

I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE- 19 APRILE 2017 ORE 06:00

Regime di cassa: quali componenti di reddito restano nella competenza?

Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Roma e Milano

L'applicazione del principio di cassa per la determinazione del reddito delle imprese minori è soggetto a molte eccezioni. Infatti, alcuni componenti positivi e negativi di reddito restano assoggettati alle regole di competenza. Il nuovo regime, in sostanza, non è un regime di cassa puro, bensì un regime misto cassa-competenza. Nella circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, l'Agenzia delle Entrate analizza in modo dettagliato tutte le eccezioni, fornendo un quadro completo delle regole di determinazione del reddito delle imprese transitate, a decorrere dal 2017, nel nuovo regime.

Con la circolare n. 11/E/2017 sul nuovo **regime di cassa** per le imprese minori introdotto dalla legge di Bilancio 2017, l'Agenzia delle Entrate fa luce su un importante aspetto: fino a che punto si applicano le regole di cassa e quando, invece, restano valide le vecchie regole sulla competenza.

Leggi anche

- [Imprese in regime di cassa: chiariti i dubbi, ma senza sorprese](#)

- [Regime di cassa: nuove regole per le imprese minori](#)

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, il nuovo regime non è un regime di cassa "puro", bensì un **regime misto cassa-competenza**. In altre parole è come se, ribaltando i termini del discorso, il Legislatore avesse introdotto, accanto alle regole di competenza che continuano ad applicarsi ad alcuni componenti di reddito, una **regola più generale** che, per esclusione, assoggetta al principio di cassa tutto ciò che, espressamente, non costituisce una eccezione.

Vale la pena, dunque, di analizzare quali sono le componenti (positive e negative) di reddito che restano assoggettate al principio di competenza.

Consulta il Dossier [Regime di cassa](#)

Componenti positive di reddito

Per quanto concerne i componenti positivi, continuano a concorrere alla formazione del reddito secondo il criterio di **competenza**:

a) i **ricavi** da assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 57 TUIR): sul punto, l'Agenzia precisa che il valore normale dei beni concorre alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui è avvenuta l'assegnazione ai soci o la destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;

b) i proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (cd. **immobili patrimoniali**) (art. 90 TUIR);

c) le **plusvalenze** e **sopravvenienze attive** (articoli 86 e 88 TUIR): va però precisato che concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze attive derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa;

d) i redditi determinati forfettariamente per le attività di **allevamento di animali** oltre il limite di legge (art. 32, comma 2, lettera b, e art. 56, comma 5, TUIR): a questo proposito, viene ribadito che il criterio di competenza è applicabile anche alla determinazione forfettaria del reddito delle altre attività agricole (art. 56-*bis* TUIR), anche se la norma non contiene alcun rinvio espresso a ciò.

Va fatta, però, una ulteriore precisazione: in caso di regimi di determinazione della base imponibile forfettizzati (è il caso, ad esempio, del regime forfettario sull'agriturismo) i ricavi sui quali applicare il coefficiente di redditività si considerano "conseguiti" in osservanza del criterio di cassa.

Componenti negative di reddito

Passando ai **componenti negativi**, restano soggetti alla competenza:

a) le **minusvalenze e sopravvenienze passive** (art. 101 TUIR): in ogni caso concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze passive derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa;

b) le **quote di ammortamento** di beni materiali, anche ad uso promiscuo, e immateriali e i canoni di leasing (articoli 64, comma 2, 102 e 103 TUIR): l'applicazione deriva dal rinvio che la norma (art. 66) fa direttamente all'art. 102. Però, va precisato che:

- il criterio di cassa si applica per le spese di manutenzione ordinaria;

- al contrario, in considerazione del principio di analogia di trattamento fiscale dell'acquisto dei beni in proprietà e in leasing, i canoni di leasing sono deducibili in capo alle imprese minori per competenza. Quindi, secondo l'Agenzia, anche il maxi-canone di leasing deve essere dedotto per competenza, essendo in tal caso irrilevante il momento del pagamento;

c) le **perdite di beni strumentali** e le **perdite su crediti** (art. 101 TUIR): l'art. 101, comma 5, TUIR trova applicazione anche per le eventuali perdite relative a crediti rilevati in contropartita dei ricavi in costanza di opzione per il regime contabile basato sulla presunzione di effettuazione/registrazione dell'operazione di cui all'art. 18, comma 5, D.P.R. n. 600/1973;

d) gli accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105 TUIR);

e) le **spese per prestazioni di lavoro** (art. 95 TUIR);

f) gli **oneri di utilità sociale** (art. 100 TUIR);

g) le **spese relative a più esercizi** (art. 108 TUIR): il criterio di competenza per la deducibilità di queste spese opera unicamente nel caso in cui le stesse abbiano natura pluriennale (ad esempio, costi di impianto, spese di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale prevista dall'OIC 24). Al contrario, se tali spese sono deducibili interamente nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, si applica il criterio di cassa. Pertanto, le spese di **rappresentanza** sono deducibili nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento, fermi restando per queste ultime i limiti di deducibilità previsti dall'art. 108, comma 2, TUIR. L'Agenzia, a tale proposito, ricorda che a seguito delle modifiche al Codice civile apportate dal D.Lgs. n. 139/2015, le spese di **pubblicità** e le spese di **ricerca** (di base e applicata) non sono più capitalizzabili: le stesse, quindi, non rientrano più nell'ambito di applicazione dell'art. 108, comma 1, TUIR, limitato alle "spese relative a più esercizi". In definitiva, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) sono deducibili secondo il criterio di cassa;

h) gli **oneri fiscali e contributivi** (art. 99, commi 1 e 3, TUIR);

i) gli **interessi di mora** (art. 109, comma 7, TUIR).

Componenti di reddito non deducibili

A prescindere dall'applicazione del principio di cassa o competenza, restano comunque non deducibili i seguenti componenti negativi:

- a) spese ed altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali (art. 90, comma 2, TUIR);
- b) accantonamenti, diversi da quelli indicati nell'articolo 105;
- c) remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'art. 2554 c.c. allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, comma 9, lettera b, TUIR).

Su quest'ultimo aspetto, l'Agenzia delle Entrate precisa che, in ogni caso, la remunerazione dovuta relativamente ai citati contratti che prevedano l'apporto di opere e servizi è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.

Componenti di reddito su cui si applica il criterio di cassa

Una volta chiarito cosa resta assoggettato al principio di competenza, per esclusione, tutto il resto va secondo le regole di cassa.

Pertanto, concorrono alla formazione del reddito d'impresa all'atto dell'effettiva percezione (e, quindi, sono **imputati per cassa**) i ricavi indicati all'art. 85 TUIR e gli altri proventi indicati nell'art. 89 TUIR.

Specularmente, lo stesso criterio di cassa si applica anche alle "**spese sostenute**" nell'esercizio d'impresa.

Quindi, si imputano per cassa gli acquisti di:

- **merci** destinate alla rivendita;
- beni **impiegati** nel processo produttivo;
- beni **incorporati** nei servizi;
- **materiali di consumo**.

Inoltre, rientrano nel principio di cassa le **spese per utenze**, le **spese condominiali**, le **imposte comunali** deducibili, le **spese per assicurazioni** e gli **interessi passivi**.

Un'ultima precisazione: sono ugualmente deducibili per cassa i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici sono deducibili all'atto del sostenimento della spesa.

Ciò è espressamente scritto nella legge di Bilancio e tale modifica è stata dettata da mere ragioni di opportunità in quanto una siffatta previsione non ha più ragion d'essere in un regime per cassa.