

LE INDICAZIONI DELLE ENTRATE- 10 MAGGIO 2017 ORE 06:00

Regime di cassa: la gestione delle rimanenze

Ada Ciaccia - Dottore commercialista

Con la circolare n. 11/E del 2017, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito la gestione delle rimanenze di magazzino nel nuovo principio di cassa per le imprese in contabilità semplificata cd. minori. Nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione, il nuovo regime prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza, siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime di cassa. Inoltre, il documento chiarisce il concetto di rimanenze finali e la modalità di determinazione del reddito imponibile.

In base alla [legge di Bilancio per il 2017](#), a partire dall'esercizio finanziario in corso al 1° gennaio 2017, i contribuenti in contabilità semplificata vengano tassati secondo il **criterio di cassa** sostituendo così il criterio di competenza.

Il principio basilare del principio di cassa è quello di tener conto del momento dell'incasso o del pagamento per la formazione del reddito imponibile. Anche le merci quindi, secondo il criterio di cassa, costituiscono un costo nel momento in cui sono acquistate senza tener conto del loro effettivo utilizzo.

Di conseguenza, le nuove norme non computano più le esistenze e le rimanenze di magazzino nella determinazione del reddito imponibile.

A chiarire la **gestione delle rimanenze**, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, ricordando che nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione, il nuovo regime delle imprese minori prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza, siano portate **interamente** in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime di cassa.

E tale principio trova una conferma nel determinarne l'applicazione, oltre che in sede di prima applicazione, anche nel caso di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata.

Leggi anche

- [Regime di cassa: nuovi adempimenti contabili](#)
- [Regime di cassa: come evitare salti o duplicazioni d'imposta](#)
- [Regime di cassa: quali componenti di reddito restano nella competenza?](#)
- [Imprese in regime di cassa: chiariti i dubbi, ma senza sorprese](#)
- [Regime di cassa: nuove regole per le imprese minori](#)

Cosa rientra nel concetto di "rimanenze finali"

Tenendo conto della formulazione letterale della norma, che fa riferimento genericamente alle **"rimanenze finali"**, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che in esse vi rientrano:

- le rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale (art. 92 TUIR);
- le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale (art. 93 TUIR);
- le rimanenze dei titoli (art.94 TUIR).

Determinazione del reddito imponibile

Per il primo anno di applicazione (2017) il reddito imponibile per le imprese minori sarà determinato dalla differenza tra ricavi e costi includendo altresì:

1) in aumento:

- i ricavi, derivanti dal valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore.
- i proventi immobiliari,
- le plusvalenze,
- le sopravvenienze attive;

2) in diminuzione:

- minusvalenze;
- sopravvenienze passive,
- ammortamenti;
- accantonamenti;
- le esistenze iniziali di merci.

Ad esempio

Supponiamo che nell'esercizio 2016 un'impresa abbia ottenuto il seguente risultato contabile, adottando il principio di competenza:

Anno 2016			
Costi (euro)		Ricavi (euro)	
Acquisto merci	15.400	Ricavi	26.000
Spese per servizi	3.100	Rimanenze finali	6.800
Esistenze iniziali	6.000	Plusvalenze	1.500
Totale costi	24.500		
Utile/redd. imponibile	9.800		

Totale	34.300	Totale ricavi	34.300
---------------	---------------	----------------------	---------------

Nel 2017, primo anno di applicazione del principio di cassa, tra i costi saranno presenti non solo gli acquisti delle merci, ma anche le esistenze iniziali. Si può notare come non rilevano più le rimanenze finali:

Anno 2017			
Costi (euro)		Ricavi (euro)	
Acquisto merci	15.950	Ricavi	29.720
Spese per servizi	2.780	Rimanenze finali	-
Esistenze iniziali	6.800		
Totale costi	25.530		
Utile	3.420		
Totale a pareggio	28.950	Totale ricavi	28.950

Negli anni successivi, la determinazione del reddito imponibile non terrà più conto delle esistenze iniziali né delle rimanenze finali:

Anno 2018			
Costi (euro)		Ricavi (euro)	
Acquisto merci	18.000	Ricavi	31.200
Spese per servizi	2.860	Plusvalenze	-
Ammortamento	1.500		
Totale costi	22.360		
Utile/red.imponibile	8.840		

Totale a pareggio

31.200

Totale ricavi

31.200

Dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria

Nella circolare è prevista una **deroga** alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.

In particolare, nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, è previsto che:

- se le rimanenze di merci sono state imputate a costo (perché è avvenuto il pagamento delle stesse), esse non assumeranno rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato;
- se, invece, le rimanenze di merci non sono state imputate a costo (perché, al 31 dicembre, non è ancora avvenuto il pagamento delle stesse) esse rileveranno come esistenze iniziali e saranno soggette alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.

Naturalmente, per tenere sotto controllo tale situazione, l'Agenzia ritiene necessario redigere un **prospetto iniziale delle attività e passività** esistenti alla data del 1° gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria, non soggetto a obblighi di vidimazione e bollatura.

Con riferimento alla valorizzazione del magazzino sarà necessario evidenziare il probabile disallineamento tra il valore delle esistenze iniziali determinato in base al **costo medio** risultante dalle fatture di acquisto registrate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (a norma dell'art. 6, D.P.R. n. 689/1974) e il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse.

Attenzione

Per il calcolo del costo medio delle esistenze iniziali, è necessario far riferimento a tutti gli acquisti dell'ultimo anno (di categoria omogenea) e non solo a quelli relativi ai beni non pagati.

Infine, una volta individuato il costo medio, per il calcolo del valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze sarà necessario far riferimento alle **merci in magazzino** per le quali non è avvenuto il pagamento.

Inventario

È bene ricordare che nonostante le rimanenze non rilevino più ai fini della determinazione del reddito imponibile, il contribuente dovrà continuare ad ottemperare all'obbligo di **redazione dell'inventario di magazzino**.

Non è stato infatti abolito il comma 1 dell'art. 9, D.L. n. 69/1989 che stabilisce che "i soggetti che, ai fini della determinazione del reddito di impresa, sono ammessi al regime di contabilità semplificata e che non hanno optato per il regime ordinario devono annotare [...] b) entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, le annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito nonché il valore delle rimanenze, indicando distintamente per queste ultime le quantità e i valori per singole categorie di beni, in giacenza alla fine dell'esercizio, [...] con l'indicazione dei criteri seguiti per la valutazione; la distinta indicazione delle quantità e dei valori, nonché dei criteri di valutazione, può essere effettuata, entro il medesimo termine, in apposito prospetto di dettaglio".

Tale inventario nel regime di cassa non ha comunque rilevanza ai fini della determinazione dell'imponibile fiscale.

Criticità

Nel primo anno di applicazione del regime di cassa, la mancata rilevazione delle rimanenze potrebbe determinare per le imprese minori che hanno aderito al nuovo regime, la **chiusura dell'esercizio in perdita** soprattutto per quelle imprese che hanno rimanenze di magazzino consistenti.

A differenza di quanto previsto per le perdite d'impresa in contabilità ordinaria, per le quali è possibile il riporto in avanti nei cinque periodi d'imposta successivi, le perdite maturate in regime di contabilità semplificata sono utilizzabili solo in diminuzione di altri redditi conseguiti nello stesso periodo d'imposta, di conseguenza la perdita è persa.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta a chiarire come risolvere il problema per:

- le società c.d. di comodo,
- le società non operative,
- le società in perdita sistematica,

per le quali ha stabilito che **non rileva il componente negativo** derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza ai fini dell'applicazione della disciplina delle. E questo risulta conforme a quanto stabilito dalle disposizioni di cui all'art. 30, legge 724/1994 (società non operative) sia dall'art. 2, commi 36-*decies* e 36-*duodecies*, D.L. n. 138/2011 (società in perdita), e precisamente che il reddito minimo deve essere decrementato di un importo pari alle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza temporale.

Ai fini di tali discipline, il reddito minimo dovrà essere decrementato di un importo pari al valore delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa.

Società in perdita sistematica

Ai soli fini dell'individuazione dei **presupposti** della disciplina sulle **società in perdita sistematica**, la circolare ha chiarito che se il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa, costituisce uno di quelli compresi nel c.d. periodo di osservazione, il relativo risultato fiscale deve essere considerato senza tener conto del componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente.

Quindi, nel caso in cui le dichiarazioni dei detti cinque periodi d'imposta rilevassero una perdita, il reddito minimo, determinato ai sensi del comma 3, dell'art. 30, legge n. 724/1994, deve essere ridotto del valore integrale delle rimanenze del periodo precedente, il quale ha concorso alla determinazione del reddito determinato in via analitica nel medesimo periodo d'imposta.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito d'impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

