

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

a cura di Annamaria Bettagno e Giancarlo Modolo

Per il periodo d'imposta 2017, per i soggetti in contabilità semplificata, sono operative le nuove regole di determinazione della base imponibile, che, come regola generale, prevede l'adozione principale del "criterio di cassa" effettivo o per presunzione per le operazioni correnti.

Il meccanismo di determinazione del reddito, che si basa, infatti, sui criteri di "cassa" e di "competenza", mira ad avvicinare il momento dell'obbligazione tributaria alla disponibilità di mezzi finanziari, evitando che le imprese siano costrette a pagare imposte su proventi non ancora incassati.

Le regole procedurali, però, devono essere coordinate con i diversi disposti normativi, come di seguito schematizzato.

### **Aspetti generali**

L'attuale regime di *contabilità semplificata* risulta improntato al "criterio di cassa", le cui modalità procedurali per la determinazione del reddito sono delineate nel vigente art. 66 del Tuir, da quale si deduce che si tratta di un particolare regime misto: "cassa e competenza".

In pratica, ai fini della *determinazione del reddito delle imprese minori*:

- è stato derogato il criterio della competenza, stabilendo, come regola generale, che:
  - i ricavi, sono identificati nei crediti "incassati" o "percepiti";
  - e:
  - le spese, sono individuabili nei costi "pagati" o "sostenuti";
- sono state confermate le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi, quali:
  - le plusvalenze;
  - le minusvalenze;
  - le sopravvenienze;
  - gli ammortamenti;
  - e:
  - gli accantonamenti;
- non assumono rilevanza, dopo il primo periodo di imposta di applicazione:
  - le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci;
  - i lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale, sia ultrannuale;
  - le rimanenze dei titoli.

Ne deriva, di conseguenza, che il *reddito base* delle imprese minori è costituito:

- dai ricavi;
- e:
- dagli altri proventi;

percepiti nel corso del periodo di imposta, al netto delle spese sostenute nel periodo medesimo nell'esercizio dell'attività d'impresa.

In pratica:

- i ricavi e gli altri proventi concorrono alla formazione del reddito d'impresa all'atto dell'effettiva percezione o, in altre parole, secondo il *criterio di cassa*;

e, specularmente:

- lo stesso *criterio di cassa* si rende applicabile anche alle “spese sostenute” nell’esercizio d’impresa, anche se la formulazione letterale della disposizione normativa non risulta mutata. Al riguardo, infatti, nella relazione illustrativa viene chiaramente affermato che sussiste la deroga al criterio della competenza “sia per i ricavi, sia per le spese”. Si tratta, in sostanza, di spese diverse da quelle per le quali l’art. 66 del Tuir dichiara l’ordinaria disciplina prevista dal testo unico. A mero titolo esemplificativo, si fa riferimento alle spese per gli acquisti di:
  - merci destinate alla rivendita;
  - beni impiegati nel processo produttivo;
  - beni incorporati nei servizi;
  - utenze;
  - materiali di consumo;
  - spese condominiali;
  - imposte comunali deducibili;
  - spese per assicurazioni;

e:

- interessi passivi;

mentre si deve ritenere venuta meno, per i soggetti in contabilità semplificata, la possibilità di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici relativi a spese:

- di competenza di due periodi di imposta;

e:

- di importo non superiore a € 1.000,00;

nell’esercizio di ricevimento del documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi, in quanto tale *previsione non ha più ragion d’essere in un regime per cassa*, e, conseguentemente, i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici si devono considerare deducibili solamente all’atto del sostenimento della spesa.

In ogni caso, è opportuno porre in rilievo che:

- *per quanto attiene alle operazioni da cui derivano componenti positivi e negativi di reddito che concorrono alla determinazione del reddito d’impresa minore secondo il criterio di cassa*, assumano specifica rilevanza, anche gli eventuali:
  - versamenti effettuati;e/o:
  - i corrispettivi ricevuti;a titolo di acconto;
- *nel caso di transazioni poste in essere con strumenti di pagamento diversi dal denaro contante*, per la coerente individuazione del momento in cui:
  - i ricavi e/o i proventi si devono considerare percepiti;e:
  - le spese sostenute;

si devono ritenere operative le regole inerenti all’individuazione del momento di rilevanza fiscale dei compensi “percepiti” e delle spese “sostenute” nell’ambito dei redditi di lavoro autonomo, come schematizzato nel seguente prospetto:

<i>Strumento di pagamento</i>	<i>Momento rilevante</i>	<i>Riferimento a documento di prassi</i>
Assegni bancari e/o: Assegni circolari	Nel momento in cui avviene la materiale consegna dell'assegno dall'emittente al soggetto ricevente si devono considerare: - i ricavi percepiti; e: - le spese sostenute.	Vedere: - risoluzione dell'Agenzia delle entrate 29 maggio 2009, n. 138/E; - circolare dell'Agenzia delle entrate 23 giugno 2010, n. 38/E.
Bonifici bancari e/o: Accrediti bancari	Si devono considerare: - <i>ricavi percepiti</i> quando la somma di denaro può essere effettivamente utilizzata ( <i>alla cosiddetta "data disponibile"</i> ); - <i>spese o costi sostenuti</i> quando la somma di denaro è uscita dalla disponibilità del soggetto imprenditore.	Vedere circolare dell'Agenzia delle entrate 23 giugno 2010, n. 38/E.
Carta di credito e/o: Carta di debito	Si devono considerare: - <i>ricavi percepiti</i> ; - <i>spese o costi sostenuti</i> ; nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta.	Vedere risoluzione dell'Agenzia delle entrate 23 aprile 2007, n. 77/E.

### **Componenti che concorrono alla formazione del reddito applicando il "criterio di competenza"**

Come già accennato, il regime contabile riservato alle imprese minori è "improntato alla cassa", con la presenza di alcune deroghe al criterio di cassa "puro".

Infatti, per alcuni componenti di reddito – che mal si conciliano con il criterio di cassa - la specifica disciplina prevista dal Tuir, rendendo di fatto operante per gli stessi il *criterio di competenza*.

Al riguardo, è opportuno porre in rilievo che continuano a concorrere alla formazione del reddito secondo il *criterio di competenza*:

- ***i componenti positivi*** che riguardano:
  - *i ricavi* inerenti:
    - ad assegnazione dei beni ai soci;  
e/o:
    - a destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;  
tenendo presente, in merito, che il *valore normale dei beni* concorre alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui risulta posta in essere l'assegnazione ai soci o la destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
  - *i proventi derivanti da immobili patrimoniali* che non costituiscono:
    - beni strumentali per l'esercizio dell'impresa;
    - o:
    - beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
  - *le plusvalenze*;
  - *le sopravvenienze attive*, tenendo in considerazione che concorrono, in ogni caso, alla determinazione del reddito secondo il *criterio di cassa* se sono derivanti:
    - dallo storno;
    - e/o:

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- dall'integrazione;  
di componenti negativi o positivi che hanno precedentemente concorso alla determinazione del reddito secondo quest'ultimo criterio;

- *redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali* che utilizzano mangimi di entità superiore a quelli ottenibili per almeno un quarto dal terreno. Inoltre, si ritiene che il *criterio di competenza* risulta coerentemente applicabile anche alla determinazione forfettaria del reddito delle altre attività agricole, in quanto si tratta di fattispecie sostanzialmente analoghe.

Inoltre, è opportuno puntualizzare che per i *regimi di determinazione della base imponibile che prevedono la forfettizzazione del reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività sui ricavi "conseguiti"*, come, a titolo meramente indicativo, le *attività di agriturismo*, i ricavi sui quali applicare il coefficiente di redditività si devono necessariamente considerare "conseguiti" nel rispetto del criterio di cassa;

- ***i componenti negativi di reddito*** che riguardano:

- *le minusvalenze*;
- *le sopravvenienze passive*, tenendo in considerazione che concorrono, in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il *criterio di cassa* se sono derivanti:

- dallo storno;

- e/o:

- dall'integrazione;

- di componenti negativi o positivi che hanno precedentemente concorso alla determinazione del reddito secondo quest'ultimo criterio;

- *le quote di ammortamento*:

- di beni materiali, anche ad uso promiscuo;

- di beni immateriali;

- di canoni di *leasing*;

- *le perdite di beni strumentali*;

- *le perdite su crediti*;

- *gli accantonamenti di quiescenza e di previdenza*;

- *le spese per prestazioni di lavoro*;

- *gli oneri di utilità sociale*;

- *le spese relative a più esercizi*, per le quali il *criterio di competenza per la deducibilità* opera unicamente nel caso in cui le stesse abbiano natura pluriennale, come a titolo meramente indicativo:

- i costi di impianto;

- le spese di sviluppo;

- gli altri costi similari che soddisfano la definizione generale di "onere pluriennale".

Ne deriva, di conseguenza, che nel caso in cui tali spese sono deducibili interamente nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, rileva, ai fini della corretta imputazione temporale del componente negativo, il *criterio di cassa*, come, ad esempio, per quanto attiene:

- alle *spese di rappresentanza* che si devono ritenere deducibili nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento, fermi restando, per evidenti motivi, i limiti di deducibilità fiscale;

- alle *spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata)*, sono deducibili secondo il *criterio di cassa*;

- gli oneri fiscali e contributivi

- gli interessi di mora (l'imputazione di competenza è stata espressamente prevista dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 13 aprile 2017, n. 11/E);

mentre dal *reddito delle imprese minori*, per effetto dell'espresso rinvio operato dall'art. 66 del Tuir:

- ***non sono deducibili*** i seguenti componenti negativi:

- *le spese e gli altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali*;

- *gli accantonamenti, diversi dagli accantonamenti di quiescenza e previdenza*, riguardanti:

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, che sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi;
- i maggiori accantonamenti necessari per adeguare i fondi a sopravvenute modificazioni normative e retributive, che sono deducibili nell'esercizio dal quale hanno effetto le modificazioni o per quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi;
- l'ammontare del Tfr-trattamento di fine rapporto annualmente destinato a forme pensionistiche complementari;
- *la remunerazione dovuta* relativamente ai contratti:
  - di associazione in partecipazione;
  - di partecipazione agli utili e alle perdite;
 nel caso in cui risulta previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, comma 9, lett. b), del Tuir), tenendo presente, in ogni caso, che la remunerazione dovuta relativamente ai citati *contratti che prevedano l'apporto di opere e servizi* si deve ritenere deducibile dal reddito secondo il *criterio di competenza*.

### **Modalità da seguire nel cambio di regime per evitare salti o duplicazioni di imposizione**

Al fine di evitare situazioni di anomalie di natura fiscale è stato regolamentato il passaggio:

da un regime di "competenza"  
a un regime ispirato alla "cassa"

in termini:

- di doppia tassazione;
- di doppia deduzione;

*oppure:*

- di nessuna tassazione;
- di nessuna deduzione;

di alcuni componenti di reddito è stato stabilito, in particolare, che:

- i ricavi;
- i compensi;
- le spese;

che hanno già *concorso alla formazione del reddito*, in relazione alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, *non assumono rilevanza* nella determinazione del reddito degli anni successivi.

Ne deriva, di conseguenza, che se un componente reddituale, per il quale è variato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, ha *già concorso alla determinazione del reddito* in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", lo stesso non deve nuovamente concorrere alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, anche se si concretizzano i presupposti:

- di imponibilità;

e/o:

- di deducibilità;

previsti dal regime di "destinazione".

A chiarimento dell'assunto, valga la seguente analisi esemplificativa, anche se ad analoghe conclusioni si perviene nel transito dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata.

**Analisi** - in sede di prima applicazione del nuovo regime di contabilità semplificata secondo il principio di "cassa":

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- 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 hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, non devono costituire 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 e, quindi, non può essere nuovamente dedotto nel 2017.

Alla stessa maniera, i componenti reddituali, per i quali risulta mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" devono necessariamente partecipare alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, anche se non si sono verificati i presupposti:

- di imponibilità;
- di deducibilità;

previsti dal regime di "destinazione".

Al fine di individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali è necessario fare riferimento alle regole vigenti nel regime di "provenienza".

A chiarimento dell'assunto, valga la seguente analisi esemplificativa, anche se ad analoghe conclusioni si perviene nel transito dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata.

*Analisi* - in sede di prima applicazione del nuovo regime di contabilità semplificata secondo il principio di "cassa":

- i ricavi di vendita di beni consegnati nel 2016, il cui corrispettivo è stato incassato nel 2016;
- i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con compenso già incassato nel 2016;

che correttamente non hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, devono necessariamente costituire ricavi imponibili nel 2017.

Ai fini operativi, in tale situazione, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti è necessario fare riferimento:

- alla data di consegna dei beni;  
o:
- alla data di ultimazione del servizio;

in conformità alle regole del regime di provenienza.

Analogamente:

- l'acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2017 con pagamento anticipato nel 2016, non ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 e, quindi, può essere validamente dedotto nel 2017, all'atto della avvenuta consegna;
- nel caso di contratto di affitto di un immobile strumentale, con pagamento anticipato del canone annuo, ad esempio, nel mese di settembre 2016, ha comportato la deduzione di costi di affitto per un importo pari a un terzo del canone pagato. Di conseguenza, la quota restante (pari a due terzi del canone di affitto pagato) si deve ritenere deducibile nel periodo di imposta 2017, anche se in tale periodo non si è verificata la manifestazione finanziaria;
- se sono stati corrisposti acconti, fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza, i medesimi devono concorrere a formare il reddito nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza. Ad esempio, se un'impresa in contabilità semplificata ha sottoscritto un contratto per una prestazione di servizi la cui ultimazione è prevista per il 2018 e corrisposto un acconto pari al 10% del corrispettivo pattuito nel 2016. Tale acconto, nel periodo di imposta 2016, è stato fiscalmente non rilevante. Ne deriva, di conseguenza, che l'impresa ha la possibilità di procedere a dedurre l'intero

corrispettivo della prestazione ricevuta all'atto dell'ultimazione della stessa (nell'esempio nel 2018).

Tali modalità procedurali si rendono operative:

- *in sede di prima applicazione del nuovo art. 66 del Tuir* e, quindi, in occasione del passaggio da un regime di determinazione del reddito secondo le regole di competenza ad uno "improntato" alla cassa;
- *a regime* e, quindi, tutte le volte in cui le imprese transitano dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria e viceversa.

Ai fini operativi, pertanto, è necessario che l'impresa, in sede di passaggio:

- dal regime di competenza, di cui alla precedente formulazione dell'art. 66 del Tuir;
- dal regime ordinario;

al regime di contabilità semplificata improntato al principio di cassa (di cui al vigente art. 66 del Tuir), deve necessariamente rilevare e mantenere evidenza extra-contabile delle componenti reddituali che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, non concorrono alla *formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa*, anche se si sono verificati i presupposti:

- di imponibilità;
- di deducibilità;

previsti da tale regime, in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" (di competenza), e viceversa.

20 dicembre 2017

Giancarlo Modolo e Annamaria Bettagno