

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

# 8

20 febbraio 2017

Legge di bilancio 2017: regime di **cassa per le imprese minori**

**Cessione d'azienda** con riserva di proprietà e risoluzione per inadempimento

Regime tributario delle **polizze assicurative** in capo a società e amministratori

IVA 2017:

- modello di **dichiarazione annuale**
- nuove regole per le **lettere di intento**
- fatture sugli **acquisti da San Marino** nelle comunicazioni dati

Presentazione telematica della **dichiarazione di successione**

Ammissibilità delle prove e diritto alla **riservatezza bancaria**

Principio **OIC 17**: metodo del patrimonio netto

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 13,00 euro in più.

SCARICA  
GRATIS LA APP

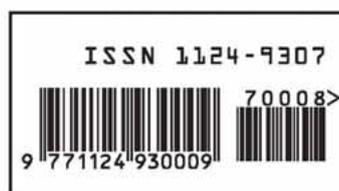


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218083

Euro 13,00

[www.sistemailfisco.it](http://www.sistemailfisco.it)

IRAP

Redditi  
Società  
di persone

IVA

Redditi  
Società  
di capitali

770

730

Redditi  
Persone  
fisicheRedditi  
Enti non*Senza Ipsoa non rilascio dichiarazioni*

COLLANA

IPSOA Dichiarazioni fiscali 2017

**COMPLETA E AFFIDABILE** Per tutti i modelli dichiarativi una **tabella iniziale** riassuntiva delle principali novità, soggetti obbligati ed esclusi, guida alla compilazione, casi particolari, esempi di calcolo, check list e riferimenti normativi.

**SEMPRE AGGIORNATA** [www.dichiarazioni.ipsoa.it](http://www.dichiarazioni.ipsoa.it) il portale dove troverai l'aggiornamento in tempo reale di ogni volume, le news, gli approfondimenti, i modelli, le istruzioni e gli strumenti per gestire il contenzioso.

**CONVENIENTE** Scegli la **formula in abbonamento** e avrai **in anteprima** i volumi in versione digitale, l'**aggiornamento continuo**, gli strumenti per gestire correttamente tutti gli adempimenti e seguire i clienti nella fase di accertamento fiscale.

Tutti i modelli dichiarativi ricchi di casi particolari e esempi curati dai migliori esperti.



Y34EVB

 [shop.wki.it/collanadichiarazioni](http://shop.wki.it/collanadichiarazioni)

 02.82476.1  [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)



Wolters Kluwer

When you have to be right

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

## Direzione Scientifica

**Gianfranco Ferranti**

*Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

## Comitato Scientifico

**Giulio Andreani**

*Dottore commercialista e Revisore legale*

**Giuseppe Ascoli**

*Dottore commercialista in Roma e Milano*

**Saverio Capolupo**

*Università degli Studi di Cassino*

**Ivo Caraccioli**

*Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino*

**Andrea Carinci**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna*

**Massimo Conigliaro**

*Dottore commercialista in Siracusa*

**Eugenio della Valle**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma*

**Dario Deotto**

*Commercialista in Monfalcone (GO)*

**Flavio Dezzani**

*Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino*

**Bruno Ferroni**

*Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.*

**Luca Gaiani**

*Dottore commercialista in Modena*

**Tamara Gasparri**

*Collaboratore Assonime Area Fisco*

**Antonio Iorio**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Maurizio Leo**

*Avvocato in Roma, Milano e Torino*

**Luigi Lovecchio**

*Dottore commercialista in Bari*

**Pierpaolo Maspes**

*Dottore commercialista*

**Rossella Orlandi**

*Direttore dell'Agenzia delle Entrate*

**Marco Piazza**

*Dottore commercialista in Milano*

**Benedetto Santacroce**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Gabriele Sepio**

*Avvocato in Roma*

**Alessandro Sura**

*Dottore commercialista*

**Stefano Trettel**

*Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.*

**Piergiorgio Valente**

*Dottore commercialista in Milano*

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: [redazione@ilfisco.it](mailto:redazione@ilfisco.it)

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

**Rivista settimanale - Anno XLI**

# il fisco

**Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi [www.shop.wki.it/il\\_fisco](http://www.shop.wki.it/il_fisco).

**Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

**Modalità di pagamento:** Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

**Servizio Clienti**  
Il numero telefonico  
dell'Ufficio Abbonamenti è:  
**199.164.164**  
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,  
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)  
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

**Una copia Euro 13,00** Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

**Concessionaria** esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

**Pubblicità:** Wolters Kluwer  
E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)  
Strada 1 Palazzo F6  
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

**Fotocomposizione:** Sinergie Grafiche srl  
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)  
Tel. 02/57789422

**Stampa:** GRAFICA VENETA S.p.A.  
Via Malcantone, 2  
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

**Editore:** Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, 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 invio 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.

---

## Approfondimento

---

### Redditi di impresa

---

<b>Regime di cassa per le imprese minori: i primi chiarimenti dell'Agenzia</b> di Gianfranco Ferranti .....	707
<b>Cessione d'azienda con riserva di proprietà e successiva risoluzione per inadempimento del compratore</b> di Simone Furian e Fabio Gallio .....	714
<b>Polizze stipulate per il "caso morte" degli amministratori: regime tributario in capo a società e amministratori</b> di Stefano Spiniello e Matteo Chionchio .....	719

### IVA

---

<b>Le novità del Mod. IVA 2017</b> di Marco Peirolo .....	726
<b>Dichiarazioni di intento: nuove indicazioni dal 1° marzo 2017</b> di Margherita Brisacani .....	733
<b>Le fatture sugli acquisti da San Marino "entrano" nelle comunicazioni dati IVA: problemi di regime transitorio</b> di Giampaolo Giuliani e Mario Spera .....	739

### Imposte indirette

---

<b>Il nuovo modello di dichiarazione di successione (e domanda di volture catastali)</b> di Simone Carunchio .....	745
---	-----

### Processo tributario

---

<b>Ammissibilità della prova su cui si fonda l'accertamento e diritto alla riservatezza bancaria</b> di Laura Allevi .....	754
---	-----

### Bilancio

---

<b>Il metodo del patrimonio netto in base al nuovo principio OIC 17: profili contabili e fiscali</b> di Marco Orlandi .....	764
--	-----

---

## Giurisprudenza

---

### Corte di Cassazione

---

<b>Reati tributari - Sequestro a fini probatori - Sequestro di un intero sistema informatico - Specifiche ragioni - Necessità - Particolare complessità degli accertamenti richiesti - Rilevanza</b>	
<b>Reati tributari - Sequestro a fini probatori - Sequestro presso professionisti - Assenza di formale opposizione del segreto professionale - Ordinario Decreto di sequestro - Ammissibilità</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Scarcella - Sent. n. 1159 del 9 novembre 2016, dep. l'11 gennaio 2017) (stralcio) con commento di Ciro Santoriello .....</i>	771
<b>Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Detenzione dell'immobile per cinque anni - Necessità - Cessione prima del decorso del quinquennio - Decadenza dall'agevolazione - Cassa integrazione temporaneamente applicata al contribuente - Forza maggiore - Insussistenza</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Mocchi - Ord. n. 678 del 23 novembre 2016, dep. il 12 gennaio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio .....</i>	775

<b>Accertamento - Accertamento sintetico - Vecchio redditometro - Indici di capacità contributiva - Titolarità di beni mobili e immobili - Imputabilità delle spese all'ex convivente - Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà - Inefficacia - Assenza del nesso tra convivenza e titolarità di indicatori patrimoniali</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Greco - Sent. n. 701 del 16 dicembre 2015, dep. il 13 gennaio 2017) con commento di Gianfranco Antico . . . . .</i>	<b>778</b>
<b>IVA - Prestazioni di servizi - Prestazione professionale - Esecuzione della prestazione - Successiva dichiarazione di fallimento del committente-imprenditore - Emissione della fattura in costanza di fallimento - Credito di rivalsa IVA del professionista - Qualificabilità come credito di massa - Esclusione - Prededuzione del credito - Inapplicabilità</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-1, Pres. Dogliotti, Est. Di Virgilio - Ord. n. 1034 del 21 novembre 2016, dep. il 17 gennaio 2017) con commento di Fabio Gallio . . . . .</i>	<b>782</b>
<b>Accertamento - Accertamento induttivo - Determinazione ricavi - Consumo di tovaglioli e somministrazione di vino - Presunzione di consumo di 33 cl di vino <i>pro capite</i> - Determinazione numero pasti - Metodo presuntivo affidabile - Esclusione</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Canzio, Est. D'Isa - Sent. n. 1103 del 18 ottobre 2016, dep. il 18 gennaio 2017) con commento di Antonino Russo . . . . .</i>	<b>786</b>
<b>Accertamento - Accertamento analitico-induttivo - Conto cassa largamente positivo - Contemporanea rilevante esposizione bancaria - Indici di gestione antieconomica - Presunzione di ricavi non dichiarati - Legittimità</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Tirelli, Est. Fuochi Tinarelli - Sent. n. 1530 del 9 gennaio 2017, dep. il 20 gennaio 2017) con commento di Marco Denaro . . . . .</i>	<b>789</b>
<b>Commissioni tributarie</b>	
<b>IVA - Liquidazione IVA di gruppo - Omessa presentazione del Mod. IVA 26 - Sanzione per omesso versamento in capo alla controllata che ha trasferito il debito IVA al gruppo - Applicabilità - Assenza di compensazione interna al gruppo delle posizioni debitorie e creditorie - Sanzione in misura ridotta - Applicabilità</b> <i>(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Venezia - Mestre, Sez. VII, Pres. De Zotti, Est. Montersisi - Sent. n. 1059 del 10 giugno 2016, dep. il 10 ottobre 2016) con commento di Marco Peirola . . .</i>	<b>792</b>
<b>Rassegna della settimana</b>	
a cura di Alessandro Borgoglio . . . . .	<b>795</b>

## INDICE CRONOLOGICO

### Corte di Cassazione

n. 1159 del 9.11.2016, dep. il 11.01.2017 (Sez. III pen.) . . . . .	<b>771</b>
n. 678 del 23.11.2016, dep. il 12.01.2017 (Ord.) (Sez. VI civ.-T) . . . . .	<b>775</b>
n. 701 del 16.12.2015, dep. il 13.01.2017 (Ord.) (Sez. trib.) . . . . .	<b>778</b>
n. 1034 del 21.11.2016, dep. il 17.01.2017 (Sez. VI civ.-1.) . . . . .	<b>782</b>
n. 1103 del 18.10.2016, dep. il 18.01.2017 (Sez. trib.) . . . . .	<b>786</b>
n. 1530 del 9.01.2017, dep. il 20.01.2017 (Sez. trib.) . . . . .	<b>789</b>

### Commissioni tributarie

Venezia - Mestre, n. 1059 del 10.06.2016, dep. il 10.10.2016 (Sez. VII) . . . . .	<b>792</b>
---	------------

## Legge di bilancio 2017

# Regime di cassa per le imprese minori: i primi chiarimenti dell'Agenzia

di Gianfranco Ferranti (\*)

L'Agenzia delle entrate ha dato soluzione, nel corso di un incontro con la stampa specializzata, ad alcune questioni riguardanti la riforma del regime di determinazione del reddito e del valore della produzione ai fini dell'IRAP delle imprese in contabilità semplificata effettuata dalla Legge di bilancio 2017. Particolarmente rilevanti sono le risposte concernenti i numerosi casi in cui trova ancora applicazione il principio di competenza in luogo di quello di cassa. L'applicazione del nuovo regime appare, però, ancora problematica, in attesa della circolare che illustri in modo sistematico l'intera disciplina e soprattutto dell'intervento normativo necessario per consentire il riporto in avanti delle perdite, analogamente a quanto previsto per il regime forfetario.

## 1. Premessa

Resta applicabile il principio di competenza per numerosi componenti positivi e negativi menzionati nei commi 1, secondo periodo, 2 e 3 dell'art. 66 del T.U.I.R. (tra i quali i canoni di *leasing* e le spese per prestazioni di lavoro) e sono deducibili in sede di determinazione del reddito del 2017 anche le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale e quelle dei titoli.

Sono questi i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in merito al nuovo regime di cassa delle imprese minori in sede di risposta ai quesiti formulati nel corso di un incontro con la stampa specializzata svoltosi il 2 febbraio 2017. In tale occasione è stato anche confermato che i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimate nel 2016 devono concorrere a formare il reddito di tale anno e non di quello del 2017, ancorché i corrispettivi vengano incassati in quest'ultimo anno.

Per quanto concerne gli obblighi contabili è stato poi affermato che la sostituzione degli appositi registri degli incassi e dei pagamenti con

quelli tenuti ai fini dell'IVA costituisce una "scelta gestionale" del contribuente, quindi non sindacabile dall'Amministrazione finanziaria.

In riferimento ai casi di esercizio dell'opzione per la tenuta dei soli **registri IVA** senza operare le annotazioni relative a incassi e pagamenti, è stato precisato che "laddove il contribuente registri la fattura di acquisto entro i termini previsti dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 per la detrazione dell'imposta attribuitagli in rivalsa, ai fini delle imposte sul reddito tale data di registrazione coinciderà con la presunta data dell'avvenuto pagamento". Nel comma 1, secondo periodo, del detto art. 19 è stabilito che il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati e importati "può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto". Pertanto la deduzione delle spese potrebbe avvenire anche in un anno successivo a quello di pagamento delle stesse.

Il **regime di cassa** è stato introdotto dall'art. 1, commi da 17 a 23, della Legge 11 dicembre 2016,

(\*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

# Approfondimento

## Redditi di impresa

n. 232 (Legge di bilancio per il 2017) per determinare il reddito e il valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP delle imprese ammesse alla tenuta della contabilità semplificata. Si tratta di un intervento che non era stato adottato in attuazione dalla Legge di delega fiscale (1).

Nella relazione di accompagnamento al disegno di legge è stato precisato che l'intervento "determina una revisione delle regole di tassazione dei **redditi delle piccole imprese**, nell'ottica della semplificazione", intento che non è stato completamente rispettato. Si ritiene che si sia inteso soprattutto evitare che le imprese debbano "anticipare" le imposte in riferimento a ricavi non ancora incassati ed in mancanza, quindi, della provvista necessaria. Tale regola riguarda, ovviamente, anche i componenti negativi relativi a tali componenti positivi e quindi le spese saranno deducibili nell'anno di sostenimento.

La disposizione interessa 439 mila imprese in forma associata e 1.766.000 imprese individuali (2).

Il regime in esame entra in vigore **a partire dal 2017** e con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze avrebbero potuto essere adottate disposizioni di attuazione entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio per tale anno.

La disciplina introdotta presenta alcune criticità, connesse alla "**convivenza**" con il **criterio di competenza** e alla impossibilità di riportare in avanti le perdite (3).

I contribuenti devono, inoltre, monitorare con attenzione i flussi di cassa ed è richiesta di fatto, pur in assenza di un obbligo normativo, l'adozione, anche da parte dell'imprenditore individuale, di un conto corrente dedicato esclusivamente all'attività commerciale.

Tale monitoraggio può risultare difficoltoso per i contribuenti di minori dimensioni, che potranno, però, optare per il regime nell'ambito del quale si presume che gli incassi e i pagamenti avvengano alla data in cui è effettuata la registrazione ai fini dell'IVA.

Si ritiene che l'introduzione di tale criterio non sia di per sé in grado di favorire la scelta del regime dell'IVA per cassa, finora poco utilizzato per una serie di criticità la cui soluzione richie-

de un apposito intervento normativo "di completamento".

Nel presente intervento sono analizzati l'ambito soggettivo di applicazione, i requisiti per fruire del nuovo regime, l'opzione per la contabilità ordinaria, gli effetti derivanti dai passaggi di regime e le modalità di determinazione del reddito e di utilizzo della perdita, tenendo conto dei primi chiarimenti ufficiali intervenuti. In un successivo articolo saranno esaminate le modalità di applicazione del criterio di cassa, la determinazione della base imponibile dell'IRAP, gli obblighi contabili dei soggetti in esame (anch'essi interessati dai detti chiarimenti) e la disciplina dell'accertamento.

### 2. Soggetti interessati

L'ambito soggettivo di applicazione del nuovo regime di contabilità semplificata comprende:

- le **imprese individuali**, comprese quelle familiari e quelle che esercitano attività agricole rientranti nel reddito d'impresa;

- le **società commerciali di persone** non obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria e che determinano il reddito in base all'art. 66 del T.U.I.R.;

- gli **enti non commerciali** che esercitano un'attività commerciale, in base al rinvio all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 contenuto nel comma 1 del successivo art. 20. Per tali soggetti si pone il problema del metodo da adottare per il calcolo del pro-rata di deducibilità delle spese, di cui si tratterà più avanti.

Le **aziende coniugali** sono assimilate alle società personali, se costituite dopo il matrimonio e gestite in forma societaria, ovvero alle imprese individuali, con attribuzione del reddito al coniuge nella misura del 50% o in quella diversa stabilita con convenzione matrimoniale.

Il regime di contabilità semplificata può essere adottato anche dalle **società di armamento e di fatto** che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, le quali, ai sensi dell'art. 5, comma 3, sono equiparate alle dette società di persone.

Non possono, invece, esercitare l'opzione gli **esercanti arti e professioni**, anche in forma associata, le società semplici (perché non dichiarano reddito d'impresa) e quelle tra avvoca-

(1) Art. 11 della Legge 11 marzo 2014, n. 23.

(2) I dati sono stati forniti nel corso dell'audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate presso le Commissioni riunite bilancio della Camera e del Senato.

(3) Nel corso dell'incontro svoltosi il 24 gennaio 2017 tra le Associazioni nazionali degli iscritti agli ordini dei dottori com-

mercialisti e degli esperti contabili e i rappresentanti del MEF e dell'Agenzia delle entrate le prime hanno chiesto, tra l'altro, di prevedere che per i primi cinque anni di applicazione del nuovo regime sia introdotta la possibilità di optare per il precedente regime, basato sul criterio di competenza.

ti di cui al D.Lgs. n. 96/2001 (il cui reddito deve essere ricondotto, come precisato nella risoluzione n. 118/E/2003, nell'ambito di quello di lavoro autonomo).

Le **società tra professionisti** di cui all'art. 10 della Legge n. 183/2011 possono essere, però, costituite secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del c. c. e, quindi, anche adottando la forma delle società commerciali di persone, che, in quanto, tali rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina in esame. L'Agenzia delle entrate ha, infatti, affermato, in sede di risposta a due interpelli (4), che tali società non costituiscono un genere autonomo con causa propria ma appartengono alle società tipiche disciplinate dal Codice civile e soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto. Alle stesse si applicano, pertanto, le disposizioni degli artt. 6, ultimo comma, e 81 del T.U.I.R., senza che possa assumere alcuna rilevanza l'esercizio dell'attività professionale, essendo determinante la veste societaria adottata: il reddito prodotto dalle stesse è, pertanto, qualificato come reddito d'impresa. Ad analoghe conclusioni l'Agenzia è pervenuta nella risoluzione n. 56/E/2006, riguardante le società di ingegneria costituite sotto la forma giuridica di società di capitali.

Sono restati invariati i requisiti, stabiliti nel comma 1 dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, per fruire del **regime di contabilità semplificata**, al quale possono accedere i soggetti che hanno conseguito nell'anno precedente un ammontare di ricavi non superiore a 400.000 euro, per le imprese aventi per oggetto prestazione di servizi, e a 700.000 euro per le altre attività.

In caso di **inizio di attività** nel corso dell'anno va fatto riferimento ai ricavi che si prevede di conseguire. Nella dichiarazione di inizio dell'attività presentata ai fini dell'IVA non va indicato l'importo di tali ricavi ma soltanto il volume d'affari presunto qualora lo stesso comporti l'osservanza di adempimenti o di criteri speciali di determinazione di tale imposta.

Il regime di contabilità semplificata si estende di anno in anno se non sono stati superati tali limiti.

I ricavi da prendere in considerazione sono quelli previsti dagli artt. 57 e 85 del T.U.I.R. (compresi, quindi, quelli dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprendito-

re), determinati senza tenere conto degli importi dichiarati al fine di adeguarsi al risultato degli studi di settore e dei parametri e ragguagliati eventualmente all'anno.

Nel primo anno di applicazione della nuova disciplina va fatto riferimento ai ricavi conseguiti nell'anno precedente e determinati in base al criterio di competenza con i criteri dell'art. 109, comma 2, del T.U.I.R. Negli anni successivi assumono, invece, rilievo, ai fini della permanenza nel regime "di cassa", i ricavi percepiti.

Le attività consistenti nella prestazione di servizi sono state individuate con il D.M. 17 gennaio 1992, che ha fatto riferimento a quelle indicate nei commi da 1 a 3 e nelle lett. a), b), c), e), f) e h), del comma 4 dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972. Qualora vengano svolte contemporaneamente attività di prestazione di servizi ed altre attività è stato precisato, nella risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 293/E, che se il contribuente annota separatamente i ricavi delle singole attività la verifica del limite avviene facendo riferimento all'attività prevalente, fermo restando che l'ammontare complessivo degli stessi non deve superare il limite massimo di 700.000 euro. In caso contrario la tenuta della contabilità semplificata è ammessa solo se globalmente i ricavi non superano 700.000 euro.

### 3. Opzione per la contabilità ordinaria

Il regime di cassa costituisce il regime "naturale" per tutte le imprese che non posseggono i requisiti per avvalersi del regime forfetario introdotto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge di stabilità per il 2015 (5) e che non superano i limiti di ricavi di cui all'art. 18, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Le imprese che non intendono adottare la contabilità semplificata possono optare per la tenuta di quella ordinaria.

Nel nuovo comma 8 dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 è stabilito che l'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per il periodo stesso e per i due successivi.

Si ricorda che nell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 442/1997, concernente il riordino della disciplina delle opzioni, è stabilito che le stesse:

- se relative ai regimi contabili vincolano il contribuente per un solo anno;

(4) N. 954-93 del 9 maggio 2014 e n. 954-55 del 16 ottobre 2014.

(5) Legge 23 dicembre 2014, n. 190. La disciplina del regime

forfetario è stata modificata dalla Legge di stabilità per il 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208).

# Approfondimento

## Redditi di impresa

- se relative a regimi di determinazione dell'imposta sono vincolanti per almeno un triennio.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel periodo prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Nel detto comma 8 dell'art. 18 è stato confermato il vincolo triennale, trattandosi di un'opzione riguardante anche il regime di determinazione del reddito.

L'art. 1, comma 1, primo periodo, dello stesso Decreto n. 442/1997 stabilisce che l'opzione e la revoca si desumono dai **comportamenti concludenti del contribuente** e, quindi, dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. L'Amministrazione finanziaria ha affermato, nella circolare n. 209/E/1998, che "per comportamento concludente si intende l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base; ciò, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale". L'opzione va poi comunicata nella prima dichiarazione IVA da presentare dopo la sua effettuazione ma tale comunicazione non è richiesta quale condizione di validità della scelta.

Nel secondo periodo dello stesso comma 1 è precisato che "è comunque consentita la **variazione dell'opzione e della revoca** nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative". Si ritiene che la rilevante modifica dei criteri impositivi del reddito delle imprese minori consenta, quindi, di revocare le opzioni precedentemente esercitate (ad esempio quelle per il regime semplificato esercitate dai soggetti in possesso dei requisiti per fruire del regime forfetario o per il regime di contabilità ordinaria da parte dei soggetti i cui ricavi non eccedono i limiti di cui al comma 1 dell'art. 18).

Si ricorda che per applicare il regime dell'IRI - anch'esso introdotto dalla Legge di bilancio per il 2017 - è necessario adottare, anche per opzione, il regime di contabilità ordinaria, al fine di consentire il necessario monitoraggio dei flussi degli utili, accantonati o distribuiti ai soci.

In tutti i casi di passaggio **dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria** va, naturalmente, definita la situazione

patrimoniale iniziale, alla quale vanno successivamente riferite le variazioni apportate nel conto economico relativo al primo anno di contabilità ordinaria. Occorre, in pratica, assegnare un valore fiscale ai beni identificati come relativi all'impresa, secondo quanto prescrive l'art. 65 del T.U.I.R. Vanno in tali casi applicati i criteri stabiliti nel D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689.

Nella circolare n. 7/E/2008 (6) è stato chiarito che in caso di passaggio **dal regime "dei minimi" a quello "ordinario"** (anche di contabilità semplificata) le rimanenze dei beni il cui costo è stato sostenuto e quindi dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del detto regime "dei minimi" non devono assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dallo stesso "in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal T.U.I.R. Diversamente qualora con riferimento alle merci in rimanenza non è stato effettuato il relativo pagamento le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal T.U.I.R.". Si ritiene che tale chiarimento conservi validità anche nei casi in esame.

#### 4. Passaggi di regime

Nell'art. 1, comma 19, della Legge in esame è stabilito che, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori in esame a un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario, e viceversa, i ricavi, i **compensi** e le **spese** che hanno **già concorso alla formazione del reddito**, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

Il tenore di questa norma è analogo a quelle già previste in precedenza in relazione ad analoghi passaggi tra regimi che adottano diversi criteri di imputazione temporale delle componenti reddituali.

Pertanto, i **componenti di reddito non imputabili per competenza** nei periodi anteriori al primo in cui trova applicazione il regime di cassa assumono rilevanza nell'ambito dello stesso anche in assenza dei relativi presupposti impositivi. Così la parte dei **ratei** e dei **risconti** che non hanno concorso a formare il reddito dei periodi d'imposta in cui è applicato il principio di

(6) Punto 4.4.