



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF090
INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 9

OGGETTO	SOCIETA' DI PERSONE ALLA LUCE DELLE NOVITA' 2017
RIFERIMENTI	LEGGE DI BILANCIO 2017; ARTT. 55-BIS E 66 TUIR, ART. 18 DPR 600/1973; ARTT. 2214 E 2426 C.C. - CASS. SEZ. PEN. SENT. NN. 28923/2012 E 1336/1986 – DOC. FNC DEL 2015
CIRCOLARE DEL	23/05/2017

Sintesi: le società di persone sono state oggetto di un rilevante restyling in termini fiscali e contabili.

La legge di bilancio 2017:

- ha istituito l'IRI
- ha modificato il regime della contabilità semplificata, con introduzione di un nuovo criterio di cassa "ibrido" per le imprese

Il D.lgs. 139/2015 ha poi apportato rilevanti modifiche all'art. 2426 c.c., con l'introduzione del criterio di valutazione del costo ammortizzato, presumibilmente applicabile anche in capo alle società di persone.

Ai fini prettamente civilistici la recente dottrina e la recente giurisprudenza hanno sottolineato la differente portata delle disposizioni civilistiche, volte alla tutela dei creditori, dei soci e della società e delle disposizioni fiscali, ritenendo che il DPR 600/1973 sia unicamente finalizzato all'accertamento delle imposte, non assumendo valenza abrogativa delle disposizioni civilistiche che si occupano degli obblighi di contabilità e del rendiconto.

Di seguito le principali disposizioni civilistiche e fiscali che saranno analizzate nel presente intervento:

Fonte	Riferimento normativo
Codice civile	Art. 2214 c.c.
	Art. 2217, co. 2, 2° periodo, c.c.
	Art. 2426, c.c.
D.P.R. n. 600/1973	Art. 18 co. 1
Tuir	Art. 66
	Art. 55-bis, c.c.
Legge n. 190/2014	Articolo 1, co. 54-89

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

Un primo aspetto rilevante riguarda l'ambito applicativo delle norme civilistiche e fiscali relative alle società di persone. Occorre, infatti, tener conto che appartengono all'ambito delle imprese anche le S.T.P. (società tra professionisti), in base della seguente documentazione normativa e di prassi:

Fonte	Contenuto della norma
Art. 10, Legge n. 183/2011	Comma 3: "E' consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre."
Decreto del Ministero della Giustizia n. 34, dell'8 febbraio 2013	
Parere n. 954-55/2014 16/10 2014	" [...] anche per le STP trovano conferma le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del Tuir, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in

Direz. Centr. Norm. Agenzia Entrate	accomandita semplice, delle società ed enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualunque fonte provenga, è considerato reddito d'impresa."
Art. 6, comma 3, tuir	"I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi."
Art. 81, tuir	" Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, e' considerato reddito d'impresa ed e' determinato secondo le disposizioni di questa sezione."



N.B.: si ritiene che le STA organizzate in forma di società di persone (S.n.c. e S.a.s.) applichino i regimi contabili propri delle imprese, in quanto nel caso di specie la separazione fiscale tra i redditi professionali e i redditi imprenditoriali si fonda sul criterio della veste societaria.

ASPETTI CIVILISTICI

Gli obblighi contabili delle società di persone trovano un primo rilevante fondamento nelle disposizioni del codice civile.

La disciplina civilistica distingue la figura dell'imprenditore da quella del piccolo imprenditore:



Art. 2082 c.c.: " È imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi."

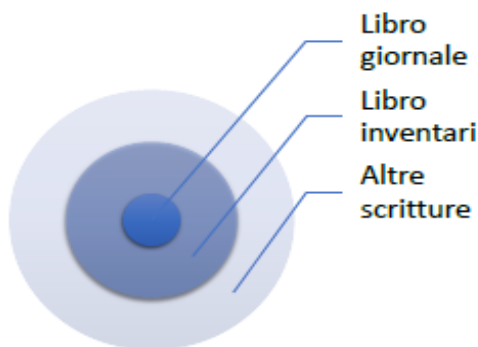
Art. 2083 c.c.: "Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio o dei componenti della famiglia."



Pur non entrando nel merito della esatta individuazione della figura del piccolo imprenditore, emerge dall'art. 2083 c.c. che il criterio discrezionale si fonda sulla prevalenza del lavoro proprio o dei componenti della famiglia.

Si può sintetizzare di seguito il disposto normativo contenuto nell'art. 2214, c.c. riportato nel box precedente:

Imprenditore



Il codice civile esonera dalla tenuta delle scritture contabili di cui sopra il piccolo imprenditore (art. 2214, ultimo comma, c.c.).

Una disposizione strettamente connessa con la contabilità civilistica delle società di persone è quella contenuta **nell'art. 2261, c.c.**, riguardante l'obbligo del rendiconto, di seguito riportato:



" I soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali, di consultare i documenti relativi all'amministrazione e di ottenere il rendiconto quando gli affari per cui fu costituita la società sono stati compiuti."

Se il compimento degli affari sociali dura oltre un anno, i soci hanno diritto di avere il rendiconto dell'amministrazione al termine di ogni anno, salvo che il contratto stabilisca un termine diverso."



La rilevanza del rendiconto, nell'ambito delle società di persone, emerge ulteriormente dal disposto normativo contenuto nel successivo art. 2262, c.c., secondo il quale l'approvazione del rendiconto da parte dei soci cristallizza il diritto alla percezione degli utili da parte di questi, salvo patto contrario.

Le scritture contabili svolgono le seguenti funzioni sotto l'aspetto civilistico (v. FNC doc. 15/06/2015):

- consentono all'imprenditore un controllo interno
- consentono ai terzi che intrattengono rapporti con la società un controllo esterno.

Occorre considerare che le norme civilistiche e quelle fiscali viaggiano su binari paralleli, ovvero non si può affermare che le disposizioni contenute nell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 sollevino la società di persone dal rispetto degli obblighi contabili previsti dal codice civile.



Secondo il citato documento della FNC il pedissequo rispetto delle norme fiscali non è in grado, con estrema sicurezza, di blindare gli amministratori da qualsiasi contestazione in merito al loro operato, posto che la violazione degli obblighi civilistici potrebbe esporre gli stessi amministratori all'esecuzione di azioni risarcitorie con esito positivo.

In merito può essere utile riportare un passaggio significativo contenuto nella sentenza della:



Cass. n. 28923, 5° sez. pen., del 27/03/2012: "Per quanto attiene al regime tributario di contabilità semplificata (invocato sia con il presente sia con il successivo mezzo), deve osservarsi che siffatta metodologia non ha comportato per le imprese l'esonero dall'obbligo di tenuta dei libri e delle scritture contabili disposto dall'art. 2214 cod. civ. sia ai fini civili che per gli effetti penali previsti dalla legge fallimentare., perché l'art. 18, d.p.r. 600/73, che ammette una contabilità semplificata per i contribuenti minori, fa «salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto», sicché nel caso di inadempimento a tale obbligo si possono configurare gli elementi integrativi del reato di bancarotta.

La scelta legislativa di una esenzione della completa tenuta della contabilità a fini fiscali, come disposta dall'art. 18 del DPR, 29.9.1973 n. 600, è frutto di consapevole e discrezionale determinazione politica, incensurabile in sede giudiziale, avendo espressamente la norma fatte salve le diverse disposizioni normative.

Segno evidente che il legislatore ha ritenuto meritevoli di protezione possibili difformi esigenze documentative, come la tutela delle istanze creditorie e, segnatamente, della completa astensione del percorso seguito dalla ricchezza nella genesi dell'insolvenza e nella gestione dell'impresa.

D'altra parte, a sottolineare l'autonomia della disciplina fiscale rispetto a quella civilistica, sta anche la consolidata lettura per cui il richiamo ai libri previsti dalla legge, si riferisce agli obblighi regolati dall'art. 2214 cod. civ. e non alle scritture contabili previste dalle leggi fiscali."

Obblighi contabili validi per la tutela delle istanze creditorie (codice civile)

Obblighi fiscali ai fini dell'accertamento (D.P.R. n. 600/1973)



Si veda anche: Cassazione, pen., sentenza n. 1336, del 5 novembre 1986.

Prendendo spunto dal summenzionato documento della FNC si riepilogano di seguito le disposizioni (opportunamente integrate, considerando anche qualche intervento della giurisprudenza) dalle quali emergono gli obblighi degli amministratori in materia di contabilità e di rendiconto ai fini civilistici.

Fonte	Riferimento normativo	Contenuto della norma
Codice civile	Art. 2302 c.c. (norma riferita alle Snc e Sas)	“Gli amministratori devono tenere i libri e le altre scritture contabili prescritti dall'articolo 2214.”
	Art. 2214, co. 1, c.c.	“L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari.”
	Art. 2214, ultimo comma	“Le disposizioni di questo paragrafo (<i>N.d.a.: § 2, “Delle scritture contabili”</i>) non si applicano ai piccoli imprenditori.
	Art. 2260 c.c.	“I diritti e gli obblighi degli amministratori sono regolati dalle norme sul mandato. Gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la società per l'adempimento degli obblighi ad essi imposti dalla legge e dal contratto sociale. Tuttavia la responsabilità non si estende a quelli che dimostrino di essere esenti da colpa.”
	Cass., n. 12772, del 13/12/1995	L'art. 2260 c.c. “ concede alla società di persone, quale ente munito di autonoma soggettività e di un proprio patrimonio, la facoltà di agire contro gli amministratori per rivalersi del danno subito a causa del loro inadempimento ai doveri fissati dalla legge e dall'atto costitutivo”
	Art. 2261, c.c.	“I soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali, di consultare i documenti relativi all'amministrazione e di ottenere il rendiconto quando gli affari per cui fu costituita la società sono stati compiuti. Se il compimento degli affari sociali dura oltre un anno, i soci hanno diritto di avere il rendiconto dell'amministrazione al termine di ogni anno, salvo che il contratto stabilisca un termine diverso.”
	Cass., sent. n. 1261 del 25/01/2016	“per rendiconto deve intendersi la situazione contabile che equivale, quanto ai criteri fondamentali di valutazione, a quella di un bilancio, che è la sintesi contabile della consistenza patrimoniale della società al termine di un anno di attività”
	Cass. 23/07/2010 n. 17283	“il procedimento di rendiconto (di cui agli artt. 263 ss. c.p.c.) è fondato sul presupposto dell' esistenza dell'obbligo legale o negoziale di una delle parti di rendere il conto all'altra , facendo conoscere il risultato della propria attività in quanto influente nella sfera di interessi patrimoniali altrui o, contemporaneamente, nella altrui e nella propria”
	Cass., n. 1240, del 17/02/1996	Il rendiconto deve essere redatto nel rispetto dei criteri propri del bilancio (verità e prudenza, nel caso di specie)
	Cass., n. 6524, del 9/07/1994	Il mancato rispetto dei principi propri del bilancio, nell'ambito del rendiconto, configura giusta causa di revoca degli amministratori.
	Cass., n. 3356, del 5/06/1985	L'obbligo di rendiconto costituisce un diritto fissato nell'interesse dei soci ed è pertanto derogabile
	Art. 2262 c.c.	“Salvo patto contrario ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto.”
	Art. 2043 c.c.	“Qualunque fatto doloso o colposo che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.”
	Cass. sent. n. 1261, del 25/01/2016 (conforme: Cass., 1045/2007, 2846/1996)	“costituendo la società di persone un centro di imputazione di situazioni giuridiche distinte da quelle dei soci, ancorché dette società non siano dotate di autonoma personalità giuridica, è configurabile con riguardo ad esse una responsabilità degli amministratori nei confronti dei singoli soci , oltre che verso la società, in termini sostanzialmente analoghi a quanto prevedono, in materia di società per azioni, gli artt. 2393 e 2395 c. c. In adesione a detto principio e con specifica attenzione al tipo di danno

		suscettibile di essere fatto valere, la successiva pronuncia 16416/2007 ha affermato che la natura extracontrattuale ed individuale dell'azione del socio, fondata sull'art. 2043 c. c. ed in applicazione analogica dell'art.2395 c. c., esige che il pregiudizio non sia il mero riflesso dei danni eventualmente recati al patrimonio sociale, ma che si tratti di danni direttamente causati al socio come conseguenza immediata del comportamento degli amministratori."
--	--	---

LE SOCIETA' DI PERSONE E IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO

Non è chiaro l'impatto prodotto dal D.lgs. n. 139/2015 in capo al rendiconto delle società di persone, dovuto al nuovo n. 8 dell'art. 2426 c.c. (modificato con decorrenza 2016), di seguito riportato:



"8) i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo."



DUBBIO: il dubbio deriva dal combinato disposto degli **artt. 2217, comma 2 e 2426, cod. civ.**, per effetto del quale **l'imprenditore**, nelle valutazioni di bilancio, **deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili.**

In attesa di chiarimenti, si ritiene certa l'esclusione del caso in cui l'impresa non superi i limiti previsti per la presentazione del bilancio ordinario per le società di capitali (supero per 2 anni consecutivi di 2 dei 3 limiti previsti: totale dell'attivo dello stato patrimoniale ≤ 4.400.000; ricavi delle vendite e delle prestazioni ≤ 8.800.000 e numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio ≤ 50 unità).

ASPETTI FISCALI

Per quanto attiene i diversi regimi fiscali ai quali le società di persone possono accedere a partire dal 1° gennaio 2017, va ricordato che le società di persone sono tassate in base al regime della trasparenza fiscale, di cui all'**art. 5, comma 1, del tuir**, di seguito riportato:



"I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.."

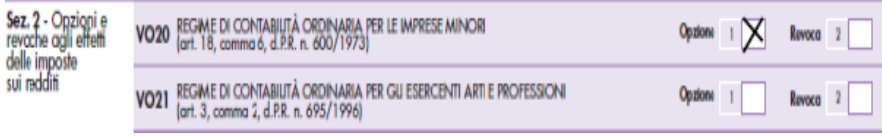
Il regime della trasparenza, ai fini dell'Irpef, opera una distinzione tra il soggetto che determina il reddito (la società, appunto) e il soggetto obbligato al pagamento delle imposte (i soci)..

Le società di persone (come le imprese individuali e le S.r.l. a ristretta base partecipativa) in regime di **contabilità ordinaria** possono optare per l'applicazione dell'IRI (artt. 55-bis, comma 4, tuir e art. 116, comma 2-bis del tuir, così definiti per effetto della legge di bilancio 2017).

LA CONTABILITA' ORDINARIA

Si riprendono di seguito le principali regole connesse con il regime della contabilità ordinaria:

Fonte	Rif. norm.	Contenuto della norma
D.P.R. 600/1973	Art. 18 co. 1	Limiti di ricavi per l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria: <ul style="list-style-type: none"> - 400.000 euro per le imprese di servizi; - 700.000 euro per le altre imprese

	Art. 18 co. 9	Primo anno di attività: le imprese tengono il regime contabile correlato con i presunti ricavi d'esercizio, tenendo conto dei limiti fissati dal comma 1, ragguagliati ad anno
	Art. 18 co. 8 Art. 3 Dpr n. 442/1997 CM 11/2017	<p>Uscita dal regime semplificato:</p> <p>Il contribuente in regime naturale semplificato può optare per il regime ordinario:</p> <ul style="list-style-type: none"> L'opzione si esercita tramite comportamento concludente e con comunicazione nel Quadro VO della dichiarazione Iva  <ul style="list-style-type: none"> L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata; L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata; ha effetto in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi; <p>Il contribuente accede al regime ordinario nel periodo d'imposta successivo, nel caso del superamento dei limiti</p>
D.P.R. n. 126/2003	Art. 1	<p>Adempimenti dovuti nel caso del passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria:</p> <p>attività e passività esistenti all'inizio del periodo di imposta sono valutate con i criteri di cui al Dpr n. 689/74, e riportate sul libro degli inventari o su apposito prospetto da redigere entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta precedente.</p>

→ IRAP

Con specifico riferimento all'irap trova applicazione il disposto normativo di seguito riportato:

Regimi irap S.d.p. (art. 5-bis, D.lgs. n. 446/1997)

Regime naturale

- rilevanza dei componenti in base alle regole Irpef -
(comma 1)

Regime opzionale

- principio della derivazione dal bilancio
(comma 2)

Irap

PREGI E DIFETTI DELLA CONTABILITA' ORDINARIA	
<ul style="list-style-type: none"> Consente il rispetto delle disposizioni civilistiche in materia di contabilità e rendiconto Consente l'applicazione del beneficio ACE Consente l'accesso al regime IRI, dal 2017 Consente il riporto verticale delle perdite fiscali nei limiti del quinquennio (art. 8 co. 3 Tuir) 	<ul style="list-style-type: none"> E' un regime contabile costoso perché richiede un maggior impegno amministrativo; La contrapposizione con il criterio di cassa può risultare in taluni casi svantaggioso (si pensi alle imprese che presentano un notevole "intasamento" del magazzino)

LA NUOVA IRI

Una novità particolarmente impattante nella gestione dei tributi delle imprese è rappresentata dalla nuova IRI (acronimo di Imposta sul Reddito delle Imprese), introdotta dalla legge di bilancio 2017.

La nuova IRI nasce per rispondere alle seguenti esigenze:

- di incentivare il reinvestimento degli utili (agevolazione aggiuntiva rispetto all'ACE)
- bilanciamento della tassazione dei redditi dell'impresa, attraverso l'applicazione della medesima aliquota (24%, per il 2017).

Si riepilogano di seguito gli aspetti principali del nuovo regime agevolato.

FONTE	CONTENUTO DELLA NORMA
Art. 55-bis co. 1 Tuir Art. 116 Tuir	Ambito soggettivo: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Imprenditori individuali, S.n.c. e S.a.s. in contabilità ordinaria; ▪ S.r.l. con ristretta base partecipativa;
	Meccanismo impositivo: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Il reddito d'impresa assume sostanzialmente due regimi differenti: ▪ La parte di utili prelevata viene tassata secondo le modalità ordinarie (per le società di persone trova applicazione il principio della trasparenza disciplinato dall'art. 5 del tuir; ▪ La parte di utili risparmiata viene tassata alla stessa stregua dell'Ires (24%) nella forma della tassazione separata
Art. 55-bis co. 4 Tuir	<ul style="list-style-type: none"> - il regime IRI è opzionale; l'opzione deve essere espressa; - l'opzione dura 5 periodi d'imposta; - è rinnovabile e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi; - ha effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione;
Art. 55-bis co. 5 Tuir	L'applicazione dell'IRI esclude la tassazione per trasparenza ai fini dell'art. 5 del tuir e dell'art. 68, comma 6 del tuir (imputazione degli utili per trasparenza)
Art. 55-bis co. 3 e 6 Tuir	Il regime IRI prevede la tassazione ordinaria per: <ul style="list-style-type: none"> ▪ i prelevamenti realizzati a carico di utili e di riserve di utili assoggettati in precedenza a tassazione separata ▪ in presenza di utili e di riserve di utili formati precedentemente all'accesso al regime agevolato, si considerano prioritariamente distribuiti detti fondi (trova applicazione una sorta di criterio Fi.fo.)
Art. 55-bis co. 6-bis Tuir (introdotto dal DL n. 50/2017)	Nel caso dell'uscita dal regime: <ul style="list-style-type: none"> - il soggetto percettore di redditi assoggettati all'IRI nella misura del 24% - ha diritto ad un credito d'imposta pari al 24%.

CRITICITA' DI TIPO CIVILISTICO CONNESSE CON LA NUOVA IRI

L'obiettivo connesso con l'agevolazione dell'autofinanziamento delle imprese va coordinato con il disposto dell'**art. 2262 c.c.** (v. sopra) che, sostanzialmente, stabilisce che:

- i soci hanno diritto a percepire gli utili dopo l'approvazione del rendiconto (anche tacita)
- e' ammesso il patto contrario.

La disposizione è stata oggetto di recente analisi nella **sentenza della cassazione, n. 1261/2016**:



"[...] il diritto agli utili per il socio di società personale è subordinato alla sola approvazione del rendiconto, e quindi coerentemente la lesione di detto diritto può essere fatta valere dal socio come danno diretto ed immediato, proprio in quanto conseguente al mancato assolvimento da parte del socio amministratore dello specifico obbligo di distribuzione degli utili, ovviamente ove sussistenti".



Nota: l'accordo dei soci, cui fa riferimento l'art. 2262 c.c., può essere istituito mediante:

- modifica dello statuto
- accordo **unanime** dei soci (v. Cass. n. 2434/73; Trib. Catania 31/07/1987; Trib. Lecco 23/05/1990; Trib. Milano 29/04/1991; App. Milano 29/06/1993).

Per gli statuti che non prevedono espressamente la fattispecie "dell'autofinanziamento" (inteso come rinuncia dei soci non prelievo di una quota parte degli utili), è opportuno procedere al relativo aggiornamento.

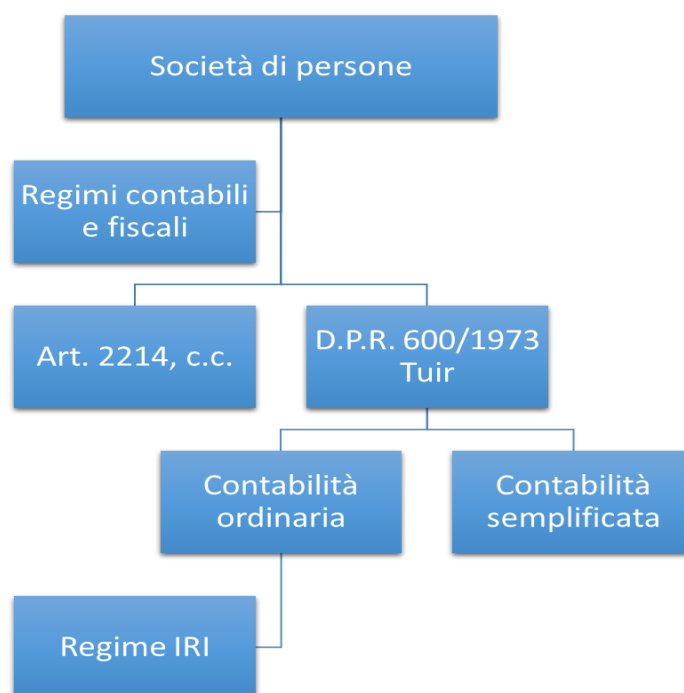
LA NUOVA CONTABILITA' SEMPLIFICATA

La riforma del regime contabile semplificato rappresenta un'altra novità fortemente impattante per le società di persone. In particolare, la legge di bilancio 2017 ha modificato:

- art. 18 Dpr 600/1972
- art. 66 Tuir
- art. 5-bis D.lgs. n. 446/1997

La CM 11/2017 ha fornito i primi chiarimenti.

Riferimento	Novità	Commenti	
Art. 66, comma 1, tuir	Introduzione del criterio di cassa per alcuni componenti	“il legislatore ha inteso, altresì, avvicinare il momento dell’obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando – analogamente a quanto già previsto per le attività professionali – esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati” (CM 11/2017)	
Art. 66, tuir	Alcuni componenti di reddito mantengono il criterio di competenza	<u>Elementi positivi:</u> Autoconsumo (art. 57); Plusvalenze (art. 86); Sopravvenienze attive (art. 88) (*); Proventi immobiliari (art. 90);	<u>Elementi negativi:</u> TFR/TFM e altre indennità previdenziali (art. 66); Spese per prestazioni di lavoro (art. 95); Oneri fiscali e contributivi (art. 99 c. 1 e 3); Oneri di utilità sociale (art. 100); Sopravvenienza passiva (art. 101)(*); Perdite su crediti (art. 101); Perdite di beni strumentali (art. 101); Ammortamenti (artt. 102 e 103); Maxicanone leasing (art. 102); Accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105); Oneri pluriennali (art. 108) (**); Interessi di mora (art. 109); Contratti di associazione in partecipazione nel caso dell’apporto di opere e servizi (art. 109);
(*) I componenti di reddito indicati sono tassabili/deducibili per cassa se si riferiscono a componenti di reddito rilevanti secondo il criterio di cassa (**) Gli oneri pluriennali disciplinati dall’art. 108 assumono rilevanza patrimoniale o reddituale in base alle regole fissate dall’OIC 24 (Immobilizzazioni Immateriali). <u>Manutenzioni e spese di rappresentanza:</u> cambiano criterio di rilevanza fiscale, passando dal criterio di competenza (2016) al criterio di cassa (2017). Restano in vigore le disposizioni che fissano il plafond di deducibilità			
	Eliminazione delle rimanenze dal reddito delle imprese semplificate	Il passaggio dal criterio di competenza al criterio di cassa, per il 2017 e con riferimento alle rimanenze, si caratterizza per l’interruzione del ciclo contabile continuo per effetto del quale i ricavi vanno correlati con il costo del venduto (rimanenze iniziali + acquisti di periodo – rimanenze finali). In particolare, nel 2017, il reddito dovrà essere calcolato sottraendo da ricavi incassati gli acquisti e le rimanenze iniziali 2017 (ovvero le rimanenze finali 2016).	
Art. 5-bis c 1-bis Dlgs. 446/97	Anche ai fini dell’irap trova applicazione il criterio di cassa.		



MOD. REDDITI - INAPPLICABILITA' DELLA PROROGA PER LA PRESENTAZIONE

Tra le novità introdotte dal DL Milleproroghe (Legge di conv. n. 19/2017 del D.L. n. 244/2016) emerge la **proroga di 15 giorni** per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative ai soggetti *O/C adopter*, che si trovano nella situazione di applicare le novità di bilancio introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 (principio della derivazione rafforzata).



N.B.: la novità non riguarda:

- le microimprese, di cui all'art. 2435-ter, c.c.
 - le società di persone
- che non fruiscono della proroga

La casella che individua i soggetti cui si applica la proroga è contenuta nel frontespizio dei modelli di seguito riportati:

- Redditi 2017 ENC
- Redditi 2017 SC
- Irap 2017.

Esempio

Frontespizio modello Redditi 2017 SC: opzione per i soggetti diversi dalle micro imprese ai fini della proroga (art. 13-bis, decreto Milleproroghe):

TIPO DI DICHIARAZIONE	Gestione ICI	Gestione IMU	Stato di diritto	Previdenza	Consolidato Temporaneo	Tutela	Contributo nel fisco	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8, lett. a) D.L. 139/2015	Eventi eccezionali	Art. 13 bis
											X