



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF168

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

# INFO FISCO

www.redazionefiscale.it

La Nuova Redazione

Pag. 1 / 8

<b>OGGETTO</b>	<b>SOCIETA' DI PERSONE - CRITICITA' CONTABILI E FISCALI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	D.LGS. 139/2015, D.L. 244/2016
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>3/10/2017</b>

*Sintesi: in ambito professionale si sta evidenziando una sorta di perdita d'identità delle società di persone, tenuto conto dei nuovi provvedimenti legislativi che hanno recentemente investito in maniera solo indiretta le regole contabili (D.lgs. 319/2015) e fiscali (D.L. 244/2016) delle suddette società. Ai fini prettamente operativi non è ancora chiara la ricaduta delle novità contabili e fiscali in capo alle società di persone.*

Le società di persone sono state coinvolte implicitamente dalla riforma del bilancio e dal connesso adeguamento fiscale, operata rispettivamente dal D.lgs. 139/2015 e dal Decreto Milleproroghe. Un'altra riforma rilevante riguarda il nuovo regime fiscale delle imprese semplificate. Infine ricordiamo l'introduzione del nuovo regime IRI.

## REGOLE CONTABILI E FISCALI

Si sintetizzano le regole contabili attualmente previste dal legislatore civilistico per le società di capitali:

SOGGETTI	PRINCIPI APPLICABILI	REGOLE FISCALI	TIPOLOGIA DI BILANCIO
→ <b>Soggetti IAS adopter</b> (società quotate in borsa e società di capitali non quotate che redigono il bilancio in forma ordinaria, che optano per il regime contabile internazionale)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Applicazione dei principi contabili IAS/IFRS</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Derivazione rafforzata soggetti IAS adopter</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bilancio IAS/IFRS</li> </ul>
→ <b>Soggetti OIC adopter (società nazionali non quotate, diverse dalle micro-imprese, che adottano i principi contabili nazionali)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Applicazione dei principi contabili OIC (facoltà di applicazione del criterio del costo ammortizzato nel caso del bilancio abbreviato)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Derivazione rafforzata soggetti OIC adopter</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bilancio OIC (ordinario o abbreviato)</li> </ul>
→ <b>Micro-imprese (società in possesso dei parametri per la redazione del bilancio in forma semplificata)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Applicazione dei principi contabili nazionali (facoltà di applicazione del criterio del costo ammortizzato e divieto di applicazione del fair value per i derivati)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Derivazione semplice</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bilancio OIC (semplificato o abbreviato o, ancora, ordinario per opzione)</li> </ul>



**ATTENZIONE:** la tripartizione è rigida.

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

**LE NUOVE REGOLE DI BILANCIO RILEVANTI INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 139/2015**

Tutto quanto più sopra premesso, si riportano di seguito le novità di bilancio che, tra le altre e a decorrere dal 2016, coinvolgono anche le società di persone:

LE NUOVE DISPOSIZIONI RIGUARDANTI IL BILANCIO			
■	Art. 2426, comma 1, n. 8, C.C.	→ 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.	→ Criterio di valutazione dei crediti e dei debiti
■	Art. 2426, comma 11-bis, c.c.	→ 11-bis) gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al fair value. Le variazioni del fair value sono imputate al conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto; tale riserva è imputata al conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura. Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura; si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura. Non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura. Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite	→ Criterio di valutazione dei derivati
■	Art. 2435-bis, c.c.	→ 1. Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità. → 7. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'articolo 2426, hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale.	→ Bilancio in forma abbreviata → Requisiti → Facoltà di applicazione del costo ammortizzato
■	Art. 2435-ter, c.c.	→ 1. Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.	→ Individuazione delle micro-imprese

	<p><i>Nel caso in cui:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Una società supera per due anni consecutivi almeno due dei suddetti parametri è soggetta alla redazione del bilancio di rango superiore a partire dal secondo anno di sconfinamento;</li> <li>▪ Una società che redige un bilancio di rango superiore e che per due anni consecutivi rientra nei parametri per la redazione del bilancio semplificato redige detto bilancio a partire dall'esercizio successivo al biennio considerato.</li> </ul> <p><b>ATTENZIONE</b> detti passaggi sono dettati da un'ottica prudenziale suggerita, in assenza di specifica norma di legge da:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- FNC, Documento del 15 gennaio 2016;</li> <li>- CNDCEC, Documento di novembre 2012.</li> </ul>	
	<p>➔ 2, I° periodo: Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435-bis.</p>	<p>➔ Facoltà di applicazione del costo ammortizzato anche per le micro-imprese</p>
	<p>➔ 2, II° periodo. <b><u>Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) del rendiconto finanziario;</li> <li>2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16);</li> <li>3) della relazione sulla gestione: quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428.</li> </ol> <p><b><u>Non sono applicabili le disposizioni di cui al quinto comma dell'articolo 2423 e al numero 11-bis del primo comma dell'articolo 2426.</u></b></p>	<p>➔ La valutazione dei derivati al <i>fair value</i> è preclusa per le micro-imprese</p>



**ATTENZIONE** Le suddette disposizioni ricadono a pioggia sulle società di persone per effetto dell'art. 2217, comma 2, c.c.

## APPLICAZIONE DELLE REGOLE CIVILISTICHE IN CAPO ALLE SOCIETÀ DI PERSONE

### IL COLLEGAMENTO CON L'ART. 2426 C.C.

Il punto di partenza è dettato dal seguente disposto normativo:



**Art. 2214, comma 1, c.c.** "L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari."



**Art. 2214, ultimo comma, c.c.** "Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori."



**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"



**Art. 2217, comma 2, ultimo periodo c.c.** "Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili."

### CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



**ATTENZIONE:** l'art. 2217 c. 2 C.C., rinvia alle disposizioni contenute nell'art. 2426 c.c., cioè ai **criteri di valutazione applicabili in capo alle S.p.a. e alle S.r.l., in materia di bilancio**, per le quali sono declinati gli OIC.

In merito va considerato che, con riguardo alle società di persone, la riforma del D.lgs 139/2015:

- non è chiara
- e non esiste una disposizione specificamente riferita alle società di persone.

Si ritiene vada, comunque, attribuito il giusto peso all'ultimo periodo della disposizione, laddove specifica che **i criteri di valutazione previsti per le S.p.a., nell'ambito delle società di persone, operano "in quanto applicabili"**.

Dottrina: il CNDCEC auspica che le società di persone possano scegliere il criterio di valutazione applicabile, tenendo conto che gli obblighi informativi delle società di che trattasi sono ridotti rispetto alle Srl/Spa. Secondo tale dottrina, **la norma non richiede l'applicazione dei nuovi criteri di valutazione in capo alle società di persone e, inoltre, lamenta che la loro applicazione andrebbe a generare eccessivi costi amministrativi volti inevitabilmente a configurare l'impossibilità di attuare le regole medesime.**



**ATTENZIONE:** a tal fine è necessario un **preciso intervento**, in merito, da parte **del legislatore**.

## IL FAIR VALUE E IL COSTO AMMORTIZZATO NELL'AMBITO DELLE SOCIETÀ DI PERSONE

In merito all'applicazione del **criterio del costo ammortizzato** è bene tenere presente quanto di seguito riportato (artt. 2435-bis, comma 1 c.c. e 2435-ter, comma 2, c.c.) :



**ATTENZIONE:** le società di persone che non superano i limiti previsti per le **micro-imprese** e le società che rientrano nei parametri per la redazione del **bilancio in forma abbreviata** possono superare il problema del costo ammortizzato **invocando l'utilizzo facoltativo di tale criterio**.

Con riguardo all'utilizzo del **fair value**:



**ATTENZIONE:** le società di persone che **rientrano nei parametri delle micro-imprese** sono **espressamente escluse** dall'applicazione del fair value.

Si può fissare la seguente situazione in capo alle società di persone:

	SOCIETÀ DI PERSONE	INTERPRETAZIONE LETTERALE	DOTTRINA
	→ che supera i parametri dimensionali propri delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata	→ Applica obbligatoriamente il criterio del costo ammortizzato → Applica obbligatoriamente il <i>fair value</i>	In dottrina emerge un orientamento per il quale le semplificazioni insite nel modello societario dovrebbero comunque escludere l'applicazione dei criteri indicati in quanto <b>non applicabili</b> nel caso di specie
	→ che non supera i parametri dimensionali propri delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata	→ E' libera di scegliere il criterio del costo ammortizzato rispetto al valore nominale e al valore di presunto realizzo;	
	→ che non supera i parametri dimensionali propri delle micro-imprese	→ E' libera di scegliere il criterio del costo ammortizzato rispetto al valore nominale e al valore di presunto realizzo; → E' precluso l'utilizzo del <i>fair value</i> per i derivati	

#### ALTRE CRITICITA' - LA CONTABILITA' SEMPLIFICATA E L'OBLIGO DEL RENDICONTO

Rispetto alle società di capitali le società di persone dispongono di un regime fiscale aggiuntivo costituito dal regime semplificato (art. 66 del tuir e art. 18, D.P.R. n. 600/1973) il cui accesso è condizionato dalla sussistenza dei seguenti **requisiti**:

- **Ricavi conseguiti** (o "percepiti", dal 2017) nell'anno intero entro il limite di €. **400.000** per le imprese di servizi ed €. **700.000** per le imprese esercenti altre attività.

L'**uscita** dal regime semplificato opera **in caso di**:

- **superamento dei limiti** indicati;
- **opzione** per il regime di contabilità ordinaria.

Le nuove disposizioni previste dall'art. 66 del tuir, applicabili per le imprese individuali e per le società di persone in regime semplificato, comportano l'applicazione di un criterio misto (di cassa e competenza) per la determinazione del reddito fiscale.

**ATTENZIONE:** tali società (in regime fiscale semplificato) **sono espressamente esonerate, ai fini fiscali** – art. 18, D.P.R. n. 600/1973 - **dall'obbligo di tenuta dei libri previsti dal codice civile** (libro giornale, libro degli inventari e scritture ausiliarie).

**L'esonero non riguarda i diversi ambiti civilistici e penali.**

**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."



E' evidente che la suprema corte attribuisce piena responsabilità (penale, nel caso di specie) in capo agli amministratori che non seguono le disposizioni del codice civile in materia di contabilità e rendiconto, a prescindere dal regime contabile applicato ai fini fiscali. In merito la cassazione ha precisato che:

- occorre applicare i fondamentali criteri di valutazione propri del bilancio (cass., n. 1261/2016);
- nelle società di persone è configurabile una responsabilità degli amministratori nei confronti dei soci e verso la società sostanzialmente analoghi a quanto prevedono gli artt. 2393 e 2395 c.c., in materia di società per azioni (cass., nn. 1261/2016, 1045/2007 e 2846/1996).



**ATTENZIONE:** in presenza di soci litigiosi o di società in difficoltà finanziaria potrebbe essere consigliabile, per gli amministratori, l'opzione per il regime della contabilità ordinaria.

Resta aperta la problematica connessa con l'applicazione dei nuovi criteri di valutazione.

### CRITICITA' FISCALI

La determinazione del reddito d'impresa delle società di persone si effettua:

- in base al principio di derivazione, per le imprese in contabilità ordinaria;
- in base al procedimento diretto (ricavi – costi), per le imprese in contabilità semplificata.

In ambito prettamente fiscale una delimitazione dell'ambito applicativo del principio della derivazione rafforzata è fissata dal **comma 1-bis dell'art. 83, tuir**, di seguito riportato:



*“Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformita' alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.”*

→ dunque, il principio di **derivazione rafforzata non trova applicazione per le micro-imprese.**



**ATTENZIONE:** la classificazione delle micro-imprese opera in relazione ai parametri quantitativi fissati dal legislatore e non in relazione alla forma di bilancio predisposta (FNC., doc. 8/08/2017).

Nell'attuale scenario normativo sono micro-imprese anche le società di persone che rientrano nei suddetti parametri.



**DUBBIO:** la distinzione tra le micro-imprese e le altre opera anche in campo fiscale?

Si deve ritenere dare risposta positiva, pur in attesa di conferma.



Tutto quanto sopra premesso cristallizziamo la situazione fiscale delle società di persone.

REGIMI FISCALI APPLICABILI NELL'AMBITO DELLE SOCIETA' DI PERSONE				
		Determinazione del reddito dei soggetti IRPEF in base alle norme previste per i soggetti IRES		
Art. 56 Art. 83	Principio della derivazione rafforzata (OIC adopter)	→ Trovano applicazione, anche in deroga delle disposizioni contenute nella sezione I, i principi di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti, nel caso di specie, dagli OIC.	→ Trova applicazione per le società di capitali diverse dalle micro-imprese	
			→ Non trova applicazione per le società di capitali che presentano i requisiti delle micro-imprese	
			→ Non dovrebbe trovare applicazione per le società di persone in contabilità ordinaria, con i parametri superiori a quelli fissati per le micro-imprese	
			→ Non trova applicazione per le società di persone in contabilità ordinaria che presentano i requisiti delle micro-imprese	
			→ Non trova applicazione per le società di persone in contabilità semplificata	
	Principio della derivazione semplice	→ Dall'utile civilistico si effettuano le variazioni previste dal tuir per la determinazione del reddito fiscale; → I costi sono deducibili per competenza, se previamente imputati a conto economico; → Tiene conto dell'utile di bilancio determinato sulla base delle regole giuridico-formali (sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (art. 109, commi 1 e 2, tuir); rilevano le risultanze negoziali con particolare riferimento all'acquisizione o passaggio di proprietà o altro diritto reale.	→ Applicabile per le società di persone in contabilità ordinaria	
	Doppio binario	→ Ipotesi marginale. Procedimento di calcolo della base imponibile articolato e complesso	→ Si tratta delle micro-imprese che applicano i nuovi criteri di valutazione (costo ammortizzato e fair value).	
Art. 66	Criterio misto di cassa e competenza per imprese minori	→ Procedimento diretto per la determinazione del reddito	→ Applicabile per le imprese in contabilità semplificata	

### OIC E IMPRESE MINORI

Un altro aspetto rilevante è costituito dal rapporto esistente tra i principi contabili e le regole riguardanti la determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata.

Il collegamento si concretizza nell'ambito della riforma dell'art. 108 del tuir.

Si riporta di seguito il chiarimento contenuto nella **C.M. n. 11/E/2017**.



*“Con riferimento ai componenti negativi indicati sub g) (N.d.a: spese relative a più esercizi, ex art. 108 del tur), è da ritenere che il criterio di competenza per la deducibilità di siffatte spese operi unicamente nel caso in cui le stesse abbiano natura pluriennale (ad esempio, costi di impianto, spese di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale prevista dall’OIC 24). Diversamente, nel caso in cui tali spese siano deducibili interamente nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, rileva, ai fini della corretta imputazione temporale del componente negativo, il criterio di cassa. Pertanto, le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento, fermi restando per queste ultime i limiti di deducibilità previsti dall’articolo 108, comma 2, del TUIR.”*



**ATTENZIONE:** secondo l’Agenzia Entrate la distinzione tra i costi di periodo e gli oneri pluriennali deve essere effettuata, per le imprese in contabilità semplificata, in base ai principi contabili (OIC 24, “Immobilizzazioni immateriali”).

Il suddetto collegamento porta alle seguenti classificazioni di natura fiscale:

TIPOLOGIA DI COSTO		Classificazione	
		Onere pluriennale	Costo di periodo
	→ Costo d’impianto e ampliamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sono capitalizzati se presentano i requisiti fissati dall’OIC 24</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Non sono capitalizzati se non presentano i requisiti fissati dall’OIC 24</li> </ul>
	→ Costi di sviluppo	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sono capitalizzabili secondo l’OIC 24</li> </ul>	
	→ Spese di pubblicità	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sono capitalizzati se presentano i requisiti fissati dall’OIC 24</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Non sono capitalizzati se presentano i requisiti fissati dall’OIC 24</li> </ul>
	→ Spese di ricerca (di base e applicata)		<ul style="list-style-type: none"> <li>Sono costi di periodo</li> </ul>
	→ Spese di rappresentanza		<ul style="list-style-type: none"> <li>Sono costi di periodo</li> </ul>



**ATTENZIONE:** i costi di periodo sono dedotti per cassa.  
Per quanto riguarda le spese di rappresentanza sono ancora in vigore i limiti previsti dall’art. 108, comma 2 del tur.