

RECESSO DEL SOCIO DI S.N.C.: ASPETTI CRITICI DELLA “NOTIZIA DI RECESSO” E TRATTAMENTO FISCALE

di Fabio Balestra

DISCIPLINA CIVILISTICA

CAUSE DI RECESSO

Le cause di recesso del socio di società di persone stabilite dal 2285 C.C. sono le seguenti:

- società costituita a tempo indeterminato (o proroga tacita)
- giusta causa

La prima causa sicuramente rara non crea alcuna particolare problematica in merito al sorgere del diritto di recesso mentre la seconda problematica produce non pochi dubbi in merito a come procedere sia dal punto di vista degli adempimenti civilistici e dunque degli effetti della dichiarazione di recesso sia in merito alle implicazioni fiscali in capo alla società e al socio stesso.

DICHIARAZIONE DI RECESSO

La dichiarazione di recesso del socio è costituita da **una manifestazione di volontà unilaterale** del solo socio che intende recedere diretta a sciogliere ed interrompere il rapporto sociale tra il socio stesso e la società.

Tale dichiarazione non richiede, al fine di produrre i propri effetti, l'accettazione degli altri soci rimasti in società infatti è **un atto unilaterale**

recettizio: si perfeziona e produce i suoi effetti, di regola, con la conoscenza di esso da parte dei suoi destinatari.

Quando, invece, è previsto un termine di preavviso, il recesso produce i suoi effetti e diviene efficace una volta decorso il termine di preavviso.

La dichiarazione deve essere rivolta a tutti gli altri soci e non alla società, agli amministratori o ad alcuni soltanto degli altri soci.

La forma senza dubbio preferibile è la **raccomandata A/R**.

Nell'ambito delle società di persone l'art. 2290 C.C. dispone che lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente al singolo socio venga **portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei** affinché appunto risulti **opponibile** ai terzi stessi.

SOGGETTI LEGITTIMATI ALLA COMUNICAZIONE DI RECESSO ALLA CCIAA

L'articolo 2300 C.C. pone a **carico degli amministratori** l'obbligo di dare pubblicità a tutte le modificazioni dei patti sociali e agli altri fatti modificativi di cui è obbligatoria l'iscrizione, quindi anche al recesso.

L'obbligo di dare pubblicità a tale evento non può invece dirsi posto anche a **carico del socio receduto** poiché lo stesso, conseguentemente al recesso, ha perso ogni potere di gestione della società essendone divenuto ormai estraneo, né è previsto specificamente da una norma di legge.

Ma portare a conoscenza dei terzi, tramite il registro delle imprese, l'uscita del socio dalla società conseguentemente al suo recesso, soddisfa da una parte l'interesse degli altri soci, in quanto evita che il socio receduto possa continuare ad impegnare la società nei confronti dei terzi e dall'altra soddisfa anche l'interesse del socio receduto, in quanto esclude ogni sua responsabilità verso i terzi per le obbligazioni sociali successivamente contratte.

Va ricordato tuttavia che nel caso in cui il rapporto sociale si sciogla limitatamente ad un socio, questi continua a essere responsabile verso i terzi per le obbligazioni sociali fino al giorno in cui si è perfezionato il recesso.

Da ciò allora si può comprendere che **il socio receduto** può essere individuato come **"soggetto interessato"**, quindi legittimato, alla presentazione della domanda di iscrizione del suo recesso nel registro delle imprese. La c.d. "notizia di recesso" ad opera del socio recedente appare dunque una soluzione da valutare attentamente.

Del resto l'articolo 2189 del codice civile afferma che le domande di iscrizione al registro delle imprese sono presentate dai soggetti interessati.

Si potrebbe addirittura affermare che il socio receduto abbia un vero e proprio diritto a **presentare al registro delle imprese la domanda di iscrizione della sua uscita** dalla società conseguentemente al recesso.

Va specificato che il socio receduto non è obbligato alla presentazione della domanda di iscrizione del suo recesso nel registro delle imprese, ma semplicemente ne ha diritto, dunque **esso può presentare la domanda in qualunque tempo** purché successivamente al momento in cui il recesso si è perfezionato ed ha prodotto i suoi effetti.

Gli effetti della pubblicità legale nel registro delle imprese sono quelli della pubblicità dichiarativa (art. 2193 C.C.) lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente al socio receduto, se non iscritto, non può essere **opposto ai terzi** da chi è obbligato o interessato a richiederne l'iscrizione, a meno che questi non provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza.

Il modello da utilizzare per effettuare la comunicazione alla CCIAA competente è il **MODELLO S2 INTERCALARE P DI CESSAZIONE**.

Va tuttavia sottolineato che non si può ritenere chiusa la questione con la comunicazione al registro imprese del recesso da parte del socio poiché i patti sociali ancora non possono essere stati modificati.

Peraltro **nelle more della modifica dei patti sociali** autorevole dottrina consiglia di procedere alla iscrizione nel registro imprese della "**notizia di recesso**" in modo da salvaguardare la posizione del socio rispetto alle obbligazioni sociali successive (Zanetti-Odetto "*Il recesso del socio*" IPSOA) salvo poi affrontare un giudizio per veder riconosciuto o meno il proprio diritto di recesso.

Tuttavia **i poteri associati alla persona del socio receduto** e risultanti dalla visura relativa alla società di cui il socio faceva parte **non possono essere eliminati** per il solo fatto del recesso del socio, seppure questo abbia determinato "di fatto" lo scioglimento del rapporto sociale fra il socio stesso e la società e conseguentemente la perdita dei poteri precedentemente rivestiti.

INDICARE N° TEL. _____ / _____ DI CHI PRESENTA IL MODELLO ALLO SPORTELLLO: STUDIO, ASSOCIAZIONE, ECC.

CAMERA DI COMMERCIO, INDUSTRIA, ARTIGIANATO E AGRICOLTURA DI	
Int.P REGISTRO DELLE IMPRESE REPERT. ECON. AMM.VO 1998	ISCRIZIONE NEL R.I. DI ATTI O FATTI RELATIVI A SOCIO O TITOLARE DI CARICA DENUNCIA AL R.E.A. DI DATI RELATIVI ALLA PERSONA CON CARICHE

C.C.I.A.A. di Milano - CedCamera

ESTREMI DI ISCRIZIONE DELLA DOMANDA O DELLA DENUNCIA

Data protocollo ____ / ____ / ____	Nr. protocollo
------------------------------------	----------------

IL MODELLO RIGUARDA NOMINA DI NUOVA PERSONA MODIFICA DEI DATI DI PERSONA GIÀ ISCRITTA

ESTREMI DELL'IMPRESA O SOGGETTO R.E.A. CUI LA PERSONA DEL QUADRO 1 È COLLEGATA

Impresa o Soggetto R.E.A.:		
Nr. Registro Imprese	Ufficio di	Nr. R.E.A.

1 / DATI ANAGRAFICI

<input type="checkbox"/> 1 della persona fisica	<input type="checkbox"/> 2 della società socia	Codice fiscale
1 Cognome: _____ Nome: _____ Data di nascita ____ / ____ / ____ Cittadinanza: _____ sesso: <input type="checkbox"/> M <input type="checkbox"/> F Luogo di nascita, Stato: _____ Provincia: _____ Comune: _____		
2 Denominazione o ragione sociale: _____ Nr. Registro Imprese: _____ C.C.I.A.A. di: _____ Data di variazione dei dati anagrafici della persona o della denominazione sociale ____ / ____ / ____		

2 / RESIDENZA ANAGRAFICA DELLA PERSONA (o indirizzo della sede della società socia)
 (il domicilio della persona, qualora non coincida con la residenza, va indicato nel quadro note)

Stato _____	Provincia _____	Cap _____
Comune _____ Frazione o Località _____		
Via, viale, piazza ecc. _____ Nr. civico _____		
Data di variazione della residenza o dell'indirizzo della sede legale ____ / ____ / ____		

3 / CARICA (amministratore, liquidatore, sindaco, institore, etc.)
 SOGGETTA AD ISCRIZIONE NEL REGISTRO DELLE IMPRESE (esclusi i soci del q. 4)

Dal ____ / ____ / ____ la persona di cui al q.1 <input type="checkbox"/> è stata nominata alla <input type="checkbox"/> è stata confermata con modif. nella	
carica di: _____ carica di: _____	
Tale carica, di cui ha avuto notizia in data ____ / ____ / ____ gli è stata conferita per la seguente durata:	
<input type="checkbox"/> fino al ____ / ____ / ____	<input type="checkbox"/> per nr. ____ anni
<input type="checkbox"/> fino a revoca o dimissioni	<input type="checkbox"/> per nr. ____ esercizi
<input type="checkbox"/> fino all'approvazione del bilancio al ____ / ____ / ____	
<input type="checkbox"/> altro	

RISERVATO AGLI AMMINISTRATORI CON RAPPRESENTANZA E AI LIQUIDATORI

La stessa persona, in qualità di amministratore con rappresentanza, ai sensi dell'art. 2383, comma 6, c.c. ha il potere di agire			
<input type="checkbox"/> da sola <input type="checkbox"/> congiuntamente a: _____			
L'amministratore con rappresentanza / liquidatore, deposita la firma autografa in calce al presente Int.P. o al modello			S1 S2 S3

4 / QUALIFICA DI SOCIO (per i soci di s.n.c., s.a.s., società semplici e per s.r.l. unipersonale)

Dal ____ / ____ / ____ la persona di cui al quadro 1			
<input type="checkbox"/> ha assunto la qualifica di: _____			
<input type="checkbox"/> ha variato la propria qualifica da _____ a: _____			
<input type="checkbox"/> è stata iscritta nel libro soci come unico socio di S.r.l. _____			
L'amministratore con rappresentanza / liquidatore, deposita la firma autografa in calce al presente Int. P. o al modello			S1 S2 S3

Mod. **Int.P** pagina 1/2

5) POTERI DI RAPPRESENTANZA NON PREVISTI DALL'ATTO COSTITUTIVO O DALLO STATUTO

Dal ____/____/____ i poteri di rappresentanza attribuiti alla persona di cui al quadro 1 e associati alla carica di: _____ sono quelli previsti dall'atto di cui si indicano gli estremi: _____

(solo in caso di modifica) i nuovi poteri sostituiscono i precedenti si aggiungono ai precedenti

6) CONFERIMENTI, QUOTE DI PARTECIPAZIONE, PRESTAZIONI (per soci di s.n.c., s.a.s., società semplici)

Dal ____/____/____ la quota di partecipazione del socio è di:

A) Lire Euro _____ (piena proprietà)

B) Lire Euro _____ (nuda proprietà) il cui usufrutto spetta a: _____ (1)

C) Lire Euro _____ (usufrutto) la cui nuda proprietà spetta a: _____ (1)

Dal ____/____/____ il socio s'impegna a fornire prestazioni d'opera di: _____

7) NOTIZIE R.E.A.: ALTRE CARICHE O QUALIFICHE NON PREVISTE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

Dal ____/____/____ la persona di cui al quadro 1 è stata nominata alla carica o qualifica di: _____ fino al ____/____/____ fino a revoca o dimissioni

Per cui le cariche attualmente rivestite dalla persona sono le seguenti:

1		2	
---	--	---	--

8) ISCRIZIONI IN ALBI, RUOLI, etc. DELLA PERSONA (quando previste per esercitare l'attività denunciata)

Ente o Autorità	Denominazione albo, ruolo, etc.	Data	Numero
		____/____/____	
Ministero di Grazia e Giustizia - Iscrizione nel Registro dei Revisori contabili in G.U. n° _____ in data ____/____/____			

NOTE

DOCUMENTI ALLEGATI

nr.	copie di
nr.	copie di

FIRMA DELLA PERSONA

(Il presente modello deve essere sottoscritto soltanto se presentato separatamente dai modelli G1, G2, G3. In quest'ultimo caso, se è presentato da un amministratore per chiedere iscrizione della propria nomina, o depositare la propria firma autografa, il medesimo dichiara che non sussiste alcuna causa di ineleggibilità o di decadenza e il modello è soggetto a bollo.

Nome e Cognome	Firma
----------------	-------

SPAZIO PER L'ACCERTAMENTO DELL'IDENTITÀ DEL FIRMATARIO

n. doc. riconoscimento _____ rilasciato il _____ da _____

Data ____/____/____ _____ Firma (per esteso) e qualifica del ricevente

(1) Nel caso di più nudi proprietari o usufruttuari sulla quota indicare i dati anagrafici e il codice fiscale nel quadro NOTE.

MODIFICA PATTI SOCIALI

Dal punto di vista meramente formale, infatti, il contratto sociale continuerà a rappresentare tutti i poteri, anche quelli associati alla persona del socio receduto e ciò fino a quando gli altri soci non avranno provveduto con atto notarile (atto pubblico o scrittura privata autenticata) all'aggiornamento dei previgenti patti sociali, nella parte relativa ai poteri.

L'aggiornamento della visura relativamente ai poteri potrà essere eseguito quindi solo successivamente al deposito per l'iscrizione dell'atto modificativo del contratto sociale, con il quale i soci rimasti avranno aggiornato i poteri dei soci amministratori della società.

La domanda di iscrizione della cessazione del socio per recesso può essere presentata dal notaio, quale notaio rogante o autenticante, soltanto se dall'atto notarile risulti che il socio "X" ha manifestato la volontà di recedere, che la dichiarazione di recesso è stata ricevuta da tutti i soci rimasti in società, il tipo di recesso ("ad nutum" o per "giusta causa") e la data in cui il recesso si è perfezionato. Diversamente la domanda dovrà essere corredata dalla lettera di recesso e dalle ricevute di ritorno (oppure dalle relate di notifica in caso di intervento dell'ufficiale giudiziario) che diano prova della ricezione da parte degli altri soci rimasti.

La domanda di iscrizione del socio per recesso, nel caso in cui sia allegato l'atto notarile e questo risulti mancante dei punti suindicati, potrebbe anche essere presentata dall'amministratore (o dal notaio aggiungendo anche la firma digitale o autografa dell'amministratore) il quale dovrà dichiarare nel modello note in quale data gli altri soci hanno ricevuto la comunicazione di recesso. Alla stessa domanda dovrà essere allegata anche la lettera di recesso.

LIQUIDAZIONE DELLA QUOTA

Ai sensi di quanto dispone l'articolo 2289 del codice civile, infine, il socio receduto ha diritto soltanto ad una somma di denaro che rappresenti il **valore della quota**.

La liquidazione della quota è fatta in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si è verificato lo scioglimento del rapporto sociale: **il pagamento** della quota spettante al socio receduto deve essere fatto **entro sei mesi** dal giorno in cui si è perfezionato il recesso.

E' oramai pacifico che la liquidazione della quota deve essere effettuata a **valori di mercato** e dunque sui valori come in seguito indicati:

QUOTA % di:

- Cap. sociale
- Riserve capitale
- Riserve utili
- Utili/perdite
- Avviamento o disavviamento a valori reali

Occorre tenere infatti ben presente che **in certi casi** il socio recedente non solo non ha diritto ad alcuna liquidazione della quota visto l'assenza di valore della stessa ma anzi lo stesso è tenuto a **liquidare la quota di perdita** di sua spettanza.

La situazione pare ancora più complicata nel caso in cui, come spesso accade, il socio recedente abbia prestato **garanzie personali** presso un istituto di credito al fine di ottenere finanziamenti.

In tale circostanza può accadere che il socio o i soci rimanenti non siano in grado di fornire le adeguate garanzie necessarie una volta eliminate quelle del socio recedente.

Questa situazione può creare un vero e proprio "stallo" nella società poiché da una parte il socio uscente se non liberato dalle obbligazioni prestate non può abbandonare la gestione della società perché teme per la sua responsabilità di fronte agli istituti bancari dall'altra il conflitto societario rende in certi casi impossibile esercitare insieme l'attività d'impresa.

DISCIPLINA FISCALE

EFFETTI FISCALI IN CAPO A SOCIETA' DI PERSONE

In caso di esercizio di diritto di recesso occorre determinare il **valore della quota** spettante al socio. In tal senso è intervenuta la **R.M. n. 64/2008** al fine di chiarire il trattamento fiscale in capo alla società che riconosce al socio una somma a titolo di recesso.

In prima battuta si procede alla redazione di una **situazione contabile** che evidenzia l'effettivo valore economico del complesso aziendale comprensivo altresì della quota parte degli utili in corso di formazione al momento del recesso.

L'importo della quota così determinato, corrispondente ad una frazione del capitale economico della società, risulta solitamente superiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto contabile.

Tale differenza che può derivare dall'esistenza di plusvalenze latenti sui beni dell'attivo, da valori di avviamento e dalla quota parte degli utili in corso di maturazione alla data del recesso viene generalmente definita "**differenza da recesso**".

Dunque l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da **due componenti**:

- Il primo (affidente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta) risulta costituita dal **rimborso della quota di capitale sociale** versato dal socio e dalla distribuzione delle **riserve sia di utili che di capitale** eventualmente esistenti;
- Il secondo relativa al **riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico** del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che costituisce la cosiddetta "differenza da recesso".

A seguito della liquidazione della quota detenuta dal socio uscente, la società procede quindi per la parte affidente al rimborso del valore nominale della partecipazione **all'annullamento della quota di capitale sociale** detenuta dal socio ed alla corrispondente **riduzione delle eventuali riserve sia di utili che di capitale** spettanti al socio.

In riferimento al primo componente non si verifica alcun effetto fiscale poiché sorge una mera restituzione di somme versate a titolo di capitale.

Per quanto concerne invece il secondo componente la c.d. "**differenza da recesso**" sorge in questo caso una **rilevanza fiscale** da tenere in considerazione. Infatti poiché le plusvalenze latenti e gli utili in corso di formazione scontreranno imposizione in sede di cessione dell'azienda o di dichiarazione dei redditi conseguentemente la somma sborsata dalla società e costituente differenza da recesso costituisce un **componente negativo deducibile**.

Considerato che l'importo liquidato al socio per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione (costituito ordinariamente dai conferimenti e dalle riserve di utili tassati per trasparenza, e che, in linea di principio, coincide con la differenza da recesso) costituisce in capo allo stesso reddito imponibile, al fine di evitare una doppia tassazione sullo stesso reddito, una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti, si ritiene che la "**differenza da recesso**" sia **deducibile** in capo alla società **nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota**.

Si ritiene che tale somma vada contabilizzata in voce di CE **E.21 Perdita da recesso**

Esempio

BETA S.n.c.

Cap soc	20.000
Riserve utili	5.000
Avviamento	30.000
<u>Utili in formazione</u>	<u>7.000</u>
Tot	62.000

Caio socio al 20% recede dal contratto societario.

Caio è socio al 20% ha diritto a € 12.400 (62.000 x 20%) di cui:

- 5.000 [20% x (20.000 + 5.000)] afferenti al netto e dunque non rilevanti fiscalmente

- 7.400 [20% x (30.000 + 7.000)] deducibili dal reddito come perdita da recesso per la società e imponibili per il socio

EFFETTI FISCALI IN CAPO AL SOCIO PERSONA FISICA

Come disposto dall'art. 20 *-bis* TUIR la differenza da recesso in capo ai soci persone fisiche di società di persone costituisce **reddito da partecipazione** (da dichiarare in RH).

La **differenza da recesso** da dichiarare è data da:

Somma percepita - valore fisc. ric. partecipazione
--

Se fra recesso e costituzione sono decorsi 5 anni è consentito al socio persona fisica di avvalersi della **tassazione separata** art. 17 TUIR (da dichiarare in RM che consente di non far confluire il reddito da recesso fra gli altri redditi e dunque di non "caricare" le aliquote irpef e soprattutto di non scontare contribuzione previdenziale).

In considerazione della modalità di determinazione del reddito da recesso sopra esposta occorre ricordare che l'art. 68 co. 6 TUIR dispone che **il costo fiscalmente riconosciuto di una partecipazione in società persone** è dato da:

<i>Costo sottoscrizione</i>	<i>10.000</i>
<i>+ redditi imputati per trasparenza</i>	<i>20.000</i>
<i>-perdite imputate per trasparenza</i>	<i>2.000</i>
<i>-utili distribuiti fino a concorrenza di quelli imputati</i>	<i><u>10.000</u></i>
	<i>18.000</i>

EFFETTI FISCALI IN CAPO AL SOCIO SOC. PERSONE O CAPITALI

Qualora invece il socio recedente dalla società di persone fosse un' altra società di persone o una società di capitali come dovrebbe essere tassata la differenza da recesso?

In questa circostanza occorre effettuare una distinzione:

In presenza di requisiti PEX della partecipazione l' eccedenza rispetto al c.f.r.:

- Se costituita da riserve di capitale è esente al:
 - 95% se percettore è soc. di capitali;
 - 50,28% se percettore è soc. di persone
- Se costituita da riserve di utili in sospensione e plusvalori latenti:
 - concorre integralmente alla formazione del reddito

In assenza di requisiti PEX della partecipazione l' eccedenza rispetto al c.f.r. la differenza da recesso è imponibile integralmente senza ulteriori distinzioni.

Esempio recesso di soc. di capitali (50%) da soc. di persone con requisiti PEX

- Cap soc. 10.000
- Riserve capitale 20.000
- Riserve di utili 30.000

Costo fiscalmente riconosciuto 5.000

Differenza da recesso 25.000 di cui:

- 10.000 da riserve di capitale: esenti al 95%
- 15.000 da riserve utili: integralmente tassate

18 marzo 2010

Fabio Balestra