



Senato
della Repubblica



Camera
dei deputati

I | SEZIONE
Normativa

LEGGI DI BILANCIO 2017

Schede di lettura

A.C. 4127-*bis*

SEZIONE I - NORMATIVA

DOSSIER - XVII LEGISLATURA

novembre 2016

Articolo 5 **(Regime di cassa)**

L'articolo 5 modifica la tassazione dei redditi delle **cd. imprese minori**, assoggettate alla contabilità semplificata, con sostituzione del vigente principio di competenza con **il principio di cassa**.

La norma interviene sulla **tassazione dei redditi** delle **cd. imprese minori**, assoggettate alla contabilità semplificata, sostituendo il vigente **principio di competenza** per il computo degli elementi che concorrono a formare l'imponibile con **il principio di cassa**.

A tal fine, il **comma 1** apporta numerose modifiche **all'articolo 66** del Testo Unico delle Imposte sui Redditi – **TUIR**.

Attualmente le c.d. imprese minori, ammesse al regime di contabilità semplificata e che non hanno esercitato l'opzione per il regime ordinario, determinano il loro reddito imponibile come differenza tra l'ammontare dei ricavi (elencati analiticamente all'articolo 85 del TUIR) e degli altri proventi (utili, dividendi e interessi, di cui all'articolo 89 TUIR; redditi derivanti da immobili, ai sensi dell'articolo 90 TUIR) conseguiti nel periodo di imposta e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel periodo stesso. Tale risultato subisce aumenti e diminuzioni secondo le esistenze e le rimanenze; viene aumentato delle plusvalenze realizzate nel periodo d'imposta e diminuito delle minusvalenze; analoghe operazioni di aumento o diminuzione valgono per le sopravvenienze attive e passive.

Per effetto delle **modifiche in esame (comma 1, lettera a) dell'articolo 5)**, le imprese minori che applicano il regime di contabilità semplificata continuano a calcolare l'imponibile come differenza tra l'ammontare dei **ricavi** (sempre ai sensi dell'articolo 85 TUIR) e degli altri proventi (utili, dividendi e interessi, di cui all'articolo 89 TUIR) percepiti nel periodo di imposta, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività di impresa.

Rispetto al passato, si stabilisce che **entrano nel computo** dell'imponibile anche i ricavi, di cui all'articolo **57** del Testo Unico delle Imposte sui Redditi – **TUIR**, ovvero il **valore normale** dei **beni** destinati al **consumo personale o familiare** dell'imprenditore.

Continuano a computarsi in aumento i proventi immobiliari (articolo 90, comma 1 TUIR), le plusvalenze (realizzate ai sensi dell'articolo 86 TUIR) e

le sopravvenienze attive (articolo 88); sono calcolate in diminuzione minusvalenze e sopravvenienze passive (di cui all'articolo 101 TUIR).

Le nuove norme non computano più le **esistenze e le rimanenze**.

Il **comma 1, lettera b)** apporta modifiche al comma 3 dell'articolo 66, al fine di disporre, con riferimento alla **determinazione dell'imponibile per le imprese minori**, che **non** trovi più applicazione il **principio della competenza** nella determinazione dei ricavi che concorrono a formare il reddito imponibile.

Essi dunque vanno **computati per cassa**.

Viene altresì eliminato il riferimento ai commi 1 e 2 dell'articolo 110 sulla determinazione dei **componenti negativi**.

L'articolo 109 TUIR dispone (comma 1) che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, ove la legge non disponga diversamente, concorrono a formare il reddito **nell'esercizio di competenza**. Per i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Sono poi specificate le regole per la determinazione dell'esercizio di competenza di alcuni specifici ricavi (comma 2 dell'articolo 109).

L'articolo 110 TUIR indica invece le modalità di computo delle componenti negative (costi), indicando nel dettaglio quali elementi assumere e come calcolarli.

Coerentemente alle modifiche apportate dal n. 1) della lettera *b*), il **successivo n. 2** **elimina** la disposizione secondo cui, nella determinazione del reddito delle imprese minori, i **costi dei contratti a corrispettivi periodici**, relativi a **spese di competenza di due periodi d'imposta**, possono essere dedotti secondo gli **ordinari criteri di competenza** ovvero con riferimento alla registrazione ai fini IVA dei relativi documenti fiscali, ove l'importo del costo indicato del documento di spesa non sia superiore a 1000 euro (ultimi due periodi dell'articolo 66, comma 3 TUIR).

La disposizione che si intende abrogare dispone in sostanza che, che per i soggetti in regime di contabilità semplificata, i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici (quali, per esempio, i contratti di locazione, di assistenza contabile, di somministrazione di gas, luce, ecc.), relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta e di importo non superiore a 1.000 euro (con riferimento al costo indicato nel documento di spesa, al netto dell'IVA), sono deducibili nell'esercizio in cui ricevono il documento probatorio (solitamente la fattura), anziché alla data di maturazione dei corrispettivi, in deroga ai criteri di cui all'articolo 109, comma 2 lettera *b*) del TUIR. Tale comma 2, come si è visto, non trova più applicazione per i contribuenti in contabilità semplificata; la

computazione per cassa diventa dunque una regola applicabile anche a tale tipologia di provento, non costituendo più un'eccezione.

Il **comma 2** reca una disposizione transitoria, prevedendo che il reddito del periodo di imposta in cui si applicano le nuove disposizioni deve essere ridotto **dell'importo delle rimanenze finali** che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente, secondo il principio della competenza.

Il **comma 3**, con finalità di evitare **salti o duplicazioni di imposizione**, disciplina l'ipotesi di **passaggio** dalle regole specifiche per le imprese minori - ai sensi dell'articolo 66 TUIR - a un **periodo di imposta soggetto a regime ordinario, e viceversa**.

In tal caso 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 **comma 4 dell'articolo 5** in esame interviene sulla **disciplina della base imponibile IRAP delle cd. imprese minori**, inserendo a tal fine un comma *1-bis* all'articolo 5-bis del D.lgs. n. 446 del 1997 (che si occupa della determinazione del valore della produzione netta, ossia della base imponibile IRAP delle società di persone e delle imprese individuali).

Per i contribuenti che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del TUIR si prevede che i **medesimi criteri** siano utilizzati per l'individuazione della **base imponibile IRAP**. Pertanto, anche ai fini IRAP, rileva il nuovo **criterio di cassa** introdotto per le imprese minori ai fini delle imposte sui redditi; non rilevano, ad esempio, le rimanenze finali.

A tali soggetti si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui ai commi 2 e 3 in materia di rimanenze finali e passaggio dal regime semplificato al regime ordinario, e viceversa. (**comma 5**).

Il **comma 6** sostituisce integralmente **l'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973** in tema di **contabilità semplificata delle imprese minori**.

Le modifiche al comma 1 sono sostanzialmente volte ad aggiornare i riferimenti normativi ivi previsti.

Il vigente articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973, al comma 1, prevede che alcuni soggetti (società in nome collettivo, società in accomandita semplice ed equiparate; persone fisiche che esercitano imprese commerciali; enti non commerciali, relativamente alle attività commerciali eventualmente, come individuati dall'articolo 13 del medesimo D.P.R.) tengano una contabilità semplificata rispetto alle regole ordinarie civili e fiscali (di cui agli articoli 14-16 del D.P.R. 600 del 1973) ove i ricavi da essi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e 700.000 euro per le imprese aventi

per oggetto altre attività. Resta salvo, comunque, per i soggetti suindicati (articolo 18, comma 6) il diritto di optare per il regime ordinario di contabilità.

Il regime ordinario, in estrema sintesi, prevede che gli imprenditori siano tenuti alla regolare compilazione delle scritture contabili, del libro giornale e del libro degli inventari, nonché dei registri rilevanti ai fini fiscali (IVA e libri ausiliari).

Il regime semplificato invece esonera le sopra elencate imprese dagli obblighi civilistici di tenuta delle scritture contabili (libro giornale, libro inventari etc.): resta tuttavia presente l'obbligo di compilare le scritture rilevanti ai fini fiscali, ossia i registri IVA ed il registro dei beni ammortizzabili, con opportune integrazioni utili alla determinazione anche dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Di conseguenza (articolo 18, comma 2) i soggetti in contabilità semplificata devono integrare - entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale - nel registro degli acquisti tenuto a fini IVA il valore delle rimanenze. Anche le operazioni non soggette a registrazione a fini IVA devono essere separatamente annotate nei registri IVA, con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione. Coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione devono annotare in 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 le integrazioni sul valore delle rimanenze.

Per i lavoratori autonomi, il regime di contabilità semplificata è applicabile a prescindere dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente. L'articolo 18, al comma 9 chiarisce che per le imprese in contabilità semplificata i ricavi vanno individuati in base al principio di competenza: si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta i corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo stesso agli effetti dell'IVA e delle operazioni annotate o soggette ad annotazioni anche se non sottoposte a registrazione a fini IVA.

In caso di inizio attività, è necessario ragguagliare ad anno i ricavi presunti (settimo comma dell'articolo 18 come vigente).

Le **disposizioni in esame** mantengono **fermi i vigenti limiti** per l'accesso alla contabilità semplificata, aggiornando i riferimenti normativi al TUIR (**modifiche al comma 1 dell'articolo 18**, con riferimento ai ricavi rilevanti; si tratta dei medesimi considerati rilevanti ai sensi del modificato articolo 66 TUIR, per cui si veda *supra*). Dal momento che le modifiche all'articolo 66 TUIR sostituiscono il criterio di competenza con quello di cassa, si precisa che – per l'ingresso nel regime semplificato – vengono in considerazione i ricavi conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri di competenza (articolo 109, comma 2 TUIR).

Le **modifiche al comma 2 e 3** dell'articolo 18 intendono **adattare** anche **alle scritture contabili l'applicazione del principio di cassa** per

l'individuazione dei ricavi imponibili. Di conseguenza, sono dettagliate con maggiore precisione le annotazioni e le integrazioni da effettuare nei registri esistenti, ovvero le nuove scritture contabili da tenere per essere ammessi al regime.

Pertanto (novellato **comma 2**), i soggetti in contabilità semplificata 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. In un **diverso registro** vanno annotate **cronologicamente** e con riferimento alla **data di pagamento** (in ossequio al criteri di cassa) le **spese sostenute nell'esercizio**. Per ciascuna spesa devono essere fornite le generalità del soggetto che effettua il pagamento e gli estremi della fattura o di altro documento emesso.

Ai sensi del novellato **comma 3**, i diversi componenti positivi e negativi di reddito (rispetto a quelli indicati al comma 2) vanno annotati nei registri obbligatori entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il **nuovo comma 4** chiarisce che i registri IVA sostituiscono i registri di annotazione di ricavi e spese, ove debitamente integrati con la separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione a fini IVA.

In ossequio al principio di cassa, al posto delle singole annotazioni relative ad 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 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 di imposta in cui **vengono incassati** o pagati, indicando il documento contabile già registrato ai fini Iva.

Il **novellato comma 5** consente ai contribuenti di esercitare apposita **opzione, vincolante per almeno un triennio**, per tenere i registri IVA **senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti**, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione IVA. In tal caso, per finalità di semplificazione opera la presunzione legale secondo cui la **data di registrazione** dei documenti coincida con quella di incasso o pagamento.

I commi 6-10 riproducono il contenuto dei vigenti commi 4-8 dell'articolo 18.

Il novellato **comma 11** chiarisce che, ai fini della contabilità semplificata, si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta le **somme incassate** registrate nell'apposito registro (di cui al comma 2, primo periodo), ovvero nel registro IVA appositamente integrato (di cui al comma 4).

Il **comma 7 dell'articolo 5 in commento** chiarisce la decorrenza delle nuove norme, applicabili a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2016**. Esse **sono attuate** con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge in esame (31 gennaio 2017).