

IVA

Semplificati: costi periodici di limitato importo deducibili secondo il criterio di registrazione

di Luca Caramaschi

Il D.L. n.70 del 2011 (cosiddetto “decreto sviluppo”) ha introdotto a partire dall’anno 2011 una specifica **deroga** al criterio di **competenza fiscale** per i soggetti che **determinano** il reddito d’impresa secondo le modalità stabilite dall’articolo 66 del TUIR. Detta disposizione si rivolge quindi alle cosiddette **“imprese minori”** e cioè quei soggetti che per esplicita previsione contenuta nel comma 1 del richiamato art.66 TUIR sono ammessi al regime di **contabilità semplificata** di cui all’art.18 del D.P.R. 600/73 e che non hanno optato per la tenuta della contabilità in forma ordinaria. In particolare la **lettera s) del comma 2 dell’articolo 7 del decreto legge n.70/11** (proposta di seguito nella sua formulazione originaria) aggiunge un ulteriore paragrafo al comma 3 del citato art.66 del TUIR al fine di stabilire che *“I costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d’imposta, in deroga all’articolo 109, comma 2, lettera b), sono deducibili nell’esercizio nel quale è stato ricevuto il documento probatorio. Tale disposizione si applica solo nel caso in cui l’importo del costo indicato dal documento di spesa non sia di importo superiore a mille euro”.*

In relazione a tale disposizione va osservato che l’applicazione della deroga al criterio di competenza introdotta al comma 3 dell’art.66 del TUIR nella sua versione originaria non rappresentava una **facoltà** (la norma infatti diceva “sono” e non “possono”) e, pertanto, nei limiti di importo (1.000 euro) e per le **tipologie** di prestazioni in esso contemplate (prestazioni a corrispettivi periodici) la sua applicazione pareva di fatto **obbligatoria**. In risposta a quanti avevano ritenuto l’obbligatorietà eccessivamente vincolante per i contribuenti, a distanza di qualche mese è intervenuto il legislatore che con **l’articolo 3 comma 8 lettere a) a b) del decreto legge n.16 del 2 marzo 2012** sostituisce, rispettivamente, le parole “sono deducibili” con “**possono essere dedotti**” e “ricevuto” con “**registrato**”. Per **espressa** previsione normativa contenuta sempre nel D.L. 16/2012 tali modifiche sono **decorse** dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2011 e quindi **senza soluzione di continuità** rispetto alla modifica introdotta dal D.L. 70/2011.

Il passaggio da obbligo a facoltà, dunque, consente di valutare la presente disposizione come una **mera opportunità** da adottare qualora si intenda **derogare** alle tradizionali regole di competenza. La lettera b) comma 2 dell’art.109 del TUIR, nell’individuare correttamente il periodo di competenza, stabilisce che i corrispettivi delle **prestazioni** di servizi si considerano conseguiti (e le spese di acquisizione dei medesimi si considerano **sostenute**):

- alla data in cui le prestazioni sono **ultimate**;
- ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano **corrispettivi periodici**, alla data di **maturazione** dei corrispettivi.

In pratica, quindi, la disposizione in commento **prevede** che per i soggetti in regime di contabilità semplificata i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici (quali, per esempio, i contratti di locazione, di assistenza contabile, di somministrazione di gas, luce, ecc.), relativi a spese di competenza di **due periodi d'imposta** e di importo **non superiore a 1.000 euro** (il riferimento è al costo indicato nel documento di spesa e quindi senza tenere conto dell'IVA), sono deducibili nell'esercizio in cui ricevono il **documento probatorio** (tipicamente la fattura), anziché alla data di maturazione dei corrispettivi come previsto ordinariamente dall'art. 109 comma 2 lett. b) del TUIR. Con riferimento all'effettivo **ambito applicativo** della nuova previsione occorre segnalare come non vi sia un perfetta **coincidenza** tra :

- quanto previsto dalla lettera d) comma 1 dell'art.7 del decreto sviluppo, che espone sinteticamente gli argomenti che sono oggetto delle norme di **semplificazione** ed eliminazione degli adempimenti tributari contenute nel comma 2;
- il contenuto del comma 2 lettera s) del medesimo articolo, che introduce nel dettaglio le **modalità di intervento** delle misure enunciate nel comma 1.

In particolare mentre il comma 2 si riferisce **esclusivamente** ai "costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici", il comma 1 fa **genericamente** riferimento alle "singole spese" con, quindi, una portata applicativa più ampia rispetto al comma modificativo dell'art.66 del TUIR. Tale **differenza** potrebbe essere frutto di un **errato coordinamento** legislativo al quale ad oggi non è ancora stato posto rimedio dal parte del legislatore. E ciò al fine di estendere una semplificazione che così strutturata, e comunque facoltativa, pare non essere di particolare appeal per le imprese potenzialmente interessate. Vediamo, di seguito, alcuni esempi in cui tale semplificazione può trovare applicazione.

Esempio 1 - Fattura per contratto di assistenza contabile relativo al trimestre dicembre-febbraio dell'importo di € 500.

- Emissione della fattura : 1° dicembre 2013
- Ricevimento della fattura : 3 gennaio 2014

Deduzione del costo (c.3 art.66 Tuir) : nell'anno **2014** per l'intero importo di 500 euro

Esempio 2 - Fattura per contratto di assistenza relativo al trimestre dicembre-febbraio dell'importo di € 500.

- Emissione della fattura : 1° dicembre 2013
- Ricevimento della fattura : 28 dicembre 2013

*Deduzione del costo (c.3 art.66 Tuir) : nell'anno **2013** per l'intero importo di 500 euro*

E' **innegabile** come una tale soluzione, per soggetti di **ridotte dimensioni** ed in relazione a talune prestazioni derivanti da **contratti** a corrispettivi periodici, **eviti** di dover conteggiare ratei e risconti molto spesso di importo trascurabile nel rispetto del generale criterio di competenza, ma al contrario **consenta** di dedurre tali costi sulla base del **criterio di registrazione** del documento.