

DIREZIONE: *ANTONIO GIGLIOTTI*

QUADERNO

LE FATTURE ELETTRONICHE A CAVALLO D'ANNO NEL MODELLO IVA E REDDITI



www.fiscal-focus.it

**Le fatture elettroniche
a cavallo d'anno
nel modello IVA e redditi**

Con la collaborazione di Felicia Sdanganelli

Sommario

Le fatture elettroniche a cavallo d'anno nel modello IVA e redditi

1. Premessa	3
2. Le Regole Generali.....	4
2.1 Regime Ordinario	4
2.2 Regime Semplificato per cassa "effettiva"	5
2.3 Regime Semplificato per cassa "virtuale"	5
2.4 I Regimi agevolati.....	6
2.5 Il momento di esigibilità dell'IVA sulle vendite.....	8
2.6 Il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti	9
2.7 Regole di deducibilità ai fini delle imposte dirette	10
2.8 La tenuta dei registri contabili obbligatori.....	11
2.9 Regole di passaggio tra regimi contabili diversi	13

I Casi Risolti

1. Premessa	17
1.1 Fatture datate "2019" ed emesse nel "2019"	18
1.2 Fatture datate "2019" ed emesse nel corso del "2020"	20
1.3 Fatture datate "2020" ed emesse nel corso del "2020"	22
2. Altri casi pratici	24

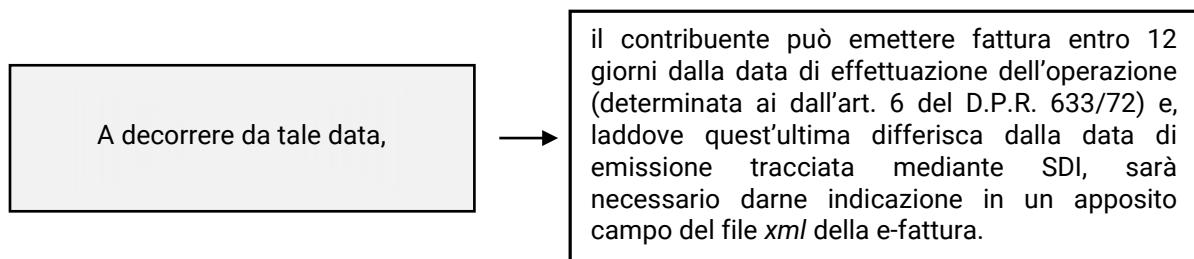
1. Premessa

Scopo del presente lavoro è quello di esaminare e risolvere con casi pratici le problematiche che emergono a fine anno sia per effetto delle novità introdotte in tema di fatturazione elettronica, sia sulla base dei diversi regimi contabili e fiscali adottati dal contribuente.



Le operazioni principalmente coinvolte sono quelle a cavallo d'anno in quanto la data di effettuazione dell'operazione, di emissione della fattura o di pagamento possono differire tra un esercizio e l'altro.

La nuova disciplina in tema di fatturazione elettronica ha inoltre complicato il quadro per le operazioni poste in essere a partire dal 1° luglio dello scorso anno.



Inoltre, adottando un approccio sistematico, l'Agenzia delle Entrate, con Circ. 17.6.2019 n. 14 ha chiarito che tale data (quella di effettuazione) dovrà essere assunta come data di riferimento per i registri tenuti ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 633/72.

Sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi, le controparti coinvolte nella medesima operazione potrebbero inoltre adottare regimi contabili differenti con la conseguenza che a fronte di un ricavo tassabile nell'anno n , potrebbe verificarsi che per la controparte il relativo costo sia deducibile nell'anno $n+1$, e viceversa.

Verranno quindi fornite delle soluzioni pratiche, utili a risolvere i principali casi che potrebbero verificarsi tra un esercizio ed il successivo, con risvolti significativi, sia ai fini IVA che ai fini delle imposte dirette, anche in dipendenza del regime contabile adottato. L'analisi sarà completata con esempi di compilazione dei modelli dichiarativi.

2. Le Regole Generali

2.1 Regime Ordinario

Da un punto di vista IVA, la regola generale è dettata dall'art. 6 del D.P.R. 633/1972 che individua il momento di effettuazione dell'operazione come il momento a partire dal quale decorre l'esigibilità dell'imposta nonché il diritto ad esercitare la detrazione IVA sugli acquisti.



Ai fini delle imposte dirette, la determinazione del reddito di impresa secondo il regime ordinario si basa sui principi della competenza economica, dell'inerenza e della derivazione rafforzata: per ciascun periodo di imposta, il reddito deve essere determinato partendo dal Conto Economico di esercizio, in cui sono stati iscritti i componenti positivi e negativi di reddito da bilancio, e apportando le variazioni in aumento e in diminuzione prescritte dalla disciplina fiscale.

La contabilità ordinaria deve essere adottata dai soggetti i quali abbiano superato nell'anno precedente il limite di ricavi di:

- 400.000,00 euro per imprese che svolgono attività di prestazioni di servizi;
- 700.000,00 euro per imprese esercenti altre attività.



Al di sotto di tali limiti, invece, il regime naturale da adottare è quello della contabilità semplificata per le cd. "imprese minori" disciplinato dall'art. 66 del D.P.R. 917/1986 - di cui si dirà nel prosieguo - i quali, tuttavia, pur non essendovi obbligati, potrebbero esercitare l'opzione per l'applicazione del regime ordinario.

L'opzione potrebbe essere esercitata o per comportamento concludente oppure barrando l'apposita casella del quadro VO della dichiarazione IVA relativa all'annualità per cui la scelta è stata operata

Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi		Opzione	1	Revoca	2
VO20 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973)		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VO21 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VO22 DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VO23 DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VO24 DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITUITE DA IMPRENDITORI AGRICOLI (art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VO25 DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VO26 TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		

I soggetti in regime di contabilità ordinaria, per obbligo normativo o per opzione, dovranno quindi compilare il Quadro RF della dichiarazione dei Redditi:

	RF1	Codice attività ¹	ISA: cause di esclusione ²		
	RF2	componenti positivi annotati nelle scritture contabili (ISA)			,00
Determinazione del reddito	RF4	A) UTILE			,00
	RF5	B) PERDITA			,00
	RF6	C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI			
		Ammortamenti ¹	,00	Altre rettifiche ²	,00
				Accantonamenti ³	,00
					,00

2.2 Regime Semplificato per cassa "effettiva"

L'art. 66 del D.P.R. 917/1986

ammette una diversa modalità di determinazione del reddito per le imprese minori (cd. Regime semplificato per cassa <<effettivo>>), ossia per quelle imprese che non abbiano superato nell'anno precedente, oppure prevedono di non superare nell'anno di inizio della propria attività, il limite di euro 400.000,00 per le prestazioni di servizi o di euro 700.000,00 per le attività diverse dalle prestazioni di servizi.



Per tali contribuenti, l'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che il reddito imponibile è determinato come differenza tra i ricavi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio, secondo il principio di cassa. L'adozione del criterio di cassa comporta pertanto la necessità di individuare con esattezza il momento in cui i ricavi si intendono "percepiti" e le spese si considerano "sostenute".

2.3 Regime Semplificato per cassa "virtuale"

Al regime semplificato per cassa effettivo, si aggiunge l'ulteriore regime disciplinato dall'art. l'art. 18, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, il quale, in un'ottica di maggiore semplificazione,

prevede che il contribuente possa esercitare un'opzione, vincolante per almeno un triennio, in base alla quale la data di incasso o pagamento si assume coincidente con la data di registrazione delle fatture ai fini IVA.



OSSERVA - in tal caso, quindi, il contribuente non sarà tenuto ad individuare il momento della manifestazione numeraria in quanto la stessa è identica a quella di annotazione della fattura nei registri IVA (c.d. "criterio delle registrazioni"). Inoltre, tale data sarà rilevante anche ai fini delle imposte dirette, per individuare l'esercizio di tassazione dei ricavi e di deducibilità dei costi.

I soggetti in esecutori attività commerciali in contabilità semplificata di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, sia che abbiano esercita l'opzione di cui al comma 5, sia che si avvalgano del regime semplificato per cassa <<effettivo>> saranno tenuti a compilare il Quadro RG della dichiarazione dei redditi:

RG1		Codice attività		1		ISA: cause di esclusione		2		
Determinazione del reddito	RG2	Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art 85						con emissione di fattura		
								(di cui	1	,00
										,00
	RG3	Altri proventi considerati ricavi								,00
Artigiani	<input type="checkbox"/>	RG5	Ricavi non annotati nelle scritture contabili						ISA	
									1	,00
	RG6	Plusvalenze patrimoniali						(di cui	1	,00
	RG7	Soppravvenienze attive								,00
Rientro lavoratrici/lavoratori	L. 238/2010 Art. 16 D.lgs. 147/2015	1	2	3	4	5	6	7	8	
				,00		,00		,00		,00
		7	8		9	10		11	12	
				,00		,00		,00		,00
		13	14		15	16		17	18	
				,00		,00		,00		,00
		19	20		21	22		23	24	
				,00		,00		,00		,00
Altri componenti positivi	RG10	25	26	27	28	29	30	31	32	
				,00		,00		,00		,00
		31	32	33	34	35	36	37	38	
				,00		,00		,00		,00
				,00					39	
									,00	
	RG12 A)	Totale componenti positivi (sommare gli importi da rigo RG2 a RG10)								,00

2.4 I Regimi agevolati

Dal 1 gennaio 2020 è stato confermato il regime denominato "Regime fiscale agevolato per lavoratori autonomi" o regime forfettario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014

il quale prevede una determinazione semplificata del reddito, basata su un coefficiente di redditività da applicare ai ricavi/compensi percepiti nel periodo d'imposta (principio di cassa) per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni (soggetti di minori dimensioni).



Sul reddito così determinato è dovuta l'imposta sostitutiva del 15% o del 5% per le nuove attività.



RICORDA - la Legge di Bilancio 2020 ha abrogato invece la *flat tax* del 20% per i redditi compresi tra 65.000 e 100.000 euro (di fatto, mai entrata in vigore).

Tale regime, dunque ha l'obiettivo di sostituire i precedenti regimi agevolati, tra cui, da ultimo, il regime dei minimi di cui all'art. 27 del D.L. 98/2011 che continua ad applicarsi in via residuale ai soggetti che avendovi aderito entro il 31.12.2015, continuano ad avvalersene fino alla scadenza naturale.

La Manovra di Bilancio 2020 (art. 1, commi 691-692, legge n. 160/2019), ha modificato le cause ostative per l'accesso al regime forfettario, stabilendo che non sono ammessi al regime agevolato i soggetti che, nell'anno precedente:

- a. hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 65.000 euro indipendentemente dall'attività esercitata (in caso di svolgimento di più attività, il limite di 65.000 euro è riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate);
- b. hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti, collaboratori anche a un progetto per un ammontare complessivamente superiore a 20.000 euro, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e le spese per prestazioni di lavoro svolte dall'imprenditore o dai suoi familiari;
- c. hanno percepito, nell'anno precedente, redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui agli artt. 49 e 50 (salvo specifiche esclusioni disciplinate dalla norma), eccedenti l'importo di 30.000 euro.



I soggetti in regime forfettario non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa sulle fatture emesse e non maturano il diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti, anche intracomunitari, e sulle importazioni.



Inoltre, in considerazione della determinazione forfettaria del reddito, non deducono i costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività. Per le operazioni attive, i ricavi risultano tassabili nell'esercizio in cui è avvenuto il relativo incasso.



Essi dovranno adempiere all'obbligo di certificazione fiscale mediante emissione della fattura in formato analogico ovvero, per i soggetti esonerati ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 633/1972, mediante memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi in vigore dal 1.01.2020.



ATTENZIONE! - i documenti emessi devono riportare l'annotazione "Operazione Fuori Campo IVA ai sensi dell'art. 1, c. 54 - 88 della L. 23.12.2014 n. 190.

I soggetti in regime forfettario (così come i soggetti cd minimi di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98) per dichiarare i propri redditi dovranno compilare il Quadro LM:

SEZIONE I		LM1 Codice attività			
Regime di vantaggio		LM2 Totale componenti positivi			
Determinazione del reddito		LM3 Rimanenze finali			
		LM4 Differenza (LM2 - LM3)			
Impresa <input type="checkbox"/> Autonomo <input type="checkbox"/> Impresa familiare <input type="checkbox"/>		LM5 Totale componenti negativi			
		(di cui 1 <input type="text"/> ,00 2 <input type="text"/> ,00 3 <input type="text"/> ,00 4 <input type="text"/> ,00 5 <input type="text"/> ,00			
		LM6 Reddito lordo o perdita (LM4 - LM5 col.5)			
		LM7 Contributi previdenziali e assistenziali			
		LM8 Reddito netto			
		LM9 Perdite pregresse			
		(di cui 1 <input type="text"/> ,00 2 <input type="text"/> ,00)			
		LM10 Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva			
		LM11 Imposta sostitutiva 5%			
SEZIONE II		LM21			
Regime forfettario		Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54) 1 <input type="text"/>		Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57) 2 <input type="text"/>	
Determinazione del reddito		Nuova attività (art.1, comma 65) 3 <input type="text"/>			
		LM22			
		Codice attività 1 <input type="text"/>		Coefficiente redditività 2 <input type="text"/> %	
		Componenti positivi 3 <input type="text"/> ,00		Reddito per attività 4 <input type="text"/> ,00	
		LM23			
		1 <input type="text"/>		2 <input type="text"/> %	
		3 <input type="text"/> ,00		4 <input type="text"/> ,00	
		LM24			
		1 <input type="text"/>		2 <input type="text"/> %	
		3 <input type="text"/> ,00		4 <input type="text"/> ,00	
		LM25			
		1 <input type="text"/>		2 <input type="text"/> %	
		3 <input type="text"/> ,00		4 <input type="text"/> ,00	
		LM26			
		1 <input type="text"/>		2 <input type="text"/> %	
		3 <input type="text"/> ,00		4 <input type="text"/> ,00	
		LM27			
		1 <input type="text"/>		2 <input type="text"/> %	
		3 <input type="text"/> ,00		4 <input type="text"/> ,00	
		LM34 Reddito lordo			
		Artigiani e commercianti 1 <input type="text"/> ,00		Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95) 2 <input type="text"/> ,00	
		LM35 Contributi previdenziali e assistenziali			
		1 <input type="text"/> ,00		2 <input type="text"/> ,00	
		LM36 Reddito netto			
		1 <input type="text"/> ,00		2 <input type="text"/> ,00	

2.5 Il momento di esigibilità dell'IVA sulle vendite

Come detto, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972, nel **regime ordinario**:

- le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento in cui avviene la consegna o spedizione (mobili) del bene o la stipula dell'atto (immobili);
- le prestazioni di servizi, invece, si considerano effettuate all'atto di pagamento del corrispettivo.



ATTENZIONE! - dal momento di effettuazione delle operazioni così individuato, il contribuente è tenuto a versare l'imposta esigibile sulle operazioni attive e, di contro, il cessionario maturerà il diritto a detrarre l'IVA sugli acquisti o sui servizi ricevuti.

Nel **regime di cassa effettivo**, invece, rileva il momento in cui avviene la movimentazione finanziaria del corrispettivo dell'operazione.



L'agenzia delle Entrate, con Circ. 13.04.2017 n. 11 (§ 3.1), ha riepilogato i criteri da applicare sulla base delle diverse modalità di pagamento:

Mezzo di pagamento	Percezione del ricavo
Assegno bancario o circolare	Momento in cui il titolo di credito entra nella disponibilità dell'imprenditore
Bonifico	Data dell'accredito della somma sul conto corrente dell'imprenditore (c.d. "data disponibilità")
Carta di credito/debito	Momento in cui è utilizzata la carta
Ricevuta bancaria	<ul style="list-style-type: none"> ◇ in caso di accredito con clausola "salvo buon fine", data di pagamento del cliente presso la banca; ◇ in caso di accredito con clausola "al dopo incasso", data di accredito della somma sul c/c dell'imprenditore

Nel **regime di cassa virtuale** di cui all'art. 18, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, l'esigibilità dell'imposta sorge nel momento in cui la fattura emessa viene annotata nei registri tenuti ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 633/1972.



E' in tale momento, infatti, che il corrispettivo si considera incassato.

2.6 Il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti

Per il soggetto passivo che riceve la fattura, l'obbligo di annotazione del documento e, conseguentemente, il diritto alla detrazione dell'IVA sono subordinati al verificarsi, congiuntamente, dei due seguenti requisiti:

- il pagamento del corrispettivo (momento a partire dal quale l'imposta diviene esigibile per il prestatore);
- il possesso della fattura relativa alla prestazione ricevuta.

Pertanto, nel **regime ordinario**,



occorrerà attendere il verificarsi dei predetti requisiti per poter esercitare il diritto alla detrazione.

Nel **regime di cassa effettivo**, anche per le operazioni passive rileva il momento in cui avviene la movimentazione finanziaria del pagamento del corrispettivo:

Mezzo di pagamento	Sostenimento della spesa
Assegno bancario o circolare	Momento in cui il titolo di credito esce dalla sfera di disponibilità dell'imprenditore
Bonifico	Giorno in cui viene impartito l'ordine di bonifico dal quale l'imprenditore perde la facoltà di utilizzare liberamente la somma
Carta di credito/debito	Momento in cui è utilizzata la carta
Ricevuta bancaria	Momento in cui l'imprenditore onora la ricevuta bancaria

Infine, nel **regime di cassa virtuale**

→

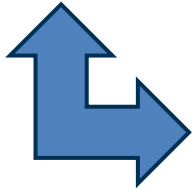
anche per le operazioni passive rileva il momento di registrazione del documento: pertanto, in applicazione delle regole generali, il diritto alla detrazione potrà essere maturato solo a partire dal momento di ricevimento della fattura (se elettronica, tale momento si ricorda verrà tracciato dal canale SDI mediante messa a disposizione nella propria area riservata del portale Fatture e Corrispettivi).

2.7 Regole di deducibilità ai fini delle imposte dirette

Tra i principi generali di determinazione del reddito secondo il **regime ordinario** vi è quello della competenza economica dettato dall'art. 109 del D.p.r. 917/1986, secondo il quale:

- Per le cessioni di beni, l'esercizio di competenza risulta quello in cui rientra la data di consegna o spedizione (mobili) o della stipula dell'atto (immobili) ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;
- Per le prestazioni di servizi, l'esercizio di competenza è quello in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle a carattere periodico si considerano di competenza i soli corrispettivi maturati alla data di chiusura dell'esercizio.

Nel **regime di cassa effettivo**, i ricavi si considerano conseguiti solo se percepiti, mentre nel caso di opzione di cui all'art. 18, comma 5 del D.P.R. 600/1973 saranno tassati i ricavi per i quali è stata emessa la fattura (anche se il corrispettivo non è stato percepito).



Ciò in quanto anche ai fini delle imposte sui redditi, nel **regime di cassa virtuale** occorre tenere conto di quanto disposto ai fini IVA (vd sopra).



ATTENZIONE! - tale distinzione risulta di particolare rilevanza a fine anno in sede di verifica del limite dei ricavi per la permanenza nel regime semplificato, in quanto, in considerazione del doppio binario, una fattura emessa e annotata ma non incassata al 31 dicembre dell'anno x potrebbe determinare lo sfioramento delle soglie in caso di applicazione del regime virtuale, con conseguente obbligo di passaggio al regime ordinario nell'anno $x+1$; ciò non accadrebbe invece con il regime di cassa effettivo, con cui per la rilevanza reddituale del ricavo si dovrà attendere il momento di effettivo incasso.

2.8 La tenuta dei registri contabili obbligatori

Vediamo ora i diversi obblighi di tenuta dei registri contabili sulla base del regime adottato.

Per quanto riguarda i soggetti in regime ordinario, i predetti obblighi sono disciplinati dagli artt. 14 - 16 del DPR 600/73. Il successivo art. 18 invece sancisce gli obblighi in capo ai soggetti in contabilità semplificata.

Con il **regime ordinario**, il contribuente è obbligato alla tenuta dei seguenti registri e libri contabili:

- ➔ Il registro delle vendite, degli acquisti e degli altri prescritti ai fini IVA (artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/72);
- ➔ il registro dei beni ammortizzabili (art. 16 del D.P.R. 600/73);
- ➔ il libro giornale (art. 14 del D.P.R. 600/73, art. 2216 c.c.);
- ➔ il libro degli inventari (art. 15 del D.P.R. 600/73, 2217 c.c.);

- ➔ il libro mastro (art. 14 co. 1 lett. c) del D.P.R. 600/73);
- ➔ le scritture ausiliarie di magazzino (art. 14 co. 1 lett. d) del D.P.R. 600/73);
- ➔ i libri e i registri previsti dalla legislazione sul lavoro e da altre disposizioni

Per quanto riguarda i soggetti in **contabilità semplificata**, invece, la normativa ai fini IVA prevede tre diverse modalità di tenuta delle scritture contabili:

- ➔ i registri degli incassi e dei pagamenti;
- ➔ i registri IVA cd "integrati", in cui vengono riportate le annotazioni richieste ai fini delle imposte sui redditi; in particolare, è obbligatorio dare evidenza delle operazioni registrate ai fini IVA ma per le quali non si sia verificato il corrispondente incasso del corrispettivo o il pagamento della spesa al termine dell'esercizio;
- ➔ i registri IVA ordinari (quindi senza annotazioni di incassi e pagamenti), ai quali si aggiunge la separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA, ma rilevanti ai fini dell'IRPEF. Tale disposizione si applica sia ai soggetti che abbiano esercitato l'opzione di cui all'art. 18, comma 5 del DPR 600/73, sia qualora tale opzione non sia stata esercitata.



RICORDA - a decorrere dal 1.01.2017, per effetto delle ulteriori semplificazioni introdotte dalla L. 232/2016, i soggetti in regime di contabilità semplificata devono tenere il registro dei beni ammortizzabili (art. 16 del D.P.R. 600/73), oltre ai libri e registri previsti dalla legislazione sul lavoro e da altre disposizioni normative

Per completezza, si fa presente che per i soggetti che operano **in regime forfettario** è previsto l'esonero da tutti gli obblighi ai fini IVA previsti dal D.P.R. 633/1972, ad eccezione dell'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali.

2.9 Regole di passaggio tra regimi contabili diversi

Nel passaggio dal regime ordinario al regime semplificato, uno dei primi problemi operativi che si pone è quello connesso all'istituzione dei registri obbligatori cui il contribuente non era soggetto all'obbligo di tenuta nel precedente regime. In particolare, il soggetto che transita dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria dovrà istituire il libro giornale ed il libro inventari.



Per fare ciò, una prima operazione da porre in essere è quella di ricostruire una situazione patrimoniale di "partenza" per il nuovo regime ordinario.

Ai sensi del D.P.R. 126/2003 e D.P.R. 689/1974, nel primo anno di applicazione del regime ordinario ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, sarà necessario redigere un prospetto delle attività e delle passività da iscrivere nel libro inventari. Le attività e le passività così rilevate andranno quindi iscritte nel libro giornale.



Particolare attenzione deve essere prestata al prospetto delle rimanenze di merci. In relazione a quest'ultimo l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, ha precisato che "le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e, quindi, dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa non dovranno assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.

Diversamente, qualora con riferimento alle merci in rimanenza non sia stato effettuato il relativo pagamento, le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal testo unico."

Per quanto riguarda le operazioni a cavallo tra i due anni in cui avviene il passaggio da un regime ad un altro, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate col medesimo documento di prassi sopra citato, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta, per i ricavi e i costi da imputare tra i due esercizi occorre fare riferimento ai criteri di tassazione propri del regime di "provenienza".



Così facendo:

- i componenti reddituali che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, anche se risultano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal

regime di "destinazione"; nel modello dichiarativo, tali variazioni in aumento e in diminuzione andranno gestite mediante la compilazione, rispettivamente dei righi RF 31, codice 54

RF31 Altre variazioni in aumento	54	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00
	55	56	,00	57	58	,00	59	60	,00
	61	62	,00	63	64	,00	65	66	,00
							67		,00

ed RF 55, codice 68

RF55 Altre variazioni in diminuzione	68	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00
	55	56	,00	57	58	,00	59	60	,00
	61	62	,00	63	64	,00	65	66	,00
	67	68	,00	69	70	,00	71	72	,00
	73	74	,00	75	76	,00			,00

- i componenti reddituali che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi anche se i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione" non risultano essersi verificati; nel modello dichiarativo, tali variazioni in aumento e in diminuzione andranno gestite mediante la compilazione, rispettivamente dei righi RF 31, codice 99,

RF31 Altre variazioni in aumento	99	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00
	55	56	,00	57	58	,00	59	60	,00
	61	62	,00	63	64	,00	65	66	,00
							67		,00

ed RF 55, codice 99

RF55 Altre variazioni in diminuzione	99	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00
	55	56	,00	57	58	,00	59	60	,00
	61	62	,00	63	64	,00	65	66	,00
	67	68	,00	69	70	,00	71	72	,00
	73	74	,00	75	76	,00			,00

Nei modelli ISA, invece, sarà necessario barrare nel Quadro F, rigo F35

- **la prima casella**, se l'impresa nel periodo di imposta è passata dal regime improntato alla "cassa", di cui all'art. 66 del TUIR, a quello di competenza ovvero
- **la seconda casella**, se l'impresa nel periodo di imposta è passata dal regime di competenza a quello improntato alla "cassa", di cui all'art. 66 del TUIR.

Passaggio dal regime di "cassa" a quello di competenza (e viceversa)	F35 Cambio regime contabile (barrare la casella)		1	2
			da "cassa" a competenza	da competenza a "cassa"
F36	Componenti reddituali positivi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00
F37	Componenti reddituali positivi che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00
F38	Componenti reddituali negativi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00
F39	Componenti reddituali negativi, che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00

I Casi Risolti

1. Premessa

Come evidenziato nella prima parte del presente quaderno, il contribuente che adotta il regime ordinario non riscontrerà particolari problematiche nella gestione delle operazioni a cavallo d'anno, considerato che vi è continuità nell'applicazione del principio di competenza.



Anche al verificarsi del passaggio dal regime semplificato al regime ordinario, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiare indicazioni sui criteri da adottare in base alle operazioni derivanti dal regime di "provenienza" (sul punto, si rimanda all'apposito paragrafo **Regole di passaggio tra regimi contabili diversi, Parte I**).

Pertanto, nell'analisi dei casi esposti in questa seconda Parte del presente lavoro, si è ritenuto non necessario valutare gli effetti che le operazioni ipotizzate produrrebbero in capo al soggetto che applica il regime ordinario e che dunque determina il proprio reddito indipendentemente dalla manifestazione numeraria.

Al contrario, nel regime semplificato per cassa, <<effettivo>> o <<virtuale>> a fine anno ci si trova spesso di fronte al caso di avvenuta ricezione/emissione di una fattura per la quale non sia ancora avvenuto il relativo pagamento/incasso, o, viceversa, potrebbe verificarsi il caso di pagamento/incasso di una fattura non ancora ricevuta/emessa. Vediamo, quindi, quali siano le regole applicabili ad ogni singola fattispecie.

1.1 Fatture datate "2019" ed emesse nel "2019"

Prendiamo ad esempio il caso di una fattura datata dicembre 2019, per un'operazione effettuata nel mese di dicembre 2019 e transitata dal canale SDI sempre nel mese di dicembre 2019.

Il soggetto che emette la fattura



Da un punto di vista IVA, l'art. 21 del D.P.R. 633/1972 prevede che la fattura debba essere emessa (trasmessa tramite SDI) entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione e quest'ultima data sarà quella da indicare nei registri tenuti ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 633/1972. Non vi è dubbio alcuno, quindi, che la fattura emessa nel mese di dicembre per un'operazione effettuata nel medesimo mese, debba concorrere alla liquidazione IVA di dicembre 2019.

Per quanto riguarda le imposte dirette, occorre distinguere due casi:

1. Regime semplificato per cassa <<effettivo>>: in tal caso, si ha la necessità di individuare il momento di incasso della fattura. Infatti, il contribuente, a fine anno, dovrà rettificare i registri IVA delle fatture annotate per le quali non sia ancora stato rilevato il relativo incasso. Pertanto, nel caso in cui nel 2019 la fattura risulti incassata, il relativo ricavo verrà tassato in tale anno. Qualora, invece, a fine anno non sia stato ancora rilevato l'incasso (avvenuto ad esempio nei primi giorni del 2020), allora il relativo ricavo risulterà tassabile solo nel 2020.
2. Regime semplificato per cassa <<virtuale>>: in tal caso, ai fini dell'imponibilità del relativo ricavo, la fattura emessa nel 2019 e annotata nei registri IVA nel 2019, si considererà incassata e il relativo ricavo sarà pertanto tassato nel 2019.



ESEMPIO

Fattura datata 20.12.2019, registrata il 20.12.2019 e transitata tramite SDI il 27.12.2019. Se l'incasso è stato ricevuto:

- in data 31.12.2019, sia nel Regime semplificato per cassa <<effettivo>> che in quello <<virtuale>>, il ricavo sarà tassato nel 2019;
- in data 02.01.2020, il contribuente che applica il Regime semplificato per cassa <<effettivo>> dovrà tassare il ricavo nel 2020, mentre col regime <<virtuale>> l'imponibilità rimarrà fissata al 2019.

Il soggetto che riceve la fattura

Anche in questo caso, da un punto di vista IVA, il soggetto che riceve la fattura tramite SDI nel 2019, maturerà il diritto alla detrazione nel 2019 e fino alla presentazione della dichiarazione relativa a tale anno (30.04.2020). A tal fine, si precisa che l'annotazione della fattura nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 30 aprile 2020, comporterà la registrazione dell'operazione in un apposito sezionale dei registri IVA 2019 (cd. tredicesima mensilità), anno in cui dovrà comunque essere portata in detrazione la relativa IVA.

Per quanto riguarda le imposte dirette, occorre distinguere due casi:

1. Regime semplificato per cassa <<**effettivo**>>: per la corretta individuazione dell'esercizio in cui il costo risulti deducibile, bisognerà fare riferimento al momento di pagamento della fattura, tenuto conto anche dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito alle modalità adottate. In caso di pagamento avvenuto nel 2019, il costo sarà deducibile il tale esercizio. Diversamente, se la manifestazione numeraria è avvenuta nei primi giorni dell'esercizio successivo, allora occorrerà rinviare il componente di reddito al 2020.
2. Regime semplificato per cassa <<**virtuale**>>: la fattura annotata nei registri 2019 si considera pagata in tale anno, comportando, altresì, la possibilità di dedurre il costo nel 2019.

**ESEMPIO**

Fattura datata 20.12.2019 e ricevuta tramite SDI il 27.12.2019. Se il pagamento è stato effettuato:

- in data 31.12.2019, sia nel Regime semplificato per cassa <<effettivo>> che in quello <<virtuale>>, il costo sarà deducibile nel 2019;
- in data 02.01.2020, il contribuente che applica il Regime semplificato per cassa <<effettivo>> potrà dedurre il costo solo nel 2020, mentre col regime <<virtuale>> la deduzione sarà ammessa già nel 2019.

Dichiarazione IVA: modello e compilazione dei quadri

Per il soggetto che emette la fattura, l'operazione confluirà nel quadro VE della dichiarazione IVA 2020 relativa al 2019. Per il soggetto che riceve la fattura, sia che la registrazione avvenga nel mese di dicembre, sia mediante gestione della tredicesima mensilità, l'operazione dovrà essere inclusa tra quelle esposte nel quadro VF della dichiarazione IVA 2020 relativa all'anno 2019.

1.2 Fatture datate "2019" ed emesse nel corso del "2020"

Esaminiamo ora il caso di una fattura datata dicembre 2019, per un'operazione effettuata a dicembre 2019 e transitata dal canale SDI nel mese di gennaio 2020

Il soggetto che emette la fattura

Da un punto di vista IVA, indipendentemente dalla data tracciata dallo SDI, la disciplina prevede che l'annotazione nonché la liquidazione dell'IVA debbano tener conto della data di effettuazione dell'operazione. Pertanto, anche in tal caso, l'IVA concorrerà alla liquidazione del mese di dicembre 2019.

Con riferimento alle imposte dirette si distinguono il:

1. Regime semplificato per cassa <<effettivo>>, per il quale valgono le medesime considerazioni del caso sopra esaminato. Se il ricavo è stato incassato nel 2019, allora lo stesso verrà tassato in tale esercizio. A fronte dell'incasso avvenuto nel 2020, invece, il ricavo risulterà tassabile nel 2020.
2. Regime semplificato per cassa <<virtuale>>, nel qual caso, come sopra, il ricavo, la cui fattura risulti annotata nel 2019, sarà tassato nel 2019.



ESEMPIO

Fattura datata 27.12.2019, registrata il 27.12.2019 e transitata tramite SDI il 02.01.2020. Se l'incasso è stato ricevuto:

- in data 31.12.2019, sia col regime semplificato per cassa <<effettivo>> (per via del pagamento), sia col regime <<virtuale>> (per l'annotazione ai fini IVA), il ricavo sarà tassato nel 2019;
- in data 02.01.2020, il contribuente che applica il Regime semplificato per cassa <<effettivo>> dovrà tassare il ricavo nel 2020, mentre col regime <<virtuale>> l'imponibilità rimarrà fissata al 2019.

Il soggetto che riceve la fattura

Ai fini IVA, la fattura datata 2019 e ricevuta nel 2020, dovrà concorrere alla liquidazione IVA 2020. Infatti, per quanto esposto in premessa, il contribuente potrà annotare la fattura e, quindi, esercitare il diritto alla detrazione solo dopo averla ricevuta (oltre ad aver effettuato il pagamento). Pertanto, nel caso in specie, il soggetto passivo maturerà il diritto alla detrazione solo a partire dalla data in cui il documento risulti disponibile nella propria area "Fatture e Corrispettivi" del canale SDI e, al più, fino al termine di presentazione della dichiarazione IVA 2021 relativa al 2020 (30.04.2021).

Il trattamento fiscale del costo ai fini delle imposte dirette, invece, è diverso nel caso di:

1. Regime semplificato per cassa <<**effettivo**>>: la fattura transitata da SDI in un esercizio o in quello successivo, non rileva ai fini della deducibilità del costo che invece seguirà sempre il momento in cui si è avuta la manifestazione numeraria.
2. Regime semplificato per cassa <<**virtuale**>>: è questo il caso in cui occorre effettuare alcune considerazioni. Infatti, se, come detto, tale regime opzionale prevede che il pagamento coincida con la data di annotazione della fattura, tale data non può di certo essere antecedente a quella di ricezione. Pertanto, ciò comporterà che il costo relativo ad una fattura transitata da SDI nel 2020 sarà deducibile solo a partire da tale esercizio.

**ESEMPIO**

Fattura datata 27.12.2019 e ricevuta tramite SDI il 02.01.2020. Se il pagamento è stato effettuato:

- in data 31.12.2019, col Regime semplificato per cassa <<effettivo>> il costo sarà deducibile nel 2019, mentre col regime <<virtuale>>, il costo sarà deducibile solo nel 2020 (in quanto si dovrà attendere l'annotazione della fattura ai fini IVA);
- In data 02.01.2020, con entrambi i regimi, il costo risulterà deducibile solo nel 2020 (per via del pagamento, nel regime <<effettivo>>, e della registrazione, nel regime <<virtuale>>).

Dichiarazione IVA: modello e compilazione dei quadri

Il soggetto che emette la fattura dovrà far confluire l'IVA a debito nel mese di dicembre 2019 e, pertanto, nel quadro VE della dichiarazione IVA 2020 relativa al 2019. Il soggetto che riceve la fattura, invece, dovendo considerare come data a partire dalla quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione IVA quella tracciata dal SDI, l'IVA a credito confluirà nel quadro VF della dichiarazione IVA 2021 relativa al 2020.

1.3 Fatture datate "2020" ed emesse nel corso del "2020"

Posto che ai fini IVA, nonché ai fini delle imposte dirette, nel regime ordinario e per cassa <<virtuale>>, non vi sono dubbi che l'operazione sia rilevante nell'anno 2020 (sia dal lato attivo che dal lato passivo), si ritiene invece necessario esaminare il caso dei soggetti in regime semplificato per cassa <<effettiva>>.



OSSERVA - nel caso di pagamento ricevuto/effettuato nel 2019, a fronte, quindi, di un documento diverso dalla fattura, quale potrebbe essere ad esempio una nota pro-forma (avviso di parcella), se da un punto di vista IVA occorrerà comunque attendere l'emissione della fattura, ai fini delle imposte dirette, invece, potrebbe accadere che vi sia un ricavo/costo tassabile/deducibile in un esercizio (2019) antecedente a quello in cui materialmente è stata emessa ed annotata la relativa fattura. In tale situazione, pur non essendo ancora in possesso del documento, la disciplina del regime in esame prevede la concorrenza del relativo ricavo/costo alla formazione del reddito imponibile 2019.

Dichiarazione IVA: modello e compilazione dei quadri

In tale situazione, sia per il soggetto che emette la fattura che per il soggetto che la riceve, l'operazione dovrà confluire, rispettivamente, nei quadri VE e VF della dichiarazione IVA 2021 relativa al 2020.

Passaggio tra regimi: regole di contabilizzazione delle fatture nel regime di "provenienza" o di "destinazione"

Tutte le volte in cui le imprese transitano dal regime di contabilità semplificata, le cui regole di determinazione del reddito sono improntate al principio di cassa, al regime di contabilità ordinaria, ispirato invece al principio di competenza, e viceversa, occorre evitare anomalie connesse ai fenomeni di doppia tassazione/deduzione ovvero salti nella tassazione/deduzione dei componenti di reddito tra un anno e l'altro.



Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate in occasione di un incontro con la stampa specializzata del 2018, richiamando la Circolare n. 11/E del 2017 (§ 4.1),

- ↳ <<i>ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole di determinazione del reddito d'impresa adottato nell'anno di "provenienza", non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi>>.


Analogamente, i componenti reddituali che non abbiano già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione".


**ESEMPIO**


Contribuente in regime semplificato per cassa <<virtuale>> fino al 2019 opta per il regime ordinario nel 2020.

- **Fattura di vendita emessa in data 27.12.2019** e registrata in tale data, incasso ricevuto il 02.01.2020
→ In tal caso il ricavo concorrerà alla formazione del reddito imponibile nell'anno 2019.
Pertanto nell'anno 2020 non si dovrà tenere conto di tale componente di reddito.
- **Fattura di acquisto datata 27.12.2019** e ricevuta tramite SDI il 02.01.2020
→ Trattandosi di fattura di acquisto, il soggetto in contabilità semplificata per cassa <<virtuale>> non potrebbe dedurre il costo prima del 2020 (momento di ricezione della fattura). Pertanto, è solo in tale anno che il costo diventerà deducibile, benché in regime ordinario.


2. Altri casi pratici

<p>DOMANDA</p> 	<p>Un professionista fornitore di servizi invia ad un cliente un avviso di parcella in data 30.12.2019; il cliente emette a saldo competenze un assegno bancario datato 31.12.2019. Posto che la fattura elettronica immediata, datata 31.12.2019, è stata ricevuta dal cliente in data 08.01.2020 si provvede ad imputarla nella liquidazione del primo trimestre 2020 ed effettuerà il versamento della ritenuta a titolo di acconto al 16.01.2020. Si chiede di conoscere il trattamento contabile del costo sostenuto essendo il cliente in contabilità semplificata per cassa.</p>
<p>RISPOSTA</p>	<p>Preliminarmente si fa presente che l'annotazione della fattura e, conseguentemente, il diritto alla detrazione dell'IVA sono subordinati al verificarsi, congiuntamente, dei due seguenti requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il pagamento del corrispettivo (momento a partire dal quale l'imposta diviene esigibile per il prestatore); - il possesso della fattura relativa alla prestazione ricevuta. <p>Pertanto, nel caso in esame, il cliente potrà registrare la fattura a partire dall'08.01.2020 e fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2020 (quindi fino al 30.04.2021). Il diritto alla detrazione IVA potrà quindi essere esercitato solo a partire dalla liquidazione dell'IVA di gennaio 2020.</p> <p>Passando al trattamento della deducibilità del costo ai fini delle imposte dirette, come noto, esistono due diversi regimi contabili per cassa applicabili alle due seguenti categorie di contribuenti. Nel primo caso, per i soggetti che applicano il cd. regime per cassa <<effettivo>>, gli elementi reddituali rilevano nel momento in cui si verifica l'effettivo movimento finanziario; in sostanza, un costo è deducibile nell'esercizio in cui la relativa fattura viene pagata (quindi, nel 2019).</p> <p>Con riferimento ai soggetti in contabilità semplificata che hanno esercitato l'opzione del criterio delle registrazioni di cui all'art. 18, comma 5, del D.P.R. 600/73, ai fini delle imposte dirette, i costi e i ricavi si considerano pagati/incassati al momento della registrazione della relativa fattura. In tal caso, alla luce di quanto sopra detto in merito alla disciplina dell'annotazione sui registri IVA, il costo sarà deducibile nel 2020.</p> <p>Da ultimo, si ritiene corretta l'effettuazione del versamento della ritenuta entro il 16/01/2020, poiché la stessa è stata operata nel mese di dicembre mediante il pagamento del compenso.</p>

DOMANDA 	Un'impresa, in contabilità semplificata per cassa nel 2018 e forfettario nel 2019, incasserà a gennaio una fattura emessa a dicembre. Il ricavo dovrà essere indicato nel quadro LM insieme alle fatture emesse e incassate nel 2019?
RISPOSTA	Dovrebbe prevalere l'orientamento espresso nella Circolare 11/E/2017 (Regime semplificato per cassa) secondo cui laddove un componente reddituale – per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime – abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza”, lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di “destinazione”. Nel caso oggetto del quesito non è modificato il criterio di imputazione (sia forfettario che semplificato sono per cassa) e quindi, il ricavo incassato a gennaio andrebbe a confluire al quadro LM del Modello Redditi/2020.

DOMANDA 	Per i soggetti in contabilità semplificata, che hanno optato per il cosiddetto criterio delle registrazioni di cui all'art. 18 co. 5 del Dpr 600/73, per le fatture a cavallo d'anno quale data va presa in considerazione ai fini della deducibilità/imputabilità?
RISPOSTA	Per i soggetti in contabilità semplificata, che hanno optato per il cosiddetto criterio delle registrazioni di cui all'art. 18 co. 5 del Dpr 600/73, l'introduzione della fatturazione elettronica ha impatti rilevanti oltre che sulla detrazione dell'Iva anche sull'imputazione dei costi e dei ricavi. Per tali contribuenti infatti vige il c.d. criterio di registrazione in base al quale costi e ricavi si considerano pagati/incassati e quindi partecipano alla formazione del reddito al momento della registrazione della relativa fattura. Questo implica che solo i costi/ricavi afferenti le fatture ricevute dallo SdI e annotate entro il 31.12.2019 risulteranno deducibili/imputabili al reddito del 2019. Secondo lo stesso principio i costi/ricavi scaturenti da fatture d'acquisto datate 2019, ma ricevute dallo SdI e annotate contabilmente dopo il 31.12.2019, non parteciperanno alla formazione del reddito nel 2019 ma solo nell'anno successivo (2020). L'introduzione della fattura elettronica, infatti, “cristallizza” il momento di ricezione della fattura il quale viene attestato inequivocabilmente dallo SdI. In relazione al momento in cui la fattura si considera ricevuta l'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento prot. 89757 del 30 aprile 2018, ha precisato che per i soggetti Iva la data di ricezione della fattura elettronica varia a seconda della modalità con cui il destinatario ha deciso di ricevere i file XML da SDI. In termini generali, il momento di ricezione della fattura elettronica coincide con la data in cui il Sistema di Interscambio consegna il documento al soggetto destinatario. In caso di impiego della PEC da parte del soggetto ricevente, la

	<p>fattura elettronica si considera ricevuta quando il file XML viene depositato nella casella PEC del medesimo.</p> <p>Qualora il Sdl non sia riuscito a recapitare il documento e lo abbia messo a disposizione nell'area riservata fatture e corrispettivi del sito dell'Agenzia delle Entrate, la data di ricezione del documento coincide con la data di presa visione del file da parte del cessionario/committente soggetto Iva. Ora, se ipotizziamo che per un costo relativo ad una fattura datata 31.12.2019, ricevuta telematicamente dallo Sdl solo il 2 gennaio 2020, il relativo costo non potrà essere dedotto nel 2019 ma solo nell'anno successivo. La stessa fattura ricevuta, invece, a dicembre consente la deduzione del costo nell'anno d'imposta in corso (2019). Di converso qualora la fattura datata 30.12.2019 venga ricevuta in base alla data attribuita dallo Sdl al 31.12.2019 nulla vieta che essa sia registrata a gennaio 2020; si ricorda però che il contribuente dovrà, in questo caso, annotare la fattura nell'apposito registro sezionale Iva esercitando il diritto alla detrazione dell'imposta nella dichiarazione Iva annuale 2020.</p>
--	---

<p>DOMANDA</p> 	<p>Si consideri il contribuente in contabilità semplificata debba annotare una fattura emessa afferente un'operazione eseguita a dicembre 2019. Entro quando dovrà avvenire tale annotazione e il conseguente ricavo contribuirà alla determinazione dei ricavi dell'anno 2019 o di quello successivo?</p>
<p>RISPOSTA</p>	<p>L'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al primo comma stabilisce all'uopo che: «Il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.». Per cui nel caso in esame la fattura emessa a dicembre 2019 potrà essere annotata in contabilità entro il 15 gennaio 2020 con la conseguenza che:</p> <ul style="list-style-type: none"> → se l'annotazione avverrà entro il 31/12/2019 il ricavo, per effetto della presunzione sottesa all'opzione di cui all'art.18 comma 5, concorrerà alla determinazione del reddito dell'anno 2019; → se l'annotazione avverrà dopo il 31/12/2019 (ma entro il 15 gennaio 2020) il ricavo, per effetto della presunzione sottesa all'opzione di cui all'art.18 comma 5, concorrerà alla determinazione del reddito dell'anno 2020. <p>Appare evidente allora che con tale opzione si legittima «lo spostamento» del componente positivo a cavallo tra le due annualità, lasciando libero il contribuente di decidere in quale anno d'imposta tassare il ricavo.</p>