



REDDITO D'IMPRESA

Il riparto delle perdite nella società in accomandita semplice

Problematiche vecchie e nuove

**di Giuseppe Rebecca
ed Erika Moro**

*Dottori commercialisti in Vicenza
partners Synergia Consulting Group*

Premessa

Il trattamento del riparto delle perdite ai soci accomandanti ed accomandatari delle società in accomandita semplice è regolato da una disciplina particolare.

Civilisticamente, la norma di riferimento è l'art. 2313 del codice civile che regola la responsabilità patrimoniale dei soci delle società in accomandita semplice: i soci accomandatari rispondono solidalmente ed illimitatamente per le obbligazioni sociali ed i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita.

Fiscalmente, le norme di riferimento sono l'art. 8, comma 2, e l'art. 5 del Testo Unico; quest'ultimo in realtà si riferisce alla attribuzione degli utili, ma è richiamato esplicitamente dallo stesso art. 8, comma 2 (1).

(1) D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni

Art. 8

*Determinazione del reddito complessivo
(comma 2)*

2. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'art. 5, nonché quelle delle società sem-

IL FISCO

L'art. 8, comma 2, Tuir si divide in due periodi:
1) L'art. 8, comma 2, Tuir, primo periodo, individua il criterio di ripartizione delle perdite delle società di cui all'art. 5 Tuir: le perdite vengono imputate ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. Questa regola appare in contrasto con quanto previsto dalla norma civilistica poiché l'imputazione fiscale delle perdite avviene non in base a quanto stabilito nell'atto costitutivo, bensì in relazione alla quota di partecipazione agli utili, e ciò può comportare, come vedremo, effetti distorsivi in caso di risultati di esercizio altalenanti.

2) L'art. 8, comma 2, Tuir, secondo periodo, detta una regola particolare per le società in accomandita semplice: coerentemente con la norma civilistica, prevede che le perdite della società in

plici 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.

Art. 5

Redditi prodotti in forma associata

I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli stessi.

accomandita semplice che eccedono il capitale sociale siano imputabili ai soci accomandatari, soci che rispondono solidalmente ed illimitatamente. Ai soci accomandanti, che rispondono limitatamente alla quota conferita, le perdite sono imputabili fino a concorrenza della quota di capitale sociale posseduta. Le questioni che ci possiamo porre sono:

- la norma si riferisce alla perdita fiscale o alla perdita civilistica? Al capitale sociale od al patrimonio netto?

- in quale misura il socio accomandatario può dedurre la perdita (fiscale) che eccede la quota spettante al socio accomandante (che non può dedurre tale perdita residua): per intero ovvero in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili?

In dottrina ed in giurisprudenza vi sono due orientamenti opposti in ordine alla questione del trattamento fiscale, da parte del socio accomandatario, delle perdite eccedenti il capitale sociale: da una parte vi è chi sostiene la deducibilità *integrale*; dall'altra si sostiene la deducibilità *pro quota* da parte del socio accomandatario.

L'Amministrazione Finanziaria si è recentemente pronunciata con la Risoluzione 152/E del 4 ottobre 2001 a favore della tesi della deducibilità "illimitata" delle perdite che eccedono il capitale e che non sono deducibili dagli accomandanti.

1. Attribuzione perdita in ipotesi di risultati di esercizio altalenanti (art.8, comma 2 primo periodo del Tuir)

Il primo periodo dell'art. 8, comma 2, Tuir fissa una regola generale di imputazione delle perdite ai soci delle società in accomandita semplice, rinviando a quanto previsto dall'art. 5 del Tuir: le perdite vengono imputate ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla effettiva percezione.

L'imputazione delle perdite da un punto di vista fiscale prescinde dunque dalla volontà dei soci espressa nell'atto costitutivo(2).

La regola fiscale può portare ad effetti distortivi quando vi siano risultati d'esercizio altalenanti: se nell'esercizio successivo a quello in perdita la società matura un utile, quest'utile spetterà solo agli accomandatari o in proporzione fra i soci?

Illustriamo quanto detto; supponiamo che la società in accomandita semplice A in contabilità ordinaria abbia un capitale sociale di euro 5.000 e che il socio accomandante Rossi ed il socio accomandatario Verdi abbiano eseguito conferimenti nella stessa misura pari a euro 2.500 ciascuno.

Nell'atto costitutivo viene previsto che al socio Verdi, accomandatario amministratore, in virtù della maggiore opera e della maggiore responsabilità rispetto al socio Rossi accomandante, venga riconosciuta una maggiore quota di utili (70 per cento) ed una minor quota di perdite (40 per cento)

il fisco

Socio	Quota utili	Quota perdite
Socio Rossi accomandante	30%	60%
Socio Verdi accomandatario	70%	40%

Esercizio 1

Perdita: euro 500

Attribuzione perdita da atto costitutivo:

- Rossi accomandante: 60% euro 500 = - euro 300
- Verdi accomandatario: 40% euro 500 = - euro 200

Attribuzione perdita in sede di dichiarazione fiscale:

- Rossi accomandante: 30% euro 500 = - euro 150
- Verdi accomandatario: 70% euro 500 = - euro 350

(2) Tra gli altri, Dugo Renzo, "Trattamento delle perdite per le società in accomandita semplice", *Corriere tributario*, n. 21/1999, pag. 1568.

Esercizio 2

Utile: euro 1.000

Attribuzione utile fiscale come da atto costitutivo:

- Rossi accomandante: 30% euro 1000 = - euro 300
- Verdi accomandatario: 70% euro 1000 = - euro 700

Riporto della perdita come da atto costitutivo:

- Rossi accomandante: euro 300 (utile esercizio 2) – euro 300 (perdita esercizio 1) = euro 0
- Verdi accomandatario: euro 700 (utile esercizio 2) – euro 200 (perdita esercizio 1) = euro 500

Riporto della perdita fiscalmente riconosciuta:

- Rossi accomandante: euro 300 (utile esercizio 2) – euro 150 (perdita fiscale esercizio 1) = euro 150
- Verdi accomandatario: euro 700 (utile esercizio 2) – euro 350 (perdita fiscale esercizio 1) = euro 350

È evidente come il socio accomandante sarebbe penalizzato da questa situazione, poiché in sede di UNICO relativo all'esercizio 2 gli verrebbe riconosciuta solo una parte della perdita dell'esercizio 1 ed inoltre dovrebbe pagare imposte su un reddito che effettivamente non ha realizzato.

2) Attribuzione perdita eccedente il capitale sociale (Art. 8, comma 2, secondo periodo del Tuir)

A) Cenni sulla nozione di perdita e di capitale sociale

L'art. 8, comma 2, Tuir, secondo periodo, letteralmente dispone: "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".

Per quanto riguarda la nozione di perdita, qui il legislatore ha ragionevolmente inteso riferirsi alla perdita fiscale, determinata applicando i criteri fiscali di valutazione e le variazioni in aumento o in diminuzione da apportare all'utile o alla perdita risultante da conto economico, così come previsto dall'art. 52 del Tuir. Infatti il termine si trova in una norma del Testo Unico delle Imposte sui Redditi ed è evidente che il legislatore ha inteso necessariamente far riferimento alla nozione di perdita dello stesso Tuir. La dottrina è quasi unanime nel ritenere che il riferimento sia alla perdita fiscale (3).

Relativamente all'espressione "capitale sociale", è opinione prevalente che si debba fare riferimen-

il fisco

to al "patrimonio netto", e ciò in quanto le perdite eccedenti andrebbero prima di tutto ad "erodere" le riserve ed i fondi e solo successivamente il capitale. Innanzitutto l'art. 2303 c.c. dispone che per le società di persone, in caso di perdita del capitale sociale, la distribuzione di utili ai soci non è possibile fino a quando il capitale stesso non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente. Le perdite che impediscono la ripartizione degli utili sono quelle che eccedono le riserve; in caso contrario, in presenza di riserve rilevanti e di perdita assai modesta non sarebbe possibile la distribuzione di utili. Nelle società di capitali, la tesi ormai prevalente precisa che, per calcolare la misura della perdita del capitale sociale si deve preventivamente stabilire se la medesima possa essere coperta dalle riserve (Cassazione, sez. I civ., sent. 12347 del 30 aprile-6 novembre 1999).

B) La recente posizione ministeriale

La risoluzione 152/E del 4 ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate è stata sollecitata da una domanda di interpello ordinario, in base alla nuova procedura introdotta dall'art. 11 della L. 212/2000 (Statuto del Contribuente).

In tale risoluzione, l'Amministrazione Finanziaria affronta il problema del trattamento tributario delle perdite fiscali eccedenti il capitale sociale (patrimonio netto) delle società in accomandita semplice interpretandolo a favore della deducibilità integrale delle perdite in capo ai soci accomandatari, ciò in quanto, come si legge nel documento ministeriale, posto che "per qualsiasi altra tipologia societaria la perdita è deducibile per intero e non vi è motivo di ritenere che ciò sia escluso per le società in accomandita semplice, l'articolo 8 (TUIR) non fissa un limite alla complessiva deducibilità delle perdite fiscali ma detta, invece, un criterio per la loro ripartizione".

Proseguendo nella lettura della Risoluzione, se-

(3) A favore dell'interpretazione della perdita in senso fiscale: M. Leo, F. Monacchi, M. Schiavo, "Le imposte sui redditi nel testo Unico", 2000; A. Muffoletto, "Accomandita semplice - Le perdite eccedenti il capitale", il fisco n. 25/1997, pag. 7109; G. Clavari, "Imputazione fiscale delle perdite ai soci di società in accomandita semplice". Nel senso, per noi errato, di considerare invece la perdita d'esercizio e non quella fiscale, *Fiscale 2000*, Memento Pratico, Ipsoa - Francis Lefebvre.

condo l'Amministrazione Finanziaria tale criterio discende direttamente dal particolare regime di responsabilità in capo ai soci accomandanti ed accomandatari proprio delle società in accomandita semplice. Ne consegue che, poichè i soci accomandatari rispondono solidalmente ed illimitatamente delle obbligazioni sociali con tutto il loro patrimonio, indipendentemente dalla quota conferita, essi sono gli unici a subire la perdita eccedente il capitale sociale. Diversamente i soci accomandanti, che rispondono delle obbligazioni sociali limitatamente alla quota conferita, subiscono la perdita nei limiti della quota di loro spettanza.

Il documento prosegue ricordando che ad equivalente conclusione è pervenuta la maggiore parte della dottrina, così come la stessa Amministrazione Finanziaria, citando le istruzioni ai modelli di dichiarazione mod. 750/93, Unico 2000 e Unico 2001. Inoltre, tale soluzione appare quella più coerente con la volontà del legislatore e conforme al tenore letterale dell'articolo 8, comma 2.

Della dottrina si dirà oltre.

Per quanto riguarda l'Amministrazione Finanziaria, nelle istruzioni fino al modello 750/1993 si poteva leggere che "le perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale possono essere dedotte da parte dei soli soci accomandatari". Tale previsione non era più stata riportata nei successivi modelli 750, si ritiene per esigenze di semplificazione, non essendo intervenute nel frattempo modifiche normative o risoluzioni in senso contrario, fino alle istruzioni ad Unico 2000 e Unico 2001, quadro RH, nelle quali si afferma: "Con riguardo alle perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale le stesse sono imputate ai *soli* soci accomandatari". Si è sostenuto che questo passaggio si presenta ambiguo poiché di fatto non viene chiarito se le perdite vadano riferite alle perdite complessive della società o a quelle spettanti ai soci accomandatari (4). A noi sembra che quanto previsto dalle istruzioni vada letto nel senso che nelle società in accomandita semplice i soci accomandanti rispondono delle perdite nei limiti della quota di capitale di propria spettanza mentre le perdite eccedenti il capitale sociale devono essere ripartite tra i soci accomandatari, e solo tra essi, nulla spettando ai soci accomandanti.

L'Agenzia delle Entrate prosegue affermando che l'interpretazione della integrale deducibilità delle perdite eccedenti da parte dei soci accomandatari è coerente con l'intenzione del legislatore: in primo luogo poichè nella relazione governativa all'articolo 8, comma 2, del Tuir vi è il seguente passaggio: "le perdite di società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale sono

deducibili soltanto dai soci accomandatari", in secondo luogo poichè tale conclusione è conforme allo stesso tenore letterale della norma, pur riconoscendo che il rinvio al criterio stabilito dall'art. 5, Tuir, ha suscitato non poche perplessità. Ed invero tale rinvio si riferisce al principio della trasparenza in base al quale il reddito conseguito dalla società (reddito da partecipazione) è attribuito fiscalmente ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione, a prescindere dall'effettiva percezione (vedi nota 1). Tuttavia con ciò, a nostro avviso, il legislatore non ha inteso che l'accomandatario possa dedurre solo quelle perdite in eccesso corrispondenti alla propria quota di partecipazione al risultato dell'esercizio, ma ha inteso riferirsi alla perdita eccedente nel suo residuo complessivo, fissando un criterio per la ripartizione che è quello stabilito dall'art. 5 Tuir. Al contrario, se vi fossero perdite non computabili in diminuzione dal reddito dei soci, non solo verrebbe violato il sopracitato principio di trasparenza degli utili e delle perdite vigente ai fini Irpef delle società di persone, ma verrebbe violato anche il principio della parità di trattamento di fronte alla legge nei confronti dei soci di società in nome collettivo, sancito dall'art. 2318 del codice civile, che verrebbero così a trovarsi ingiustificatamente avvantaggiati rispetto agli accomandatari (5). Ove gli accomandatari non potessero dedurre la parte di perdita eccedente l'ammontare del capitale sociale corrispondente alla quota che l'accomandante non può fiscalmente accollarsi, questa parte verrebbe completamente perduta.

L'Agenzia delle Entrate ha ben presente quali distorsioni comporterebbe una diversa interpretazione della legge ed infatti così scrive nella Risoluzione: "...comporterebbe la mancata deduzione di una parte della perdita in eccedenza che, pertanto, rimarrebbe inutilizzata".

Inoltre, poichè l'art. 8, comma 2, del Tuir non fissa un limite ma un criterio alla ripartizione delle perdite eccedenti il capitale sociale, come sancito dalla Risoluzione, ne consegue che non esiste un'esplicita norma che ne limiti la deducibilità ed anzi, in virtù del principio costituzionale dell'effettiva capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), secondo cui il contribuente è tenuto a dichiarare la propria effettiva situazione reddituale, sia positiva sia negativa, tali perdite devono essere interamente deducibili e attribuite ai soci accomandatari secondo il criterio dei conferimenti ex art. 5 Tuir.

In conclusione, per l'Amministrazione Finanziaria, che si è recentemente pronunciata con Risoluzione n. 152/E del 4 ottobre 2001, i soci accomandatari, oltre alla quota di perdita proporzionale al capitale, possono dedurre integralmente le

il fisco

(4) Paolo Meneghetti, "Vademecum per i soci in partecipazione", Il Sole 24 Ore, 4 giugno 2001.

(5) Giuseppe Rebecca e Erika Moro, "Società in accomandita semplice. Imputazione fiscale ai soci delle perdite eccedenti il capitale sociale", *il fisco*, n. 2/99.

perdite residue, ossia le perdite che eccedono il capitale e che non sono deducibili dai soci accomandanti.

C) La dottrina e la giurisprudenza

In dottrina ed in giurisprudenza, come già premesso, vi sono due orientamenti opposti in ordine alla questione del trattamento fiscale da parte del socio accomandatario delle perdite eccedenti il capitale sociale.

Da un lato vi è la tesi secondo cui i soci accomandatari possono dedurre *integralmente* le perdite eccedenti il capitale sociale, ciò in virtù della lettura combinata della normativa fiscale (artt. 8, c. 2, e 5, Tuir) e della normativa civilistica (art. 2313 del codice civile), da cui discende che alla responsabilità illimitata dei soci accomandatari corrisponde il diritto per questi ultimi di dedurre illimitatamente tutte le perdite eccedenti.

Dall'altro lato vi è chi ritiene che tali perdite vadano dedotte dagli accomandatari *pro quota*, ossia nel limite della rispettiva quota di partecipazione agli utili ex art. 5 Tuir, ciò per l'interpretazione letterale dell'art. 8, comma 2, Tuir (*ubi lex voluit, dixit*).

In particolare, la giurisprudenza si è alternativamente pronunciata ora a favore del primo orientamento e talora a favore del secondo:

1) a favore della deducibilità senza limiti per gli accomandatari delle perdite eccedenti, si ricordano la Commissione Trib. Regionale della Toscana, sent. n. 167 del 20 ottobre 1997 (banca dati Il Codice Tributario, Il Sole 24 Ore) e la Commissione Tributaria di Mantova, sent. n. 404 del 9 dicembre 1996 (il fisco, n. 13/1997, pag. 3812). In sintesi le motivazioni sono le seguenti: in primo luogo ai soci accomandatari competono tutte le perdite della società in virtù della loro responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali e ciò "è un fatto equo"⁽⁴⁾; inoltre, se i soci accomandatari non potessero dedurre tutta la perdita eccedente, essi sarebbero penalizzati due volte, una prima volta perché subirebbero una diminuzione del proprio patrimonio, ed una seconda volta poiché una parte della perdita sarebbe fiscalmente neutrale;

2) a favore della deducibilità limitata in capo ai soci accomandatari delle perdite eccedenti il capitale sociale corrispondentemente alla quota di partecipazione al risultato d'esercizio, si citano la Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, sent. n. 14 del 14 febbraio 2001 (banca dati Il Codice Tributario, Il Sole 24 Ore), la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, sent. n. 226 del 31 luglio 1997 (banca dati Il Codice Tributario, Il Sole 24 Ore) e la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sent. n. 114 del 5 maggio 1998

(4) Commissione tributaria provinciale di Mantova, sent. n. 404 del 9 dicembre 1996 in "il fisco" n. 13/1997, pag.3812

(bancadati Il Codice Tributario, Il Sole 24 Ore). Alla base di tale posizione vi è l'interpretazione letterale dell'art. 8, Tuir ove è stabilito che le perdite si sottraggono per ciascun socio nella proporzione stabilita dall'art. 5 Tuir, ossia nella stessa proporzione corrispondente alla quota di partecipazione al risultato dell'esercizio. Tuttavia, il collegio giudicante della Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, nella sentenza già citata, ha ritenuto di non applicare la sanzione prevista, pur respingendo il ricorso del contribuente socio accomandatario che aveva dedotto per intero le perdite della società poi parzialmente riprese in aumento dall'Amministrazione Finanziaria. La Commissione infatti, a chiosa della sentenza, si affretta a precisare che la violazione del contribuente è comunque "giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce". Anche la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno non è priva di argomenti poco convincenti. Tale Commissione motiva la tesi dell'inammissibilità della deducibilità illimitata delle perdite della società per il socio accomandatario concludendo che la responsabilità illimitata dei soci accomandatari ed il conseguente diritto di dedurre tutta la perdita eccedente non si conciliano con il principio della effettiva capacità contributiva del contribuente sancito dall'art. 53 della Costituzione. Questa, a nostro avviso, è argomentazione alquanto discutibile poiché in ogni caso le perdite, tanto quanto gli utili, rappresentano un indice dell'effettiva capacità contributiva, ed inoltre se i contribuenti devono contribuire alle spese dello Stato secondo le proprie effettive capacità reddituali, ciò non può valere solamente in caso di utili ma anche in presenza di perdite

Anche la dottrina è divisa sul punto. Fra gli altri, citiamo solo alcuni contributi significativi.

Secondo M. Leo, F. Monacchi ed M. Schiavo, ne Le imposte sui redditi nel Testo Unico, 1999, pag. 100, le perdite eccedenti il capitale sociale sarebbero deducibili da parte dell'accomandatario nell'intero ammontare che eccede il capitale sociale così come confermato nelle istruzioni al modello di dichiarazione delle società di persone, pur ammettendo che questa soluzione parrebbe contrastare con l'interpretazione letterale dell'art. 8 Tuir.

Secondo Paolo Meneghetti (7): "Alla luce di queste incertezze, il comportamento più fedele alla lettera della norma - l'accomandatario deduce le sole perdite che afferiscono la sua quota di partecipazione al risultato di esercizio - sembra essere quella meno favorevole".

D) Esempio

(7) Vedi nota (4)

Riportiamo di seguito l'esempio formulato nella Risoluzione n. 152/E del 4 ottobre 2001.

Capitale sociale: 100

Perdita: 150

Perdita eccedente il capitale sociale: 50

Quattro soci:

- Rossi, socio accomandante, quota capitale sociale 20 (20% di 100);
- Bianchi, socio accomandante, quota capitale sociale 20 (20% di 100);
- Verdi, socio accomandatario, quota capitale sociale 25 (25% di 100);
- Neri, socio accomandatario, quota capitale sociale 35 (35% di 100);

Ai sensi dell'art. 8, comma 2, Tuir la perdita che eccede il capitale sociale pari a 50 (150 – 100)

Soci	Quota partecipazione capitale sociale	Perdita nei limiti del capitale sociale	Perdita eccedente il capitale sociale	Totale perdita imputata a ciascun socio
Bianchi Socio accomandante	20	20	-	20
Rossi Socio accomandante	20	20	-	20
Verdi Socio accomandatario	25	25	20,8	45,8
Neri Socio accomandatario	35	35	29,2	64,2
Totale	100	100	50	150

viene imputata proporzionalmente soltanto ai soci accomandatari: 25/60 a Verdi e 35/60 a Neri. La quota complessiva conferita da entrambi è di Lire 60 così il calcolo della quota spettante di perdita eccedente il capitale sociale è il seguente:

- Verdi: $25/60 \times 50 = 20,8$
- Neri: $35/60 \times 50 = 29,2$

Viceversa, la perdita imputabile ai soci accomandanti non può mai superare il valore della loro quota conferita (nell'esempio 20).

Si noti che nel caso di un unico socio accomandatario, l'intera perdita in eccedenza può

essere portata in deduzione dal suo reddito. Se così non fosse, ossia se il socio accomandatario dovesse dedurre la perdita eccedente proporzionalmente alla propria quota di partecipazione (nell'esempio 60% di 50) e non integralmente (100% di 50), si verificherebbe, come illustrato nell'esempio che segue, che una parte della perdita in eccedenza rimarrebbe inutilizzata ($150 - 130 = 20$).

Conclusioni

La norma che regola il trattamento tributario dell'imputazione delle perdite ai soci delle società

Soci	Quota partecipazione capitale sociale	Perdita nei limiti del capitale sociale	Perdita eccedente il capitale sociale	Totale perdita imputata a ciascun socio
Bianchi Socio accomandante	20	20	-	20
Rossi Socio accomandante	20	20	-	20
Verdi Socio accomandatario	60	60	30	90
Totale	100	100	30	130

in accomandita semplice è l'art. 8, comma 2 del Tuir.

Il primo periodo dell'art. 8, comma 2, Tuir fissa una regola generale di imputazione delle perdite ai soci delle società in accomandita semplice secondo cui le perdite vengono imputate ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla effettiva percezione. Ciò comporta due ordini di problemi, ad oggi non ancora risolti. Innanzitutto non vi è coordinamento fra normativa civilistica, secondo cui i soci possono liberamente decidere nell'atto costitutivo quote differenti di partecipazione agli utili ed alle perdite, e normativa fiscale, secondo cui le perdite vanno attribuite in base alla quota di partecipazione agli utili, giusto rinvio dell'art. 8, comma 2, Tuir all'art. 5 Tuir. Inoltre, in presenza di quote diverse di partecipazione agli utili ed alle perdite, quando vi siano risultati d'esercizio altalenanti, qualora nell'esercizio successivo a quello in perdita la società maturi un utile, quest'utile spetterà in proporzione fra tutti i soci od eventualmente solo ai soci accomandatari?

L'imputazione fiscale ai soci accomandatari delle società in accomandita semplice delle perdite eccedenti il capitale sociale, così come previsto dagli artt. 8 comma 2, secondo periodo, e 5 Tuir, è argomento su cui dottrina e giurisprudenza hanno dato interpretazioni opposte. La questione principale è: in che misura i soci accomandatari possono dedurre le perdite eccedenti che i soci accomandanti non possono imputarsi: limitatamente alla propria quota di partecipazione o senza limiti?

Con la recente Risoluzione n. 154/E del 4 ottobre 2001, l'Amministrazione Finanziaria ha preso posizione favorevole nei confronti della deducibilità illimitata delle perdite eccedenti,

puntualizzando che:

1) l'art. 8, comma 2, Tuir non fissa un limite alla deducibilità della perdita eccedente bensì un criterio per la ripartizione della stessa ai soci accomandatari nella sua residuale complessità nel senso che tale criterio, quello previsto dall'art. 5 Tuir (ripartizione in proporzione alle loro quote di partecipazione), va applicato all'intera differenza tra la perdita fiscale ed il capitale sociale;

2) la deducibilità illimitata delle perdite eccedenti è la soluzione più coerente con la volontà del legislatore che così si era espresso anche nella relazione governativa all'art. 8 Tuir;

3) anche l'Amministrazione Finanziaria, con le istruzioni ai modelli 750/93, Unico 2000 e Unico 2001, si era già espressa a favore della imputazione senza limiti della perdite eccedenti;

4) una diversa interpretazione della legge comporterebbe la mancata utilizzazione di una parte della perdita in eccedenza che quindi andrebbe inspiegabilmente perduta.

Con quest'intervento, questa specifica questione sembra aver trovato una definitiva soluzione.

In ogni caso, potrebbe forse risultare opportuno stipulare degli accordi scritti fra i soci accomandanti e soci accomandatari, così come peraltro la legge consente, indicando nello statuto che ai soci accomandatari si imputano tutte le perdite eccedenti.