

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regime per cassa: da evitare salti d'imposta o doppie tassazioni

di Alessandro Bonuzzi

In sede di **prima applicazione** del **regime per cassa** è fondamentale intercettare i componenti di reddito la cui competenza economica risulta **sfasata** rispetto alla relativa manifestazione finanziaria al fine di evitare possibili salti o duplicazioni d'imposta.

Evidentemente il riferimento è a quei **componenti positivi** e **negativi** che, con l'ingresso nel rinnovato regime dedicato alle imprese minori, concorrono a formare il reddito d'impresa secondo il **criterio di cassa**.

La [circolare AdE 11/E/2017](#) ha individuato in modo chiaro quali siano gli elementi soggetti alla modifica del **criterio temporale** di imputazione a tassazione. Trattasi, dal lato attivo, dei **ricavi**, dei **dividendi** e degli **interessi attivi** e, dal lato passivo, di tutte le **spese sostenute** per le quali la norma – l'[articolo 66 del Tuir](#) – non prevede espressamente l'applicazione del criterio della competenza: “*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*”.

Il legislatore, con la stesura del **comma 19** dell'articolo unico della legge di Stabilità 2017, ha introdotto una specifica regola volta a **evitare** che il **passaggio** dalla competenza alla cassa possa determinare anomalie in termini di **doppia imposizione/deduzione** ovvero **nessuna imposizione/deduzione**.

Va peraltro evidenziato che il meccanismo è destinato a trovare applicazione, sia in fase di **prima applicazione** del regime per cassa, sia **a regime**, ognualvolta l'impresa transiti dalla/alla contabilità semplificata alla/dalla contabilità ordinaria.

La regola prevede che:

- un componente reddituale, che ha **già concorso** alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal **regime di “provenienza”**, non concorre alla formazione del reddito dei **periodi di imposta successivi**, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di “destinazione”;
- un componente reddituale, che **non ha concorso** alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal **regime di “provenienza”**, concorre alla formazione del reddito dei **periodi di imposta successivi**, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di “destinazione”.

Ipotizzando l'**adozione** nel **2017** del regime per cassa, la [circolare 11/E](#) propone i seguenti **esempi**:

- i **ricavi** di vendita di beni **consegnati** nel **2016**, il cui corrispettivo è **incassato** nel **2017**, o i ricavi derivanti da prestazioni di **servizi ultimati** nel **2016**, con compenso **incassato** nel **2017**, che hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta **2016**, **non** costituiscono **ricavi imponibili** nel **2017**;
- l'acquisto di **beni di consumo**, la cui **consegna** è avvenuta nel **2016** e il pagamento nel **2017**, che ha originato un costo deducibile nel **2016**, **non** può essere **dedotto** nel **2017**;
- i **ricavi** di vendita di beni, **consegnati** nel **2017**, il cui **corrispettivo** è già stato **incassato** nel **2016**, o i ricavi derivanti da prestazioni di **servizi ultimati** nel **2017**, con compenso già **incassato** nel **2016**, che non hanno concorso alla determinazione del reddito del **2016**, costituiscono **ricavi imponibili** nel **2017**;
- l'acquisto di **beni di consumo, consegnati** nel **2017** con **pagamento** anticipato nel **2016**, non ha dato luogo a un costo deducibile nel **2016** e, quindi, può essere **dedotto** nel **2017**, all'atto della consegna;
- il **canone annuo** (settembre 2016 – agosto 2017) relativo a un contratto di affitto di un immobile strumentale, con **pagamento** anticipato nel mese di settembre **2016**, dedotto per 1/3 lo scorso anno, è deducibile per la quota residua (2/3) nel **2017**.

Con particolare riferimento a quest'ultimo punto, la regola troverebbe applicazione anche nell'ipotesi di **pagamento posticipato** nel **2017**. Il canone annuo andrebbe sempre **dedotto** nell'**anno in corso** nella misura dei 2/3.

C'è da chiedersi quale sia il comportamento corretto in caso di **pagamento ritardato** nel **2018**, qualora l'impresa adotti anche in tale annualità il regime per cassa. La soluzione più logica è quella di applicare il **criterio finanziario, deducendo** la quota parte di canone residua nel **2018**.

Lo stesso dovrebbe valere ove il contratto fosse di **durata biennale** (settembre 2016 – agosto 2018) e prevedesse un **unico pagamento** nel **2018**. La deduzione – per i 5/6 del canone - va fatta valere sempre avendo riguardo all'**esborso finanziario**.