

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regime per cassa: rimanenze finali senza impatto sulle comode

di **Marco Bomben**

Il componente negativo derivante dalla **deduzione integrale**, nel primo periodo di applicazione del regime per cassa, delle **rimanenze finali** dell'esercizio precedente **non è mai rilevante ai fini** dell'applicazione della disciplina delle società **di comodo**.

È questo uno dei principali chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare 11/E](#) di ieri.

Tra le novità di carattere fiscale apportate dalla **legge di Bilancio 2017** ([articolo 1, commi da 17 a 23](#)), è nota l'introduzione di un nuovo regime di determinazione del reddito per le imprese in contabilità semplificata, denominato **regime per cassa**.

Scopo dell'intervento normativo è quello di evitare gli effetti negativi derivanti dai **ritardi cronici di pagamento** e dal cd. **credit crunch** che possono impattare negativamente sulla **sostenibilità del business** per le imprese minori.

Pertanto, l'[articolo 1, comma 17 della L. 232/2016](#) è intervenuto sull'[articolo 66 Tuir](#), introducendo "un regime di contabilità semplificata improntato **al criterio di cassa**".

In base alle nuove disposizioni il reddito delle imprese minori viene determinato quale differenza tra ammontare dei ricavi/proventi **percepiti nel periodo d'imposta** e spese sostenute nel medesimo periodo.

A ben vedere, però, il regime delineato dal nuovo [articolo 66 Tuir](#) non risulta essere un regime di cassa puro, bensì un **regime "misto" cassa-competenza**. Infatti, il **criterio della competenza** continua a trovare applicazione per diverse componenti di reddito tra cui "**le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti**". Al riguardo si vedano le tabelle seguenti.

Componenti positivi per competenza

Ricavi da **assegnazione beni ai soci** o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

Proventi da **immobili patrimoniali**

Plusvalenze e sopravvenienze attive

Redditi determinati forfetariamente per attività di **allevamento di animali** oltre il limite di cui alla [lettera b\), comma 2, articolo 32 Tuir](#)

Articolo Tuir

[57](#)

[90](#)

[86 e 88](#)

[56, comma 5](#)

Componenti negativi per competenza

Quote di **ammortamento** beni materiali, anche ad uso promiscuo, immateriali e canoni *leasing*

Perdite di beni strumentali e perdite su **crediti**

Minusvalenze e **sopravvenienze** passive

Accantonamenti di quiescenza e previdenza

Spese per prestazioni di **lavoro**

Oneri di **utilità sociale**

Spese **relative a più esercizi**

Oneri **fiscali e contributivi**

Interessi di mora

Articolo Tuir

[64, comma 2](#) [102](#)

e [103](#)

[101](#)

[101](#)

[105](#)

[95](#)

[100](#)

[108](#)

[99, commi 1 e 3](#)

[109, comma 7](#)

Un'attenzione particolare va riservata alle **rimanenze**, le quali, in **vigenza** del nuovo regime, non assumono mai rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

Per il **primo periodo di imposta di applicazione**, invece, è previsto che le **consistenze finali**, che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza, siano portate **interamente in deduzione del reddito**.

Tale meccanismo comporta il **rischio di "inquinare" sensibilmente** (in modo sfavorevole al contribuente) il risultato reddituale rilevante ai fini:

- della disciplina delle **società non operative**;
- della disciplina delle **società in perdita sistematica**.

Sul punto, la [circolare 11/E](#) ha opportunamente chiarito che - **in ogni caso** - **"il componente negativo derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali ... non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società c.d. di comodo"**.

Quindi, il reddito minimo presunto deve essere **decrementato di un importo pari al valore delle rimanenze finali** formatesi nell'ultimo periodo d'imposta in cui ha trovato applicazione il criterio della competenza.

Con particolare riguardo alla **disciplina sulle società in perdita sistematica**, l'Agenzia precisa che **"laddove 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"**.

Ad esempio, si consideri la società Alfa, la quale:

- ha iniziato l'attività nel periodo n-6;
- ha prodotto **una perdita fiscale** nei periodi di imposta n-5, n-4, n-3, n-2, n-1;
- ha adottato il **regime di cassa nel periodo d'imposta n-3**, ove la **perdita fiscale è stata pari a 18.000**;
- al 31/12 del periodo **n-4** ha **rimanenze finali pari a 2.000**.

Il risultato fiscale del periodo n-3, rilevante ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica, è negativo "solo" per 16.000 (18.000-2.000), poiché va calcolato **senza considerare le rimanenze finali del periodo n-4**.

In tal caso, quindi, lo scomputo delle rimanenze finali non ha prodotto alcun effetto positivo, giacché Alfa risulta comunque in perdita anche nel periodo di prima applicazione del regime per cassa (n-3).

Di conseguenza, avendo prodotto perdite in tutti gli anni compresi nel quinquennio, nel **periodo n** la società deve essere considerata in **perdita sistematica**.

A considerazioni diverse si sarebbe potuti arrivare qualora la perdita del periodo n-3 fosse stata pari "soltanto" a 1000.



OneDay Master

**UNA SIMULAZIONE PRATICA DI DETERMINAZIONE
DEL REDDITO D'IMPRESA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)