

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il regime di cassa e le regole “transitorie”

di **Leonardo Pietrobon**

L'[articolo 1, comma 19, L. 232/2016](#) stabilisce che, nel caso di **passaggio dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata** per cassa e **viceversa**, le componenti – positive e negative – che **hanno già concorso** alla determinazione del reddito, secondo le regole dello specifico regime (regime di competenza/contabilità ordinaria o regime di contabilità semplificata per cassa) **non concorrono alla determinazione del reddito d'impresa negli esercizi successivi**.

La **medesima regola**, ma con conclusioni naturalmente opposte riguarda le **componenti che non hanno concorso alla determinazione del reddito** in base alle regole del regime adottato. In tali ipotesi, infatti, tali componenti concorreranno alla formazione del reddito dei **periodi d'imposta successivi** ancorché non si verifichino i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime successivamente applicato. Tale principio, ribadito anche nella [circolare AdE 11/E/2017](#) è finalizzato ad **evitare salti e/o duplicazione d'imposta della componenti reddituali**.

Sotto il profilo temporale, tale norma di “transizione” trova applicazione **sia in sede di prima applicazione** della nuova formulazione dell'[articolo 66 Tuir](#) – dall'1.1.2017 – **che a regime**, ossia tutte le volte in cui le imprese transitano dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, e viceversa.

Per quanto concerne l'aspetto pratico di determinazione del reddito, oltre a seguire le indicazioni di cui all'[articolo 66 Tuir](#), prendendo a riferimento l'anno 2017 **è necessario**:

1. **da un lato, escludere quelle componenti che**, pur con manifestazione finanziaria nel 2017, **abbiano già concorso alla formazione del reddito nel 2016 per competenza**;
2. dall'altro, **includere quelle componenti che**, pur non avendo avuto manifestazione finanziaria **nel 2017, siano imputabili a tale periodo** in base ai criteri di competenza che regolavano la determinazione del reddito nel 2016.

Il medesimo ragionamento, tuttavia, potrebbe riguardare anche componenti che hanno generato la loro **manifestazione nel 2017** si riferiscono ad **annualità antecedenti**, quali 2016 – 2015 – 2014 ecc., nelle quali si è già manifestata l'imputazione reddituale.

Sul punto l'Agenzia delle entrate, con la [circolare AdE 11/E/2017](#), afferma che in sede di prima applicazione del nuovo regime (ma analoghe conclusioni valgono anche nel transito dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata), **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 correttamente, a norma dell'[articolo 109, comma 2, Tuir](#), **non hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, costituiscono ricavi imponibili nel 2017**. In tal caso, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti e? necessario far riferimento alla **consegna dei beni** o all'**ultimazione del servizio** (conformemente alle regole del **regime di provenienza** ovvero a quanto previsto dall'[articolo 109, comma 2, Tuir](#)).

Sulla base di tali indicazioni, le **ipotesi** che si possono presentare sono di seguito rappresentate:

1. **consegna e spedizione di beni alla data del 20.12.2016**, fattura emessa in data 10.1.2017 e pagamento in data 12.1.2017. In tal caso la **componente economica positiva fiscalmente rilevante si realizza (si è realizzata)**, secondo il principio di competenza adottato in base ai criteri applicabili **nell'anno d'imposta 2016**, nonostante l'incasso e la fattura riporti la data del 2017;
2. **incasso di un acconto nel corso del 2016**, relativo a **beni consegnati nell'anno 2017**. In tal caso **la componente economica fiscalmente rilevante si realizza nell'anno 2017**, non essendosi manifestata la rilevanza reddituale, in carenza del presupposto normativo, nell'anno 2016.

La stessa Agenzia delle entrate, con il citato documento di prassi, fornisce alcune indicazioni pratiche. In particolare, nelle situazioni sopra esaminate, a parere dell'Agenzia **è opportuno che l'impresa**, in sede di passaggio dal regime di competenza (precedente formulazione dell'[articolo 66 Tuir](#) o regime ordinario) al regime di cassa (nuovo [articolo 66 Tuir](#)), **mantenga 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** (ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/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.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione
LA DICHIARAZIONE DELLE PERSONE FISICHE E IL MODELLO 730
Scopri le sedi in programmazione >