

IMPUTAZIONE DEGLI UTILI E DELLE PERDITE D'ESERCIZIO NELLA SOCIETÀ IN ACCOMANDITA SEMPLICE

di Annamaria Bettagno e Giancarlo Modolo

Generalità

Il trattamento del riparto delle perdite ai soci accomandanti ed accomandatari delle società in accomandita semplice è regolato da specifiche regole e modalità normative particolari.

I disposti normativi di riferimento:

- **ai fini civilistici**, vengono individuati nell'art. 2313 del codice civile che regola la responsabilità patrimoniale dei soci delle società in accomandita semplice, stabilendo espressamente che:
 - *i soci accomandatari* rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali; e:
 - *i soci accomandanti* rispondono limitatamente alla quota conferita;

- **ai fini fiscali**, sono l'art. 8, comma 2, e l'art. 5 del Tuir.

Specificamente, quest'ultimo si riferisce all'attribuzione degli utili, ma è anche richiamato in modo esplicito dallo stesso art. 8, comma 2, che stabilisce che *"Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'art. 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'art. 5. Per le perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari"*.

A sua volta, l'art. 8, comma 2, del Tuir si divide in due periodi:

- **nel primo**, individua il criterio di ripartizione delle perdite delle società di cui al citato art. 5 puntualizzando che le perdite devono essere imputate ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, che appare in palese contrasto con quanto previsto dalla norma civilistica poiché, l'imputazione fiscale delle perdite avviene non in relazione a quanto stabilito nell'atto costitutivo, ma in base alla quota di partecipazione agli utili, che, ai fini pratici, può dare origine ad effetti distorsivi nell'ipotesi di risultati di esercizio altalenanti;
- **nel secondo**, specifica una modalità procedurale particolare per le società in accomandita semplice, in quanto, coerentemente con il disposto civilistico, sancisce che le perdite della società in accomandita semplice che eccedono il capitale sociale devono essere imputate ai soci accomandatari, soci che rispondono solidalmente e illimitatamente.

Modalità di imputazione ai fini fiscali

Nel caso di partecipazione in una società di tipo personale avente:

- la sede legale;
- la sede amministrativa;
- l'oggetto principale dell'attività;

nel territorio dello Stato, si deve tener conto, come regola generale, dell'ammontare della quota di reddito spettante al dichiarante (che deve perciò essere indicata tra le variazioni in aumento), anziché dell'ammontare degli utili distribuiti e contabilizzati (che deve essere indicato tra le variazioni in diminuzione).

Se dalla dichiarazione presentata dalla società cui si riferisce la partecipazione risulta una perdita, la relativa quota, per evidenti e logici motivi, deve essere indicata tra le variazioni in diminuzione.

Infatti, ai sensi dell'art. 5 del Tuir, i redditi relativi:

- alle società semplici,

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- alle società in nome collettivo,
- alle società in accomandita semplice,
- alle società di fatto,
- alle società di armamento,
- alle società equiparate alle società in nome collettivo e in accomandita semplice,

le quali hanno la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato, devono essere imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili.

Al riguardo, è bene porre in rilievo che:

- ai sensi del disposto normativo citato, le **quote di partecipazione agli utili** si devono presumere **uguali** se da un atto pubblico o da una scrittura privata autenticata non risultano determinate diversamente;
- il criterio da seguire per i redditi di partecipazione in società personali è quello **di competenza** e non quello dell'effettiva percezione o di cassa.

Per meglio illustrare le modalità pratiche da osservare nella compilazione della dichiarazione dei redditi si ritiene utile presentare un caso numerico.

Caso - Una società in nome collettivo partecipa al capitale sociale di una società in accomandita semplice per il 30% in qualità di socio accomandante e nel corso dell'anno 2016:

- ha incassato € 10.000,00 di utili distribuiti dalla società in accomandita semplice relativi all'anno 2014 (nell'anno 2015 la società ha chiuso l'esercizio in pareggio);
- ha contabilizzato detti utili nel conto economico come componenti positivi di reddito, seguendo il criterio di cassa.

La società in accomandita semplice dichiara per l'esercizio 2016 un reddito di € 60.000,00 ai fini dell'imposizione diretta.

Soluzione:

- determinazione della quota di reddito imponibile spettante alla società in nome collettivo (*per successiva imputazione ai soci*):

- reddito della società in accomandita semplice dell'anno 2016 ai fini dell'imposizione diretta	€ 60.000,00;
<i>da cui:</i>	
- quota di reddito di competenza della società in nome collettivo (da imputare ai soci)	€ 18.000,00;
pari al 30% di € 60.000,00;	
■ <i>rilevazione delle variazioni fiscali:</i>	
<i>a) variazioni in aumento:</i>	
- quota del reddito di competenza dell'esercizio 2016 della società in accomandita semplice	€ 18.000,00;
<i>b) variazioni in diminuzione:</i>	
- quota di utili incassati nel corso del 2016 che hanno interessato il conto economico e che, di conseguenza, risultano compresi nel risultato economico della società	€ 10.000,00;
<i>per cui:</i>	
- l'effettiva variazione reddituale è pari a	€ 8.000,00.

Le modalità procedurali applicate all'esemplificazione numerica consentono di rilevare che la determinazione dei redditi di partecipazione in società personali devono essere assunti non in base all'effettiva percezione, ma con riferimento al reddito dichiarato dalla società personale e ciò in base al disposto di cui all'art. 5 del Tuir.

Per i soggetti che dichiarano redditi di partecipazione nelle società personali sussiste l'onere-obbligo di approntare un apposito prospetto che deve necessariamente evidenziare:

- la ragione sociale della società partecipata;
- la sede della società cui si riferisce la partecipazione;
- il codice fiscale della stessa;
- il reddito totale (utile o perdita) dichiarato dalla stessa;
- la quota in percentuale di partecipazione agli utili spettante al soggetto dichiarante;

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- nonché:
- la quota di reddito positivo (utile) o negativo (perdita) spettante;
- la quota delle ritenute d'acconto subite dalla stessa;
- la quota relativa al credito d'imposta per i tributi pagati all'estero in via definitiva imputabile al soggetto dichiarante.

Va anche detto che, marginalmente all'argomento trattato, l'Agenzia delle entrate afferma che il diritto alla deduzione, che prescinde dalla compilazione in sede di dichiarazione dei redditi dell'apposito prospetto, può essere anche legittimamente esercitato da parte del socio accomandatario, con riferimento al reddito di partecipazione prodotto dallo stesso nel periodo d'imposta, nel rispetto delle condizioni stabilite dal comma 3 dell'art. 8 del Tuir.

La norma citata, infatti, come accennato, prevede che le perdite di imprese in contabilità ordinaria debbano essere 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.

Ciò significa che il beneficio fiscale può essere goduto anche in caso di mancata compilazione del prospetto.

Imputazione ai soci delle perdite di esercizio di una sas

Per l'imputazione delle perdite ai soci delle società in accomandita semplice è opportuno fare alcune precisazioni di tipo procedurale.

I redditi delle società in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 5 del Tuir, devono risultare imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Al riguardo, per il disposto normativo le quote di partecipazione agli utili si devono presumere uguali se non risultano determinate diversamente:

- dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione;
oppure:
- da altro atto pubblico o da altra scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta.

Da quanto precisato si deduce che, in virtù del principio della cosiddetta **trasparenza tributaria**, il reddito delle società in accomandita semplice deve essere imputato in modo automatico a tutti coloro che risultano soci (normalmente al 31 dicembre, anche se, al riguardo, è bene non sottovalutare il disposto del secondo comma dell'art. 5 del Tuir).

Le **perdite** si è soliti definirle, in prima approssimazione, come degli utili negativi, per cui l'imputazione ai soci deve essere considerata come una logica applicazione della regola fondamentale inerente agli utili.

A titolo meramente indicativo, è importante rammentare che:

- le **quote di partecipazioni agli utili si devono presumere uguali** solo se l'atto costitutivo non stabilisce un criterio diverso (o, come si è accennato, si perviene alla medesima situazione con un atto modificativo di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta);
- le **quote di partecipazione agli utili possono essere di entità diversa** da quelle di partecipazione al capitale;
- le **quote delle società personali possono essere gravate da usufrutto**; per cui le problematiche operative, anche se non di difficile applicazione, possono presentare qualche incertezza di tipo procedurale.

Infatti, non bisogna dimenticare che i redditi (di segno sia positivo, sia negativo) delle società in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale ne sia l'oggetto sociale, devono essere considerati redditi d'impresa e, come tali, devono essere determinati in modo unitario secondo le norme, le regole e i criteri relativi a tali redditi.

Da quanto accennato si deduce che ai soci accomandanti, che rispondono limitatamente alla quota di capitale conferita, le perdite sono imputabili fino alla concorrenza dell'entità della quota di capitale sociale posseduta.

Da tale regola, semplice nell'esposizione, si possono individuare alcune criticità e cioè:

1. il disposto normativo fa riferimento:
 - all'ammontare della perdita fiscale o di quella civilistica?
 - al capitale sociale o al patrimonio netto?

2. il socio accomandatario ha la possibilità di procedere a dedurre la perdita fiscale per intero o in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili, considerando anche la quota che eccede quella spettante del socio accomandante (che non può dedurre tale perdita residua)?

Infatti, ai fini procedurali, il socio accomandatario potrebbe procedere alla **deducibilità** sia **integrale**, sia in proporzione alla **quota** delle perdite eccedenti il capitale sociale.

L'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione 4 ottobre 2001, n. 152/E, ha riconosciuto operativa la tesi della deducibilità "illimitata" delle perdite che eccedono il capitale e che non sono deducibili dai soci accomandanti.

Nella risoluzione citata, rispondendo ad un interpello, viene analizzato il caso di due persone fisiche che erano, rispettivamente, socio accomandatario e socio accomandante di una società in accomandita semplice, in contabilità ordinaria, con quote di partecipazione al capitale sociale fissate in misura paritetica al 50%.

Per il periodo d'imposta oggetto dell'analisi, in capo alla società è risultata una perdita fiscale eccedente l'ammontare del capitale sociale.

In tale fattispecie, dunque, è stato chiesto se una quota parte di perdita non utilizzata potesse essere imputata al socio accomandatario.

Dopo aver puntualizzato che con la disposizione dell'art. 8, comma 2 del Tuir, il legislatore tributario ha operato un allineamento della disciplina della deducibilità delle perdite di natura fiscale con quella civilistica dell'art. 2313 del codice civile, che riguarda le diverse responsabilità dei soci di società in accomandita semplice, l'Amministrazione finanziaria ha proseguito affermando che, poiché i soci accomandanti rispondono delle obbligazioni sociali solamente nei limiti della quota conferita, è pacifico ritenere che in tali limiti debba essere loro riconosciuta la deduzione, per trasparenza, delle perdite sociali. Si tratta, pertanto, di comprendere in che misura la perdita che eccede la quota conferita dall'accomandante possa essere dedotta dall'accomandatario.

Poiché, per qualsiasi altra tipologia societaria, la perdita è deducibile per intero, non vi è motivo di ritenere che ciò possa risultare escluso per una società in accomandita semplice.

L'art. 8 del Tuir non stabilisce un limite alla complessiva deducibilità delle perdite fiscali, ma indica, invece, un criterio procedurale per la loro ripartizione. Questo criterio favorisce i soci accomandatari, atteso che quest'ultimi rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali con tutto il loro patrimonio, indipendentemente dalla quota conferita.

Diversamente dai soci accomandanti, che rispondono delle perdite nei limiti della quota di loro spettanza, gli accomandatari sono gli unici a subire la perdita che eccede l'entità del capitale sociale.

Tale soluzione, sostenuta in dottrina da molti autori, risulta essere quella più coerente con la volontà del legislatore, in quanto *"le perdite di società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale sono deducibili soltanto dai soci accomandatari"*.

Inoltre è anche opportuno rammentare che l'Amministrazione finanziaria si è già espressa nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione chiarendo: *"con riguardo alle perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale"* devono essere imputate ai soli soci accomandatari.

L'interpretazione fornita risulta conforme al tenore letterale dell'art. 8, comma 2, in cui è presente il rinvio al criterio stabilito dall'art. 5 del Tuir, anche per l'imputazione delle perdite in eccedenza ai soci accomandatari.

Pertanto, la perdita in eccedenza cui fa riferimento la suddetta disposizione deve necessariamente essere considerata nella sua residuale complessità, nel senso che l'intera differenza tra la perdita fiscale ed il capitale sociale deve essere ripartita tra i soci accomandatari in proporzione alle loro quote di partecipazione, secondo quanto stabilito dall'art. 5 più volte richiamato.

Operatività dell'imputazione delle perdite

Il **reddito d'impresa** diventa di **partecipazione** per i soci delle società personali, in relazione ai criteri di classificazione reddituali, i cosiddetti redditi (se positivi) o perdite (se negativi).

L'art. 8 del Tuir, nel disciplinare la determinazione del reddito complessivo, tra l'altro, precisa che:

- il **reddito complessivo** si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali;
- le **perdite** delle società in accomandita semplice si sottraggono per ciascun socio nella stessa proporzione prevista per gli utili, nel rispetto del principio del concorso alle stesse dettato dalla normativa civilistica.

Detto principio consente di pervenire alla formulazione di una regola procedurale ben delimitata e cioè: « *la quota di perdita di una società in accomandita semplice che eccede il capitale deve essere imputata solamente ai soci accomandatari* ».

Ai sensi dell'art. 2313 del codice civile, nella società in accomandita semplice per le obbligazioni sociali:

- i **soci accomandanti** rispondono limitatamente alla quota conferita;
- i **soci accomandatari** rispondono solidalmente e illimitatamente (quindi, non solo con la quota conferita).

La regola dettata dal citato disposto civilistico, che è recepita nell'ambito delle disposizioni generali del testo unico delle imposte dirette, consente di individuare una diversa imputazione delle perdite ai soci, come verrà posto in rilievo nei casi numerici di seguito analizzati.

Caso 1

Si ipotizzi che una società in accomandita semplice con capitale sociale di € 20.000,00 così ripartito:

<i>Nominativo socio</i>	<i>Qualifica socio</i>	<i>Quota sociale</i>	<i>Importo quota in €</i>
ROSSI GIUSEPPE	accomandatario	20	4.000,00
BIANCHI MARIO	accomandatario	30	6.000,00
NERI SNC	accomandate	25	5.000,00
VERDI S.p.A.	accomandate	25	5.000,00
Totale	-	100	20.000,00

che nel periodo d'imposta 2016 ha subito una perdita ai fini fiscali di € 10.000,00 da imputare ai soci

Soluzione

L'imputazione della perdita ai soci, se l'atto costitutivo o un successivo atto di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta non specifica una ripartizione ben definita, si deve presumere effettuabile con riferimento a quote di partecipazione uguali.

Se, invece, l'atto costitutivo o, come detto, un atto successivo di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta, determina le quote di partecipazione agli utili (o alle perdite), l'imputazione deve avvenire in modo proporzionale.

Pertanto, se si considerano le quote di partecipazione agli utili (o alle perdite) uguali a quelle di partecipazione al capitale, la perdita di € 10.000,000 in ipotesi risulterà così ripartita:

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale</i>	<i>Quota perdita di esercizio da imputare in €</i>
ROSSI GIUSEPPE	20	2.000,00
BIANCHI MARIO	30	3.000,00
NERI SNC	25	2.500,00
VERDI S.p.A.	25	2.500,00
Totale	100	10.000,00

Caso 2

Si ipotizzi che una società in accomandita semplice con capitale sociale di € 20.000,00 così ripartito:

<i>Nominativo socio</i>	<i>Qualifica socio</i>	<i>Quota sociale</i>	<i>Importo quota in €</i>
ROSSI GIUSEPPE	accomandatario	20	4.000,00
BIANCHI MARIO	accomandatario	30	6.000,00
NERI SNC	accomandate	25	5.000,00
VERDI S.p.A.	accomandate	25	5.000,00
Totale	-	100	20.000,00

che nel periodo d'imposta 2016 ha subito una perdita ai fini fiscali di € 100.000,00 da imputare ai soci.

Soluzione

Per le società in accomandita semplice, nel caso di perdita di entità superiore al capitale sociale, considerando che le quote di partecipazione agli utili (e alle perdite) siano uguali a quelle di partecipazione al capitale, si determina una duplice ripartizione e cioè:

- nei limiti dell'entità del capitale sociale, imputazione ai soci proporzionale alle quote di partecipazione;
- per la quota di perdita che risulta eccedente il capitale sociale, imputazione ai soci

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

accomandati proporzionalmente al ricalcolo delle quote di partecipazione al capitale. Ne deriva, quindi, che la perdita di € 100.000,00 in ipotesi, risulterà così ripartita:

Nominativo socio	Qualifica socio	Quota capitale sociale di € 20.000	Imputazione perdita nei limiti del capitale	Imputazione quota eccedenza perdita	Ripartizione e eccedenza in euro	Imputazione perdita complessiva
ROSSI GIUSEPPE	accomandatario	20% = € 4.000	4.000	20 ----- x 100=40% (20+30)	40% di € 80.000 = € 32.000	4.000 + 32.000 = 36.000
BIANCHI MARIO	accomandatario	30% = € 6.000	6.000	30 ----- x 100=60% (20+30)	60% di € 80.000 = € 48.000	6.000 + 48.000 = 54.000
NERI SNC	accomandante	25% = € 5.000	5.000	-	-	5.000
VERDI SPA	accomandante	25% = € 5.000	5.000	-	-	5.000
Totali	-	20.000	20.000		80.000	100.000

Caso 3

Una società in accomandita semplice in contabilità ordinaria con capitale sociale di € 20.000,00 presenta la seguente compagine sociale:

Nominativo socio	Qualifica socio	Quota sociale	Importo quota in €
GALLI ROBERTO	accomandatario	20	4.000,00
MONTI SANDRA	accomandatario	15	3.000,00
BIANCHI ANTONIO	accomandante	65	13.000,00
Totali	-	100	20.000,00

considerando le quote di partecipazione agli utili (e alle perdite) uguali a quelle di partecipazione al capitale, proceda il candidato ad imputare ai soci per ciascuna annualità il risultato economico ipotizzando per semplicità il risultato d'esercizio coincidente con il reddito/perdita a rilevanza fiscale, ed ipotizzando altresì l'imponibile Irap coincidente con l'imponibile Irpef:

- anno 2014: perdita d'esercizio pari ad € 10.000,00;
- anno 2015: perdita d'esercizio pari ad € 50.000,00;
- anno 2016: utile d'esercizio ante imposte pari ad € 100.000,00.

Determini il candidato per ciascun anno il reddito imponibile ai fini Irap e Irpef da imputare a società e soci.

Soluzione:

anno 2014 – PERDITA ESERCIZIO € 10.000,00

Nominativo socio	Quota sociale	Quota perdita di esercizio da imputare in €
GALLI ROBERTO	20	2.000,00
MONTI SANDRA	15	1.500,00
BIANCHI ANTONIO	65	6.500,00
Totali	100	10.000,00

E' ipotizzabile, come conseguenza pratica, il ripristino del patrimonio mediante versamento dei soci

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

dell'importo della perdita a favore della società oppure la riduzione del patrimonio a € 10.000,00.

anno 2015 – PERDITA ESERCIZIO € 50.000,00

ipotesi 1 – la perdita 2014 è stata coperta con versamento dei soci

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale</i>	<i>Quota perdita di esercizio da imputare in €</i>
GALLI ROBERTO	20	21.142,86
MONTI SANDRA	15	15.857,14
BIANCHI ANTONIO	65	13.000,00
Totali	100	50.000,00

ipotesi 2 – la perdita 2014 non è stata ripristinata dai soci

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale</i>	<i>Quota perdita di esercizio da imputare in €</i>
GALLI ROBERTO	20	24.857,14
MONTI SANDRA	15	18.642,86
BIANCHI ANTONIO	65	6.500,00
Totali	100	50.000,00

Anche per l'anno 2015 è ipotizzabile il ripristino del patrimonio mediante versamento dei soci dell'importo della perdita a favore della società oppure la previsione del patrimonio negativo (€ - 40.000,00 se non è stata ripristinata la perdita 2014 ed € - 30.000,00 se è stata coperta dai soci la perdita del 2014).

anno 2016 – utile esercizio ante imposte € 100.000,00 (Irap a carico della società – non deducibile)

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale</i>	<i>Quota teorica utile di esercizio da imputare in €</i>
GALLI ROBERTO	20	20.000,00
MONTI SANDRA	15	15.000,00
BIANCHI ANTONIO	65	65.000,00
Totali	100	100.000,00

Ai fini Irpef, doveva trovare rettifica per le perdite fiscalmente riportate a nuovo e, quindi, la ripartizione dell'utile d'esercizio trova rettifica proporzionale ai dati degli esercizi precedenti.

Nota: Per le imprese in contabilità ordinaria, come nel caso in esame, è consentita la compensazione delle perdite d'impresa solo con redditi della stessa categoria e tali perdite sono riportabili nei cinque periodi successivi al loro conseguimento.

Le imprese in contabilità semplificata vantano la possibilità di compensazione delle perdite con altri redditi anche di diversa natura, ma non è consentita la loro riportabilità negli anni successivi rispetto a quello di conseguimento.

20 marzo 2017

Giancarlo Modolo e Annamaria Bettagno