

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Presunzione del regime per cassa applicabile per i documenti registrati**

di Alessandro Bonuzzi

La **motivazione** sottostante all'introduzione del nuovo regime per cassa per le imprese in contabilità semplificata è senz'altro **pregevole**, tuttavia, la tecnica legislativa adottata per disciplinarne il funzionamento lascia spazio a non pochi **aspetti critici** che ne potrebbero far venire meno la convenienza.

A fronte della possibilità di tassare solo i **ricavi effettivamente incassati**, infatti, è previsto l'obbligo di imputare, a deduzione del reddito del primo periodo d'imposta di applicazione del regime, le **rimanenze finali tassate** per competenza nell'anno precedente. Nelle scorse settimane diversi autori hanno fatto notare come ciò mal si combini con l'impossibilità, stabilita per le imprese in semplificata, di riportare nel tempo le **perdite fiscali**.

Altra questione che fa discutere è il trattamento dei **leasing**, per i quali la norma che regola il funzionamento del nuovo regime, ossia l'[\*\*articolo 66 del Tuir\*\*](#), non specifica alcunché. Dovrebbe, quindi, trovare applicazione il principio generale della **cassa**, con il conseguente "imbarazzo" di dover dedurre l'intero ammontare del **maxicanone** iniziale al pagamento.

Il legislatore ha mancato di regolare anche quale debba essere la gestione delle cosiddette **poste sospese** al momento dell'adozione del nuovo regime. Il riferimento è soprattutto alle quote di plusvalenze rateizzate ancora da tassare, nonché alle quote di spese di manutenzione non capitalizzate, eccedenti il *plafond*, ancora da dedurre. Atteso il silenzio della norma dovrebbero continuare ad applicarsi le **disposizioni ordinarie** di cui agli [\*\*articoli 86 e 102 del Tuir\*\*](#).

Se con riguardo a tutte queste questioni si attende al più presto un **intervento riparatore** del legislatore, in relazione agli aspetti legati agli adempimenti contabili sarebbe forse sufficiente un indirizzo interpretativo dell'Agenzia delle Entrate.

Sono orami note le **tre modalità contabili** attraverso le quali l'impresa che applica il regime per cassa può scegliere di annotare i ricavi e le spese afferenti l'esercizio dell'attività:

- tenere un **apposito registro** ove indicare i **ricavi percepiti** e un diverso registro ove indicare le **spese sostenute** nell'esercizio;
- utilizzare, in luogo dei registri specifici, i **registri Iva** con l'indicazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva, nonché dell'importo complessivo dei **ricavi non**

- incassati** o delle **spese non sostenute** ma ivi annotati;
- utilizzare, sempre in luogo dei registri specifici, i **registri Iva senza** però operare **annotazioni** relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo di annotare separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva.

Per espressa previsione normativa, l'**ultimo metodo** può essere adottato previa **specifiche opzione, vincolante** per almeno un **triennio**. 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"*.

Ciò significa che il ricavo o la spesa deve concorrere alla formazione del reddito del periodo d'imposta durante il quale la corrispondente fattura (o altro documento) viene **annotata** nel registro Iva.

Sorgono dubbi interpretativi in relazione al trattamento delle **fatture emesse** in prossimità della **chiusura dell'anno** la cui registrazione e incasso avvengono dopo il 31 dicembre. Il caso potrebbe essere quello di un'impresa che emette fattura il 28 dicembre 2017, procede alla relativa registrazione il 5 gennaio 2018 (comunque entro i 15 giorni dalla consegna della fattura al cliente prescritti dall'[articolo 23 del decreto Iva](#)) e incassa il ricavo il 15 gennaio 2018.

La tassazione deve avvenire avendo riguardo alla **data materiale di registrazione**, avvenuta nel 2018, ovvero al **periodo di liquidazione Iva** e quindi al registro Iva 2017?

Al di là del dato letterale della norma, parrebbe **ragionevole** imputare il ricavo nel 2017, dando rilevanza quindi al "periodo di competenza Iva" della fattura invece che al giorno nel quale il documento è annotato nel registro.

Ma, se tale questione – forse - si pone più sul piano teorico che sul quello operativo, atteso che nella pratica la data di registrazione viene "mantenuta" all'interno del periodo di liquidazione Iva di competenza, di certo lo stesso non si può dire per ciò che qui di seguito si evidenzierà in relazione alle **fatture di acquisto**.

È noto che il decreto Iva non prevede un **termine** per la **registrazione** delle fatture di acquisto. La sola scadenza rilevante in tal senso è quella stabilita, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, dal [comma 1 dell'articolo 19 D.P.R. 633/1972](#).

Pertanto, l'impresa, potendo **registrare nel 2018** la fattura di acquisto emessa dal fornitore nel **dicembre 2017**, in applicazione della presunzione che da rilevanza all'anno di registrazione, **sposterebbe la deducibilità** del costo nel **2018**.

Ma ciò sarebbe vero anche se il pagamento avvenisse entro il 31 dicembre 2017? In altri termini, la presunzione di legge vale anche **al contrario**? E quindi, le fatture **non registrate** ma **pagate** nel 2017 devono ritenersi **irrilevanti** sotto il profilo della determinazione del reddito

dell'anno?

Sarebbe conveniente interpretare la questione in senso **positivo**. In questo modo, infatti, l'impresa, che negli ultimi mesi del periodo d'imposta acquista contezza del fatto che sta realizzando una perdita, per evitarla, potrebbe decidere di non registrare le fatture di acquisto **rimandando la deducibilità** dei costi corrispondenti all'anno successivo seppur già sostenuti.

Tuttavia, se così fosse, verrebbe integralmente **tradita** la **ratio** del regime, ossia dar rilevanza alla regolarizzazione finanziaria delle operazioni. Inoltre, sarebbe quantomeno discutibile la scelta di lasciare una così ampia **discrezione** nella determinazione del reddito al contribuente.

Ancora, una tal lettura, secondo cui la presunzione, oltre ad agire - in positivo - in caso di "registrazione", dovrebbe altresì applicarsi - in negativo - in caso di "**non registrazione**", presupporrebbe di fatto un "**salto**" **interpretativo**.

Per queste ragioni pare ragionevole ritenere che i costi di fatture **non registrate** ma **pagate** nel 2017 debbano essere comunque dedotti nel 2017.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

The graphic features a blue header bar with white text. At the top, it says "Master di specializzazione". Below that, in large blue letters, is "TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA". Underneath that, in smaller blue letters, is "CON GIOVANNI VALCARENIGHI". To the right of the text is a blue double arrow icon pointing right. At the bottom left, in small blue text, is "Milano".