nel comma 1 non vi sono distinte indicazioni in merito. Per gli stessi proventi immobiliari, ad esempio, nel caso di locazione degli immobili patrimonio *ex art.* 90, con canone superiore alla rendita catastale, non è chiaro se la tassazione debba avvenire, come di consueto, sulla base di canoni contrattualmente pattuiti oppure sulla base di quelli effettivamente percepiti (8). Solo il Decreto attuativo potrà sgombrare definitivamente tutti i dubbi al riguardo (9).

Note:

(4) Per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audio videomagnetici, e per i distributori di carburante, i ricavi percepiti ai fini dei limiti in questione si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi percepiti spettanti ai rivenditori. Cfr. art. 18, comma 10, D.P.R. n. 633/1972.

(5) Per una disamina delle varie categorie di contribuenti potenzialmente avvantaggiati o svantaggiati dal nuovo regime si veda N. Forte, "Regime di cassa: a chi conviene?", in *IPSOA quotidiano* del 10 gennaio 2017.

(6) Cfr. primo periodo, comma 1, art. 66 T.U.I.R.

(7) Cfr. secondo periodo, comma 1, art. 66 T.U.I.R.

(8) Nel primo caso si genererebbe una ingiustificata differenziazione rispetto al criterio di tassazione (cassa) di eventuali immobili strumentali detenuti in regime di impresa semplificata.

(9) Sulla permanenza del criterio di competenza per talune componenti vedasi anche N. Forte, "Imprese 'minori' e determinazione del reddito: cassa o competenza?", in *IPSOA quotidiano* del 5 gennaio 2017.

In esplicita deroga al principio di cassa, invece, viene stabilito un correttivo riferito ad alcune componenti che continuano ad assumere rilevanza, secondo le regole previgenti, quindi per competenza, in base al comma 2 che rimane immutato. Si tratta degli ammortamenti, degli accantonamenti di quiescenza e previdenza, delle perdite di beni strumentali, delle perdite su crediti (10).

Appare comunque palese che il principio cardine per la determinazione del reddito delle imprese minori non sarà di cassa "puro" ma, piuttosto, un criterio misto (Tavola 2).

Altra rilevante conseguenza dell'applicazione del regime è quella relativa alle rimanenze, le cui variazioni non contribuiscono più alla formazione del reddito dell'esercizio. Ciò conduce ad alcune distorsioni nella formazione dei risultati annuali, con possi-

Nota:

(10) Non si è intervenuti nemmeno sulle detrazioni per particolari categorie di attività (commi 4 e 5 dell'art. 66) che continuano a seguire i precedenti criteri di determinazione.

Tavola 1 - Le novità dell'art. 66 del T.U.I.R.

ART. 66 T.U.I.R.	
Comma 1	Novità
<p>Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano il regime di 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.</p> <p>La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'articolo 57, dei proventi di cui all'articolo 90, comma 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 101.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - introdotto il riferimento a percezione e sostenimento (criterio di cassa) - eliminata la rilevanza della variazione delle rimanenze - diversa specifica delle altre componenti reddituali
Comma 2	Novità
<p>Le quote di ammortamento sono ammesse in deduzione, secondo le disposizioni degli articoli 64, comma 2, 102 e 103, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili. L'indicazione di tali quote può essere effettuata anche secondo le modalità dell'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695.</p> <p>Le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'articolo 101.</p> <p>Non è ammessa alcuna deduzione a titolo di accantonamento; tuttavia gli accantonamenti di cui all'articolo 105 sono deducibili a condizione che risultino iscritti nei registri di cui all'articolo 18 del decreto indicato al comma 1.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - invariato
Comma 3	Novità
<p>Si applicano, oltre a quelle richiamate nei precedenti commi, le disposizioni di cui agli articoli 56, comma 5, 65, 91, 95, 100, 108, 90, comma 2, 99, commi 1 e 3, 109, commi 5, 7 e 9, lettera b), e 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8.</p> <p>Si applica inoltre, con riferimento ai ricavi ed alle plusvalenze che concorrono a formare il reddito di impresa pur non risultando dalle registrazioni ed annotazioni nei registri di cui all'articolo 18 del decreto indicato nel comma 1, la disposizione dell'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 109.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - eliminato il riferimento all'art. 109 comma 1 e 2 (richiamo principio di competenza) - eliminata la disposizione sui contratti a corrispettivi periodici

bili effetti negativi, anche in riferimento alla disciplina delle perdite (vedi *infra*).

Si osserva, inoltre, che l'applicazione del nuovo regime ha comportato la soppressione, per motivi di coordinamento, degli ultimi due periodi dell'art. 66 che consentivano ai soggetti in regime di contabilità semplificata di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta e di importo non superiore a 1.000 euro, nell'esercizio di ricevimento del documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi. Determinando il reddito secondo il principio di cassa, ovviamente tale disposizione non aveva più ragion d'essere.

Quanto esposto ha rilevanza ai fini del reddito d'impresa IRPEF, ma è stato esteso dal legislatore anche al valore della produzione IRAP. È stato infatti inserito il comma 1-*bis* all'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997, il quale dispone che la base imponibile IRAP delle imprese in contabilità semplificata viene determinata con i criteri di cui al nuovo art. 66 del T.U.I.R., cioè in funzione del principio di cassa. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di rimanenze finali e passaggio dal regime semplificato al regime ordinario,

e viceversa. Permangono, invece, le regole di indeducibilità e non imponibilità specifiche, previste per l'IRAP dall'art. 5-*bis*, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997. Restano quindi irrilevanti il costo del lavoro (al netto delle deduzioni) e gli oneri finanziari, così come non varia la disciplina IRAP di plus- e minusvalenze e di sopravvenienze attive e passive.

Il passaggio al regime di cassa

La transizione al nuovo regime non sarà certamente priva di conseguenze per le imprese minori, né da un punto di vista formale, né da un punto di vista sostanziale.

Il passaggio richiederà attenzione nella gestione sia delle partite "sospese" a fine anno in virtù del principio di competenza economica (fatture da ricevere e da emettere, ratei e risconti etc.), sia dei crediti e debiti commerciali ancora da regolare finanziariamente. Quanto esposto vale per tutte le imprese in contabilità semplificata in sede di prima applicazione del nuovo regime (2017), ed anche per quelle che in futuro passeranno dalla contabilità ordinaria a quella semplificata. A tal proposito, in attesa del Decreto attuativo, sovviene la prassi già emanata in merito

Tavola 2 - Il reddito delle imprese minori con il regime di cassa

<p><i>Ricavi e costi tipici</i></p> <p><i>(principio di cassa)</i></p>	<p>(+) Ricavi di cui all'articolo 85 percepiti nel periodo d'imposta</p> <p>(+) Utili, dividendi e interessi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo d'imposta</p> <p>(-) Spese finanziariamente sostenute nel periodo d'imposta</p>
<p><i>Altre componenti reddituali</i></p> <p><i>(regole specifiche)</i></p>	<p>(+) Ricavi articolo 57 (proventi da autoconsumo)</p> <p>(+) Proventi immobiliari articolo 90 (determinati secondo le regole catastali)</p> <p>(+) Plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86</p> <p>(+) Sopravvenienze attive di cui all'articolo 88</p> <p>(-) Minusvalenze e sopravvenienze di cui all'articolo 101</p> <p>(-) Quote di ammortamento a norma dell'articolo 64, comma 2, 102 e 103</p> <p>(-) Perdite di beni strumentali e perdite su crediti a norma dell'articolo 101</p> <p>(-) Accantonamenti di quiescenza e previdenza di cui all'articolo 105</p> <p>(-) Detrazioni relative a particolari attività</p>

all'entrata nel regime forfetario e nel prevalente regime dei contribuenti minimi (poi regime di vantaggio), comportando anch'essi la determinazione del reddito in base ad un criterio di cassa.

La Legge di bilancio 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 in base al principio di cassa (contabilità semplificata), ad un altro regolato dal principio di competenza (contabilità ordinaria), 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.

Ragioni di ordine pratico suggeriscono di procedere, in prima battuta, determinando il reddito del periodo precedente secondo la competenza economica e, successivamente, per le componenti che non sono state rilevate nello stesso, provvedere alla loro rilevazione nel periodo successivo ovvero quello di entrata nel regime di cassa.

Bisogna però fare molta attenzione ad un'altra disposizione transitoria, quella relativa alle rimanenze. Ferma restando la loro irrilevanza "a regime", nel primo anno di applicazione del nuovo principio (2017) il reddito verrà ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente (2016) secondo il principio della competenza. L'appostazione delle rimanenze di fine esercizio al 31 dicembre 2016 diviene, pertanto, rilevante non solo per il reddito dell'anno ma anche per quello successivo, in cui le stesse dovranno essere spese per intero.

Questa disposizione deve essere attentamente vagliata alla luce del regime delle perdite, che non risulta mutato con la Legge di bilancio 2017. Le stesse restano compensabili con i redditi di altra natura posseduti nello stesso anno ma non sono riportabili in quelli successivi. Ciononostante è adesso altamente probabile l'emersione di una perdita, sia a causa della deduzione integrale delle rimanenze nel primo anno di applicazione del regime, sia per effetto di eventuali esborsi per acquisti di merci in prossimità della data di chiusura dell'esercizio ma con rivendita nell'esercizio successivo. Non solo, ma una volta azzerato il

magazzino da un punto di vista fiscale, negli esercizi successivi non vi saranno costi da contrapporre alle vendite di merci in rimanenza, creando i presupposti per l'emersione di un reddito tassabile di maggiore entità. Potrà essere il caso, in ipotesi di entrata nel regime dal 2017, dell'esercizio 2018.

Emerge, quindi, un'importante criticità in particolare per le imprese con rilevanti rimanenze finali. Si pensi alle società immobiliari in contabilità semplificata con immobili a rimanenza. Per queste imprese sarebbe impraticabile portare il valore dei predetti immobili integralmente a costo nel 2017. Allo stato attuale della norma, sarebbe un passo sostanzialmente obbligato quello del passaggio al regime di contabilità ordinaria, con tutti gli aggravii documentali e le ulteriori formalità che ne derivano (11).

Nella generalità dei casi parrebbe comunque auspicabile l'adozione di una disposizione analoga a quella prevista per i contribuenti minimi, che tassano anch'essi il reddito in base ad un principio di cassa. A questi è stata riconosciuta la possibilità di riporto delle perdite nei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quinto, nell'ambito del reddito di impresa o di lavoro autonomo conseguito, e addirittura senza limitazioni se sono prodotte nei primi tre anni di attività (12).

Si segnala, infine, che la norma nulla dispone in merito ai componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad esercizi precedenti a quello di entrata nel regime, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del T.U.I.R. (ad esempio quote di plusvalenza rateizzate, quote di spese di manutenzione). Appare ragionevole ipotizzare una previsione analoga a quella prevista per i contribuenti forfetari, che ne disponga la concorrenza alla formazione del reddito del periodo di entrata nel regime per un ammontare pari alle quote residue.

Gli adempimenti contabili

Risulta evidente come la necessità di tracciare contabilmente gli incassi e i pagamenti delle

Note:

(11) A tal proposito si rinvia a S. Cinieri, "Regime di cassa: come evitarlo?", in *IPSOA quotidiano* del 13 gennaio 2017.

(12) Cfr. art. 1, comma 108, Legge n. 244/2007.

fatture e degli altri documenti legati ai componenti reddituali, generi degli aggravii formali non di poco conto. Difatti le imprese in contabilità semplificata si troveranno a dover tenere una sorta di “prima nota incassi e pagamenti” per poter documentare e rilevare ricavi percepiti e costi sostenuti. Pur in contrasto con le esigenze di semplificazione da sempre connotate al regime contabile delle imprese minori, il legislatore, riscrivendo l'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, ha previsto addirittura tre

alternative per la tenuta dei registri, diversificando ulteriormente gli adempimenti.

Le imprese minori potranno decidere, ai fini IRPEF, di adottare alternativamente tre diverse tipologie di registri (Tavola 3) in aggiunta a, oppure con integrazione di, quelli già previsti dal D.P.R. n. 633/1972 ai fini IVA:

- 1) Registri cronologici incassi e pagamenti;
- 2) Registri IVA integrati con le informazioni finanziarie per l'applicazione del regime di cassa;

Tavola 3 - Le alternative per gli adempimenti contabili

Registri cronologici incassi e pagamenti	Registri Iva integrati	Registri Iva senza integrazioni
<i>Registro degli incassi</i>	<i>Registro Iva vendite integrato</i>	<i>Registro Iva vendite</i>
Annotazione cronologica dei ricavi percepiti indicando per ciascun incasso: 1) il relativo importo; 2) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento; 3) gli estremi della fattura o altro documento emesso.	Annotazione nel Registro Iva vendite dell'importo complessivo dei mancati incassi con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti devono essere annotati separatamente nei registri stessi nel periodo d'imposta in cui vengono incassati, indicando il documento contabile già registrato ai fini Iva.	Tenuta Registro Iva vendite senza le annotazioni relative agli incassi. Si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso (richiesto esercizio di apposita opzione triennale).
<i>Registro dei pagamenti</i>	<i>Registro Iva acquisti integrato</i>	<i>Registro Iva acquisti</i>
Annotazione cronologica delle spese sostenute indicando per ciascun pagamento: 1) il relativo importo; 2) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che riceve il pagamento; 3) gli estremi della fattura o altro documento ricevuto.	Annotazione nel Registro Iva acquisti dell'importo complessivo dei mancati pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri stessi nel periodo d'imposta in cui vengono pagati, indicando il documento contabile già registrato ai fini Iva.	Tenuta Registro Iva acquisti senza le annotazioni relative ai pagamenti. Si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo pagamento (richiesto esercizio di apposita opzione triennale).
<i>Altri componenti reddituali (fuori ambito Iva)</i>		
Annotazione nei registri incassi e pagamenti degli altri componenti positivi e negativi di reddito, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.	Separate annotazioni sui registri Iva delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta.	Separata annotazione sui registri Iva delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta.