

## STUDI DI CONSULENZA AZIENDALE

Via Tacchi, 1 – Rovereto  
Tel. 0464 435144 Fax 0464 439210 sito: [www.studiogpc.it](http://www.studiogpc.it)

### CIRCOLARE 3/2016

Rovereto, 9 Febbraio 2017.

## SOCIETA' DI PERSONE: TASSAZIONE PER CASSA E OPZIONI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

*Rif. normativi:*

- Legge n. 232 del 11 Dicembre 2016 art. 1 commi da 17 a 23: Legge di Stabilità G.U. del 21 dicembre 2016;
- Art. 68, commi 1 e 2, Ddl Finanziaria 2017.

*Gentile Cliente,*

con la presente si vogliono riprendere alcuni concetti e novità trattati nella Circolare n. 2/2017 dello Studio ed in particolare le novità introdotte a far data dall'01/01/2017 relativamente alla tassazione per le società di persone e ditte individuali con contabilità semplificata.

## REDDITI DELLE IMPRESE "MINORI"

**Soggetti coinvolti:** società di persone e ditte individuali che rispettano i requisiti previsti dal novellato art. 66 TUIR e che detengono le scritture in contabilità semplificata.

Come noto, a decorrere dall'1.1.2017, a seguito della modifica dell'art. 66, TUIR ad opera dell'art. 1, commi da 17 a 23, Finanziaria 2017, le imprese in contabilità semplificata **determinano il reddito in base al principio di cassa in luogo di quello per competenza.**

Va evidenziato che:

- sono stati confermati i requisiti, in termini di limite dei ricavi, per la tenuta della contabilità semplificata (è **confermato il limite di ricavi**, fissato dall'art. 18, comma 1, DPR n. 600/73 - prestazioni di servizi € 400.000, tutte le altre attività € 700.000);
- sono stati modificati gli obblighi contabili, prevedendo 3 possibili alternative.

### Caratteristiche

**Determinazione del reddito d'impresa:** è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 e degli altri proventi e quello delle spese **sostenute** nell'esercizio dell'attività dell'impresa, la differenza è aumentata dei ricavi dell'art. 57 e dei proventi di cui all'art. 90, delle plusvalenze di cui all'art. 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 101. Sono aggiunti anche i redditi immobiliari e l'autoconsumo personale o dell'imprenditore.

Fermo restando questa disposizione, sono ammesse in diminuzione del reddito le rimanenze finali del periodo antecedente al passaggio al nuovo regime, mentre negli anni successivi le rimanenze iniziali/finali diventano irrilevanti.

**Modalità di passaggio al nuovo regime:** al fine di evitare duplicati o salti di imposizione i ricavi, le spese e gli oneri previsti dalla normativa che hanno concorso alla formazione del reddito, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

**Base imponibile IRAP:** ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per le società in contabilità semplificata, si tiene in considerazione quanto stabilito con le modifiche dell'art. 66 TUIR così modificato.

**Regime semplificato per la tenuta della contabilità:** Il regime semplificato a far data dal 1° gennaio 2017 prevede un regime di cassa e non di competenza. I soggetti che adottano la contabilità semplificata devono annotare cronologicamente in 2 distinti registri i ricavi percepiti/spese sostenute indicando per ciascun incasso/spesa:

- il relativo importo;
- le generalità/indirizzo/Comune di residenza del soggetto che effettua il pagamento;
- gli estremi della fattura / altro documento emesso.

I registri IVA sostituiscono i citati registri (incassi/pagamenti), qualora siano annotate separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.

In luogo delle singole annotazioni relative agli incassi/pagamenti, nel caso in cui l'incasso/pagamento non sia avvenuto nell'anno di annotazione, nei registri IVA va riportato l'importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti o costi sostenuti vanno annotati separatamente nel periodo d'imposta in cui sono incassati/pagati, indicando il documento già registrato ai fini IVA.

Pravia opzione vincolante per almeno un triennio, il contribuente può tenere i registri IVA senza le annotazioni relative agli incassi/pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA. In tal caso, si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella di incasso/pagamento.

#### **Primo periodo di applicazione del principio di cassa**

Come previsto dall'art. 1, comma 18, Finanziaria 2017, il reddito del periodo d'imposta in cui è applicabile il principio di cassa **è ridotto "dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza"**.

In altre parole, le rimanenze finali 2016 costituiscono un costo deducibile nel 2017.

Di conseguenza, l'applicazione delle nuove regole può comportare per il 2017 il conseguimento di una "perdita", per le imprese nelle quali l'ammontare delle rimanenze è rilevante.

La disciplina delle perdite non è stata modificata e quindi per le imprese in contabilità semplificata la perdita non può essere riportata nell'anno successivo. L'anno successivo (2018) l'assenza della valorizzazione delle rimanenze incide sulla variabilità del reddito, influenzato solo dai ricavi / costi / spese di periodo. Va sottolineato che nell'ambito delle nuove regole il Legislatore non ha "riproposto" la norma prevista per il regime dei minimi, ossia la possibilità di riportare all'anno successivo l'eccedenza delle rimanenze rispetto ai ricavi dell'anno.

La questione delle rimanenze si riflette anche sull'applicazione degli studi di settore / (nuovi) indici di affidabilità. La mancata rilevazione contabile delle rimanenze finali potrà avere un peso non irrilevante sul risultato dello studio di settore, basato come noto sull'incidenza del costo del venduto. Non solo, anche per i nuovi indici di affidabilità la gestione del magazzino (si pensi alla rotazione delle scorte) non è irrilevante per valutare la posizione del contribuente. Potrebbe essere verosimile ipotizzare che per il "funzionamento" dei predetti strumenti sia (ancora) richiesto quantificare (extra-contabilmente) le rimanenze di fine anno.

Ciò premesso l'applicazione di tale regime, che al momento è il regime naturale per le società di persone e ditte individuali con contabilità semplificata, potrebbe causare non pochi problemi sia nel primo anno di applicazione (2017) sia nei successivi esercizi per la mancata possibilità di compensare le perdite maturate (potrebbero esserci però delle modifiche a tale regime).

### **OPZIONE CONTABILITA' ORDINARIA**

Come già detto, ai sensi dell'art. 18, DPR n. 600/73 il limite di ricavi, il cui mancato superamento consente, alle imprese individuali / società di persone, la tenuta della contabilità semplificata è così individuato:

- prestazioni di servizi € 400.000;
- tutte le altre attività € 700.000.

In caso di mancato superamento del limite previsto, il regime di contabilità semplificata rappresenta il regime "naturale" e lo stesso "si estende di anno in anno".

**Al contribuente è comunque consentito tenere (optare) la contabilità ordinaria.**

In base all'art. 3, DPR n. 442/97, contenente la disciplina delle opzioni, in caso di regimi contabili l'opzione vincola il contribuente per 1 anno.

**OPZIONE PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO D'IMPRESA**

Nell'ambito del Ddl della Finanziaria 2017, a decorrere dall'1.1.2017 è stata introdotta l'Imposta sul reddito d'impresa (IRI) applicabile dalle imprese individuali / società di persone in contabilità ordinaria nella misura fissa del 24%, così come previsto per l'IRES in capo alle società di capitali.

In particolare il regime IRI intende perseguire i seguenti effetti:

1. tassare alla medesima aliquota tutte le forme d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta;
2. il reddito non distribuito è tassato sempre all'aliquota del 24%, che è generalmente inferiore all'aliquota IRPEF marginale massima dell'imprenditore o dei soci;
3. considera l'impresa come "separata" dall'imprenditore ed evidenzia il contributo lavorativo che quest'ultimo vi apporta;
4. scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell'impresa e mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i propri bisogni;
5. la tassazione del reddito d'impresa dei soggetti IRPEF, sia essa ad aliquota proporzionale IRI sia essa ad aliquota marginale IRPEF, resta idealmente riferibile in capo all'imprenditore ovvero ai soci in ragione della quota di partecipazione agli utili anche se versata dall'impresa o dalla società.

Il reddito prodotto dall'impresa non concorre quindi alla formazione del reddito complessivo IRPEF dell'imprenditore / collaboratore familiare / socio ma è assoggettato a tassazione "separata" con l'aliquota IRI del 24%.

**L'opzione ha durata quinquennale** ed è rinnovabile e va esercitata nella dichiarazione dei redditi con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione (per il 2017 nel mod. UNICO 2018).

Si tenga conto che:

- le eventuali perdite maturate in regime IRI (dovute, ad esempio, ad eccessivi prelievi da parte dell'imprenditore) sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime IRI sono computabili in diminuzione dei redditi considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse;
- le somme prelevate dall'imprenditore / socio costituite da riserve di utili già tassati per trasparenza fuori dal regime IRI non rilevano ai fini reddituali;
- si considerano distribuite per prima le riserve formate precedentemente l'ingresso nel regime IRI.

**Il regime IRI non ha rilevanza ai fini previdenziali per i soggetti iscritti alla gestione INPS IVS.**

Anche in questo caso, come per il regime di cassa obbligatorio di cui al primo punto della presente circolare, il nuovo regime lascia aperti molti dubbi che dovranno essere chiariti a breve. E' comunque

necessario pianificare fin da subito in quale regime fiscale la società voglia “posizionarsi” in quanto i riflessi sia contabili sia fiscali sono molteplici.

Relativamente all’opzione per l’IRI (potenzialmente legata all’opzione per la contabilità ordinaria) si segnala che **la convenienza del nuovo regime è collegato alla presenza di redditi d’impresa medio / alti, che consentono di non prelevare (interamente) quanto prodotto dall’esercizio dell’attività**. Ciò consente di beneficiare anche dell’agevolazione ACE. La tassazione ai fini IRPEF delle somme prelevate è (come di consueto) influenzata dalla situazione fiscale del singolo contribuente (in particolare, detrazione familiari a carico, oneri detraibili / deducibili, tra i quali i contributi previdenziali).

I clienti dello studio con società di persone o ditte individuali sono invitati a contattare il professionista di riferimento per una valutazione delle opzioni possibili e dei riflessi fiscali in caso di esercizio delle stesse.

\*\*\*\*\*

Gli **Studi di Consulenza** rimangono a disposizione per eventuali chiarimenti.