



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Bari**

PRESIDENTE: dott. Lovecchio Luigi

dott. Balestrazzi Andrea

dott. Magistrale Andrea

dott.ssa Lecce Damiana

dott.ssa Cicinelli Caterina

dott. Vangi Saverio

dott. Cinquepalmi Vito

COMMISSIONE DI STUDIO

IMPOSTE DIRETTE - REDDITO D'IMPRESA - ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

IL NUOVO REGIME PER LE IMPRESE MINORI

Andrea Magistrale e Luigi Lovecchio

13 febbraio 2018

Sommario

1. PREMESSA.....	3
2. IL REGIME MISTO CASSA-COMPETENZA MODALITA' APPLICATIVE	6
3. COMPONENTI DETERMINABILI CON IL "CRITERIO DI COMPETENZA"	7
4. LA GESTIONE DELLE RIMANENZE	9
4.1. La gestione delle rimanenze in caso di cambio di regime contabile	9
4.2. La diversa imposizione nella "vecchia" e "nuova" contabilità semplificata: il caso del commerciante al dettaglio di abbigliamento.	11
4.3. La diversa imposizione nella "vecchia" e "nuova" contabilità semplificata: il caso delle imprese edili.	13
4.4. L'interazione tra il nuovo regime e le operazioni straordinarie: il caso del conferimento di azienda in Srl.	14
4.5. La doppia imposizione: possibili soluzioni interpretative	15
5. L'ORGANIZZAZIONE CONTABILE DEL NUOVO REGIME	17

1. PREMESSA

La riscrittura dell'art. 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ad opera dell'art. 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, ha comportato dal 2017 la modifica delle modalità di determinazione della base imponibile Irpef per le imprese minori in contabilità semplificata.

Si definiscono imprese minori quelle imprese che non superano l'ammontare di 400.000 euro di ricavi annui per quelle aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro di ricavi annui per quelle aventi per oggetto altre attività.

La stessa norma ha poi dovuto aggiornare sia l'articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, allo scopo di allineare al principio di cassa anche la normativa Irap, sia l'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per adeguare il sistema delle scritture contabili del nuovo regime.

La determinazione del reddito improntato al criterio di cassa risponde alla necessità di scongiurare gli effetti negativi dei ritardi permanenti dei pagamenti, ritardi caratterizzanti l'ormai lungo periodo di crisi finanziaria, avvicinando il momento del sorgere dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari. Si vuole permettere anche alle imprese minori, così come previsto per i redditi professionali, di evitare il pagamento di imposte su ricavi non incassati e di non dedurre spese non ancora regolarizzate.

A confermare ciò è la stessa relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017 che individua con precisione le principali finalità della nuova normativa per le imprese minori: la neutralizzazione degli effetti negativi derivanti dal c.d. *credit crunch* e la determinazione di una revisione delle regole di tassazione dei redditi delle piccole imprese nell'ottica della semplificazione.

Emerge la volontà del legislatore di avvicinare il concetto costituzionale della capacità contributiva alla nozione di "reddito-liquido" pari alla differenza tra le disponibilità liquide all'inizio dell'esercizio e quelle alla fine del medesimo esercizio fiscale.¹

In realtà, il regime è solo tendenzialmente di cassa, in quanto per espressa previsione normativa, mantiene ancora il criterio di competenza per la quantificazione di taluni rilevanti componenti negativi e positivi di reddito.

Il nuovo regime si applica dal periodo d'imposta 2017 ed interessa le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del Tuir, le imprese familiari e le aziende coniugali, le società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice), società di armamento e società di fatto, enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata.

Il nuovo regime, inoltre, non costituisce un regime opzionale ma rappresenta il regime naturale per tutte quelle imprese minori che hanno rispettato anche per il 2016 il limite dei ricavi conseguiti. L'opzione per l'adozione della contabilità ordinaria ha rappresentato sin dal 2017, l'unico modo per disapplicare tale nuovo regime.

¹ Cfr. Versigliani, "Il reddito liquido: lineamenti, argomenti ed esperimenti", in *Riv.dir.Trib.*, 2014, pg. 741.

Di seguito il quadro sinottico della legislazione ante e post legge n. 232 dell'11 dicembre 2016.

INTERVENTO LEGISLATIVO DELLA LEGGE 11 DICEMBRE 2016, N. 232, COMMI DA 17 A 23	
ANTE	POST
<p>Art. 66 – Imprese minori – Tuir</p> <p>1. Il reddito d'impresa dei soggetti che secondo le norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sono ammessi al regime di contabilità semplificata e non hanno optato per il regime ordinario è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 e degli altri proventi di cui agli 56 e 57, comma 1, conseguiti nel periodo di imposta e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel periodo stesso. La differenza è rispettivamente aumentata e diminuita delle rimanenze finali e delle esistenze iniziali di cui agli articoli 59, 60, 61 ed è ulteriormente aumentata delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 54 e delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 55 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 66.</p> <p>2. 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. Le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'articolo 101. 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> <p>3. 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 1, 2, 5, 7 e 9, lettera b) e 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8. 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. I costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, in deroga all'articolo 109, comma 2, lettera b), possono essere dedotti nell'esercizio nel quale è stato registrato il documento probatorio. Tale disposizione si applica solo nel caso in cui l'importo del costo indicato dal documento di spesa non sia superiore a euro 1.000.</p> <p>4. Per gli intermediari e i rappresentanti di commercio e per gli esercenti le attività indicate al primo comma dell'articolo 1 del decreto del Ministro delle finanze 13 ottobre 1979, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 del 22 ottobre 1979, il reddito d'impresa determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria delle spese non documentate, di un importo pari alle seguenti percentuali dell'ammontare dei ricavi: 3 per cento dei ricavi fino a euro 6.197,48; 1 per cento dei ricavi oltre euro 6.197,48 e fino a euro 77.468,53; 0,50 per cento dei ricavi oltre euro 77.468,53 e fino a euro 92.962,24.</p> <p>5. Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi il reddito determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria di spese non documentate, di euro 7,75 per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione o delle regioni</p>	<p>Art. 66 – Imprese minori – Tuir</p> <p>1. Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del D.P.R. 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. 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> <p>2. 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. Le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'articolo 101. 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> <p>3. 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. 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 'articolo 109.</p> <p>4. Per gli intermediari e i rappresentanti di commercio e per gli esercenti le attività indicate al primo comma dell'articolo 1 del decreto del Ministro delle finanze 13 ottobre 1979, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 del 22 ottobre 1979, il reddito d'impresa determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria delle spese non documentate, di un importo pari alle seguenti percentuali dell'ammontare dei ricavi: 3 per cento dei ricavi fino a euro 6.197,48; 1 per cento dei ricavi oltre euro 6.197,48 e fino a euro 77.468,53; 0,50 per cento dei ricavi oltre euro 77.468,53 e fino a euro 92.962,24.</p> <p>5. Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi il reddito determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria di spese non documentate, di euro 7,75 per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione o delle regioni confinanti e di euro 15,49 per quelli effettuati oltre tale ambito. Per le medesime imprese compete, altresì, una deduzione forfetaria annua di euro 154,94 per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi. La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi. Il contribuente deve predisporre e conservare un prospetto recante l'indicazione dei viaggi effettuati e della loro durata e località di destinazione nonché</p>

<p>confinanti e di euro 15,49 per quelli effettuati oltre tale ambito. Per le medesime imprese compete, altresì, una deduzione forfetaria annua di euro 154,94 per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi. La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi. Il contribuente deve predisporre e conservare un prospetto recante l'indicazione dei viaggi effettuati e della loro durata e località di destinazione nonché degli estremi dei relativi documenti di trasporto delle merci o delle fatture o delle lettere di vettura di cui all'articolo 56 della legge 6 giugno 1974, n. 298; i documenti di trasporto, le fatture e le lettere di vettura devono essere conservate fino alla scadenza del termine per l'accertamento.</p>	<p>degli estremi dei relativi documenti di trasporto delle merci o delle fatture o delle lettere di vettura di cui all'articolo 56 della legge 6 giugno 1974, n. 298; i documenti di trasporto, le fatture e le lettere di vettura devono essere conservate fino alla scadenza del termine per l'accertamento.</p>
	<p>All'articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, comma 1-bis (nuovo comma) 1-bis. 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.</p>
<p>DPR 600/73 - Art. 18 (Contabilità semplificata per le imprese minori)</p> <p>1. Le disposizioni dei precedenti articoli si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi di cui all'articolo 53 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabiliti i criteri per la individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi.</p> <p>2. I soggetti che fruiscono dell'esonero, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale, indicano nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il valore delle rimanenze.</p> <p>3. Le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto sono separatamente annotate nei registri tenuti ai fini di tale imposta con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione. Coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione annotano 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 ed eseguire nel registro stesso l'annotazione di cui al comma 2.</p> <p>4. I soggetti esonerati dagli adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" e successive modificazioni, non sono tenuti ad osservare le disposizioni dei commi 2 e 3.</p> <p>5. Il regime di contabilità semplificata previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora gli ammontari indicati nel comma 1 non</p>	<p>DPR 600/73 - Art. 18 (Contabilità semplificata per le imprese minori)</p> <p>1. Le disposizioni dei precedenti articoli si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia, i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi indicati agli articoli 57 e 85 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico, non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si fa 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. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri per l'individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi.</p> <p>2. I soggetti che fruiscono dell'esonero di cui al comma 1 devono annotare cronologicamente in un apposito registro i ricavi percepiti indicando per ciascun incasso: a) il relativo importo; b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento; c) gli estremi della fattura o altro documento emesso. Devono essere altresì annotate cronologicamente, in diverso registro e con riferimento alla data di pagamento, le spese sostenute nell'esercizio. Per ciascuna spesa devono essere fornite le indicazioni di cui alle lettere b) e c) del primo periodo.</p> <p>3. I componenti positivi e negativi di reddito, diversi da quelli indicati al comma 2, sono annotati nei registri obbligatori di cui al medesimo comma 2 entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.</p> <p>4. I registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sostituiscono i registri indicati al comma 2, qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In luogo delle singole annotazioni relative a incassi e pagamenti, nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri deve essere riportato l'importo complessivo dei</p>

<p>vengano superati.</p> <p>6. Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di 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. ^[98]</p> <p>7. I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di conseguire ricavi per un ammontare ragguagliato ad un anno non superiore ai limiti indicati al comma 1, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata di cui al presente articolo.</p> <p>8. Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante, ai fini del calcolo dei limiti di ammissione ai regimi semplificati di contabilità, i ricavi 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 spettanti ai rivenditori.</p> <p>9. Ai fini del presente articolo si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta i corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo stesso agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e di quelle annotate o soggette ad annotazioni a norma del comma 3.</p>	<p>mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti e i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri stessi nel periodo d'imposta in cui vengono incassati o pagati, indicando ai sensi del comma 2, lettera c), il documento contabile già registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.</p> <p>5. Previa opzione, vincolante per almeno un triennio, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.</p> <p>6. I soggetti esonerati dagli adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non sono tenuti ad osservare le disposizioni dei commi 2, 3 e 4 del presente articolo.</p> <p>7. Il regime di contabilità semplificata previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora non vengano superati gli importi indicati nel comma 1.</p> <p>8. Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. 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.</p> <p>9. I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad un anno, non superiore ai limiti indicati al comma 1, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata di cui al presente articolo.</p> <p>10. 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, ai fini del calcolo dei limiti di ammissione ai regimi semplificati di contabilità, i ricavi percepiti 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.</p> <p>11. Ai fini del presente articolo si assumono come ricavi conseguiti nel periodo d'imposta le somme incassate registrate nel registro di cui al comma 2, primo periodo, ovvero nel registro di cui al comma 4.</p>
--	---

2. IL REGIME MISTO CASSA-COMPETENZA MODALITA' APPLICATIVE

Con il nuovo sistema, il reddito d'impresa viene calcolato sulla base di un insieme misto cassa-competenza, composto da due sottoinsiemi che rispondono a principi di determinazione completamente diversi.

In sintesi abbiamo i ricavi ex art. 85, gli altri proventi ex art. 89 e le spese sostenute nell'esercizio d'impresa che determinano il sottoinsieme delle componenti per cassa e talune poste tra cui i ricavi ex art. 57, i proventi ex art. 90, plusvalenze realizzate ex art. 86, sopravvenienze attive ex art. 88, minusvalenze e sopravvenienze attive ex art. 101, appartenenti al sottoinsieme delle componenti da valutare con le regole della competenza economica.

Secondo la circolare 11/E del 13 aprile 2017 per le spese sostenute nell'esercizio d'impresa si fa riferimento a titolo semplificativo alle spese per gli acquisti di merci destinate alla rivendita, di beni impiegati nel processo produttivo, di beni incorporati nei servizi, utenze, materiali di consumo, spese condominiali, imposte comunali deducibili, spese per assicurazioni e interessi passivi.

Come è possibile verificare dal quadro normativo sinottico sopra esposto, sono stati soppressi gli ultimi due periodi del comma 3 dell'art. 66 previgente che permettevano la deducibilità dei costi relativi a contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza a cavallo di due periodi d'imposta e di importo non superiore a 1.000 euro. Quindi ciò conferma che i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici sono deducibili secondo il principio di cassa, ossia in sede di effettivo sostenimento della spesa.

Anche gli acconti ricevuti a fronte di cessioni di beni o prestazioni di servizi rappresentano ricavi per le imprese in regime di cassa.

Allo scopo di individuare il momento del sostenimento della spesa e del materiale incasso del ricavo, la stessa circolare 11/E/2017 propone la seguente tabella che tiene conto dei più diffusi modi di pagamento:

Strumento di pagamento	Momento rilevante	Prassi
Assegni bancari o circolari	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene la materiale consegna dell'assegno dall'emittente al ricevente.	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 (alla c.d. "data disponibile")	CM 38/E del 2010
Carta di credito/debito	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta	RM 77/E del 2007

Come confermato anche dalla circolare citata, il nuovo regime rappresenta il criterio generale per l'individuazione del reddito per le imprese minori, mentre il criterio di competenza rappresenta una deroga di sistema. Conseguentemente, il criterio di competenza si applica solo in caso di espresso richiamo normativo.

3. COMPONENTI DETERMINABILI CON IL "CRITERIO DI COMPETENZA"

Concorrono alla formazione del reddito seguendo il criterio di competenza, per i componenti positivi:

- Art. 57 del Tuir, i ricavi da assegnazione di beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore (*autoconsumo*);
- Art. 90 del Tuir, i proventi relativi ad 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 (*immobili patrimonio*);
- Art. 86 e 88 del Tuir, plusvalenze e sopravvenienze attive; si precisa che per le sopravvenienze attive è possibile l'adozione del principio di cassa, qualora rappresentino uno storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa;
- Art. 56, comma 5, del Tuir, redditi determinati forfettariamente per allevamento di animali;

Per ciò che concerne i componenti negativi, sono deducibili dal reddito secondo il principio di competenza:

- Art. 101 del Tuir, le minusvalenze e le sopravvenienze passive; per le sopravvenienze passive valgono *mutatis mutandis* le stesse regole delle sopravvenienze attive, per cui se derivano da uno storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso seguendo il principio di cassa, dovranno seguire sempre il principio di cassa;
- Artt. 64, comma 2, 102 e 103 del Tuir, quote di ammortamento di beni materiali, immateriali e canoni di leasing (compreso il maxicanone);
- Art. 101 del Tuir, perdite su beni strumentali e perdite su crediti;
- Art. 105 del Tuir, accantonamenti di quiescenza e previdenza;
- Art. 95 del Tuir, spese per prestazioni di lavoro;
- Art. 100 del Tuir, oneri di utilità sociale;
- Art. 108 del Tuir, spese relative a più esercizi;
- Art. 99, commi 1 e 3, oneri fiscali e contributivi;
- Art. 109, comma 7, del Tuir, interessi di mora, norma che già prevedeva e continua a prevedere la concorrenza alla formazione del reddito secondo il principio di cassa.

Per espressa previsione normativa non sono deducibili tutti gli accantonamenti diversi da quelli individuati nell'art. 105, le spese ed altri componenti negativi relativi ad immobili patrimoniali (art. 90, comma 2, del Tuir), la remunerazione dovuta a contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'art. 2554 c.c., se previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi.

La corretta imputazione dei costi e ricavi con il nuovo regime appare subito complessa in quanto si dovrà considerare se il singolo componente appartenga al sottoinsieme "cassa" piuttosto che al sottoinsieme "competenza". Ad esempio nel caso della rilevazione delle sopravvenienze attive, si dovrà valutare se tali poste derivano dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla

determinazione del reddito per cassa, perché solo in questo caso rileveranno per cassa. In tutti gli altri casi le sopravvenienze attive rileveranno per competenza.

In breve, la nuova norma non ha introdotto un sistema di cassa, ma un sistema misto cassa/competenza, e così come affermato da Francesca Moretti in Rassegna tributaria 4/2017 pg. 1007, *“l'impressione che si trae dallo studio della novella è che la determinazione del reddito delle imprese minori sia ancora un labirinto, nel quale occorre districarsi tra poste che rilevano per cassa e poste (ancor più numerose, a questo punto) che si determinano per competenza”*.

4. LA GESTIONE DELLE RIMANENZE

4.1. La gestione delle rimanenze in caso di cambio di regime contabile

Relativamente alle rimanenze, la norma espressamente prevede che il reddito del periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni dell'articolo 66 del Tuir è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza.

Quindi, per il periodo 2017, il contribuente in contabilità semplificata dovrà fiscalmente imputare a costo le rimanenze iniziali. Per le imprese con rilevanti importi di rimanenze iniziali, probabilmente questo genererà una considerevole perdita fiscale in dichiarazione dei redditi, peraltro non riportabile negli esercizi successivi perché il soggetto si trova appunto in contabilità semplificata (ex art. 8 Tuir).

Per il successivo periodo d'imposta 2018 sempre per la mancata applicazione degli artt. 92 e ss. del Tuir, l'impresa in contabilità semplificata non dovrà iscrivere fiscalmente alcuna variazione delle rimanenze.

Questo meccanismo, apparentemente predisposto per semplificare il nuovo regime contabile, rappresenta in verità una delle maggiori criticità del nuovo regime, in quanto potenzialmente causa di doppia imposizione.

Sul punto la circolare 13 aprile 2017, n. 11/E, precisa che il componente negativo derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze iniziali non rileva ai fini della disciplina delle società di comodo e ai fini del calcolo per l'individuazione delle società in perdita sistematica. Per cui sia per il calcolo per l'individuazione delle società di comodo che per le società in perdita sistematica, la perdita generata dall'imputazione a costo fiscale delle rimanenze iniziali dovrà essere neutralizzata.

La stessa circolare prevede che, nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e 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 in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal Tuir. Diversamente, se con riferimento alle merci in rimanenza non sia stato effettuato il relativo pagamento, le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza.

² Cfr. Deotto, *“Nuovo regime per cassa paradigma di un sistema”*, in Il sole24ore del 28 marzo 2017

La circolare non risolve il macroscopico problema di duplicazione dell'imposta tipico di imprese commerciali o di imprese edili con consistenti volumi di rimanenze iniziali di merci o di commesse in corso di lavorazione nel 2017. Tali imprese, infatti, rileveranno una notevole perdita fiscale di esercizio nel corso del 2017, non potendo riportare tale perdita a scomputo dei redditi dei periodi successivi.

In questi casi la doppia imposizione si realizzerebbe al momento del passaggio di regime dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria. Per evitare tale doppia imposizione il sistema costringe di fatto le imprese minori ad accollarsi costi di gestione più onerosi a seguito dell'opzione *ab origine* per il regime della contabilità ordinaria.

Negli esempi che seguono è possibile individuare empiricamente il fenomeno della doppia imposizione.

Commerciante al dettaglio di abbigliamento che adotta nel 2017 la contabilità semplificata			
Acquisti	€ 340.000,00	Ricavi	€ 480.000,00
Altri costi	€ 60.000,00		
Rimanenze iniziali 2017	€ 380.000,00		
		Perdita fiscale	€ 300.000,00

Il commerciante avrà conseguito nel 2017 una perdita fiscale di euro 300.000,00 non riportabile.

Commerciante al dettaglio di abbigliamento continua ad adottare nel 2018 la contabilità semplificata			
Acquisti	€ 520.000,00	Ricavi	€ 710.000,00
Altri costi	€ 60.000,00		
Reddito d'impresa	€ 130.000,00		

Si evidenzia che in questo caso, non potendo riportare la perdita fiscale del 2017, il commerciante deve necessariamente conseguire un reddito d'impresa di euro 130.000,00.

In più la stessa impresa dovrà naturalmente passare al regime di contabilità ordinaria nel 2019 perché ha superato i limiti fiscali previsti per la contabilità semplificata. Quindi, ipotizzando delle rimanenze finali pari ad euro 620.000, avremo la seguente situazione.³

Commerciante al dettaglio di abbigliamento adotta naturalmente nel 2019 la contabilità ordinaria			
Acquisti	€ 590.000,00	Ricavi	€ 810.000,00
Altri costi	€ 70.000,00	Rimanenze finali	€ 550.000,00
Reddito d'impresa	€ 700.000,00		

In questo caso è evidente che a fronte di un reddito d'impresa pari ad euro 700.000,00 il commerciante ha subito una doppia imposizione su euro 300.000,00, pari alla perdita fiscale non riportabile del 2017.

³ Si ipotizza per semplicità il pagamento di tutti gli acquisti nel 2018, onde evitare l'imputazione a rimanenze iniziali nel 2019 degli acquisti non ancora pagati, come peraltro previsto dalla circolare 11/E/2017.

Nel caso in cui lo stesso commerciante avesse optato sin dal 2017 per l'adozione della contabilità ordinaria, avremmo avuto la seguente situazione:

Commerciante al dettaglio di abbigliamento che adotta nel 2017 la contabilità ordinaria per opzione			
Acquisti	€ 340.000,00	Ricavi	€ 480.000,00
Altri costi	€ 60.000,00	Rimanenze finali	€ 390.000,00
Rimanenze iniziali 2017	€ 380.000,00		
Reddito imponibile	€ 90.000,00		

Commerciante al dettaglio di abbigliamento in contabilità ordinaria nel 2018			
Acquisti	€ 520.000,00	Ricavi	€ 710.000,00
Altri costi	€ 60.000,00	Rimanenze finali	€ 420.000,00
Rimanenze iniziali 2018	€ 390.000,00		
Reddito imponibile	€ 160.000,00		

Commerciante al dettaglio di abbigliamento in contabilità ordinaria nel 2019			
Acquisti	€ 590.000,00	Ricavi	€ 810.000,00
Altri costi	€ 70.000,00	Rimanenze finali	€ 550.000,00
Rimanenze iniziali 2018	€ 420.000,00		
Reddito imponibile	€ 280.000,00		

Mettendo a confronto le due situazioni analizzate, a parità di condizioni aziendali, abbiamo:

Commerciante in ordinaria naturalmente dal 2019		Commerciante in ordinaria per opzione dal 2017	
Perdita fiscale 2017	€ 300.000,00	Reddito imponibile	€ 90.000,00
Reddito d'impresa	€ 130.000,00	Reddito imponibile	€ 160.000,00
Reddito d'impresa	€ 700.000,00	Reddito imponibile	€ 280.000,00
Reddito 2017-2019	€ 830.000,00	Reddito 2017-2019	€ 530.000,00
		DIFFERENZA	€ 300.000,00

La differenza tra i due regimi rappresenta proprio i 300.000,00 euro di reddito assoggettato a doppia imposizione. Appare evidente che per risolvere la questione basterebbe permettere la totale riportabilità a nuovo delle perdite fiscali, almeno in caso di cambio di regime.

4.2. La diversa imposizione nella "vecchia" e "nuova" contabilità semplificata: il caso del commerciante al dettaglio di abbigliamento.

Una diversa pressione fiscale si realizzerebbe anche ipotizzando un confronto tra la "vecchia" contabilità semplificata per competenza (ovvero opzione per il regime ordinario) ed il nuovo regime "misto" cassa-competenza, e, quindi, a prescindere dal cambio di contabilità.

Ipotizzando una diversa evoluzione imprenditoriale dell'esempio citato sopra, sicuramente meno ottimistica della precedente sia in termini di fatturato, sia in termini di ricarico e redditività, si arriverebbe ad una medesima chiara conseguenza patologica di doppia imposizione.

Commerciante al dettaglio di abbigliamento che adotta nel 2017 la "nuova" contabilità semplificata

Acquisti	€ 340.000,00	Ricavi	€ 480.000,00
Altri costi	€ 60.000,00		
Rimanenze iniziali 2017	€ 380.000,00		
		Perdita fiscale	€ 300.000,00

Il commerciante avrà conseguito nel 2017 una perdita fiscale di euro 300.000,00 non riportabile.

Stesso commerciante continua ad adottare nel 2018 la "nuova" contabilità semplificata			
Acquisti	€ 350.000,00	Ricavi	€ 460.000,00
Altri costi	€ 60.000,00		
Reddito d'impresa	€ 50.000,00		
Stesso commerciante continua ad adottare nel 2019 la "nuova" contabilità semplificata			
Acquisti	€ 340.000,00	Ricavi	€ 450.000,00
Altri costi	€ 60.000,00		
Reddito d'impresa	€ 50.000,00		

In caso di ipotetica applicazione del "vecchio" regime di contabilità semplificata, avremo:

Commerciante al dettaglio di abbigliamento che adotta nel 2017 la "vecchia" contabilità semplificata			
Acquisti	€ 340.000,00	Ricavi	€ 480.000,00
Altri costi	€ 60.000,00	Rimanenze finali 2017	€ 350.000,00
Rimanenze iniziali 2017	€ 380.000,00		
Reddito imponibile	50.000,00		
Lo stesso commerciante continua ad adottare nel 2018 la "vecchia" contabilità semplificata			
Acquisti	€ 350.000,00	Ricavi	€ 460.000,00
Altri costi	€ 60.000,00	Rimanenze finali 2018	€ 300.000,00
Rimanenze iniziali 2018	€ 350.000,00		
Reddito d'impresa	€ 0,00		
Lo stesso commerciante continua ad adottare nel 2019 la "vecchia" contabilità semplificata			
Acquisti	€ 340.000,00	Ricavi	€ 450.000,00
Altri costi	€ 60.000,00	Rimanenze finali 2019	€ 260.000,00
Rimanenze iniziali 2019	€ 300.000,00		
Reddito d'impresa	€ 10.000,00		

Mettendo a confronto le due situazioni analizzate, a parità di condizioni aziendali, abbiamo:

Commerciante in "nuova" semplificata		Commerciante in "vecchia" semplificata	
Perdita fiscale 2017	€ 300.000,00	Reddito imponibile	€ 50.000,00
Reddito d'impresa	€ 50.000,00	Reddito imponibile	€ 0,00
Reddito d'impresa	€ 50.000,00	Reddito imponibile	€ 10.000,00
Reddito 2017-2019	€ 100.000,00	Reddito 2017-2019	€ 60.000,00
		DIFFERENZA	€ 40.000,00

E' evidente che, in questo caso particolare, la diversa pressione fiscale derivante dal regime adottato stravolge il principio costituzionale di equità di prelievo, in quanto due realtà aziendali identiche subiscono un trattamento tributario diverso.

4.3. La diversa imposizione nella "vecchia" e "nuova" contabilità semplificata: il caso delle imprese edili.

Ancora più evidente e palesemente iniqua la situazione in caso di impresa edile di costruzione o di ristrutturazione. Questa tipologia di impresa, come si vedrà, subisce in maniera evidente il combinato disposto del nuovo regime contabile e dell'art. 8 del Tuir che vieta espressamente il riporto delle perdite per le imprese in contabilità semplificata.

Per comodità espositiva, ipotizziamo sempre un conto economico piuttosto stringato e la realizzazione simbolica di un'unica commessa terminata nel 2017, con la produzione dei relativi ricavi nel corso del successivo biennio. Si realizzerebbe il seguente calcolo:

IMPRESA EDILE DI COSTRUZIONE/RISTRUTTURAZIONE NUOVO REGIME

2017		2018		2019	
Ricavi	10.000	Ricavi	220.000	Ricavi	220.000
Costi	150.000	Costi	20.000	Costi	20.000
Rim. iniz. commesse in c.so	200.000	Rim. iniz. commesse in c.so	-	Rim. iniz. commesse in c.so	-
Reddito	-340.000	Reddito	200.000	Reddito	200.000

IMPRESA EDILE DI COSTRUZIONE/RISTRUTTURAZIONE VECCHIO REGIME

2017		2018		2019	
Ricavi	10.000	Ricavi	220.000	Ricavi	220.000
Costi	150.000	Costi	20.000	Costi	20.000
Rim. iniz. commesse in c.so	200.000	Rim. iniz. commesse in c.so	370.000	Rim. iniz. commesse in c.so	185.000
Rim. fin. commesse in c.so	370.000	Rim. fin. commesse in c.so	185.000	Rim. fin. commesse in c.so	-
Reddito	30.000	Reddito	15.000	Reddito	15.000

La differenza cumulata nel triennio tra i due regimi è la seguente:

	Redditi 2017	Redditi 2018	Redditi 2019	Triennio
NUOVO REGIME	-340.000	200.000	200.000	400.000
VECCHIO REGIME/OPZIONE REGIME ORDINARIO	30.000	15.000	15.000	60.000

La discrepanza tra i due regimi rende visibile l'iniquità del nuovo concetto di tassazione rispetto al vecchio.

Paradossalmente, con queste modalità attuative, un sistema che si proponeva in origine lo spostamento della tassazione sull'effettivo incasso del ricavo, sembra penalizzare proprio quelle aziende che si trovano a gestire uno sfasamento temporale consistente tra incassi e pagamenti, come le imprese edili.

4.4. L'interazione tra il nuovo regime e le operazioni straordinarie: il caso del conferimento di azienda in Srl.

Nell'ipotesi di un'operazione straordinaria che si realizzasse con la naturale conseguenza del cambio di regime contabile, dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria, sarebbe possibile rilevare la medesima doppia imposizione già mostrata.

L'esempio del conferimento della ditta individuale in una società a responsabilità limitata di nuova costituzione rende al meglio questo concetto.

In dettaglio, quindi, mentre l'azienda oggetto di conferimento utilizza il sistema della contabilità semplificata, ad avvenuto conferimento in una Srl di nuova costituzione, la medesima azienda dovrà utilizzare per obbligo la contabilità ordinaria.

Il mancato rinvio del primo comma dell'art. 18 del Dpr 600/73 alle società di capitali, infatti, non consente a queste ultime di poter accedere alla contabilità semplificata e, quindi, per queste sussiste l'obbligo della tenuta della scritture contabili nella forma prevista dall'art. 13 e seguenti del medesimo Dpr 600/73, a prescindere dal volume dei ricavi realizzato.

In dettaglio il confronto dei prospetti di conto economico semplificato, tenendo conto che l'atto di conferimento, stipulato per ipotesi il 10 dicembre 2017, prevede che gli effetti dell'operazione siano rinviati al 31/12/2017, per cui la ditta individuale in semplificata resta in vita sino a fine 2017, mentre nel 2018 si opera esclusivamente con la società a responsabilità limitata di nuova costituzione:

SITUAZIONE CON IL NUOVO REGIME			
2017: ditta individuale in contabilità semplificata		2018: srl conferitaria in contabilità ordinaria	
Ricavi	100.000	Ricavi	120.000
Costi	50.000	Costi	60.000
Rim. iniz. merci	70.000	Rim. iniz. merci	-
Rim. fin. merci	80.000	Rim. fin. merci	90.000
Reddito	-20.000	Reddito	150.000

SITUAZIONE CON IL VECCHIO REGIME			
2017: ditta individuale in contabilità semplificata		2018: srl conferitaria in contabilità ordinaria	
Ricavi	100.000	Ricavi	120.000
Costi	50.000	Costi	60.000
Rim. iniz. merci	70.000	Rim. iniz. merci	80.000
Rim. fin. merci	80.000	Rim. fin. merci	90.000

Reddito	60.000	Reddito	70.000
---------	--------	---------	--------

Non potendo portare la perdita a scomputo dei redditi degli esercizi futuri, la differenza cumulata nel triennio tra i due regimi è la seguente:

	Redditi 2017	Redditi 2018	Biennio
NUOVO REGIME	-20.000	150.000	150.000
VECCHIO REGIME	60.000	70.000	130.000

Anche in questo caso vi sarebbe una doppia imposizione su euro 20.000, derivante dal mancato riporto delle perdite realizzate nel 2017.

4.5. La doppia imposizione: possibili soluzioni interpretative

Come è chiaro dagli esempi esposti il nuovo regime si presta a casi evidenti di doppia imposizione tributaria. Ebbene, il divieto della doppia imposizione è un principio cardine del nostro sistema tributario. In questo caso la doppia imposizione deriva dalla maldestra applicazione di regole presenti nello stesso sistema tributario interno non opportunamente coordinate tra loro.

Nel rispetto dei principi costituzionali di equità e di tassazione in base alla propria capacità contributiva, l'art. 163 del Tuir contiene il divieto generale di doppia imposizione in quanto *“La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”*. Tale principio, anche se inserito tra le norme relative alla regolamentazione della tassazione internazionale, è applicabile generalmente anche alle fattispecie di fiscalità interna e delinea il divieto di doppia imposizione economica e giuridica.

Anche la Suprema corte di Cassazione ha sempre evidenziato tale divieto - sentenze n. 10465 del 14 maggio 2014 della Cassazione Civile, Sezione V; la n. 10793 del 25 maggio 2016 della Sezione Tributaria, Sez. V, e la recente sentenza della Cassazione Civile, Sezione V, n. 18476 del 26 luglio 2017 - sottolineando il valore di principio generale del nostro sistema tributario.

Paradossalmente anche la stessa normativa che ha istituito il nuovo regime delle imprese minori, prevede al comma 19, dell'art. 1, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, un divieto esplicito di doppia imposizione interna. Infatti, si legge testualmente: *“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 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, 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.”***

Quindi, ipotizziamo un'impresa che adotta il nuovo regime semplificato nel 2017 e per motivi diversi adotta poi nel 2018 il regime ordinario. In questo caso, in presenza di un costo di competenza 2017, pagato nel 2018, l'impresa dovrà recuperare la deduzione di tale costo nel periodo del 2018, perché non portato in

deduzione nel 2017. Se non si operasse in questo modo, si cristallizzerebbe una doppia tassazione a causa dell'ineducibilità della componente negativa di reddito. Nel corso del 2018 il principio di competenza subisce la legittima incursione derogatoria del divieto di doppia imposizione, principio generale del sistema tributario.⁴

Nella definizione delle rimanenze di fine esercizio, il principio contabile OIC 13 le assimila a "*beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società*". In pratica il principio contabile afferma che le rimanenze rappresentano costi sostenuti per l'acquisto o la produzione di determinati beni, i cui ricavi saranno però realizzati solo nell'esercizio successivo e, pertanto, in base al principio di competenza, l'incidenza di tali costi dovrà essere rinviata.

La deducibilità del costo sostenuto per l'acquisizione dei beni in rimanenza, quindi, viene rinviata mediante la tecnica della rilevazione per competenza. Nel nuovo regime, tale rinvio subisce un arresto e, come tale, tutte le rimanenze diventano per espressa previsione normativa un costo fiscale nel primo anno di applicazione di tale nuovo regime.

In presenza di reddito capiente, ovvero maggiore o uguale al valore delle rimanenze considerate costo fiscale, *nulla quaestio*: in questo caso tutti i fattori della produzione (costi) avrebbero correttamente partecipato alla definizione del reddito imponibile.

Il problema è dato dall'ipotesi di reddito imponibile minore delle rimanenze iniziali ricondotte a costo fiscale. In questo caso non tutto il costo per l'acquisizione dei beni in rimanenza partecipa alla definizione del reddito imponibile e, di conseguenza, su tali costi si realizzerebbe la doppia imposizione.

A questo punto, applicando il comma 19 su indicato ispirato proprio al principio del divieto della duplicazione dell'imposizione, sarebbe *ope legis* inevitabile il riporto di tali costi (rimanenze finali) a nuovo anche in periodi successivi a decurtazione dei futuri redditi imponibili.

A tale conclusione si arriverebbe sia partendo da un'interpretazione letterale della norma - perché viene espressamente enunciato *a contrario* che i costi che non hanno partecipato alla formazione del reddito devono intervenire in futuro in caso di cambio di regime - sia muovendo da un'interpretazione sistematica della stessa - perché si realizza il divieto di doppia imposizione che è immanente al nostro sistema tributario.

⁴ In tal senso la circolare 11/E del 13 aprile 2017: "Esemplificando, in sede di prima applicazione del nuovo regime (ma analoghe conclusioni valgono anche nel transito dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata), i ricavi di vendita di beni consegnati nel 2016, il cui corrispettivo è stato incassato nel 2017, o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2016, con compenso incassato nel 2017, che correttamente, a norma dell'art. 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 art. 109, comma 2, del TUIR) e, quindi, non potrà essere dedotto nel 2017..."

Tale interpretazione richiederebbe una conferma dell’Agenzia delle Entrate o, meglio, dello stesso legislatore che potrebbe intervenire con una norma di interpretazione autentica.⁵

5. L’ORGANIZZAZIONE CONTABILE DEL NUOVO REGIME

Il nuovo regime prevede che le imprese minori possano alternativamente affiancare agli altri registri obbligatori anche appositi registri degli incassi e pagamenti, dove annotare in ordine cronologico i ricavi incassati ed i costi effettivamente sostenuti, oppure utilizzare i registri Iva anche ai fini delle imposte dirette, annotando progressivamente l’evidenza dei mancati incassi e pagamenti nell’anno di registrazione del documento contabile ai fini Iva.

In più, il comma 5 del novellato art. 18 del Dpr 600/73, prevede la possibilità di esercitare un’opzione, vincolante per almeno un triennio, mediante la quale i contribuenti possono tenere i registri Iva senza operare annotazioni relative agli incassi e pagamenti. In questo caso, per finalità di semplificazione, si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

L’opzione triennale dovrà essere comunicata nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata, quindi entro il 30 aprile 2018 con l’invio del quadro VO della dichiarazione Iva 2018 relativa al periodo d’imposta 2017.

Per il funzionamento del registro degli incassi e dei pagamenti e dei registri Iva integrati, si rinvia alla circolare 11/E del 13 aprile 2017, para. 6.1., 6.2., 6.3..

⁵ A questo proposito si segnala l’articolo de “Il sole 24 ore” dell’8 aprile 2017, “Rimanenze fuori dal regime di cassa” di Gian Piero Tosoni, in cui l’autore afferma: *“il problema del mancato riporto delle rimanenze in deduzione negli anni successivi è stato anche oggetto di una recente interrogazione parlamentare. Nella Question Time veniva segnalata l’anomalia derivante dal divieto di riporto delle perdite (che si verificheranno nel 2017 per effetto della deduzione totale delle giacenze) ai fini della determinazione della base imponibile per le imprese minori. In risposta, Il Ministero dell’Economia ha affermato di essere ben consapevole che, inoltre, la questione è anche stata oggetto di approfondimento in sede parlamentare. Quindi la questione delle rimanenze iniziali 2017 rimane irrisolta e le imprese con magazzini importanti hanno probabilmente già scelto l’opzione per il regime di contabilità ordinaria”*.