



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF076

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	CONTABILITÀ SEMPLIFICATE – CHIARIMENTI DELL'AGENZIA (2° Parte)
RIFERIMENTI	CM 11/2017 - ART. 1 C. 18-23 L. 232/2016; ART. 66 TUIR; ART. 18 DPR 600/73 – RF321/2016
CIRCOLARE DEL	03/05/2017

*Sintesi: si prosegue nell'analisi dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in relazione al nuovo regime "per cassa" delle imprese in contabilità semplificata.*

Prosegue l'analisi dei chiarimenti della CM 11/2017 per quanto attiene

- gli adempimenti contabili
- alcuni regimi speciali Iva
- le modalità di esercizio delle opzioni.

## CONTABILITÀ SEMPLIFICATA - ADEMPIMENTI CONTABILI DAL 2017

Come noto, la legge di Bilancio 2017 ha modificato l'art. 18 Dpr 600/73, riferiti i soggetti che adottano la contabilità semplificata, prevedendo **3 soluzioni alternative**, con la tenuta:

- 1) dei **registri Iva**, oltre a **2 distinti registri** riferiti agli **incassi** ed ai **pagamenti**
- 2) dei **solli registri Iva** (con annotazione separata delle operazioni non soggette a registrazione fini Iva) **integrati** degli **incassi** e **pagamenti** (o, in alternativa, dei **solli mancati incassi/pagamenti**)
- 3) dei **solli registri Iva** con l'opzione per la presunzione di "**registrazione = incasso/pagamento**"

### TERMINI DI REGISTRAZIONE

In primo luogo l'Agenzia richiama le regole generali che riguardano la corretta tenuta degli adempimenti contabili.

In merito ai termini di registrazione delle operazioni

**a) non rilevanti ai fini Iva:** viene confermata l'applicabilità (ex art. 9 DL 69/1989 e DM 2/05/1989 specifico per le contabilità semplificate, nonché dell'art. 22 Dpr 600/72 per quanto attiene la tenuta delle scritture "cronologiche", peraltro coincidenti con i termini previsti per chi tiene la "contabilità meccanizzata"):

- del **termine di 60 giorni**: per quanto attiene i componenti negativi/positivi di reddito che non costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizio (e, in quanto tali, esclusi da Iva)
- del **termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**: per le operazioni diverse dalle precedenti, rilevanti ai fini della determinazione del reddito (es: rimanenze; ammortamenti; ecc.) che, tuttavia, dal 2017

- devono essere conciliati con il nuovo regime "di cassa"
- non si applicano nel caso di opzione per la presunzione "registrazione = incasso/pagamento"

**b) rilevanti ai fini Iva:** sono ordinariamente applicabili:

- i soli termini di registrazione delle **operazioni attive** (entro 15 gg. per le fatture ordinarie; entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione per le fatture differite)
- per gli **acquisti** opera il solo **termine entro cui spetta la detrazione**.

**N.B.:** il DL 50/2017, in attesa di conversione – RF 077/2016 - ha ridotto il termine di cui all'art. 19 c. 1 Dpr 633/72, collegandolo al termine di presentazione della dichiarazione Iva non più del 2° periodo successivo, ma dello stesso periodo di effettuazione dell'operazione.

# 1) REGISTRI IVA E REGISTRI DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI

L'art. 18 c. 2 e 3 Dpr 600/73 prevede che il contribuente:

→ **oltre agli ordinari registri Iva** (registro acquisti, vendite e/o corrispettivi) deve tenere (con aggiornamento nel termine di 60 gg dal pagamento/incasso):

a) **registro** in cui annotare, cronologicamente i **ricavi percepiti**, indicando **per ciascun incasso**:

a)	il relativo importo
b)	le generalità, l'indirizzo ed il comune di residenza del soggetto che effettua il pagamento <b>N.B.:</b> in luogo di tali dati è possibile indicare <b>solo codice fiscale del cliente</b> (CM 11/2017)
c)	gli estremi della fattura o altro documento emesso <b>N.B.:</b> <b>dettaglianti e soggetti assimilati</b> (non obbligati all'emissione di fattura e, dunque, non a conoscenza dei dati del cliente): in luogo di tali dati è possibile indicare <b>solo codice fiscale del cliente</b> (CM 11/2017)

b) **registro** dove annotare cronologicamente e con riferimento alla data di pagamento (criterio di cassa) le **spese sostenute nell'esercizio**; per ciascuna spesa vanno indicate:

a)	le generalità, l'indirizzo ed il comune di residenza del soggetto che incassa <b>N.B.:</b> anche in questo caso, in luogo di tali dati è possibile indicare <b>solo codice fiscale del cliente</b> (CM 11/2017).
b)	gli estremi della fattura o altro documento emesso



**N.B.:** l'art. 18 c. 2 Dpr 600/73, per le spese non richiama l'obbligo di indicare il relativo importo, a differenza di quanto previsto per i ricavi.

**Componenti positivi/negativi di reddito non rilevanti ai fini Iva:** per l'annotazione in tali registri occorre distinguere tra i componenti soggetti:

- al nuovo regime di cassa: **entro 60 giorni dall'incasso/pagamento**
- al regime di competenza (es.: ammortamenti, sopravvenienza, plusvalenze, ecc.): entro il termine di **presentazione della dichiarazione dei redditi**.

## REGISTRI IVA

### + REGISTRO DEI PAGAMENTI

N° Reg.	Documento			Fornitore	Data pagamento	Pagamento		
	Tipo	Num.	Data			Totale	Imponibile	Iva
1	Fattura	51	07/01/2017	Rossi Mario, via .... Città ...	15/01/2017	610,00	500,00	110,00
2	Ricevuta fisc.	20	09/01/2017	Ristorante La villa di ....	16/01/2017	55,00	50,00	5,00
3	Scheda carb.	-	10/01/2017	Carta carburante	17/01/2017	244,00	200,00	44,00
...	...	...	...	...	...	...	...	...

### + REGISTRO DEGLI INCASSI

N° Reg.	Documento			Cliente	Data incasso	Incasso		
	Tipo	Num.	Data			Totale	Imponibile	Iva
1	Fattura	1	08/01/2017	Alfa Srl, via ..., città ... P.Iva ...	31/01/2017	1.220,00	1.000,00	220,00
2	Fattura	2	09/01/2017	Luigi Verdi, via... Città ...	31/01/2017	6.100,00	5.000,00	1.100,00
3	Fattura	3	11/01/2017	...	28/02/2017	2.440,00	2.000,00	440,00
...	...	...	...	...	...	...	...	...

## 2) REGISTRI IVA "INTEGRATI"

L'art. 18 c. 4 Dpr 600/73 prevede la possibilità di tenere **i soli registri Iva** (non anche i registri "cronologici" di incassi e pagamenti) laddove:

- a) le annotazioni delle **operazioni escluse da Iva** siano **effettuate separatamente**
- b) sia indicato, alternativamente:
  - la data di incasso/pagamento per ciascuna operazione contabilizzata
  - o sia riportato il **totale** cumulativo delle **operazioni per le quali, entro il termine dell'anno, non è intervenuto l'aspetto finanziario**, evidenziando:
    - nel medesimo periodo d'imposta: le **"fatture cui le operazioni si riferiscono"**
    - nei periodi successivi: **costi e ricavi per i quali è intervenuto il pagamento/l'incasso, in via separata dalle altre operazioni**, indicando gli estremi del documento.

**Nota:** in quest'ultimo caso, saranno date per incassate/pagate tutte le operazioni attive/passive non riepilogate nella annotazione di fine anno (partecipando, così, al reddito del periodo d'imposta).

Tali costi/ricavi vanno annotati "separatamente" nei registri stessi, nell'anno in cui vengono pagati o incassati, indicando il documento contabile già registrato ai fini Iva.

**Termini di registrazione:** nel ribadire i principi generali visti in precedenza, l'Agenzia ritiene che:

- in generale: *"al fine di poter dare rilevanza la spesa nel corretto periodo di imputazione", anche "la registrazione di una fattura di acquisto dovrà essere comunque eseguita entro 60 giorni dal suo pagamento"*
- in deroga: la **mancata registrazione** della fattura di acquisto **entro il termine di 60 giorni**
  - **ai fini Iva**: **non limita il diritto alla detrazione** (che può essere esercitato nel più ampio termine dell'art. 19 Dpr 633/72)
  - **ai fini dei redditi**: la deducibilità rimane garantita nel periodo d'imposta in cui
    - viene effettuato il pagamento
    - e risulta annotata l'operazione.

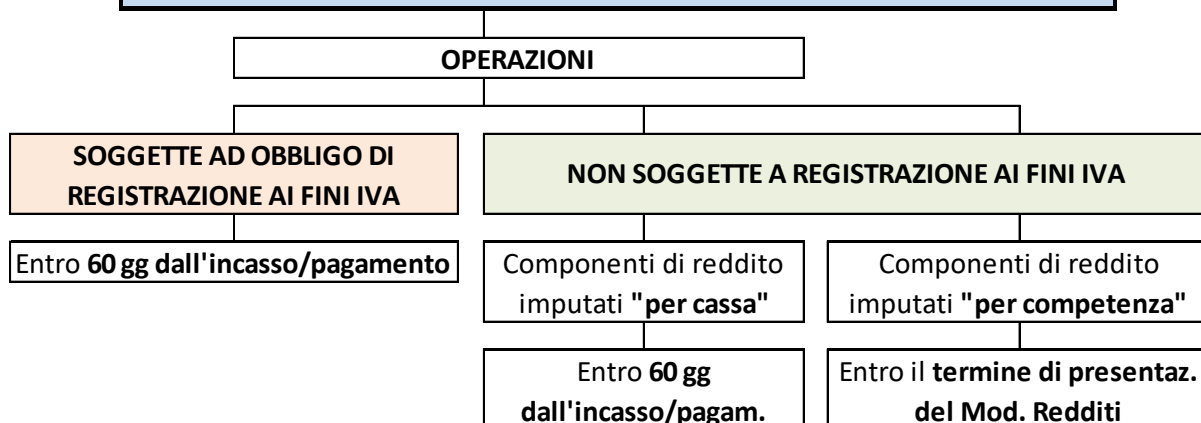
**Esempio:** un contribuente ricevuto una **fattura di acquisto il 1/03/2017, pagata il 1/04/2017**.

Il termine ordinario per la registrazione della fattura ai fini dei redditi scade il 1/05/2017 (60 gg dal pagamento).

Tuttavia, laddove si proceda ad effettuarne l'annotazione nel registro degli acquisti:

- **il 31/12/2017**: opera sia la **detraibilità dell'Iva** che la **deducibilità ai fini dei redditi nel 2017**
- **il 30/04/2018**: opera la **detraibilità dell'Iva**, ma **non la deducibilità ai fini dei redditi**
- **il 1/05/2018**: **non opera né detrazione dell'Iva** (ex DL 50/2017), **né la deduzione del costo**.

### REGISTRI IVA UTILIZZATI ANCHE AI FINI IIDD - TERMINI DI REGISTRAZIONE





**DUBBIO:** non è chiaro se in questi ultimi casi (registrazione > 60gg dall'incasso) possa determinare l'applicazione della sanzione per l'errata tenuta delle scritture contabili (sanzione €. 1.000 ex art. 9 c. 1 D.lgs. 471/97); ciò discende dall'applicabilità dell'art. 22 c. 1 Dpr 600/73 in relazione alla tenuta delle scritture "cronologiche" e sarebbe, quindi, una conseguenza del regime di cassa introdotto.

## REGISTRI OBBLIGATORI

### REGISTRO ACQUISTI

Data registr.	Num. protoc.	Causale			Fornitore	Aliq. Iva	Imponibile	Iva	Totale
		Tipo	N. Doc.	Data					
1	1	Fattura	51	07/01/2017	Rossi Mario, via .... Città ...	22%	500,00	110,00	610,00
2	2	Ric. fisc.	20	09/01/2017	Ristorante La villa di ....	10%	50,00	5,00	55,00
3	3	Sch. carb.		10/01/2017	Carta carburante	22%	200,00	44,00	244,00
...		...	...	...	...	...	...	...	...

**Elenco documenti non pagati al 31/12/2017:** **Totale operazioni attive non incassate:** €. 15.000  
fattura n. 85 del 27/12/2017 per €. 650

### REGISTRO VENDITE

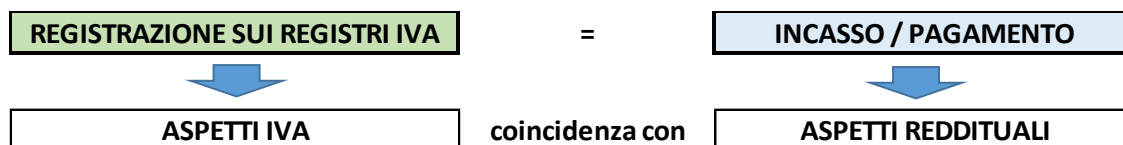
Data registr.	Fatture emesse		Cliente	Aliq. Iva	Imponibile	Iva	Totale
	Num.	Data					
1	1	08/01/2017	Alfa Srl, via ..., città ... P.Iva ...	22%	1.000,00	220,00	1.220,00
2	2	09/01/2017	Luigi Verdi, via... Città ...	22%	5.000,00	1.100,00	6.100,00
3	3	11/01/2017	...	22%	2.000,00	440,00	2.440,00
...		...	...	...	...	...	...

**Elenco documenti non incassate al 31/12/2017:** **Totale operazioni passive non pagate:** €. 11.000  
fattura n. 35 del 15/12/2017 per €. 2.000

### 3) OPZIONE "REGISTRAZIONE VALE INCASSO"

Una ulteriore semplificazione riguarda:

- l'esercizio di una apposita **opzione** vincolante per **un triennio**
- al fine di **tenere i registri Iva senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti** (fermo restando l'obbligo di "separata annotazione" delle operazioni non soggette a registrazione IVA)
- in applicazione della quale sorge una **presunzione legale** secondo cui **la data di registrazione dei documenti coincide con quella di incasso** (del ricavo) o **pagamento** (della spesa).



**N.B.:** in questo caso

- ⇒ **non va monitorato l'aspetto finanziario** (obbligo che aggrava gli adempimenti delle contabilità semplificate e che, con ogni probabilità, sarà accolta con favore nel panorama aziendale)
- ⇒ ma vi è coincidenza tra la registrazione ai fini Iva con la deduzione ai fini dei redditi.



**Presunzione assoluta:** coerentemente con la la CM 8/2017, l'Agenzia:

- conferma che si tratta di **presunzione assoluta** di legge
- senza che, dunque, possa essere contestata l'errata applicazione del principio di cassa in sede di eventuale verifica.

**Termine di registrazione dei costi** (CM 8/2017 e CM 11/2017)

Posto che non si è in presenza di obblighi di registrazione "cronologica", si applicano i soli termini di annotazione ai fini dell'Iva (non vi è un termine per la registrazione dei costi) e, dunque, in relazione:

**a) ai costi sostenuti:**

- l'eventuale Iva assolta: è detraibile nei termini dell'art. 19 c. 1 Dpr 633/72 (oltre tale termine l'Iva assolta rimane deducibile come costo)
- ai fini dei redditi: il componente negativo rimane deducibile **nell'anno della annotazione**

**Nota:** ciò potrebbe indurre il contribuente ad "addomesticare" il reddito in determinati periodi d'imposta (per evitare di non poter utilizzare un perdita fiscale, o per non aumentare troppo la progressione Irpef).

**b) ai ricavi percepiti:**

- ai fini Iva: il debito si produce per l'anno in cui le operazioni sono effettuate (indipendentemente dall'eventuale annotazione; si noti che un termine perentorio per l'annotazione delle fatture emesse)
- ai fini dei redditi: il componente rileva **nell'anno della annotazione**.

**Esempio:** imprenditore evidenzia una perdita fiscale nel 2017 che non riuscirà ad utilizzare; potrà ridurla:

- non annotando nel registro acquisti le fatture di dicembre 2017 (non può detrarre la relativa Iva)
- annotando tali spese nel 2018 (in tale periodo potrà dedurre il costo e detrarre l'Iva) o successivamente, purché entro il 28/02/2020 (in caso contrario l'Iva sarà indetraibile, anche se il costo rimane deducibile).



**Nota:** il concetto esposto per quanto riguarda i costi:

- è applicabile anche per i componenti positivi di reddito esclusi da Iva soggetti a tassazione "per cassa" (è sufficiente differirne l'annotazione per spostare la tassazione ai periodi successivi)
- tuttavia tali componenti sono in generale soggetti a tassazione per competenza (es.: sopravvenienze attive).



### REGISTRI OBBLIGATORI



**I SOLI ORDINARI REGISTRI IVA (non integrati dei movimenti finanziari)**

QUESTO particolare regime opzionale:

- è **applicabile da qualsiasi soggetto Iva**
- a prescindere da eventuali particolari regole applicabili (l'Agenzia dall'esempio degli autotrasportatori, i quali applicano il particolare regime Iva di cui all'art. 74 Dpr 633/72).

### **ESERCIZIO DELL'OPZIONE**

L'opzione va esercitata in applicazione del Dpr 442/97, e cioè:

- ⇒ applicando comunque il **comportamento concludente** (es: modalità di tenuta dei registri Iva, privi dell'annotazione dell'aspetto finanziario)
- ⇒ con obbligo di **comunicazione nel quadro VO** della prima dichiarazione Iva da presentare successivamente alla scelta effettuata (a pena di sanzione di €. 250).



Nota: i soggetti con solo operazioni esenti comunicano la scelta nel quadro VO compilato nell'ambito del mod. Redditi (barrando l'apposita casella posta nel frontespizio).

## **REGIMI SPECIALI IVA E CASI PARTICOLARI**

L'Agenzia chiarisce l'applicabilità del regime di cassa nel caso di particolari soggetti.

### **COMMERCianti AL MINUTO E SOGGETTI ASSIMILATI**

Per quanto attiene i dettaglianti di cui all'art. 22 Dpr 633/72, si pone il problema della particolare modalità di tenuta del registro dei corrispettivi.

Nota: tali contribuenti (esonerati dall'emissione della fattura se non su richiesta del cliente):

- in generale non dispongono delle generalità dei clienti
- effettuano l'annotazione dell'ammontare globale dei corrispettivi giornalieri sull'apposito registro (potendo inoltre registrarli cumulativamente entro il giorno 15 del mese successivo, ex art. 6 c. 4 Dlr 695/1997)

In considerazione di tale particolarità, l'Agenzia ritiene:

- che non possono adottare il regime dei registri Iva + registri degli incassi e dei pagamenti
- potendo invece adottare gli altri due regimi.

### **REGIME DEI REGISTRI IVA INTEGRATI DEGLI INCASSI/PAGAMENTI**

Anche in questo caso occorrerà:

- annotare separatamente nei registri Iva le operazioni non soggette ad Iva
- annotare l'**importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti** al termine dell'anno.

Registro dei corrispettivi: dovrà fornire

- oltre alla indicazione "per massa" dei mancati incassi
- anche le **generalità dei soggetti debitori** (anche in questo caso, entro 60 gg dall'avvenuto incasso, dovranno essere annotate le generalità del soggetto che ha proceduto al pagamento).

Esempio: un ristoratore a posta in essere una convenzione per la somministrazione dei pasti dei dipendenti di alcune aziende; emette quotidianamente ricevuta fiscale "a credito", con fattura riepilogativa a fine mese che annota nel registro dei corrispettivi.

In tal caso, quest'ultimo registro, a fine anno, dovrà riportare le generalità delle imprese:

- che non hanno ancora effettuato il pagamento delle fatture annotate tra i corrispettivi (non imponibili IIDD)
- escludendo le imprese per le quali la fattura di dicembre 2017 (documentata dalle ricevute fiscali non incassate e, dunque, non tassate ai fini dei redditi) è stata emessa (ed annotata) a gennaio 2018.



## **REGIME OPZIONALE "REGISTRAZIONE VALE INCASSO"**

In tal caso quanto risulterà annotato:

- sia sul registro degli **acquisti** che sul quello dei **corrispettivi**
- si considera, rispettivamente, **pagato/incassato**.

## **REGIMI SPECIALI IVA**

### **AGRICOLTORI ESONERATI**

I produttori agricoli esonerati dagli adempimenti Iva (volume d'affari dell'anno precedente non superiore ad €. 7.000, costituito per almeno 2/3 dalla cessione di prodotti agricoli) non sono tenuti agli adempimenti contabili precedenti (dunque, non pongono in essere alcun registro Iva, né procedono ad alcuna integrazione).

### **REGIME DEL MARGINE DEI BENI USATI - AGENZIE VIAGGIO**

Per quanto attiene i soggetti che applicano il regime:

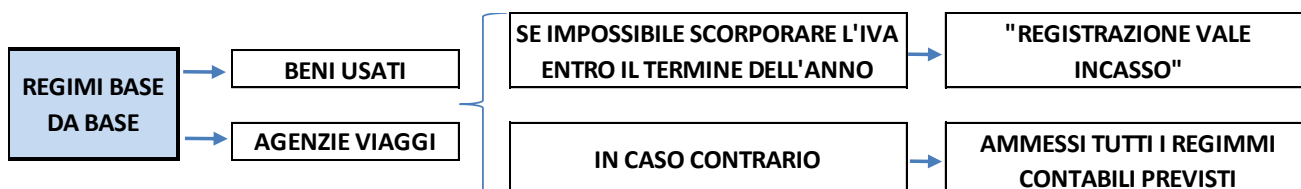
- ⇒ del margine in relazione ai beni usati, oggetti d'arte di antiquariato e da collezione
- ⇒ delle agenzie di viaggio (art. 74-ter Dpr 633/72)

essi emettono fattura senza separata indicazione dell'Iva, scorporata solo in un momento successivo.

Considerato che il corrispettivo imponibile ai fini dei redditi deve essere al netto dell'Iva scorporata, potrebbe risultare difficoltoso tale scorporo entro la fine dell'anno in presenza di pagamenti parziali.

Per tale motiva l'Agenzia ritiene che nel caso in cui:

- a) **risulti impossibile individuare l'ammontare degli incassi/pagamenti al netto dell'Iva:** il contribuente **deve adottare il regime opzionale "registrazione vale incasso"**
- b) **in caso contrario:** è possibile adottare anche gli altri due regimi previsti.



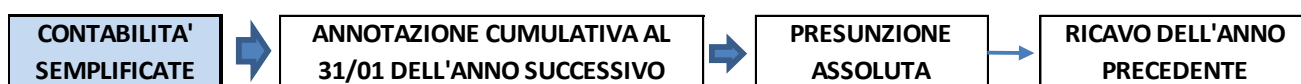
### **REGIMI MONOFASICI**

Nel caso di applicazione del regime cd. "monofase" di cui all'art. 74 Dpr 633/72 (vendita di tabacchi, di prodotti editoriali, di schede telefoniche, ecc.), in presenza di esercizio:

- solo di tali attività: i contribuenti possono continuare ad annotare gli incassi/pagamenti nell'apposito registro di cui al previgente art. 18 c. 3 Dpr 633/72 (annotando l'ammontare globale delle entrate e delle uscite riferiti a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ciascun mese, senza quindi le integrazioni previste dai nuovi adempimenti)
- anche di altre attività soggette ad Iva: i registri Iva possono accogliere anche le operazioni escluse da Iva di cui sopra (applicandosi, in tal caso, gli ordinari criteri previsti dal 2017).

### **Cessione di generi di monopolio, lotto e lotterie:**

- l'art. 3 DM 8/02/2011 prevede la possibilità di procedere ad un'unica registrazione riassuntiva di tutte le operazioni svolte nell'anno precedente entro il 31/01 dell'anno successivo
- in tal caso costituiranno, in ogni caso, ricavo del periodo d'imposta chiuso al 31/12 dell'anno precedente.



## ACCESSO ED FUORIUSCITA DAL REGIME SEMPLIFICATO "DI CASSA"

Per quanto attiene i criteri di accesso e uscita dal regime di contabilità semplificata, per i quali non sussistono particolari novità, l'Agenzia riassume i tratti fondamentali.

### ACCESSO NEL REGIME

I regimi cd. "naturali" (per l'accesso ai quali non va esercitata alcuna opzione, essendo sufficiente il possesso dei relativi requisiti, mentre è necessario l'opzione per l'eventuale loro mancata applicazione) attualmente applicabili occorre effettuare la seguente distinzione, in ordine gerarchico:

- ⇒ in primo luogo vi è il regime forfettario: il contribuente che ne possiede i requisiti, per poter accedere al regime di contabilità semplificata (o ordinaria) deve esercitare la relativa opzione (tramite comportamento concludente, da ribadire nel quadro VO)
- ⇒ in seconda posizione si pone la contabilità semplificata: il contribuente che possiede requisiti dimensionali (ricavi dell'anno precedente):
  - non deve esercitare alcuna opzione per accedervi
  - deve esercitare l'opzione per accedere al regime di contabilità ordinaria (tramite comportamento concludente, da ribadire nel quadro VO).

**Nota:** in entrambi i casi le neo-attività fanno riferimento i ricavi che presumono di conseguire nell'anno.

### FUORIUSCITA DAL REGIME

La fuoriuscita dal regime di contabilità semplificata può avvenire:

- ⇒ **per obbligo**: nel caso di **superamento dei limiti dei ricavi** dell'anno precedente
- ⇒ **per opzione**: nel caso di **opzione per il regime ordinario**, con una **durata minima triennale**.

**Nota:** la durata minima triennale è stata introdotta, in ossequio al Dpr 442/97, in considerazione delle diverse modalità di determinazione dell'imposta che comporta l'applicazione del regime per cassa.

MATERIA	REGIME NATURALE	E' POSSIBILE OPTARE PER:	DURATA MINIMA
CONTABILITA'	Semplificata	La contabilità ordinaria	3 anni <b>NEW</b>
LIQUIDAZIONI IVA	Mensile	La periodicità trimestrale	1 anno

### REVOCA DELLE OPZIONI PRECEDENTEMENTE ESPRESSE

Qualora intervengano rilevanti modifiche normative in relazione ai regimi contabili, il contribuente può derogare ai termini eventualmente imposte per revocare l'opzione per tali regimi (art. 1 Dpr 442/97).

L'Agenzia ritiene, pertanto, addensa la revoca dal 2017 per le **opzioni esercitate nel 2016**:

- **per la contabilità ordinaria**: dal 2017 può accedere al **regime semplificato di cassa**
- **per la contabilità semplificata** possedendo requisiti per il **regime forfettario**: dal 2017 può **accedere al regime forfettario** (senza attendere il decorso del triennio).

REGIME NEL 2016	REGIME NEL 2017	COMPORTAMENTO
ORDINARIA (per opzione)	ORDINARIA	nessuno
ORDINARIA (per opzione)	SEMPLIFICATA	revoca opzione a quadro VO
SEMPLIFICATA	SEMPLIFICATA	nessuno
SEMPLIFICATA (per opzione)	FORFETTARIO	revoca opzione a quadro VO