

REDDITO IMPRESA E IRAP

Imprese in contabilità semplificata: le deroghe al principio di cassa

di **Alessandro Carlesimo**

Come noto, a decorrere dal periodo di imposta 2017 le imprese minori in **contabilità semplificata** devono determinare la base imponibile rilevante ai fini delle imposte sul reddito e dell'Irap attenendosi al **criterio di cassa**, in sostituzione di quello di competenza.

La Legge di Bilancio 2017 ([articolo 1, commi da 17 a 23, L. 232/2016](#)) ha infatti rivisitato le regole che sovrintendono al calcolo degli imponibili facendo sì che **l'imputazione per cassa costituisca il regime naturale di determinazione del reddito fiscale** delle imprese esercitate in forma individuale o collettiva (diverse dalle società di capitali) che producono **ricavi non superiori a 700.000 euro**, o, nel caso di prestazione di servizi, **ricavi non superiori a 400.000 euro** ([articolo 18 D.P.R. 600/1973](#) e [articolo 66 Tuir](#)).

Nel passaggio dal previgente criterio a quello di **cassa**, la collocazione temporale dei componenti reddituali viene dunque spostata, dal **momento di effettuazione delle operazioni**, al **momento del regolamento finanziario delle medesime**, cosicché **i ricavi concorrono a formare reddito nell'esercizio di incasso** e le spese nell'esercizio in cui ha luogo il relativo esborso.

Tuttavia, come confermato dalla [circolare AdE 8/E/2017](#), par. 8, l'applicazione del nuovo regime non comporta *tout court* l'abbandono del principio di competenza, ciò in quanto **il sistema normativo dispone deroghe con riferimento ad alcune voci di costo o ricavo che trovano nella competenza economica la loro fisiologica modalità di imputazione**.

Ne deriva quindi **un regime misto cassa - competenza** che mantiene fermo il richiamo al momento di maturazione, innanzitutto, **per i seguenti elementi positivi di reddito**:

- **ricavi da assegnazione dei beni ai soci** o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ([articolo 57 Tuir](#));
- proventi derivanti da **immobili patrimoniali** che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa ([articolo 90 Tuir](#));
- **plusvalenze patrimoniali** ([articolo 86 Tuir](#));
- **sopravvenienze attive** (l'Agenzia delle Entrate, tuttavia, conferma l'applicazione del principio di cassa per le sopravvenienze derivanti dallo **storno** o **integrazione** di componenti negativi o positivi trattati per cassa, ribadendo quanto già precisato con la

precedente [circolare 11/E/2017](#));

- redditi delle **attività di allevamento** determinati forfettariamente secondo l'[articolo 56, comma 5, Tuir](#).

Analizzando in negativo queste esclusioni, si rileva che il **principio di cassa** riguarda essenzialmente i ricavi caratteristici dell'impresa, spesso soggetti a fenomeni di illiquidità dei **crediti commerciali**. Il Legislatore ha perciò inteso arginare le difficoltà finanziarie dei contribuenti minori che, in base alle precedenti regole, venivano tassati a prescindere dall'incasso degli importi fatturati.

Vengono invece tenuti **fuori dal principio di cassa** alcuni proventi afferenti alla **gestione straordinaria**, tendenzialmente avulsa da situazioni di incaglio dei crediti.

È inoltre **preclusa** l'applicazione del **principio di cassa** per i seguenti elementi negativi di reddito:

- **quote di ammortamento di beni materiali e immateriali e canoni di leasing** ([articoli 64, comma 2, 102 e 103 Tuir](#));
- **minusvalenze patrimoniali** ([articolo 101, comma 1, Tuir](#));
- **perdite su beni strumentali e perdite su crediti** risultanti da elementi certi e precisi ([articolo 101, comma 5, Tuir](#));
- **sopravvenienze passive** (salvo, anche in questo caso, l'integrazione o storno di componenti negativi o positivi trattati per cassa);
- **accantonamenti di quiescenza e previdenza** ([articolo 105 Tuir](#));
- **spese per prestazioni di lavoro** ([articolo 95 Tuir](#));
- **oneri di utilità sociale** ([articolo 100 Tuir](#));
- **spese relative a più esercizi** che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale prevista dal principio contabile Oic 24 ([articolo 108 Tuir](#)).

Ulteriori eccezioni al criterio di cassa si rinvencono nelle **disposizioni di coordinamento**:

- con riferimento all'**onere sostenuto negli esercizi precedenti per l'acquisto di merci, materie prime ed altre rimanenze, inutilizzate o invendute, affluite nel magazzino dell'ultimo esercizio di applicazione del principio di competenza (i.e.2016)**. L'[articolo 1, comma 18, L. 232/2016](#) ne prevede infatti la **deduzione integrale nell'esercizio di prima applicazione**. La deduzione delle residue giacenze, in questo senso, consente di azzerarne il valore fiscale di partenza per facilitare l'approdo ad una **gestione fiscale del magazzino** improntata alla **cassa**, che presuppone, quindi, "rimanenze contabili" corrispondenti alle sole rettifiche di costi per materiali acquistati e non pagati;
- avuto riguardo ai ricavi percepiti o costi sostenuti in vigenza del nuovo regime, in base all'[articolo 1, comma 19, L. 232/2016](#), i medesimi **non hanno rilevanza fiscale** se riferibili ad **operazioni che hanno già concorso a formare il reddito degli esercizi precedenti** in conformità alle precedenti regole di imputazione temporale;
- con riferimento agli **elementi di reddito sospesi (né tassati né dedotti)** relativi agli

esercizi anteriori al 2017, per i quali continua ad applicarsi il regime di provenienza (i.e. competenza).

Giova ricordare che l'Agenzia delle Entrate, nella [Circolare 11/E/2017](#) raccomanda di 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** (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**”*.

Le deroghe citate trovano applicazione anche con riferimento al valore della produzione netta Irap, per la cui determinazione si osserva quanto stabilito dall'**articolo 66 Tuir**, stante il rinvio espresso del nuovo [articolo 5-bis, comma 1- bis, D.lgs. 446/1997](#) ai criteri ivi previsti.



Seminario di specializzazione

**INTERNAZIONALIZZAZIONE DI IMPRESA E
STRUMENTI DI CRESCITA PER LE PMI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)