



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF103
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	SEMPLIFICATI - PASSAGGIO DALLA COMPETENZA ALLA "CASSA"
RIFERIMENTI	CM 11/2017 - ART. 66 TUIR; ART. 18 DPR 600/73 – RF 075/2017, 321/2016
CIRCOLARE DEL	07/06/2018

Sintesi: nella determinazione del reddito imponibile 2017 per i contribuenti semplificati (compilazione del quadro RG del Modello Redditi 2018):

- si dovranno **escludere** i componenti positivi/negativi che hanno concorso alla formazione del reddito nel 2016 secondo il principio di competenza
- si dovranno **includere** i componenti positivi/negativi che non hanno concorso alla formazione del reddito nel 2016 secondo il principio di competenza al verificarsi di determinate condizioni.

I contribuenti in contabilità semplificata, nella compilazione del **quadro RG** del Mod. Redditi 2018 e, più in generale, nell'ambito della determinazione del reddito, devono prestare particolare attenzione agli effetti del mutamento di regime contabile, con il passaggio:

- dall'applicazione del **regime di competenza**
- all'applicazione del **regime di cassa** ibrido.

La norma di riferimento è l'**art. 1, c. 19, L. 205/2017** (Legge di bilancio 2018): "I ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi".

Tale disposizione si applica:

- sia nel **primo anno di applicazione del nuovo regime di cassa** (tra il 2016 ed il 2017, per la generalità dei casi, ma potrebbe verificarsi solo successivamente per i soggetti che hanno optato per la contabilità ordinaria dal 2017)
- che **a regime** (successivi passaggi da cassa a competenza o ritorno da competenza a cassa)

Secondo i chiarimenti della CM 11/2018, al fine di "evitare salti o duplicazioni di imposizione" è necessario:

- ➔ da una parte **escludere** le componenti che, pur **pagate/incassate nel 2017**, hanno **partecipato al reddito nel 2016 per competenza**
- ➔ dall'altra parte **includere** le componenti che, **pur non pagate/incassate nel 2017**, risultano **imputabili nel 2017** in base al criterio di competenza che regolava il reddito nel 2016.

Inoltre è disposta

- ➔ la "**ultrattività**" delle norme applicabili al **periodo d'imposta "di provenienza"** (competenza) **nel caso in cui nel 2016 si sia già verificato l'aspetto "numerario"** (l'incasso del corrispettivo o di un acconto)
- ➔ mentre negli altri casi (mancato incasso) troverà applicazione il nuovo principio di cassa.

A titolo di esempio, si avrà quanto segue:

a) cessione di beni:

- consegnati nel 2016: è stata tassata nel 2016 e, pertanto, non rileva il pagamento effettuato nel 2017
- consegnati nel 2017 ma per le quali si è incassato (in via anticipata o un acconto) nel 2016: sono imponibili nel 2017

b) appalto di servizi affidato nel 2016:

- per il quale si è incassato un acconto nel 2016: mantiene il principio di competenza dal 2017 (se viene ultimato solo nel 2018 il costo diviene deducibile nel 2018)
- per il quale non è stato incassato alcun acconto nel 2016: dal 2017 trova applicazione il criterio di cassa.



CM 11/2018: nel caso di contratto di affitto di un immobile strumentale, con pagamento anticipato del canone annuo, ad esempio, nel mese di settembre 2016, ha comportato la deduzione di costi di affitto per un importo pari a un terzo del canone pagato; di conseguenza, la quota restante (pari a due terzi del canone di affitto pagato) sarà deducibile nel periodo di imposta 2017, benché in tale periodo non si verifichi la manifestazione finanziaria.

In senso analogo, nel caso in cui siano stati corrisposti acconti – fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza -, è da ritenere che gli stessi concorrano a formare il reddito nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza. Ad esempio, si ipotizzi che un'impresa in contabilità semplificata abbia sottoscritto un contratto per una prestazione di servizi la cui ultimazione è prevista per il 2018 e pagato un acconto pari al 10 per cento del corrispettivo pattuito nel 2016. È di tutta evidenza che, nel periodo di imposta 2016, a norma del previgente articolo 66 del TUIR, l'acconto pagato è stato fiscalmente irrilevante. Pertanto, è da ritenere che l'impresa potrà dedurre l'intero corrispettivo della prestazione ricevuta all'atto dell'ultimazione della stessa (nell'esempio nel 2018).

CRITERI DA SEGUIRE							
COMPETENZA	CASSA						
<p>Acquisto/cessione beni mobili: consegna/spedizione</p> <p>Acquisto/cessione beni immobili: stipulazione atto</p> <p>In entrambi i casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se diversa e successiva - rileva la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale <p>Prestazione servizi: ultimazione prestazione</p> <p>Locazione, mutuo, assicurazioni e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici: maturazione corrispettivo</p>	<p>- Incasso/pagamento:</p> <table border="1"> <tr> <td>Assegno bancario e circolare</td><td>Beneficiario riceve materialmente il titolo (l'assegno). E' irrilevante la data in cui l'imprenditore ha versato materialmente la somma sul conto corrente bancario o postale.</td></tr> <tr> <td>Bonifico bancario</td><td>Data dell'operazione (ininfluente data valuta) <ul style="list-style-type: none"> ▪ per il soggetto beneficiario individua il giorno in cui la somma di denaro è effettivamente disponibile ▪ per il soggetto che ha ordinato il pagamento la data dell'operazione rappresenta il momento in cui si perde effettivamente la disponibilità della somma sul conto corrente bancario. </td></tr> <tr> <td>Carta di credito</td><td>Ai fini del pagamento effettuato con carta di credito: <ul style="list-style-type: none"> - il momento rilevante è quello in cui la stessa viene utilizzata. </td></tr> </table> <p>- Opzione registrato=incassato/pagato: vale data di registrazione</p>	Assegno bancario e circolare	Beneficiario riceve materialmente il titolo (l'assegno). E' irrilevante la data in cui l'imprenditore ha versato materialmente la somma sul conto corrente bancario o postale.	Bonifico bancario	Data dell'operazione (ininfluente data valuta) <ul style="list-style-type: none"> ▪ per il soggetto beneficiario individua il giorno in cui la somma di denaro è effettivamente disponibile ▪ per il soggetto che ha ordinato il pagamento la data dell'operazione rappresenta il momento in cui si perde effettivamente la disponibilità della somma sul conto corrente bancario. 	Carta di credito	Ai fini del pagamento effettuato con carta di credito: <ul style="list-style-type: none"> - il momento rilevante è quello in cui la stessa viene utilizzata.
Assegno bancario e circolare	Beneficiario riceve materialmente il titolo (l'assegno). E' irrilevante la data in cui l'imprenditore ha versato materialmente la somma sul conto corrente bancario o postale.						
Bonifico bancario	Data dell'operazione (ininfluente data valuta) <ul style="list-style-type: none"> ▪ per il soggetto beneficiario individua il giorno in cui la somma di denaro è effettivamente disponibile ▪ per il soggetto che ha ordinato il pagamento la data dell'operazione rappresenta il momento in cui si perde effettivamente la disponibilità della somma sul conto corrente bancario. 						
Carta di credito	Ai fini del pagamento effettuato con carta di credito: <ul style="list-style-type: none"> - il momento rilevante è quello in cui la stessa viene utilizzata. 						

PASSAGGIO DA COMPETENZA A CASSA (2016 – 2017)

Nel caso di passaggio:

- da un periodo in cui si applica la **competenza**
- ad un periodo soggetto al **regime di cassa:**

i componenti positivi e negativi di reddito che:

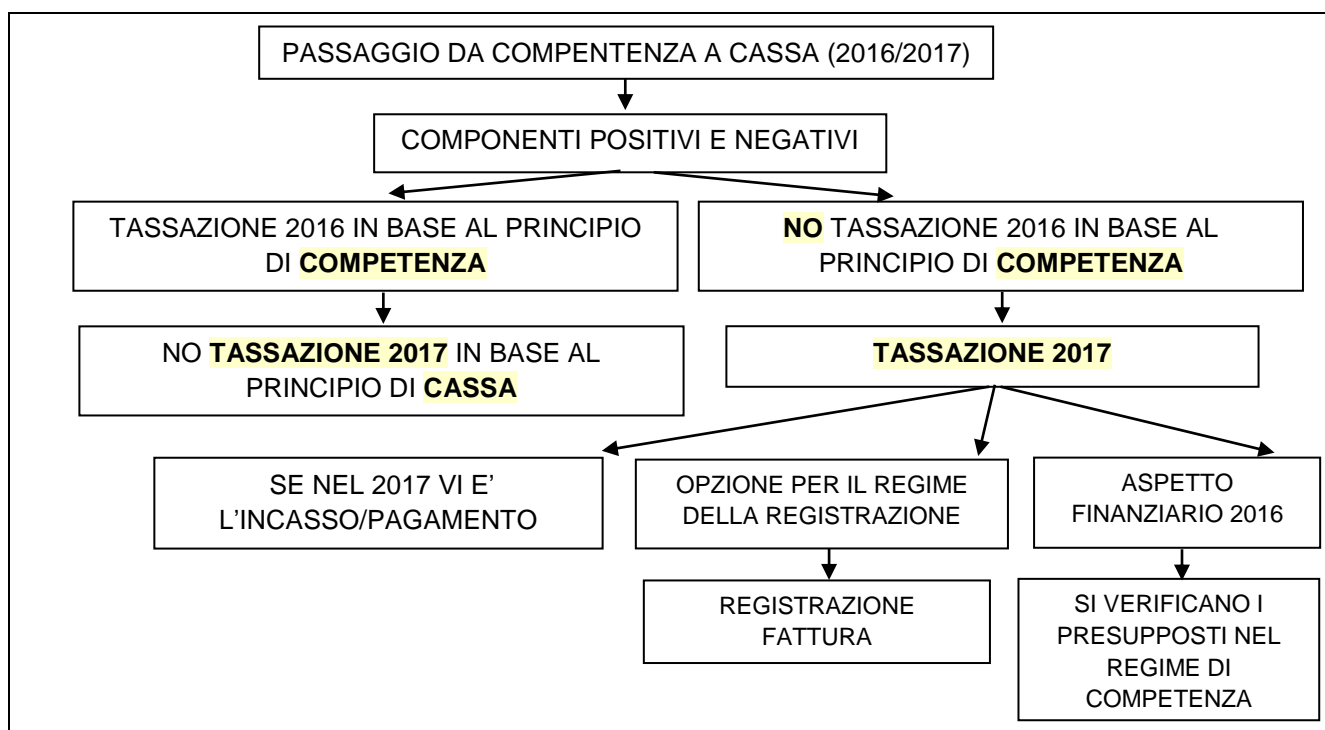
- ⇒ hanno già concorso alla formazione del reddito nel 2016 in quanto di competenza di tale periodo: **non assumono rilevanza** nella determinazione del reddito 2017 (anche se incassati/pagati in tale periodo);
- ⇒ non hanno ancora concorso alla formazione del reddito nel 2016 (es: di competenza del 2017):
 - **rilevano nel 2017** solo se in tale periodo d'imposta:

- ✓ si verifica l'aspetto finanziario rilevante nel regime di cassa
- ✓ **OPZIONE PER REGISTRATO=INCASSATO/PAGATO:** si verifica la registrazione della fattura;
- ✓ **SE ASPETTO FINANZIARIO VERIFICATO NEL 2016:** si tassazione nel 2017 solo se in tale periodo d'imposta si verificano i presupposti impositivi in base al **regime di provenienza**.

COMPONENTI "MERAMENTE FISCALI" DIFFERITI A PERIODI FUTURI

Per i componenti di reddito differiti per espressa previsione del Tuir (non immobilizzazioni immateriali da ammortizzare, ma mere "variazioni fiscali": plusvalenze rateizzate, eccedenze manutenzioni, ecc.), i funzionari dell'Agenzia a Telefisco 2018 hanno ritenuto che, in sede di passaggio al regime di cassa:

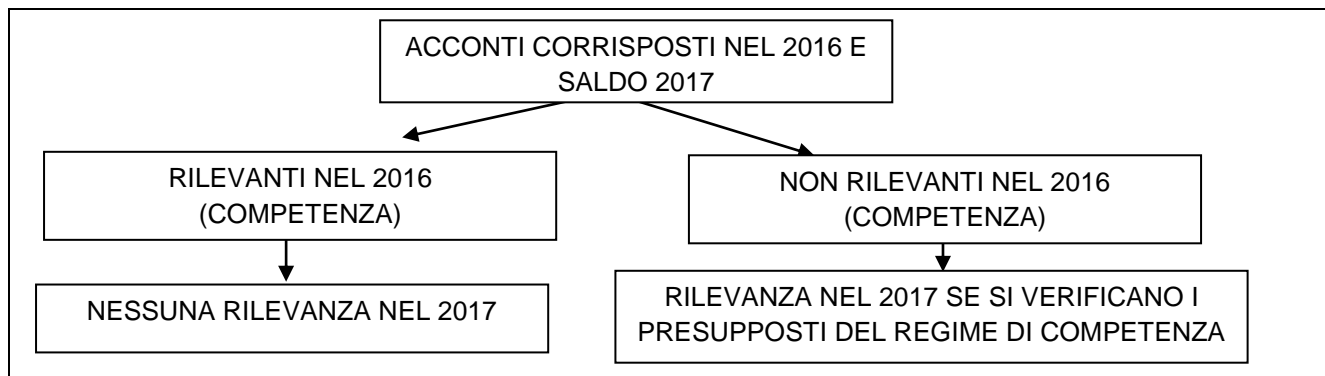
- tali componenti **proseguono a concorrere al reddito con la medesima imputazione temporale** prevista prima di accedere al regime "di cassa"
- senza soluzione di continuità.



INCASSO DI ACCONTI

Per quanto attiene all'incasso di acconti in occasione del passaggio di regime si avrà che:

- ⇒ se gli **acconti sono stati rilevanti nel 2016** (regime di competenza)
 - ✓ in quanto l'operazione è di **competenza del 2016**
 - ✓ il saldo dell'operazione al momento della percezione non assumerà rilievo
- ⇒ se gli **acconti non sono stati rilevanti nel 2016** (regime di competenza)
 - ✓ dovranno essere tassati nel 2017 o successivo periodo dell'incasso
 - ✓ al pari delle operazioni per le quali nel 2016 non si è verificato il requisito della competenza
- ⇒ con la necessità di verificare, ai fini della tassazione, la realizzazione del momento impositivo in base al principio di competenza.



CASI PRATICI

Alla luce delle considerazioni precedenti (ed in attesa di conferme ufficiali), si propongono una serie di esempi.

Esempio1	<p><u>CESSIONE BENI: CONSEGNA 2016 E INCASSO CORRISPETTIVO 2017</u></p> <p>Il sig. Rossi, commerciante, ha effettuato cessioni di beni nel 2016, con consegna dei beni nel 2016 e incasso del corrispettivo nel 2017. Nel caso di specie ha già avuto effetto il principio di competenza nel 2016; pertanto nulla dovrà essere nuovamente tassato nel periodo d'imposta 2017 (criterio di cassa).</p>
Esempio2	<p><u>CESSIONE BENI: CONSEGNA 2017 E INCASSO CORRISPETTIVO 2016</u></p> <p>In riferimento all'Esempio1, si ponga ora che il commerciante abbia pattuito le cessioni con consegna dei beni nel 2017 ed incasso del corrispettivo nel 2016. In tale caso nel 2016 non si è verificata la consegna, ma si è verificato l'incasso; pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il componente positivo non è stato tassato nel periodo 2016 - e dovrà essere tassato nel periodo d'imposta 2017 (anno della consegna; si mantiene il principio di competenza posto l'incasso dell'acconto nel 2016).
Esempio3	<p><u>CESSIONE BENI: CONSEGNA 2018 E INCASSO CORRISPETTIVO 2016</u></p> <p>In riferimento all'Esempio 1, si ponga ora che il contratto abbia previsto la consegna dei beni nel 2018 e l'incasso del corrispettivo nel 2016. In tale caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il componente positivo non è stato tassato nel periodo d'imposta 2016 - non dovrà essere tassato nel 2017 (non si applica il criterio di cassa, posto che è stato incassato un acconto nel 2016), ma nel 2018 (criterio di competenza).
Esempio4	<p><u>ACQUISTO SERVIZI: ULTIMAZIONE 2016 E PAGAMENTO 2017</u></p> <p>Il Sig. Neri, artigiano, ha proceduto a commissionare dei servizi nel 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'ultimazione dei lavori sia avvenuta nel 2016 - abbia proceduto al pagamento nel 2017. <p>In tale caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il componente negativo ha concorso alla formazione del reddito nel periodo d'imposta 2016 (criterio di competenza) - e non dovrà essere nuovamente dedotto nel periodo d'imposta 2017 (criterio di cassa).
Esempio5	<p><u>ACQUISTO SERVIZI: ULTIMAZIONE 2017 E PAGAMENTO 2016</u></p> <p>In riferimento all'esempio4, ipotizziamo che il Sig. Rossi abbia proceduto all'acquisto di servizi nel 2016 e che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'ultimazione dei lavori sia avvenuta nel 2017 - abbia proceduto al pagamento di un acconto nel 2016.

In tale caso:

- il componente negativo **non** ha concorso al reddito nel 2016 (criterio di competenza)
- dovrà essere dedotto nel periodo d'imposta 2017 (criterio di competenza "ultrattiva", che scatta per il fatto di aver pagato un acconto nel 2016).

Ove nel 2016 non fosse intervenuto alcun pagamento, la deduzione sarebbe scattata "per cassa" dal 2017.

CANONE DI LOCAZIONE "ANNUALE" PAGATO NEL 2016 IN VIA ANTICIPATA

Una impresa aveva in corso 2 affitti annuali per i quali ha pagato il canone:

- **in via anticipata nel 2016:** per €. 1.200 per il **periodo 1/10/2016 – 30/09/2017**
- **nel 2018** (causa contestazioni): per €. 800 per il **periodo 1/04/2016 – 31/03/2017**.

Tali canoni risultano deducibili:

a) primo affitto:

- per €. **300** (4° trimestre) nel 2016, per **competenza**
- per €. **900** nel 2017 (competenza ultrattiva, posto il pagamento nel 2016)

b) secondo affitto:

- per €. **600** (primi 3 trimestri) **nel 2016**, per **competenza**
- per €. **0** nel 2017 (non vi è stato alcun pagamento nel 2016 e, quindi, scatta subito il principio di cassa dal 2017 in poi)
- per €. **200 nel 2018**, in applicazione del principio "di **cassa**"

CESSIONE BENI: CONSEGNA 2016 E INCASSO CON ACCONTI 2016 E SALDO 2017

Il sig. Rossi, commerciante, ha effettuato cessioni di beni nel 2016 con **consegna dei beni nel 2016 e incasso del corrispettivo per il 50% nel 2016 e per il residuo 50% nel 2017**.

L'operazione è interamente tassata nel 2016, a prescindere dall'incasso del saldo nel 2017.

INGRESSO NEL REGIME DI CASSA - ACCONTI

Il sig. Verdi, agente di commercio

- ha maturato provvigioni per €. 8.000 di competenza del 2016, percepite nel 2017
- paga di €. 2.000 di **acconto** per una causa, conclusa nel 2017 (saldo per €. 3.000).

In tal caso:

- le provvigioni: vanno dichiarate nell'anno 2016 (per competenza) e non nel 2017
- la spesa legale: non è deducibile nel 2016 (prestazione non ultimata), ma nel 2017 per interi €. 5.000 (incluso l'acconto, in quanto il pagamento è già intervenuto ante 2017).

APPALTO: ACCONTO 2016, SALDO 2017 E ULTIMAZIONE 2017

Un artigiano stipulato un contratto di appalto nel 2016:

- sia stato **incassando un acconto nel 2016** di €. 3.000
- nel 2017 la prestazione viene ultimata e viene incassata il saldo della prestazione.

In tale caso:

- l'acconto percepito nel 2016 non ha concorso alla formazione del reddito
- nel 2017 si tassa sia acconto che saldo, avvenendo l'ultimazione della prestazione. (competenza ultrattiva, posto l'incasso nel 2016)

APPALTO: INCASSO 2016 E ULTIMAZIONE 2018

Nell'esempio9 precedente, l'impresa abbia ultimato i lavori nel 2018; in tal caso:

- nulla cambia per il 2016 (principio di competenza)
- nel 2017 nulla viene tassato in quanto i lavori non sono ultimati e trova applicazione operativa il principio di competenza (a causa dell'incasso dell'acconto nel 2016)
- si tasserà, quindi, l'intero corrispettivo nel 2018.

Esempio11	<p><u>APPALTO: INCASSO 2016 E ULTIMAZIONE 2018</u></p> <p>Nell'esempio9 precedente, si ponga ora che nel 2016 non sia stato incassato alcun acconto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dal 2017 trova applicazione il principio di cassa - pertanto l'artigiano tasserà i corrispettivi man mano che procede all'incasso.
Esempio12	<p><u>COSTO DIPENDENTI 2016 PAGATO NEL 2017</u></p> <p>Nel caso il costo del personale del 2016 sia stato pagato nel 2017, questo ha concorso a formare il reddito interamente nel 2016, risultando irrilevanti i pagamenti effettuati nel 2017. Allo stesso gli oneri previdenziali ed assistenziali relativi al costo del lavoro dipendente vanno assunti per competenza e, di conseguenza, hanno concorso alla determinazione del reddito 2016, risultando irrilevanti gli eventuali versamenti effettuati nel 2017.</p>
Esempio13	<p><u>MANUTENZIONI RIPARTITE IN 5 ANNI NEL 2016</u></p> <p>Nel caso di manutenzioni ripartita in 5 anni a partire dal 2016, per i periodi d'imposta 2017, 2018, 2019 e 2010 dovranno essere dedotte le rimanenti quote "costanti".</p>
Esempio14	<p><u>RISCONTO PLURIENNALI</u></p> <p>Un contribuente ha rilevato nel 2016 un risconto attivo (es. assicurazione biennale), con manifestazione del costo in più anni (2017 e 2018).</p> <p>In tale caso, i risconti pluriennali mantengono il regime previgente e, pertanto, andrà riscontrata la quota di competenza sia del 2017 che del 2018.</p>
Esempio15	<p><u>IMMOBILIARE DI COMPRAVENDITA E ACQUISTO IMMOBILE MERCE</u></p> <p>Società immobiliare stipula un preliminare di acquisto per un immobile nel 2016, versando un acconto di €. 50.000 (non caparra).</p> <p>A gennaio 2017 stipula il rogito (rilevante nel principio di competenza, che trova applicazione considerato l'acconto versato nel 2016):</p> <ul style="list-style-type: none"> - in tale momento rileva il costo di acquisto (dedotto interamente in quanto bene merce, senza che risulti stanziato al 31/12/2017 alcuna rimanenza finale). <p>Si noti che laddove l'acquisto avesse riguardato un immobile strumentale, trova sempre applicazione il principio di competenza (dell'acquisto e dei relativi ammortamenti).</p>
Esempio16	<p><u>IMMOBILIARI DI GESTIONE E ACQUISTO IMMOBILE MERCE</u></p> <p>Nell'esempio precedente si ponga ora che l'immobile sia stato rogitato nel 2016. L'operazione rileva per competenza nel 2016: ove l'immobile sia stato invenduto nel 2016, sarà interamente speso nel 2017 come esistenze iniziali.</p>
Esempio17	<p><u>IMMOBILIARI DI GESTIONE E ACQUISTO IMMOBILE MERCE CON ACCONTI</u></p> <p>In riferimento all'esempio 17, ipotizziamo il versamento di acconti nel 2016 con rogito stipulato nel 2017. Pagamento in 3 rate annuali. In tale caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'operazione non rileva nel 2016 - rileva nel 2017 in base al principio di cassa (per il versamento della prima rata).
Esempio18	<p><u>IMMOBILIARI DI GESTIONE E ACQUISTO IMMOBILE MERCE PER SEMPLIFICATO CON OPZIONE REGISTRATO=INCASSATO/PAGATO</u></p> <p>In riferimento all'esempio 17, ipotizziamo che si tratti di un semplificato che abbia esercitato l'opzione registrato=incassato/pagato e che la fattura sia stata registrata nel 2017. In tal caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'operazione non rileva nel 2016 - l'operazione rileva interamente nel 2017 in base al criterio di registrazione - l'operazione è irrilevante al pagamento delle successive rate (2018 e 2019).