

Imprese minori soggette ad un principio improntato alla cassa dopo Telefisco 2017

di Gianfranco Antico

Come è noto, la cd. Legge di Stabilità 2017, nel comma 17 e seguenti, dell'articolo 1, della L. n. 232 dell'11 dicembre 2016, ha modificato il regime fiscale previsto per le imprese minori di cui all'art. 66 del T.U. n. 917/86, introducendo, per le imprese individuali e per le società di persone in contabilità semplificata¹, il principio c.d. di cassa per la rilevazione dei componenti positivi e negativi di reddito, in luogo del c.d. principio di competenza, in modo tale da determinare i costi e i ricavi in base ai pagamenti effettuati ed agli incassi percepiti.

Le disposizioni introdotte intervengono altresì sulla disciplina di determinazione della base imponibile dell'IRAP, così che anche ai fini di detta imposta, rileva il nuovo criterio di cassa.

In forza delle novità introdotte, il reddito di impresa delle piccole imprese è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e proventi percepiti e le spese sostenute nel periodo di imposta nell'esercizio dell'attività di impresa².

La differenza è aumentata del valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, dei proventi derivanti dagli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa nonché, delle plusvalenze e delle sopravvenienze. Vengono invece portate in diminuzione, le minusvalenze, le sopravvenienze passive, gli ammortamenti e gli accantonamenti.

Le modifiche apportate hanno comportato, altresì, la necessità di rivedere gli obblighi di tenuta dei registri contabili, previsti dall'art. 18 del D.P.R. n.600/73.

Dal punto di vista normativo, la lettera b del medesimo comma 1, dell'articolo 5 in esame, intervenendo sul comma 3 dell'articolo 66 del T.U. n. 917/867: al numero 1, modifica il riferimento ai commi dell'art. 109 del TUIR (in tema di norme generali sui componenti del reddito d'impresa) applicabili alle imprese minori, in coerenza con l'introduzione del principio di cassa; al numero 2 sopprime, per motivi di coordinamento, gli ultimi due periodi del predetto art. 66 che consentono ai soggetti in regime di contabilità semplificata di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta e di importo non superiore a 1.000 euro, nell'esercizio in cui ricevono il

¹ Il regime di contabilità semplificata è applicabile, in via generale, ai soggetti indicati nelle lettere c - d dell'articolo 13 del D.P.R., qualora i ricavi di cui agli artt. 57 e 85 del T.U. n. 917/86, percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'art.109, c. 2, del medesimo T.U., non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività

² Cfr. FERRANTI, *Il regime di cassa testa la convenienza*, in "IlSole24ore", edizione del 13 dicembre 2016.

documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi come previsto ordinariamente dall'art. 109, c. 2, lett. b, del citato T.U.n.917/86. Infatti, una siffatta previsione non ha più ragion d'essere in un regime per cassa.

Avvalendoci delle prime indicazioni offerte dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2017, analizziamo gli aspetti di maggior rilievo.

Il nuovo regime di cassa per i semplificati

Per effetto delle modifiche introdotte, il reddito d'impresa è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 e degli altri proventi di cui all'art. 89, percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa. La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'art. 57, dei proventi di cui all'art. 90, c. 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 86 e delle sopravvenienze di cui all'art. 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 101.

Il reddito del periodo d'imposta in cui si applica il principio di cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali del medesimo T.U. che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio di competenza. Dispone, infatti, il comma 3, dell'articolo 5, del DDL di Stabilità 2016 che, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori ai sensi dell'art. 66, del T.U. n. 917/86 ad un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario, e viceversa, 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.

Telefisco 2017: servizi ultimati nel 2016 e incassati nel 2017 irrilevanti redditualmente

La norma a regime fissata dalla legge di bilancio 2017 (art. 1 c. 19 L. n. 232/2016) per evitare duplicazioni o salti di imposizione, si applica anche in via transitoria ai contribuenti in contabilità semplificata che nel 2016 applicano il criterio di competenza e nel 2017 quello di cassa (i.e. nel caso dei servizi ultimati e imputati a reddito nel 2016, ma non ancora fatturati, quando il corrispettivo sarà incassato sarà irrilevante ai fini del reddito), *“in quanto il comma 19 dell’art. 1 della legge di bilancio 2016 ha inteso proprio evitare che il passaggio da un regime di competenza a un regime ispirato alla cassa potesse determinare anomalie in termini di doppia tassazione/deduzione ovvero nessuna tassazione/deduzione di alcuni componenti di reddito. Quindi, nell’esempio prospettato, il ricavo derivante dalla prestazione di servizi ultimata nel 2016 ha correttamente concorso alla determinazione del reddito di tale periodo di imposta, a norma dell’art. 109, comma 2, del TUIR, ancorché il corrispettivo non sia stato incassato. Conseguentemente, il corrispettivo di tale prestazione di servizi quando sarà incassato (ad esempio, nel 2017) non determinerà l’emersione di un ricavo imponibile”*.

Rimane confermato il comma 2 dell’articolo 66 per la deduzione delle quote di ammortamento, così che le stesse sono ammesse in deduzione, secondo le disposizioni degli artt. 64, c. 2, 102 e 103, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili. L’indicazione di tali quote può essere effettuata anche secondo le modalità dell’art.13 del D.P.R. n. 435 del 7 dicembre 2001, e dell’art. 2, c. 1, del D.P.R. n. 695 del 21 dicembre 1996.

Si legge nella relazione illustrativa al DDL di bilancio 2017 che restano ferme le *“regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti”*.

Telefisco 2017: le deroghe al principio di cassa

I componenti negativi relativi ai canoni di leasing (i.e. prima rata maxi canone), spese per prestazioni di lavoro, e oneri di utilità sociale sono “*deducibili per competenza, per effetto dell’espresso rinvio operato dal legislatore (ai sensi del comma 3 del novellato articolo 66 del TUIR) all’applicazione degli articoli 95, 100 e 102 del TUIR. La specifica disciplina ivi prevista per le spese per prestazione di lavoro, per gli oneri di utilità sociale e per gli ammortamenti e canoni di leasing, rende di fatto operante per tali componenti il criterio di competenza*”.

Con riferimento particolare al maxi-canone di leasing, lo stesso va “*dedotto per competenza secondo l’ordinaria disciplina prevista dal comma 7 dell’art. 102 del TUIR, essendo in tal caso irrilevante il momento del pagamento. Come chiarito, infatti, anche dalla Relazione illustrativa al DDL di bilancio 2017, il regime riservato alle imprese minori dal nuovo art. 66 del TUIR è un regime “improntato alla cassa*”.

Telefisco 2017: le assegnazioni dei beni ai soci o la destinazione degli stessi a finalità estranee all’esercizio dell’impresa vanno per competenza

“*Nel caso di assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all’esercizio dell’impresa, si ritiene che il valore normale dei beni concorrerà alla formazione del reddito nel periodo di imposta di competenza, ossia nel periodo di imposta in cui è avvenuta l’assegnazione o la destinazione a finalità estranea*”.

Se rimane confermato il concorso al reddito di altri componenti positivi e negativi, quali proventi immobiliari (art. 90 del TUIR), plusvalenze (art. 86 del TUIR), sopravvenienze attive (art. 88 del TUIR), minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101 del TUIR), non assumono, invece, più rilevanza le rimanenze finali e iniziali; solo all’atto del passaggio alle nuove regole, sono deducibili dal reddito le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell’esercizio precedente secondo il principio di competenza.

Telefisco 2017: vanno portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime anche le rimanenze di lavori in corso su ordinazione

“L’art. 1, comma 18, della legge di bilancio 2017, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del regime delle imprese minori, disciplinato dal nuovo art. 66 del TUIR, prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell’esercizio precedente secondo il principio della competenza siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime. Pertanto, attesa la formulazione letterale della citata disposizione che fa riferimento genericamente alle “rimanenze finali”, si è del parere che le stesse comprendano sia le rimanenze di cui all’art. 92 del TUIR – e quindi tipicamente rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale - che quelle dell’art. 93 dello stesso testo unico – e quindi le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, nonché dell’articolo 94, relativo alle rimanenze dei titoli”.

Anche l’IRAP va per cassa

Le disposizioni (art. 5 c. 4) introducono altresì modifiche alla disciplina di determinazione della base imponibile dell’IRAP finalizzate a prevedere, per le imprese minori, l’introduzione del criterio di cassa come per le imposte sui redditi.

La norma dispone che per le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità semplificata, la base imponibile di cui al comma 1 dell’articolo 5-bis del D.Lgs. n. 446/97, è determinata con i criteri previsti dal medesimo art. 66 del T.U. n. 917/86.

Pertanto, anche ai fini IRAP, rileva il nuovo criterio di cassa introdotto per le imprese minori ai fini delle imposte sui redditi. Conseguentemente, è prevista l’applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni di cui ai precedenti commi 2 e 3 che dettano talune regole applicabili nel passaggio dal regime di competenza a quello di cassa e viceversa.

Sintesi

Per le imprese individuali e per le società di persone in regime di contabilità semplificata il reddito d'impresa e il valore della produzione netta viene determinato secondo il criterio della cassa, in sostituzione dell'attuale criterio della competenza economica, che resterà in vigore soltanto per i soggetti che opteranno per la contabilità ordinaria.

Le imprese minori in regime di cassa potranno limitarsi a tenere i registri Iva con l'aggiunta dei componenti non rilevanti a tali fini, comprensivi delle annotazioni relative agli incassi e ai pagamenti effettuati nell'esercizio³. In alternativa alla tenuta dei registri Iva integrati, le imprese minori potranno istituire appositi registri nei quali annotare, cronologicamente, ciascun incasso e ciascun pagamento. In aggiunta a queste due distinte metodologie contabili, le imprese potranno anche optare per la tenuta dei soli registri Iva, con la presunzione che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento (tale opzione è vincolante per almeno un triennio⁴).

Le modalità di determinazione del reddito d'impresa minore con il regime di cassa sono descritte nel nuovo art.66 del T.U.

³ Prescrive il comma 2, del nuovo art.18, del D.P.R.n.600/73, che i soggetti che fruiscono dell'esonero devono annotare cronologicamente in un apposito registro i ricavi percepiti indicando per ciascun incasso:

- a) il relativo importo;
- b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
- c) gli estremi della fattura o altro documento emesso.

Vanno, altresì, annotate cronologicamente, in un diverso registro e con riferimento alla data di pagamento, le spese sostenute nell'esercizio, fornendo per ciascuna spesa le indicazioni di cui alle lettere b - c. I componenti positivi e negativi di reddito, diversi da quelli indicati al comma 2, vanno annotati nei registri obbligatori di cui al medesimo comma 2, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Non viene più prevista l'annotazione dell'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese. I registri tenuti ai fini IVA sostituiscono i registri indicati al comma 2, qualora vi siano separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In luogo delle singole annotazioni relative ad incassi e pagamenti, nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri deve essere riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti e i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri stessi nel periodo d'imposta in cui vengono incassati o pagati, indicando il documento contabile già registrato ai fini Iva. Previa opzione, vincolante per almeno un triennio, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell'IVA senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

⁴ Cfr. sul punto, BONGI-POGGIANI, *In fuga dal regime di cassa*, in "ItaliaOggi", edizione del 10 dicembre 2016.

n. 917/86, che viene completamente riscritto⁵ dalla Legge di Stabilità 2017, così come viene sostanzialmente rivisto l'art. 18 del D.P.R. n. 600/73, norma che prevede gli obblighi di tenuta delle scritture contabili per i soggetti in semplifica.

Telefisco 2017: la sostituzione degli appositi registri degli incassi e dei pagamenti con i registri tenuti ai fini Iva è riconducibile ad una scelta gestionale del contribuente.

“L'art. 18, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, come modificato dall'art. 1, comma 22, della legge 11 dicembre 2016 n. 232, prevede l'obbligo, a carattere generale, per le imprese minori, esonerate dalla tenuta delle scritture contabili previste dagli articoli 14 e seguenti dello stesso decreto, di annotare cronologicamente in uno apposito registro - nei termini di cui all'articolo 22, comma 1 ultimo periodo di cui al citato Decreto (ossia non oltre sessanta giorni dall'incasso) - i ricavi percepiti indicando per ciascun incasso: il relativo importo, le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento, gli estremi della fattura o altro documento emesso. In un diverso registro i medesimi soggetti hanno l'obbligo di annotare le spese sostenute nell'esercizio. Tuttavia, ai sensi del successivo comma 4, tali registri possono essere sostituiti dai registri Iva, laddove il contribuente indichi separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ed effettui l'annotazione dell'importo complessivo dei mancati incassi e pagamenti e delle fatture cui gli stessi si riferiscono al fine di determinare il reddito di impresa in base al principio di cassa. Conseguentemente dette annotazioni devono essere eseguite entro i termini di presentazione della dichiarazione delle imposte sui redditi. Al momento dell'effettivo incasso e pagamento i ricavi ed i costi devono essere registrati separatamente ai sensi del citato art. 22, comma 1, ultimo periodo, del DPR n. 600 del 1973 [sessanta giorni dall'incasso o dal pagamento]. In conclusione, la sostituzione degli appositi registri degli incassi e dei pagamenti con i registri tenuti ai fini Iva è riconducibile ad una scelta gestionale del contribuente”.

⁵ Secondo quanto previsto attualmente dall'art.66, del T.U. n. 917/86, il reddito di impresa dei soggetti che secondo le norme del decreto dell'art.18 del D.P.R. n. 600/73, sono ammessi al regime di contabilità semplificata (le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate, nonché le persone fisiche che esercitano imprese commerciali - cfr. art. 13 lett. d - c del D.P.R. n. 600/73 - e non hanno optato per il regime ordinario), è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui agli artt. 57 e 85 e degli altri proventi di cui agli artt. 59, 89 e 90, c. 1, conseguiti nel periodo d'imposta e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel periodo stesso. La differenza è rispettivamente aumentata e diminuita delle rimanenze finali e delle esistenze iniziali di cui agli artt. 92, 93 e 94 ed è ulteriormente aumentata delle plusvalenze realizzate ai sensi degli artt. 58 e 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 101.

Telefisco 2017: la data di registrazione della fattura di acquisto entro i termini previsti dall'art. 19 del DPR n. 633 del 1972, ai fini delle imposte sul reddito, coinciderà con la presunta data dell'avvenuto pagamento.

“Nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non avvenga nell'anno di registrazione del documento contabile, il comma 4, secondo periodo, dell'art. 18, prevede che, in luogo delle singole annotazioni sui registri Iva, sia riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti, con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In un'ottica di semplificazione, il successivo comma 5, consente al contribuente di non effettuare tali annotazioni, esercitando una specifica opzione, vincolante per almeno un triennio. Tale scelta, come espressamente specificato dalla norma in esame, implica che il ricavo si intenda incassato e il pagamento effettuato alla data di registrazione del documento contabile. Ne consegue che laddove il contribuente registri la fattura di acquisto entro i termini previsti dall'art. 19 del DPR n. 633 del 1972 per la detrazione dell'imposta attribuitagli in rivalsa, ai fini delle imposte sul reddito tale data di registrazione coinciderà con la presunta data dell'avvenuto pagamento”.

La disposizione transitoria

Il legislatore ha previsto che il reddito del periodo d'imposta in cui si applica il principio di cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali del medesimo T.U. che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio di competenza.

Pertanto, le rimanenze, incompatibili con il regime per cassa, potranno giocare sensibilmente, in particolare nel primo periodo d'imposta di applicazione.

9 febbraio 2017

Gianfranco Antico