



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF178

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	SOCI ACCOMANDANTI NELLE SAS - RUOLO E RESPONSABILITÀ
RIFERIMENTI	ART. 2320 C. 3 C.C.; CASS., NN. 20099/2018, 6655/2019, 23879/2019
CIRCOLARE DEL	08/10/2019

Sintesi: la Sas si connota per l'esistenza di due categorie di soci aventi differenti ruoli:

- i soci accomandatari;
- i soci accomandanti.

Questi ultimi si connotano ulteriormente per l'attribuzione di un ruolo ben definito non limitato al mero apporto di capitale, avendo il potere di compiere atti societari in forza di una "procura speciale" conferita dai soci accomandatari, oltre a poter controllare l'operato di questi ultimi attraverso l'esame del bilancio e la verifica di documenti e della contabilità.

Tuttavia, l'attività dell'accomandante non deve implicare la cd. "immistione", che si verifica quando il socio accomandante compie "atti gestori" in quanto esulano dalla procura speciale; ciò comporta l'acquisto della qualità di amministratore e, conseguentemente, della responsabilità illimitata.

Si riporta di seguito una tabella contenente gli aspetti principali che contraddistinguono la figura del socio accomandante nelle S.a.s.

LE DISPOSIZIONI DEL CODICE CIVILE	
Art. 2257	La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale. Salvo diversa pattuizione, l'amministrazione della società spetta a ciascuno dei soci disgiuntamente dagli altri.
Art. 2313	Nella società in accomandita semplice ...i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita.
Art. 2314 c. 2	L'accomandante, il quale consente che il suo nome sia compreso nella ragione sociale, risponde di fronte ai terzi illimitatamente e solidalmente con i soci accomandatari per le obbligazioni sociali
Art. 2316	L'atto costitutivo deve indicare i soci accomandatari e i soci accomandanti
Art. 2317 c. 2	... per le obbligazioni sociali i soci accomandanti rispondono limitatamente alla loro quota, salvo che abbiano partecipato alle operazioni sociali
Art. 2320	c. 1 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
	c. 2 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.
	c. 3 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 figura del socio accomandante si distingue da quella del socio accomandatario in base all'**art. 2318 c. 2 c.c.: L'amministrazione** della Sas può essere conferita **soltanto ai soci accomandatari**".



N.B.: la norma, stabilendo una vera e propria riserva di competenza gestoria (CNN, Studio 5618/I, 2005), preclude l'**esercizio della "amministrazione della società"** ai soci accomandanti. La locuzione **sta ad indicare l'attività diretta a realizzare l'interesse per il quale il contratto sociale è concluso**.

Sulla base delle disposizioni di cui sopra si prova a tracciare il profilo del socio accomandante.

PROFILO DEL SOCIO ACCOMANDANTE		
Responsabilità	Limitata	Art. 2113 c.c.
Ruolo	Socio finanziatore	Trib. Napoli Nord, Sez. III, 2015 Art. 2320 c. 2 c.c.
	Socio cooperante in via subordinata rispetto all'accomandatario, posto che la legge gli attribuisce le funzioni di procuratore speciale per singoli affari ovvero di dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni e compiere atti di ispezione e di sorveglianza. L'art. 2320 c.c. istituisce una necessaria correlazione tra potere economico e rischio economico, nell'interesse dei soci, dei creditori e di un responsabile esercizio dell'attività d'impresa	Cass., sez. I, n. 7554/2000
Poteri di controllo	Il socio accomandante ha il diritto alla tutela dell'integrità della propria quota, sul piano dei rapporti interni attraverso la consentita reazione a condotte del socio accomandatario che pregiudichino la sua posizione	Cass., n. 17691/2016
	Strumenti (solo interni) di tutela sono: ✓ Azione di responsabilità contro il socio accomandatario; ✓ Richiesta di revoca per giusta causa dell'amministratore; ✓ Azione volta all'estromissione del socio accomandatario per gravi inadempienze; ✓ Impugnazione del rendiconto	
	L'approvazione del bilancio è un atto riservato ai soci accomandatari	Trib. Agrigento, 11/6/2003
	I poteri di controllo dei soci accomandanti consistono: ▪ nell'aver comunicazione annuale del bilancio e del conto profitti e perdite; ▪ nel controllare l'esattezza dei suddetti documenti consultando i libri e gli altri documenti della società	Art. 2320 c. 3 c.c.
	Il diritto alla comunicazione del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite è solo strumentale rispetto all'esercizio del diritto alla percezione degli utili	Trib. Milano, 29/4/1991
Limiti d'ingerenza	Gli accomandanti possono impugnare il bilancio redatto dai soci accomandatari. Il sindacato di legittimità del bilancio è limitato alla rispondenza del documento contabile alle operazioni sociali	Cass., n. 376/1996
	Il socio accomandante non può travalicare i limiti imposti dalla legge in quanto il loro superamento comporta l'assunzione della qualità di socio accomandatario e la conseguente applicazione della responsabilità illimitata	Art. 2314 c. 2 cc Art. 2317 c. 2 c.c.
	Occorre distinguere: → Immistione interna , ovvero il compimento di atti di "amministrazione", in grado di incidere nei rapporti tra i soci → Immistione esterna , ovvero il compimento di atti non in forza di procura speciale per singoli affari, in grado di incidere nei rapporti con i terzi.	Art. 2320 c.c.

Ingerenza (giurisprudenz a)	L'ingerenza consiste nello svolgimento di un'attività gestoria interna o esterna che si concretizza nella direzione degli affari sociali implicando una scelta che è propria del titolare dell'impresa. Con riguardo ai rapporti obbligatori con i terzi estranei all'impresa l'attività dell'imprenditore si cristallizza nel momento genetico del rapporto, in cui si manifesta la scelta dell'attività imprenditoriale. Al contrario il momento esecutivo dell'adempimento delle obbligazioni (es.: aiuto finanziario alla società) mantiene ancora distante il socio accomandante dall'ambito gestorio tipico dell'imprenditore	Cass., sez. I, n. 3563/1979
	Il socio accomandante perde la limitazione della responsabilità in seguito alla stipulazione di un contratto	Cass., Sez. II, n. 21891/2004
	La mera presenza del socio accomandante nella rivendita commerciale relativa alla società non configura di per sé, senza procedere all'ulteriore disamina della natura dell'attività esercitata, attività di cogestione da parte del socio accomandante.	Cass., sez. L, sent. n. 11250/2016
	Nel caso delle S.a.s., l'ingerenza nella gestione societaria del socio accomandante non lo porta a rispondere solidalmente e illimitatamente solo per le obbligazioni contratte derivanti dagli atti compiuti, ma per tutte le obbligazioni sociali, ivi compresi i debiti tributari	Cass., 15252/2015
	Il socio accomandante assume responsabilità illimitata solo ove compia atti di amministrazione o tratti o concluda affari in nome della società.	Cass., sez. I, sent. n. 23211/2012
	Gli atti di amministrazione devono essere intesi quali atti di gestione, aventi influenza decisiva o almeno rilevante sull'amministrazione della società, non già di atti di mero ordine o esecutivi - o di trattare o concludere affari in nome della società (vedi Cass. 25 luglio 1996 n.6725 cui adde Cass. 17 dicembre 2012 n.23211)."	Cass., sent. 11250/2016
	La prestazione di garanzia a favore di una società attiene al momento esecutivo delle obbligazioni mentre il prelievo di fondi dalle casse sociali per motivi personali non costituisce un atto di gestione della società, con la conseguenza che il socio accomandante, posto il compimento dei suddetti atti, non acquisisce la responsabilità illimitata.	Cass., sez. I, sent. 13468/2010
	Il potere di rappresentanza spetta al socio accomandatario. Il socio accomandante può trattare o concludere affari solo in forza di una procura speciale relativa alla singola operazione. Di contro, la procura generale o la procura speciale che sia talmente ampia da consentire di fatto la sostituzione del socio accomandante con l'amministratore, comporta l'acquisizione della responsabilità illimitata	Cass., sez. III, sent. n. 11973/2010
Non costituisce procura speciale quella che consente l'esercizio di una categoria di operazioni che possono condizionare le scelte del socio accomandatario, come accade nel caso della delega, concessa dall'accomandatario all'accomandante, per la gestione bancaria della società.	Cass., sez. I, sent. N. 2854/1998	



N.B.: il legislatore ha sancito il divieto d'immistione che è stato temperato con il potere di controllo spettante al socio accomandante mediante la previsione del diritto indisponibile di avere comunicazione del bilancio e di controllarne l'esattezza, nonché di impugnare giudizialmente lo stesso provocando un sindacato di legittimità di esso (trib. Roma, Ord. del 13/2/2018; App. Napoli, 17/9/2009).

Poteri gestori

- Soci accomandatari: sì
- Soci accomandanti: no

In estrema sintesi:

- ➔ l'ingerenza del socio accomandante si concretizza con lo svolgimento di un'attività gestoria, ovvero con la direzione degli affari sociali laddove si cristallizza una scelta che è propria del titolare dell'impresa (Cass., n. 13468/2010)
- ➔ l'ingerenza si manifesta anche con il compimento di atti, non necessariamente inquadrabili come puri atti di amministrazione, contrari ovvero ultronei/esorbitanti rispetto alla procura speciale rilasciata (Cass., n. 15600/2014).

RESPONSABILITÀ DELL'ACCOMANDANTE CONNESSA ALLE FUNZIONI DI CONTROLLO

Per esaminare la portata della responsabilità del socio accomandante si consideri quanto precisato dal **Tribunale di Roma, Ord. 13/2/2018**.



“i poteri riconosciuti all'accomandante non possono configurarsi alla stregua di quelli previsti dall'art. 2261 c.c. per i soci della società in nome collettivo, trattandosi di un sindacato che, da una parte, verte non già sull'amministrazione, ma sull'esattezza dei dati esposti in bilancio e, dall'altra, è consentito solo al termine dell'esercizio sociale”.



N.B.: secondo il tribunale di Roma, il controllo dei libri sociali può essere realizzato solo dopo la ricezione della comunicazione annuale del “bilancio e del conto dei profitti e delle perdite”, ai fini già appena più sopra indicati (conforme: cass., n. 376/1996).

NOVITÀ DEL CODICE DELLA CRISI E RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

Il socio accomandante assume la responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali nel caso dell'ingerenza negli affari sociali disciplinata dall'art. 2320 c.c.

Il perimetro della responsabilità degli amministratori delle società di persone si è ampliato per effetto delle novità apportate dal nuovo codice della crisi, decorrenti dal 16/3/2019.

NOVITA' APPORTATE DAL CCCII IN MATERIA DI AMMINISTRAZIONE SOCIETARIA		
Art. 2257 c. 1	(dal 16/3/2019)	<i>La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.</i>
	(al 15/3/2019)	<i>Salvo diversa pattuizione, l'amministrazione della società spetta a ciascuno dei soci disgiuntamente dagli altri</i>
Art. 2086 c. 2	(dal 16/3/2019)	<i>L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.</i>
	(al 15/3/2019)	<i>Comma inesistente</i>

Le disposizioni rivisitano l'ambito dei compiti e delle attribuzioni degli amministratori all'interno della disciplina della crisi ed in particolare essi:

- devono istituire adeguati assetti organizzativi;
- rilevare tempestivamente la crisi e la perdita della continuità aziendale;
- attivarsi senza indugio al fine di superare la crisi e recuperare la continuità aziendale.



N.B.: nel caso di specie non opera più l'obbligo della conservazione dell'integrità del capitale sociale per effetto del quale l'amministratore in caso di crisi è tenuto a scongiurare la prosecuzione dell'attività d'impresa in una situazione di dissesto. Dal 16/3/2019 l'amministratore è tenuto ad innescare i meccanismi volti al superamento della crisi e a recuperare la continuità aziendale.

Il CNN, Studio 58-2019-I, relativamente alle Srl, ha precisato che l'omologa disposizione contenuta nell'art. 2475 c. 1 c.c., non modifica le disposizioni vigenti che attribuiscono ai soci talune funzioni legate alla gestione. L'attribuzione della responsabilità riguarda le funzioni organizzative che restano in capo agli amministratori, in via esclusiva.

Occorre pertanto ben distinguere:

- **funzioni gestorie:** sono le funzioni connesse con l'istituzione di adeguati assetti organizzativi volti anche a contrastare la crisi e a preservare la continuità aziendale;
- **funzioni tipicamente esecutive:** sono funzioni attribuibili ai soci accomandanti.



N.B.: si può considerare, ad oggi, che il socio accomandante che abbia l'incarico di svolgere le anzidette funzioni gestorie disciplinate dall'art. 2086 c. 2 c.c., compia atti tipicamente imprenditoriali spettanti *ex lege*, al socio accomandatario. Le funzioni gestorie sono controbilanciate, nell'ambito delle Sas, dalla responsabilità illimitata.

POTERI DI CONTROLLO E RESPONSABILITÀ DELL'ACCOMANDANTE - RISVOLTI FISCALI

In ambito tributario si pone un dubbio interpretativo che coinvolge l'ampiezza della responsabilità del socio accomandante dovuta ai poteri fissati dall'art. 2320 c. 3 c.c., ovvero:

- nell'aver comunicazione annuale del bilancio e del conto profitti e perdite;
- nel controllare l'esattezza dei suddetti documenti consultando i libri e gli altri documenti della società.



N.B.: si noti che la disposizione stabilisce che essi "hanno diritto" ad accedere alla contabilità e alla comunicazione del rendiconto; la stessa non prevede alcun "obbligo" in tal senso.

IL CASO

I soci accomandatari mettono in piedi un'attività illecita di "società cartiera" che, attraverso l'emissione di fatture false a vantaggio di una diversa società di proprietà del socio accomandatario, riesce ad ottenere vantaggi fiscali.

Il socio accomandante ha il diritto di consultare i libri e gli altri documenti della società e ad avere comunicazione annuale della situazione patrimoniale e del conto economico.

Secondo la **cassazione (ord. n. 23879, del 25/9/2019)**:

- il maggior reddito risultante dalla rettifica in esame è imputabile anche al socio accomandante, ai fini irpef, ex art. 5 del tuir, in proporzione della relativa quota di partecipazione;
- è prevista nel caso di specie anche la sanzione per infedele dichiarazione ex art. 46, DPR 600/1973, applicabile anch'essa in capo al medesimo socio.



"ad essi (n.d.r. ai soci accomandanti) è sempre consentito di verificare l'effettivo ammontare degli utili conseguiti; la sanzione non viene, quindi, irrogata all'accomandante sulla base della mera volontarietà, in contrasto con l'elemento della colpevolezza introdotto dall'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, consistendo, nel suo caso, la colpa nell'omesso o insufficiente esercizio del potere di controllo sull'esattezza dei bilanci della società, ai sensi dell'art. 2320, ultimo comma, c.c. (Cass., 17492/2002).

Secondo il consolidato orientamento della cassazione i poteri di cui sopra sono sufficienti per imputare anche al socio accomandante la sanzione per infedele dichiarazione disciplinata dall'art. 46, DPR 600/73.



Cass., n. 20099/2018: *“l'applicazione allo stesso socio (n.d.r. accomandante) della sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'art. 46 del d.P.R. n. 600 del 1973, non fondandosi solo sull'elemento della volontarietà ma anche su quello della colpevolezza, non si pone in contrasto con l'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, consistendo la colpa, per i soci non amministratori, nell'omesso o insufficiente esercizio del potere di controllo sullo svolgimento degli affari sociali e di consultazione dei documenti contabili nonché del diritto ad ottenere il rendiconto dell'attività sociale (Cass. 13/04/2017, n. 9637; in senso conforme: Cass. 28/06/2017, n. 16116).”*



N.B.: secondo la Cassazione, l'applicazione della sanzione riguarda contestualmente i soci accomandanti, per le ragioni appena più sopra indicate e i soci accomandatari per *“l'omesso o insufficiente esercizio dei poteri di gestione, direzione e controllo dell'attività sociale”*.

La responsabilità di cui sopra non è neanche in contrasto con l'art. 2113 c.c. (che disciplina la responsabilità limitata dei soci accomandanti), in quanto la norma è del tutto estranea al caso in esame, *“che invece prevede la responsabilità del socio accomandante per i debiti sociali sia pure nel limite del valore della quota di capitale conferito”* (Cass., n. 6655/2019).