



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF059
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	PERDITE DELLE S.A.S. - ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI
RIFERIMENTI	ARTT. 5, 8, 55-BIS E 66 DEL TUIR, CASS. N. 23/2017
CIRCOLARE DEL	29/03/2018

Sintesi: le S.a.s. costituiscono un modello societario particolare nel panorama delle società di persone, per effetto della suddivisione delle competenze attribuite ai soci dall'art. 2313 c.c. La sussistenza di soci con funzioni gestorie (soci accomandatari) e di soci capitalisti (soci accomandanti) non influisce solamente sul regime di responsabilità in ordine alle obbligazioni contratte dalla società, ma si riflette anche sulla fiscalità dei suddetti soggetti relativamente alla deduzione delle perdite fiscali.

CARATTERISTICHE PECULIARI DELLE S.A.S.

La disciplina civilistica delle S.a.s. è dettata dagli artt. 2313 – 2324 c.c.:



Art. 2313 c. 1 c.c.: "Nella società in accomandita semplice i soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita".

Le S.a.s. si caratterizzano per la presenza di due tipologie di soci:

- soci accomandatari: che si occupano della gestione, con la conseguente applicazione del regime della responsabilità illimitata
- soci accomandanti: che si limitano ad apportare il capitale, rispondono delle obbligazioni sociali solo con questo.

SOCIO ACCOMANDANTE

Il profilo del socio **accomandante** è delineato dall'art. 2320 c.c.:



"I soci accomandanti non possono compiere atti di amministrazione, né trattare o concludere affari in nome della società, se non in forza di procura speciale per singoli affari. Il socio accomandante che contravviene a tale divieto assume responsabilità illimitata e solidale verso i terzi per tutte le obbligazioni sociali e può essere escluso a norma dell'articolo 2286.

I soci accomandanti possono tuttavia prestare la loro opera sotto la direzione degli amministratori e, se l'atto costitutivo lo consente, dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni e compiere atti di ispezione e di sorveglianza.

In ogni caso essi hanno diritto di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, e di controllarne l'esattezza consultando i libri e gli altri documenti della società."

La responsabilità si riferisce a tutte le obbligazioni sociali, **comprese le obbligazioni tributarie**.



Cass. n. 15252/2015: "sul piano civilistico il socio di società commerciali di persone è responsabile per le tutte le obbligazioni sociali, anche tributarie, esistenti sino al giorno dello scioglimento del rapporto sociale (artt.2290, 2291, 2269, 2267, 2300 c.c.). La sua responsabilità è diretta, ancorché sussidiaria (art.2304) ed è illimitata per gli accomandatari e limitata alla quota per gli accomandanti (art.2313 c.c.)."

Immistione dell'accomandante

La citata differenziazione viene meno nel momento in cui il socio accomandante s'ingerisce nella gestione sociale, assumendo così la responsabilità illimitata per tutte le obbligazioni sociali esistenti.



Cass., n. 15252/2015: "Deve quindi ritenersi che laddove il socio assuma la qualità di accomandatario lo stesso rimane esposto a responsabilità illimitata per tutte le obbligazioni sociali e non solo per quelle sorte dopo l'acquisizione di tale qualità. In questa direzione si spiega la legge fallimentare che estende all'accomandatario (e all'accomandante ingeritosi) il fallimento della società per l'intera massa passiva comunque formatasi nel tempo. Nella medesima prospettiva si ritiene che **il socio che entra a far parte di una s.n.c. risponde illimitatamente di tutte le obbligazioni sociali, anche di quelle sorte precedentemente al suo ingresso. Orbene, sulla base di tali premesse deve ritenersi che nella s.a.s. il socio accomandante che diventa accomandatario è tenuto a rispondere illimitatamente di tutte le obbligazioni sociali, anche di quelle sorte precedentemente al mutamento di ruolo.**"

IMMISTIONE DEL SOCIO ACCOMANDANTE NELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ		Rif.
■	Il socio accomandante ha il diritto alla tutela dell'integrità della propria quota con la conseguenza che gli è consentita l'azione di responsabilità nei confronti del socio accomandatario e può altresì richiedere la revoca dello stesso per giusta causa (art. 2319 c.c.) ovvero l'estromissione a causa di gravi inadempienze (art. 2286 c.c.) e, ancora, può impugnare il rendiconto. Le azioni sopra indicate sono comunque di ordine interno in quanto, con riferimento ai rapporti esterni che coinvolgono i terzi, <<il socio accomandante non vanta invece un proprio interesse autonomo e distinto rispetto a quello della società: è quest'ultima, in quanto titolare del patrimonio sociale a poter disporre di esso e a risentire del danno conseguente dall'invalidità dell'atto posto in essere.>>	Cass., 17691/2016
■	Costituisce reato la sostituzione della serratura della porta d'ingresso del locale in cui si svolge l'attività commerciale da parte dell'accomandatario, al fine di impedire all'accomandante l'accesso al locale per l'esercizio dei diritti riconosciutigli dalla legge.	Cass. 4464/2016
■	La mera presenza nella rivendita commerciale del socio accomandante, non suffragata dalla disamina da parte del giudice della natura dell'attività esercitata, non cristallizza di per sé la fattispecie dell'immistione del socio accomandante.	Cass., n. 11250/2016
■	Il socio accomandante che viola il divieto previsto dall'art. 2320 c.c. assume uno "status" equiparabile a quello dell'accomandatario occulto.	Cass., n. 24112/2015
■	Il negozio concluso dal socio accomandante rientra nella fattispecie del falsus procurator, posto che egli non ha il potere di impegnare la società. Resta in capo ai terzi la possibilità di verificare i poteri rappresentativi dei singoli soci al di là dell'apparenza. <<In tale tipo di società, infatti, diversamente da quanto accade nella società in accomandita per azioni, non vi è necessaria coincidenza tra la qualifica di socio accomandatario e quella di amministratore, nel senso che non tutti gli accomandatari devono essere anche amministratori, con la conseguenza che l'ingerenza del socio accomandante nell'amministrazione, pur comportando la perdita della limitazione di responsabilità, ai sensi dell'art. 2320 cod. civ., non si traduce anche nell'acquisto del potere di rappresentanza della società (Cass.21803/06)>>.	Cass., 22666/2015
■	L'emissione di assegni bancari tratti sul conto corrente intestato alla società, effettuata dal socio accomandante, in mancanza di una mera delega di cassa, comporta l'assunzione in capo a questi della responsabilità illimitata e solidale, ai sensi dell'art. 2320 c.c.	Cass., n. 23651/2014
■	L'ingerenza del socio accomandante cristallizza la responsabilità illimitata e solidale di questi a prescindere dalla cessazione dell'ingerenza stessa. Nel caso di specie ciò che conta è il dato fattuale.	Cass., n. 22246/2012
■	L'art. 2320 c.c. sanziona con l'applicazione della responsabilità illimitata il comportamento del socio accomandante che compie affari in nome della società senza specifica procura.	Cass. 21891/2004

PERDITE DELLE S.A.S. - DISCIPLINA CIVILISTICA

La disciplina delle perdite delle S.a.s. transita attraverso il disposto normativo di seguito riportato:

Art. 2315 c.c.	<i>Alla società in accomandita semplice si applicano le disposizioni relative alla società in nome collettivo, in quanto siano compatibili con le norme seguenti.</i>
Art. 2303, c.c.	<i>Non può farsi luogo a ripartizione di somme tra soci se non per utili realmente conseguiti. Se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente.</i>



N.B.: l'art. 2315 c.c. rinvia alle disposizioni che disciplinano le S.n.c., relativamente a quanto non venga espressamente previsto nell'ambito della disciplina delle S.a.s. Tra le norme applicabili emerge l'art. 2303 c.c. il quale, relativamente alla disciplina delle perdite, stabilisce quanto segue:

- possono essere ripartiti solo gli utili effettivamente conseguiti;
- in caso di perdita del capitale occorre reintegrare o ridurre il capitale in misura corrispondente alle perdite prima di ripartire gli utili.

La **tutela del capitale** è garantita (in modo meno perentorio rispetto alle società di capitali) nell'ambito dell'art. 2303 c.c.: il divieto di distribuire utili in presenza di perdite impedisce il rimborso di capitale mascherato da distribuzione di utili.

LA SENTENZA N. 23/2017 DELLA CASSAZIONE

In merito alla portata dell'art. 2303 c.c. è di recente intervenuta la corte di cassazione, che ha stabilito quanto segue:

- ⇒ la garanzia per i creditori, nell'ambito delle società di persone, è rappresentata dalla responsabilità illimitata dei soci;
- ⇒ nelle società di persone l'azzeramento del capitale per perdite:
 - non comporta l'obbligo di ricostituzione del capitale stesso o di liquidazione della società
 - è consentito riportare a nuovo le perdite sofferte;
- ⇒ nel caso di conseguimento successivo di utili occorre innanzi tutto ripianare integralmente la perdita subita, distribuendo tra i soci la parte residua.

Esempio1

Una S.a.s. sopporta nell'esercizio 2017 una perdita di €. 150.000, riportata successivamente a nuovo e consegue nell'esercizio 2018 utili per €. 350.000.

Per ripartire l'utile, sulla base della sentenza n. 23/2017, occorre procedere in due step:

1. utilizzare gli utili prodotti per coprire la perdita fino a concorrenza dell'importo (€. 150.000)
2. ripartire la differenza (€. 200.000) in capo ai soci in proporzione alla quota conferita.

Di seguito si evidenzia in forma tabellare il **riparto dell'utile residuo**:

SOCI	QUOTE UTILE AL NETTO DELLA PERDITA	PERCENTUALE	QUALIFICA
Bianchi	40.000	20%	Accomandante
Rossi	40.000	20%	Accomandante
Verdi	50.000	25%	Accomandatario
Neri	70.000	35%	Accomandatario
Totali	200.000	100%	



ATTENZIONE: nel caso esposto la società distribuisce utili in misura ridotta (dalle perdite portate a nuovo) a tutti i soci e, pertanto, anche ai soci accomandanti che in questo modo partecipano di fatto alla copertura delle precedenti perdite sofferte, sotto forma di minori utili riscossi.

La cassazione ha, dunque, chiarito il rapporto esistente tra l'art. 2313, co. 1 e l'art. 2303 c.c. precisando che:

- il calcolo degli utili ripartibili tra i soci va operato sul patrimonio effettivo della società, al netto della perdita subita nell'esercizio precedente;
- la responsabilità limitata dei soci accomandanti comporta che questi non sono tenuti ad esborsi ulteriori rispetto al conferimento iniziale, che in questo caso (distribuzione degli utili al netto delle perdite) non viene effettivamente richiesto



PERDITE DELLE S.A.S. - DISCIPLINA FISCALE

Tutte le società di persone, tra cui le S.a.s., sono soggette al regime della trasparenza fiscale, disciplinata dall'art. 5, co. 1, del tuir, il quale dispone che:

- la società calcola il reddito e lo imputa in capo ai soci;
- i soci calcolano l'IRPEF conteggiando il risultato economico della società, pro-quota, nel corpo del reddito complessivo, indipendentemente dalla percezione degli utili.

In relazione alle **perdite** occorre fare riferimento all'**art. 8, co. 2, 1° periodo, del tuir**:



"Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5".

Il **successivo periodo** si occupa specificamente delle S.a.s. (v. RM 152/2001):



"Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.".

Esempio2

Una S.a.s. consegue perdite per € 150.000. Essa presenta la seguente suddivisione delle quote di partecipazione al capitale sociale dei soci.

SOCI	QUOTE CAP. SOC.	PERCENTUALE	QUALIFICA
Bianchi	20.000	20%	Accomandante
Rossi	20.000	20%	Accomandante
Verdi	25.000	25%	Accomandatario
Neri	35.000	35%	Accomandatario
Totali	100.000	100%	

Per imputare la perdita occorre procedere in due step:

1. Imputare la perdita fino alla concorrenza del capitale sociale (100.000 euro);
2. imputare la differenza in capo ai soci accomandatari, illimitatamente responsabili.

Fatte salve le disposizioni che impongono la coesistenza di soci accomandatari e accomandanti nell'ambito delle S.a.s. (art. 2323 c.c., rubricato: "Cause di scioglimento"), si riporta di seguito una tabella dalla quale risulta l'imputazione integrale delle perdite, tenendo conto che la parte di capitale di proprietà dei soci accomandatari, illimitatamente responsabili, è pari a €. 60.000:

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

SOCI	Perdita entro il limite del capitale	%	Perdita ulteriore	Rapporto	Perdita Totale	Riparto %
Bianchi (acc. ante)	20.000	20			20.000,00	13,33%
Rossi (acc. ante)	20.000	20			20.000,00	13,33%
Verdi (acc. ario)	25.000	25	20.833,33	25.000/60.000	45.833,33	30,56%
Neri (acc. ario)	35.000	35	29.166,67	35.000/60.000	64.166,67	42,78%
Totali	100.000	100	50.000,00	60.000/60.000	150.000,00	100,00%

E' estremamente connessa la disciplina civilistica con quella fiscale, in materia di perdite. Infatti l'ingerenza nella gestione da parte del socio accomandante, se da una parte gli attribuisce la responsabilità illimitata ai fini civilistici, d'altra parte, ai fini fiscali, gli conferisce il diritto alla deduzione delle perdite alla stessa stregua dei soci accomandatari (Cass., n. 15161/2009).

DISCIPLINA DELLE PERDITE FISCALI DELLE SOCIETÀ DI PERSONE: ASPETTI GENERALI

Con riferimento, più in generale, alla disciplina fiscale delle perdite delle società di persone, occorre considerare i seguenti regimi fiscali:

- ➔ il regime ordinario;
- ➔ il regime iri;
- ➔ il regime semplificato.

IL REGIME ORDINARIO

Le società di persone in contabilità ordinaria applicano l'**art. 8, comma 3, del tuir**.



*"Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società' in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, **ma non oltre il quinto**, per l'intero importo che trova capienza in essi."*

In sostanza le società di persone (contrariamente alle società di capitali) possono dedurre le perdite fiscali con il limite temporale fissato in 5 anni.

Nel mod. Redditi il riporto viene effettuato compilando l'apposita sezione del quadro RS

La **limitazione temporale** di cui sopra **non trova applicazione** per le **perdite** fiscali conseguite **nel primo triennio di attività**, per effetto del rinvio all'**art. 84 co. 2**, operato dall'art. 8, co. 3.



*"Le perdite realizzate nei **primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva."*

PASSAGGIO AL REGIME SEMPLIFICATO "DI CASSA IBRIDO"

Nessuna particolare disposizione è stata introdotta in relazione all'utilizzo delle perdite pregresse per le imprese che hanno fatto accesso regime di contabilità semplificata dal 2017 in poi.

Pertanto, le perdite generate nel periodo d'imposta in contabilità ordinaria rimangono deducibili dal reddito determinato con il criterio di cassa nel limite di cinque periodi di imposta.

PERDITE FISCALI IN REGIME IRI

L'IRI (la cui entrata in vigore è stata prorogata al periodo d'imposta 2018) rappresenta un'agevolazione, ammessa per le imprese individuali, per le società di persone e per le S.r.l. a ristretta base partecipativa, che consente di tassare con la medesima aliquota prevista per le società di capitali (ires: 24%) il reddito accantonato.

Ne consegue che l'utile accantonato viene tassato mediante il regime della tassazione separata, mentre il reddito distribuito viene tassato secondo le regole ordinarie.

Le società che optano per l'IRI beneficiano di una disciplina agevolata in materia di perdite. Si prenda in considerazione l'**art. 55-bis, co. 2, tuir**:



"In deroga all'articolo 8, comma 3, le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo 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 di cui al presente articolo sono computabili in diminuzione dai redditi ai sensi dell'articolo 8, comma 3, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili."



Nota: il regime fiscale agevolato spettante ai soggetti IRI, in materia di perdite, comporta che:

- nel caso di specie non sussiste alcun limite, né in termini temporali né in termini quantitativi, in ordine alla riportabilità delle perdite durante il periodo di validità dell'opzione;
- le perdite targate IRI possono essere utilizzate anche in caso di exit dal regime di specie, applicando il limite quinquennale disciplinato dall'art. 8, co. 3, tenendo conto che l'ultimo anno di permanenza nel regime costituisce l'anno di conseguimento delle perdite.

PERDITE FISCALI IN REGIME SEMPLIFICATO

Mentre i soggetti IRI godono di un trattamento agevolato **le società semplificate non possono riportare in avanti le perdite fiscali.**

Nel caso di specie trova applicazione l'**art. 8, co 3**, di seguito riportato:



"La presente disposizione [ndr: che disciplina la deduzione delle perdite] non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. "



N.B: tale disposizione, letta congiuntamente con la disposizione che richiede la deduzione integrale delle rimanenze iniziali nel periodo d'imposta in cui si verifica il transito dal regime di competenza al regime di cassa, determina uno scarso appeal del regime in tutti quei casi in cui l'elevata entità del magazzino porta in perdita l'impresa.