

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

4

29 gennaio 2018

Attribuzione delle **perdite** ai soci delle Sas

Esercizio della **professione forense** in forma societaria

Cessione del marchio da parte di soggetti non imprenditori

Titoli di solidarietà per il finanziamento degli enti del **Terzo settore** e regime fiscale del *social lending*

Cumulo della **Tremonti Ambiente** con le **tariffe incentivanti**

Ravvedimento operoso "allargato": non tutti i verbali sono PVC

Riscossione dei **tributi locali** dopo la soppressione di Equitalia

Giustizia tributaria in affanno: giudice monocratico e definizione delle liti fiscali

Responsabilità tributaria del cessionario d'azienda nelle **procedure concorsuali**

Riflessi e problematiche derivanti dall'aggiornamento della **white list**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

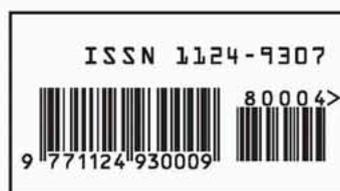


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231786

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

di Giulio Andreani e Gianfranco Ferranti

COMMENTARI IPSOA

Il Commentario **“Testo unico imposte sui redditi”** è un uno strumento indispensabile per orientarsi nell’ambito di una materia molto articolata e complessa.

Partendo dall’articolo del TUIR, approfondisce **le tematiche più rilevanti**, la **principale normativa complementare**, gli **orientamenti giurisprudenziali** e di **prassi**, i **documenti dell’Assonime** e delle **altre istituzioni** del mondo professionale e delle imprese.

La struttura dell’opera è pensata per fornire **l’inquadramento della materia attraverso un approccio sistematico** arricchito dalle **interpretazioni degli Autori** sull’applicazione delle disposizioni, grazie anche a **numerosi esempi**.



Scarica subito l’estratto gratuito al link:
<http://shop.wki.it/TUIR>

shop.wki.it ☎ 02.82476.1
✉ info.commerciali@wki.it

 **Wolters Kluwer**
When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

<p>Servizio Clienti Il numero telefonico dell'Ufficio Abbonamenti è: 199.164.164 (€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta, da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato) Fax 06.20.381.253</p>

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

<p>Comunicazione all'Abbonato</p> <p>Egregio abbonato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.</p>
--

Approfondimento

Redditi di impresa

Attribuzione delle perdite ai soci delle società in accomandita semplice: più ombre che luci
di Pier Roberto Sorignani e Alberto Rocchi 307

L'esercizio della professione forense in forma societaria: profili fiscali
di Alessandra Magliaro 312

Redditi diversi

Non imponibilità dei proventi derivanti dalla cessione del marchio da parte di soggetti non imprenditori
di Matteo Chionchio e Blasco Monteforte Specchi 318

Terzo settore

I titoli di solidarietà per il finanziamento degli enti del Terzo settore e il regime fiscale del *social lending*
di Gabriele Sepio e Giuseppe Molinaro 325

Agevolazioni

La *vexata quaestio* del cumulo della Tremonti Ambiente con le tariffe incentivanti
di Marco Pane e Marco Bertetti 329

Sanzioni

Ravvedimento operoso "allargato": non tutti i verbali sono "diversamente" PVC
di Antonio Zappi 340

Riscossione

La riscossione dei tributi locali dopo la soppressione di Equitalia
di Argentino D'Auro 346

Processo tributario

Giustizia tributaria in affanno: giudice monocratico e definizione delle liti fiscali, una possibile soluzione
di Massimo Conigliaro 354

Procedure concorsuali

La responsabilità tributaria del cessionario d'azienda nelle procedure concorsuali fallimentari
di Graziano Gianmichele Visentin e Giacomo Luchini 359

Fiscalità internazionale

Riflessi e problematiche derivanti dall'aggiornamento della *white list*
di Enzo Mignarri 362

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - Valutazioni - Prezzi di trasferimento - Nozione di controllo - Normativa civilistica - Irrilevanza - Fenomeno economico - Rilevanza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Fuochi Tinarelli - Sent. n. 27018 del 3 aprile 2017, dep. il 15 novembre 2017) con commento di Fabio Gallio	369
IVA - Importazioni - Evasione - Momento consumativo - Reato istantaneo ad effetti permanenti - Esclusione - Reato permanente - Configurabilità - Susseguente atto di vendita o di trasporto della merce - Evasione - Configurabilità (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Di Nicola - Sent. n. 56264 del 18 maggio 2017, dep. il 18 dicembre 2017) (stralcio) con commento di Ciro Santoriello	374
Processo tributario - Litisconsorzio necessario - Partecipanti dell'impresa familiare - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Nonno - Ord. n. 30842 del 10 ottobre 2017, dep. il 22 dicembre 2017) con commento di Antonino Russo	378
Imposte sui redditi - IRPEF - Reddito di lavoro autonomo - Contributi repertoriali dei notai - Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo - Sussistenza (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Luciotti - Ord. n. 321 del 5 dicembre 2017 dep. il 10 gennaio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	382

Commissioni tributarie

IRPEF - Attività finanziarie detenute all'estero - Violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale - Redditi sottratti a tassazione - Presunzione - Legittimità - Onere della prova contraria a carico del contribuente - Sussistenza (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. XVIII, Pres. Martorelli, Est. Chiametti - Sent. n. 4563 del 18 ottobre 2017, dep. il 13 novembre 2017) con commento di Marco Denaro	385
Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Sopravvenienze attive - Passaggio di azienda mediante patto di famiglia - Beneficiario imprenditore - Sopravvenienza attiva - Configurabilità - Esclusione (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Matera, Sez. II, Pres. ed Est. D'Onofrio - Sent. n. 350 del 29 novembre 2017, dep. il 5 dicembre 2017) con commento di Mauro Tortorelli	390

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio	395
--	-----

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 27018 del 3.04.2017, dep. il 15.11.2017 (Sez. trib.)	369
n. 56264 del 18.05.2017, dep. il 18.12.2017 (Sez. III pen.)	374
n. 30842 del 10.10.2017, dep. il 22.12.2017 (Ord.) (Sez. trib.)	378
n. 321 del 5.12.2017 dep. il 10.01.2018 (Ord.) (Sez. VI civ.- T)	382

Commissioni tributarie

Milano, n. 4563 del 18.10.2017, dep. il 13.11.2017 (Sez. XVIII)	385
Matera, n. 350 del 29.11.2017, dep. il 5.12.2017 (Sez. II)	390

Attribuzione delle perdite ai soci delle società in accomandita semplice: più ombre che luci

di Pier Roberto Sorignani e Alberto Rocchi

La profonda diversità che caratterizza il regime della responsabilità delle due categorie di soci presenti nella società in accomandita semplice, accomandanti e accomandatari, è alla base della specifica disciplina che il legislatore tributario ha ritenuto di dover dettare per regolamentare il riporto delle perdite d'impresa in questo particolare tipo di società. Non può tuttavia non evidenziarsi come la laconicità della formulazione normativa, unitamente alla singolarità della *ratio* ispiratrice di matrice squisitamente civilistica, abbia prodotto un campo applicativo scivoloso e impervio, lasciando solo l'interprete nel non facile compito di tradurre in conteggi e calcoli la volontà del legislatore.

1. Premessa

Il comma 1 dell'art. 5 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.) formula in termini legislativi il c.d. principio di trasparenza in base al quale i redditi delle **società personali** sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Il comma 2 della predetta disposizione precisa che le quote di **partecipazione agli utili** si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci e, quindi, alle quote di capitale da questi sottoscritte, salvo diversa pattuizione contenuta in atto formale. Il successivo art. 8 del T.U.I.R. contiene un simmetrico criterio di **imputazione delle perdite** ai soci delle società personali, prevedendo che le stesse possano essere sottratte nel computo del reddito di ciascun socio nella medesima proporzione stabilita per gli utili. La norma, tuttavia, rompe l'armonica simmetria utili/perdite dinanzi alle **società in accomandita semplice** disponendo che, per le perdite che eccedono l'ammontare del capitale sociale, il riporto è ammesso solo nei confronti dei soci accomandatari. Se ne deduce *ex adverso*, che ai soci accomandanti possono essere im-

putate perdite della società, nei soli limiti del capitale sociale.

Prima ancora di entrare nei dettagli applicativi della disposizione, è opportuno interrogarsi sulla sua *ratio legis*. A prima vista, la norma sembrerebbe imporre una **limitazione alla deducibilità delle perdite** d'impresa, coerentemente con la natura della società in accomandita semplice; tuttavia, sotto altro profili, essa fa pensare all'enunciazione di un criterio normativo di ripartizione delle perdite: non più proporzionale alle quote statutarie, ma correlato al principio di **responsabilità per le obbligazioni sociali**. Sviluppando questa riflessione, si dovrebbe giungere alla conclusione secondo la quale, ogni qualvolta in cui il regime della responsabilità a carico del socio di società personale si discosti dall'ordinario stato di illimitato concorso alla copertura delle obbligazioni sociali con potenziale coinvolgimento dell'intero patrimonio personale, anche il regime del riporto delle perdite subisce analoghe limitazioni.

In altri termini, a responsabilità piena e illimitata, corrisponde il diritto al riporto integrale delle perdite, mentre, in presenza di una riduzione

Approfondimento

Redditi di impresa

della responsabilità, il diritto si attenua e trova specifica copertura normativa (1).

Sebbene una simile lettura della norma sia avallata dalla maggior parte della dottrina (2) e, come vedremo, sposata dallo stesso interprete ufficiale, si può notare come la correlazione responsabilità/perdite lasci fuori alcune ipotesi del tutto assimilabili.

A titolo meramente esemplificativo si può pensare al caso della **società semplice**, dove, nonostante l'art. 2267 c.c. consenta che alcuni soci, non investiti dell'amministrazione, possano godere della responsabilità limitata conformemente a quanto stabilito per i soci accomandanti della società in accomandita semplice, nessuna norma tributaria si preoccupa di stabilire un limite al riporto delle perdite, essendo l'art. 8 espressamente ed esclusivamente dedicato alla società in accomandita.

Peraltro, il criterio di imputazione delle perdite della società in accomandita semplice così come enunciato nell'art. 8 apre una serie di problemi circa le modalità di attribuzione delle quote residue in capo agli altri soci.

2. Riporto delle perdite nella società in accomandita semplice

La lettura dell'art. 8, comma 2, ultimo capoverso, del T.U.I.R. si presta a una duplice lettura: esso stabilisce che le **perdite della S.a.s. che eccedono l'ammontare del capitale** sottoscritto possano essere imputate ai soli soci accomandatari.

Ma in che modo?

Da un lato, vi è chi sostiene che l'intera perdita non deducibile in capo al socio accomandante, in quanto eccedente il capitale da questi conferito, possa essere dedotta dal reddito del socio accomandatario. La tesi opposta, invece, facen-

do leva sul dato testuale della norma, afferma che la perdita eccedente può passare al socio accomandatario soltanto in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili, con la conseguenza che una parte della perdita eccedente il capitale e corrispondente alla quota che il socio accomandante non può accollarsi viene considerata persa.

La questione, dopo un'altalenante orientamento della giurisprudenza di merito (3), è stata affrontata e risolta dalla risoluzione n. 152/E del 4 ottobre 2001, nella quale l'Agenzia delle entrate ha affermato che l'intera differenza tra la perdita fiscale e il capitale sociale deve essere ripartita tra i soci accomandatari in proporzione alle loro quote di partecipazione.

L'interprete ufficiale giustifica la scelta affermando che un diverso criterio impedirebbe un utilizzo integrale della perdita in difformità da quanto è previsto per ogni altro organismo societario.

Un **esempio** contribuirà a chiarire meglio la problematica:

S.A.S. con capitale di euro 10.000,00

SOCIO A (accomandante)	euro 5.000,00
SOCIO B (accomandatario)	euro 5.000,00
Esercizio 20x1: perdita	euro 25.000,00

Imputazione della perdita:

a) **Quota entro i limiti del capitale (10.000,00):**

SOCIO A (accomandante)	euro 5.000,00
SOCIO B (accomandatario)	euro 5.000,00

b) **Quota oltre i limiti del capitale (15.000,00):**

SOCIO A (accomandante)	euro —
SOCIO B (accomandatario)	euro 15.000,00

Da cui, le perdite complessivamente a carico dei due soci risultano dalla seguente tabella:

SOCI	QUOTA nei limiti	QUOTA oltre i limiti	TOTALE
SOCIO A (accomandatario)	5.000,00	15.000,00	20.000,00
SOCIO B (accomandante)	5.000,00	—	5.000,00
TOTALE PERDITA			25.000,00

(1) In tal senso, la giurisprudenza ha evidenziato come, qualora a seguito di ingerenza non occasionale nell'amministrazione della società, i soci accomandanti perdano la responsabilità limitata, ad essi torna a competere il diritto al riporto "pieno" delle perdite (in tal senso cfr. Cass. 15 giugno 2009, n. 15161).

(2) Cfr. M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Mila-

no, 2016, commento all'art. 8 del T.U.I.R.

(3) A favore della deducibilità senza limiti per gli accomandatari, Comm. trib. reg. Toscana, 20 ottobre 1997, n. 167. Contrarie Comm. trib. prov. di Alessandria, 14 febbraio 2001, n. 14; Comm. trib. prov. di Salerno, 31 luglio 1997, n. 226; Comm. trib. prov. di Milano, 5 maggio 1998, n. 114.

Più complessa si presenta l'ipotesi in cui nella società vi siano **due o più soci accomandatari** con quote partecipative al capitale sociale (4) tra loro diverse. In questo caso per distribuire la quota di perdita eccedente il capitale sociale da imputare all'accomandante, sembrano plausibili sia la tesi di un riparto proporzionale tra gli accomandatari, sia quella di procedere in ragione delle quote di partecipazione al capitale degli stessi riproporzionate a 100. La prima tesi trova supporto in una lettura sistematica delle norme, in rispetto al principio della correlazione tra regime della responsabilità e riparto delle perdite. La seconda, tuttavia, si potrebbe considerare più in linea con la lettera dell'art. 8, comma 2.

L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 152/E/2001, sembra voler privilegiare la tesi del-

l'imputazione in ragione delle quote di partecipazione, come nella seguente esemplificazione numerica.

S.A.S. con capitale di euro 10.000,00

SOCIO A (accomandante)	euro 2.000,00 (20%)
SOCIO B (accomandante)	euro 2.000,00 (20%)
SOCIO C (accomandatario)	euro 2.500,00 (25%)
SOCIO D (accomandatario)	euro 3.500,00 (35%)
Esercizio 20x1: perdita	euro 25.000,00

Imputazione della perdita:

a) Quota **entro i limiti del capitale** (10.000,00):

SOCIO A (accomandante)	euro 2.000,00
SOCIO B (accomandante)	euro 2.000,00
SOCIO C (accomandatario)	euro 2.500,00
SOCIO D (accomandatario)	euro 3.500,00

b) Quota **oltre i limiti del capitale** (15.000,00):

SOCIO	PERCENTUALE ATTRIBUZIONE	IMPORTO
C (accomandatario)	25/60 = 42%	6.300,00
D (accomandatario)	35/60 = 58%	8.700,00

Da cui le perdite complessivamente da attribuire ai soci:

SOCI	QUOTA nei limiti	QUOTA oltre i limiti	TOTALE
SOCIO A (accomandante)	2.000,00	—	2.000,00
SOCIO B (accomandante)	2.000,00	—	2.000,00
SOCIO C (accomandatario)	2.500,00	6.300,00	8.800,00
SOCIO D (accomandatario)	3.500,00	8.700,00	12.200,00
TOTALE PERDITA			25.000,00

3. Criticità evidenziabili partendo da casi particolari

Come accennato nel primo paragrafo, l'assunzione del livello di responsabilità per le obbligazioni sociali quale criterio di riferimento per la ripartizione e imputazione delle perdite, a un attento esame, non sembra razionale come, *prima facie*, potrebbe apparire. Le maggiori perplessità nascono proprio allorquando si consideri che l'ipotesi di risultato fiscale negativo (cui si collega la

perdita da ripartire) può in realtà essere ben distante dalla nozione di responsabilità per le obbligazioni sociali. Ciò si verifica quando la perdita fiscalmente rilevante scaturisce unicamente dal gioco delle **variazioni apportate all'utile civilistico** (5). È evidente che in tale circostanza non vi è alcuna obbligazione sociale eccedente il capitale sociale da onorare e quel "ponte" che per via ermeneutica si è cercato di costruire tra responsabilità e attribuzione della perdita per

(4) Vale in tutti gli esempi l'ipotesi che le quote di partecipazione agli utili siano identiche a quelle di partecipazione al capitale. Ricordiamo infatti che l'imputazione simmetrica degli utili e delle perdite va in proporzione alle quote di partecipa-

zione agli utili, come stabilito dall'art. 5 T.U.I.R.

(5) Per un'analisi più approfondita, si rimanda a P.R. Sorignani, *Il regime fiscale delle perdite d'impresa*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2015, pag. 29 ss.

Approfondimento

Redditi di impresa

giustificare il disposto dell'art. 8 T.U.I.R. perde ogni forma di stabilità.

Nonostante ciò, l'Agenzia delle entrate (6), pur accortasi dell'incongruenza, ha ribadito che "l'art. 8 del T.U.I.R. non fissa un limite alla complessiva deducibilità delle perdite fiscali ma detta invece un criterio per la loro ripartizione. Criterio che favorisce i soci accomandatari, atteso che questi ultimi rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali", ed ha precisato che quello stesso criterio "deve considerarsi valido per ogni perdita fiscale realizzata dalla società, anche se la stessa si verifica per più esercizi e in assenza di una effettiva perdita civilistica".

Il caso cui si riferiva l'intervento ministeriale era quello di una società in accomandita semplice che, in presenza di un utile civilistico, maturava una perdita fiscale per effetto dell'**agevolazione Tremonti - bis**. In quella circostanza,

secondo l'Agenzia delle entrate, il criterio di correlazione perdite-responsabilità continua a mantenere la propria validità dal momento che i soci accomandatari rispondono con il proprio patrimonio, ancorché astrattamente, per le obbligazioni assunte dalla società nell'esercizio dell'attività.

Possiamo ipotizzare il seguente **caso limite** (7):
SOCIETÀ ALFA S.a.s.

CAPITALE SOCIALE	200
SOCIO ACCOMANDATARIO	50%
SOCIO ACCOMANDANTE	50%

La società detiene una partecipazione in BETA S.r.l. che nell'anno X le ha permesso di incassare dividendi per euro 2.000 a fronte di costi gestionali per euro 1.400.

Il conto economico dell'anno X si presenta dunque come segue:

COSTI		RICAVI	
Amministrativi:	1.400	Dividendi	2.000
Utile	600		

Nel momento in cui la società va a determinare il suo reddito fiscalmente imponibile deve tenere conto della **variazione in diminuzione** in ossequio all'art. 89, comma 4, T.U.I.R. (8), come segue:

$$2.000 \times 58,14\% = 1.162,80$$

$$1.162,80 - 1.400 = (237,20).$$

Nel **Mod. UNICO**, dunque, la società ALFA esporrà una perdita il cui ammontare dovrà essere imputato ai due soci. Ma per effetto delle regole precedentemente esposte, il socio accomandante non potrà fruire della perdita per una quota superiore all'ammontare del capitale sottoscritto, per cui:

QUOTA PERDITA SOCIO ACCOMANDANTE	100,00 (nei limiti del capitale sociale)
QUOTA PERDITA SOCIO ACCOMANDATARIO	137,20 (comprensiva della quota accomandante)

Il **socio accomandante**, in questo caso, subisce una **limitazione nello sfruttamento delle perdite** rivenienti dalla sua partecipazione nella società, senza che vi sia alcun legame eziologico con il regime della responsabilità come invece

la norma vorrebbe. Infatti la società ha conseguito in realtà un utile di esercizio e il socio accomandante si trova a godere di un beneficio fiscale, legato al riporto di perdite non sue, senza alcun coinvolgimento del proprio patrimonio personale ad onorare inesistenti obbligazioni sociali.

Ma l'esempio proposto ci pone di fronte a un'ulteriore problematica.

Ipotizziamo che l'utile civilistico di 600 che la società ALFA ha conseguito non venga distribuito ma imputato a riserva incrementando il patrimonio netto: sarebbe ancora corretto considerare il capitale sociale come parametro economico per l'individuazione del limite al riporto delle perdite dell'accomandante o non sarebbe forse più corretto far riferimento al concetto più allargato di patrimonio netto?

(6) Cfr. circolare 13 maggio 2002, n. 41/E.

(7) Cfr. P.R. Sorignani, cit.

(8) La percentuale di imponibilità dei dividendi scaturenti

dal possesso di partecipazioni qualificate è stata elevata al 58,14%.