

Il socio accomandante che si ingerisce nella gestione deduce tutte le perdite

Per la Cassazione, il socio assume così responsabilità illimitata e può dedurre anche le perdite che eccedono la propria quota di capitale sociale

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Patrizia MARRA

Alle perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice si applicano le disposizioni del comma 2 dell'art. 8 del TUIR il quale stabilisce, tra l'altro, che **le perdite delle snc e in sas si sottraggono per ciascun socio o associato** nella proporzione di cui all'art. 5, ossia **in base alla rispettiva quota di partecipazione agli utili**, la quale, come noto, può anche non coincidere, per patti sociali, con la quota di partecipazione al capitale.

Il predetto art. 8, inoltre, stabilisce che le **perdite delle società in accomandita semplice** eccedenti l'ammontare del capitale sociale **sono deducibili soltanto da parte dei soci accomandatari**. Le perdite in argomento sono quindi ammesse in deduzione, nella misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare complessivo delle perdite eccedenti il capitale sociale e le quote possedute dai soci accomandatari. Tali conclusioni sono state sancite dalla risoluzione n. 152 del 4 ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza di interpello presentata da due soci di una sas.

La questione prende spunto dall'art. 2313 c.c., laddove si opera la **distinzione tra soci accomandanti ed accomandatari**, prevedendo che "i soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita". Ciò in quanto l'art. 2318 c.c. stabilisce che "**l'amministrazione della società può essere conferita soltanto a soci accomandatari**". Tale potere esclusivo di amministrare la società ne comporta la relativa responsabilità illimitata e solidale.

La oramai consolidata pronuncia ministeriale ebbe il pregio di fornire una soluzione ad un problema insoluto da anni, posto che all'epoca dei fatti una (poco condivisibile) interpretazione dottrina sosteneva che, se i soci accomandatari possedevano, ad esempio, il 30% del capitale sociale, una volta attribuita la perdita corrispondente al capitale sociale proporzionalmente alle quote da tutti i soci sottoscritte (30% agli accomandanti e 70% agli accomandatari), la parte residua doveva essere imputata agli accomandatari nella sola misura del 70%. Dunque, la restante parte della perdita eccedente (30%) sarebbe andata "perduta".

L'Agenzia delle Entrate ha, invece, correttamente precisato che **l'intera eccedenza di perdita deve essere attribuita ai soci accomandatari** in proporzione alle rispettive quote di

partecipazione. Se la pronuncia ministeriale è sostanzialmente condivisibile e, peraltro, avvalorata anche dalla sentenza della Cass. 24 maggio 2006 n. 12332, va tuttavia segnalata una particolarità: se il **patrimonio netto è superiore al capitale sociale** per effetto, ad esempio, di versamenti a fondo perduto eseguiti da tutti i soci proporzionalmente, **l'applicazione letterale della norma crea effetti distorsivi** in quanto gli accomandanti deducono le perdite nei soli limiti dell'importo del capitale sottoscritto e non nei più coerenti limiti delle (maggiori) somme versate a titolo definitivo nella società.

L'unica consolazione è data dal fatto che, non essendo la maggior perdita scomputabile, non si riduce neanche il costo fiscalmente riconosciuto della quota societaria posseduta dall'accomandante (cfr. TUIR, art. 68, comma 6). Un ulteriore aspetto risolto dall'Agenzia, forse anche inaspettatamente a vantaggio degli accomandatari, è quello legato alla **perdita fiscale deducibile dagli accomandanti** nei limiti della rispettiva quota del capitale. Si trattava di comprendere se il limite del capitale sociale dovesse essere considerato singolarmente per ogni periodo d'imposta ovvero se, ai fini del raggiungimento del limite di deducibilità, le perdite dei diversi periodi d'imposta dovessero sommarsi tra loro. L'Agenzia, nella circolare n. 41 del 13 maggio 2002, ha chiarito che il criterio deve ritenersi **valido per ogni perdita "fiscale" realizzata dalla società**, anche se la stessa si verifica per più esercizi e nonostante manchi una perdita civilistica.

I soci accomandanti possono, quindi, dedurre per ogni periodo d'imposta la perdita fiscale nei limiti della quota conferita, mentre gli accomandatari potranno dedurre per intero la parte eccedente il capitale sociale. Recentemente poi, con la sentenza 26 giugno 2009 n. 15161, la Corte di Cassazione ha affermato che i **soci accomandanti possono** tuttavia **dedurre anche le perdite eccedenti la propria quota di capitale sociale** qualora, a seguito di ingerenza non occasionale nella gestione, essi perdano, di fatto, la responsabilità limitata. Infatti, secondo la Suprema Corte, nel momento in cui il socio accomandante perde la responsabilità limitata, a seguito dell'ingerenza nella gestione e nell'amministrazione della società, lo stesso ha diritto a dedurre la quota di sua spettanza relativa alle perdite sociali eccedenti il capitale sociale. In definitiva, la riqualificazione civilistica comporta anche effetti sul piano fiscale.