Termini di registrazione per le operazioni fuori campo IVA

Le imprese in contabilità semplificata sono obbligate ad istituire i registri IVA. Sotto questo profilo non sono previste novità e l'obbligo trova origine nel combinato disposto dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 e degli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Il secondo comma dello stesso art. 18 sancisce poi l'obbligo di istituire appositi **registri** ove annotare cronologicamente gli **incassi e i pagamenti** relativi all'attività. Devono essere riportate nei registri le seguenti indicazioni:

- la **data di incasso** e di **pagamento**;
- **l'importo** dell'operazione;
- le **generalità**, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento (o che lo riceve);
- gli **estremi della fattura** o altro documento emesso.

In alternativa all'istituzione dei predetti registri, come già argomentato, è possibile avvalersi di uno dei due sistemi alternativi (registri IVA integrati oppure metodo delle registrazioni).

Rispondendo ad un quesito in occasione dell'**Incontro con la stampa specializzata 2018,** l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito ai **termini di registrazione** delle **operazioni fuori campo IVA**. Nel definire tali termini, secondo la tesi dell'amministrazione finanziaria, è necessario distinguere a seconda che il componente positivo o negativo di reddito concorra alla determinazione del reddito in base al principio di cassa oppure per competenza.

Nel primo caso (**componenti che rilevano per cassa**), la contabilizzazione nei registri IVA deve avvenire **entro 60 giorni** dal momento in cui si considera rilevante l'operazione, ossia **dalla data** dell'**avvenuto incasso o pagamento**, come definito ai sensi dell'art. 9 del D.L. 69/1989, nonché dall'art. 1 del D.M. 154/1989.

Nel caso di **componenti che non rilevano cassa** (ad esempio ammortamenti, spese per il personale dipendente, ecc.), invece, l'annotazione nei registri IVA deve avvenire **entro** il **termine** di presentazione della **dichiarazione dei redditi**.

Redazione del prospetto delle attività e passività

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Le imprese minori in contabilità semplificata, in alternativa, possono optare per il **regime di contabilità ordinaria**, vincolante per un triennio, al fine di sottrarsi all'applicazione del sistema di determinazione del reddito disciplinato dall'art. 66 del T.U.I.R. L'opzione deve essere indicata nel **rigo VO26** del **modello IVA 2018**, barrando la **casella** "**1**".

Le indicazioni operative per l'accesso al regime di contabilità ordinaria sono definite dal **D.P.R. 16 aprile 2003, n. 126** che, all'art. 1, stabilisce che nei casi di passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria, "le attività e le passività esistenti all'inizio del periodo di imposta sono valutate con i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689".

La stessa norma dispone che il passaggio alla contabilità ordinaria è sancito formalmente dalla registrazione sul **libro degli inventari** o su un **apposito prospetto**, dei valori delle singole **attività e passività** riferibili all'azienda in applicazione dei criteri stabiliti dal D.P.R. 689/1974, opportunamente riadattati in considerazione dell'evoluzione normativa.

Rispondendo a un quesito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale prospetto, da esibire a richiesta degli uffici, **non è soggetto a vidimazione** e **bollatura** e va redatto, al più tardi, **entro** il **termine** di presentazione della **dichiarazione dei redditi** relativa al **periodo d'imposta precedente** rispetto al passaggio in contabilità ordinaria.

NOVITA'

Le nuove regole in materia di **detrazione dell'IVA**, commentate dall'Agenzia delle Entrate nella **circolare n. 1/E** del **17 gennaio 2018**, si **applicano** anche alle imprese in **regime di cassa** che si avvalgono del c.d. "**criterio delle registrazioni**" (art. 18, comma 5, D.P.R. 600/73). Lo ha chiarito la stessa Agenzia in occasione dell**'Incontro con la stampa specializzata 2018**.

Le risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria consentono di fare chiarezza sul rapporto tra le modifiche introdotte all'art. 19 del D.P.R. 633/72 (riscritto dal D.L. 50/2017) e il regime di determinazione del reddito delle imprese minori, in contabilità semplificata, in vigore dal 1° gennaio 2017. In conseguenza di tali modifiche, l'imposta può essere detratta al più tardi nella dichiarazione IVA dell'anno in cui **il diritto alla detrazione è maturato**. Pertanto, era lecito interrogarsi sulla sorte delle registrazioni eseguite nel 2018 riguardanti fatture

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

ricevute nel 2017. Ma andiamo con ordine.

La Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (**Legge di Bilancio 2017**) ha modificato il regime di tassazione delle imprese in **contabilità semplificata**, riscrivendo l'articolo 66 del T.U.I.R. Dal 1° gennaio 2017 tali soggetti, in deroga alle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa, devono adottare il **criterio di cassa**.

Le modifiche sono state introdotte nell'ottica di consentire alle imprese minori di determinare la base imponibile in base agli incassi effettivi. In realtà la determinazione del reddito deve essere effettuata secondo un **criterio** "**misto**", per cui alcuni componenti negativi e positivi continuano a concorrere alla determinazione del reddito in base al principio di competenza (cfr. Agenzia delle Entrate, circ. n. 11/E del 13 aprile 2017).

Tra i **componenti positivi** che sono attratti a tassazione nel momento dell'**incasso**, l'art. 66 comma 1 del T.U.I.R. menziona i **ricavi** (ex. art. 85) e i **dividendi** (art. 89). In modo speculare rilevano per cassa le **spese generali** sostenute nell'ambito dell'attività d'impresa.

Resta ferma l'applicazione del **principio di competenza** rispetto agli **altri componenti reddituali** espressamente richiamati dall'art. 66 del T.U.I.R.

Il **principio di competenza** continua pertanto ad essere applicato per le **plusvalenze** e le **minusvalenze** patrimoniali, nonché per le **sopravvenienze** attive e passive e i **proventi immobiliari**. Anche le quote di ammortamento devono essere dedotte a prescindere dall'avvenuto pagamento del costo dei cespiti.

La medesima sorte è destinata agli **accantonamenti** di quiescenza e previdenza, di cui all'art. 105 del T.U.I.R. e ai **canoni di leasing**.

ATTENZIONE

Un aspetto delicato riguarda le **rimanenze** che, nella formulazione attuale della norma, non devono essere considerate ai fini della determinazione del reddito. In particolare, il reddito determinato in base al nuovo sistema deve essere ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio di competenza. Nella sostanza, le rimanenze di merci, di servizi e di titoli rilevate al termine del periodo d'imposta

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

precedente rispetto a quello in cui si accede al regime di cassa devono essere considerate in deduzione quale costo, in un'unica soluzione, nel primo esercizio nel quale trova applicazione il criterio di cassa.

SOGGETTI INTERESSATI

Quello di cassa è il **regime naturale** per i soggetti (imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali) in **contabilità semplificata**.

Le imprese in **contabilità semplificata** sono quelle che non hanno superato nell'**esercizio precedente**, oppure che prevedono di non superare nell'anno in corso, nel caso di avvio di una nuova attività, i seguenti **limiti**:

- **000 euro**, nel caso di attività di prestazione di **servizi**;
- **000 euro**, negli **altri casi**.

I soggetti che svolgono contemporaneamente sia prestazioni di servizio sia altre attività devono tenere conto del **criterio della prevalenza** e del **ragguaglio ad anno** in caso di operatività per un periodo inferiore all'anno. In caso di mancata annotazione distinta dei ricavi, si presumono prevalenti quelli derivanti da attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Ai fini della verifica dei requisiti per la permanenza nel regime di contabilità semplificata dal 2018, le suddette soglie di ricavi (400.000 o 700.000 euro) devono essere verificate tenendo conto dei ricavi **percepiti** nel 2017 o che si presume di incassare in caso di inizio attività. Viceversa in caso di passaggio dalla contabilità ordinaria, adottata nel 2017, a quella semplificata, la verifica dei limiti deve essere effettuata sulla base dei ricavi conseguiti nel 2017 per competenza.

L'unica possibile **alternativa,** salvo il caso in cui siano verificati i requisiti per applicare il regime forfetario (ex. L. 190/2014), è rappresentata dalla possibilità di optare per la **contabilità ordinaria** e, in tal caso, il reddito continuerà ad essere determinato secondo il principio di competenza.

Il regime di contabilità ordinaria ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel quale è esercitata l'opzione e prosegue fino a quando non è revocata, con un vincolo di durata minima triennale.

PROCEDURE

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Le imprese in regime di cassa possono adottare tre **soluzioni alternative** per la tenuta della contabilità e la relativa gestione degli adempimenti. In particolare, oltre all'obbligo di tenuta dei **registri IVA**, è possibile:

- istituire appositi registri di incassi e pagamenti in cui annotare, in ordine cronologico, i ricavi incassati e i costi sostenuti;
- utilizzare i registri IVA anche ai fini delle imposte dirette, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini del tributo ed effettuando le registrazioni relative ai mancati incassi e pagamenti;
- esercitare l'opzione per il c.d. "criterio delle registrazioni" in base al quale i registri IVA sono utilizzati anche ai fini delle imposte sul reddito, senza annotare gli incassi e pagamenti che si presumono avvenuti nel periodo d'imposta di registrazione delle fatture (art. 18, comma 5, D.P.R. 600/73).

In applicazione di quest'ultimo metodo si presume che il documento risulti incassato/pagato nella stessa data in cui è contabilizzato sui registri IVA.

ATTENZIONE

Nell'ipotesi in cui il contribuente decidesse di avvalersi della semplificazione sarà vincolato per un triennio e la stessa rimane valida sino alla revoca. Ad esempio, qualora nel periodo d'imposta 2017 l'impresa avesse istituito i soli registri IVA, senza predisporre i registri cronologici degli incassi e dei pagamenti, la presunzione in esame troverà obbligatoriamente applicazione anche per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Criterio delle registrazioni ed esercizio della detrazione IVA

Per i contribuenti che si avvalgono del criterio delle registrazioni, le **fatture** di acquisto **registrate nel 2017** rappresentano un costo deducibile nel medesimo anno, indipendentemente dalla data di avvenuto pagamento. Rispetto a tali soggetti, alla luce delle novità introdotte dal D.L. 50/2017 in materia di detrazione IVA, ci si interrogava sulle sorti del caso in cui la fattura, **ricevuta nel 2017**, non fosse stata annotata nel medesimo anno, bensì **registrata nel 2018 entro** il termine della dichiarazione annuale IVA (**30 aprile 2018**). La circolare n. 1/E/2018 (cit.) ha chiarito che in tale circostanza la detrazione dell'IVA non è preclusa a patto che la registrazione della fattura avvenga in uno specifico **sezionale** del registro IVA dedicato alle **fatture ricevute nel 2017**, con il relativo credito che concorre a formare il saldo della dichiarazione annuale 2017. Ciò in quanto il possesso della

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

fattura d'acquisto rappresenta una condizione essenziale ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione.

Per i contribuenti che adottano il **criterio delle registrazioni** sussisteva il dubbio se le fatture ricevute nel 2017 che possono essere annotate nel 2018 (utilizzando l'apposito sezionale) dovessero considerarsi registrate nel 2018 – e quindi deducibili in tale anno – oppure se, essendo annotate nel sezionale del 2017, fossero comunque da considerarsi come registrate nel 2017 e quindi deducibili in tale anno, coincidente con quello di esercizio della detrazione IVA.

Il tema ha formato oggetto di approfondimento da parte dell'Agenzia delle Entrate in occasione dell'Incontro con la stampa specializzata **2018**. Rispondendo a un quesito, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che le nuove regole di detrazione individuate dalla circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018 **si applicano anche alle imprese in contabilità semplificata** che hanno esercitato la suddetta opzione.

ESEMPIO

Riprendendo il caso esaminato nel quesito, se un'**operazione rilevante** ai fini IVA **nel 2017** è documentata con una **fattura ricevuta** e registrata **entro il 30 aprile 2018**, il diritto alla detrazione può essere esercitato nella **dichiarazione IVA** relativa al 2017 anche se il documento è registrato nel 2018. La **deduzione** del costo, invece, si verifica **nel 2018**, posto che la data di registrazione si assume coincidente con quella in cui è avvenuto il pagamento del corrispettivo.

Nel caso riportato sussiste l'ulteriore problematica relativa all'**onere documentale** di dimostrare che la fattura è stata ricevuta nel 2018. Tale dimostrazione non richiede particolari accortezze laddove la fattura sia stata ricevuta tramite posta ordinaria o certificata. Sul punto, la circolare 1/E/2018 (cit.) ha chiarito che la prova potrà essere fornita anche dalla contabilità correttamente tenuta, ad esempio sulla base del numero progressivo attribuito in sede di registrazione della fattura.

Nel caso in cui la **fattura ricevuta entro il 30 aprile 2018** fosse **registrata oltre il predetto termine**, l'acquirente perderebbe il diritto alla detrazione dell'IVA, restando però salvo il diritto alla deduzione del costo.

Infine, nel caso in cui la fattura relativa all'operazione esigibile nel 2017 fosse **ricevuta dopo il termine del 30 aprile 2018**, il **diritto alla detrazione** spetterà nel **periodo d'imposta 2018**, ossia nell'anno di ricezione della fattura,

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

conformemente a quanto chiarito dalla circolare n. 1/E/2018; ciò **a condizione** che la relativa **registrazione** sia effettuata **entro** il termine del **30 aprile 2019**. Nell'ipotesi in cui la fattura sia registrata nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2019, la deducibilità del costo si verifica nel 2019, ossia nel periodo d'imposta in cui è registrata la fattura.

ATTENZIONE

Nella circolare n. 1/E/2018, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che le fatture ricevute nel 2017 possono essere registrate nel 2018 in apposito sezionale e la detrazione dell'IVA è legittima nel periodo d'imposta 2017 purché tale registrazione avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA (30 aprile 2018).

L'indicazione riguardante l'utilizzo di un apposito sezionale sembrerebbe rivolta principalmente ai contribuenti in contabilità IVA mensile, i quali sono tenuti a liquidare l'imposta di dicembre entro il 16 gennaio 2018. I soggetti in contabilità trimestrale, invece, hanno tempo per registrare le fatture relative al 2017 entro il 16 marzo 2018. Questi ultimi, pertanto, non dovrebbero essere obbligati ad avvalersi del sezionale in commento per le registrazioni eseguite entro il suddetto termine. Viceversa, l'utilizzo del sezionale risulterebbe necessario per le registrazioni riguardanti fatture del 2017 annotate nel periodo compreso tra il 17 marzo 2018 e il 30 aprile dello stesso anno.

Imputazione dei componenti rinviati ad annualità successive prima del passaggio al regime di cassa

La determinazione del reddito delle imprese minori, come già accennato, non è improntata ad un criterio di cassa "puro", bensì ad un **regime** "**misto**" **cassa/competenza**. Continuano a rilevare per **competenza** i componenti reddituali per i quali tale criterio è previsto negli articoli del Testo unico richiamati nel secondo periodo del comma 1 e nei commi 2 e 3 dell'art. 66; ad esempio: plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, valore normale dei beni destinati a finalità estranee all'esercizio d'imposta, ammortamenti, canoni di leasing, perdite su crediti, accantonamenti di quiescenza e previdenza, spese per prestazioni di lavoro, oneri di utilità sociale e **spese relative a più esercizi**. Relativamente a quest'ultima categoria reddituale ci si interrogava sulla sorte dei **componenti reddituali** realizzati prima del passaggio al regime di cassa e **rinviati per quote** costanti ai **periodi d'imposta successivi**.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

ATTENZIONE

L’Agenzia delle Entrate, rispondendo a un quesito, ha precisato che tali componenti mantengono la **medesima imputazione temporale** anche in costanza di applicazione del **regime di cassa.** Così, **ad esempio**, le quote delle **plusvalenze** sulle cessioni di beni strumentali realizzate prima del 2016 e rinviate ai periodi d’imposta successivi continueranno a partecipare alla formazione del reddito con le medesime modalità previste dall’art. 86, comma 4, del T.U.I.R. al pari di quanto avviene per le plusvalenze realizzate in applicazione del regime di cassa. Allo stesso modo, le quote delle **spese di manutenzione** ordinaria **eccedenti i limiti** dell’art. 102, comma 6, del TUIR e sostenute prima del 2016, continueranno a concorrere alla formazione del reddito per **quote costanti** nei **cinque esercizi successivi** a quello di competenza.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/