

Scuola di formazione ODCEC Perugia
- 28 gennaio 2014-

RECESSO ED ESCLUSIONE DEL SOCIO DA SOCIETÀ

-aspetti contabili e fiscali-

RECESSO ed ESCLUSIONE

DA SOCIETA DI
PERSONE

DA SOCIETA DI
CAPITALI

RECESSO:

esercizio di un diritto potestativo, integrante una dichiarazione di volontà, unilaterale e recettizia.

ESCLUSIONE:

Causa di scioglimento di un singolo rapporto sociale

Recesso del socio di società di persone...

Ipotesi di recesso da società di persone:

1. società contratta a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno dei soci: recesso senza motivazione + preavviso almeno 3 mesi (allo scadere dei 3 mesi il recesso è operativo);
2. Giusta causa ex art. 2285 c.c.;
3. Casi stabiliti dal contratto sociale – c.d. «recesso convenzionale»

2 e 3 => il recesso è efficace quando la dichiarazione è portata a conoscenza degli altri soci.

Art. 2289 c.c.:

«nei casi in cui il rapporto sociale si scioglie limitatamente a un socio, questi o i suoi eredi, hanno 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 verifica lo scioglimento.

Se vi sono operazioni in corso, il socio o i suoi eredi partecipano agli utili ed alle perdite inerenti alle operazioni medesime.

Salvo quanto è previsto nell'art. 2270 il pagamento della quota spettante al socio deve esser fatto entro 6 mesi dal giorno in cui si verifica lo scioglimento del rapporto.»

- Rimborso della partecipazione sociale,
- in proporzione al patrimonio sociale,
- al valore di mercato,
- al momento della dichiarazione di recesso.



Determinazione della quota attraverso un bilancio straordinario:

1. Temporale: redazione non alla chiusura d'esercizio, ma riferito alla data di comunicazione del recesso;
2. Criteri di valutazione: valore di mercato

IMPOSTA DI REGISTRO:

- liquidazione della quota in denaro => imposta in misura fissa
- liquidazione della quota in natura => imposta in misura proporzionale
 - ✓ con beni immobili => ipotecaria e catastale proporzionale

Art. 17. cm 1 lett. l), cm 2, cm 3 Tuir;

Art. 20 bis Tuir;

Recesso, esclusione, morte del socio, riduzione del capitale,
liquidazione

Rimborso del capitale investito:

- Somme di denaro
- Beni, al valore normale

Reddito da partecipazione

Il reddito da partecipazione non costituisce un'autonoma
categoria reddituale ma assume la categoria reddituale da cui
trae origine (Circ. AE 13.02.2006, n.6, p. 7.12)

Reddito d'impresa,
derivando dalla partecipazione ad una società di persone

...recesso del socio di società di persone...

Reddito d'impresa



principio di competenza temporale:
competenza è data dalla data di effetto del recesso

Qualora la società versasse al recedente l'importo dovuto, in esercizi successivi o ratealmente in più esercizi, questo sarà comunque imponibile nell'esercizio di competenza per intero.

CHE COSA SI TASSA?

Reddito da partecipazione =

Somma di denaro, valore normale dei beni

(-) costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione

CFR =

Costo di acquisto della quota (costo + spese incrementative)

+ versamenti in conto capitale

+ versamenti a fondo perduto

+ versamenti a copertura delle perdite

+ redditi imputati per trasparenza

- Perdite attribuite al socio per trasparenza

+ rinuncia ai crediti vantati nei confronti della società (sia commerciali che finanziari)

- Utili civilistici effettivamente distribuiti (fino a concorrenza dei redditi e delle perdite fiscali ad esso imputati)

Reddito da partecipazione da indicare nel quadro RH –modello Unico persone fisiche

...recesso del socio di società di persone...

Pertanto....

Importo corrispondente alla restituzione del capitale sociale sottoscritto e versato	<u>Non</u> imponibile per il socio
Versamenti in conto capitale o a fondo perduto	<u>Non</u> imponibile per il socio
Quota parte di competenza di riserve di utili di precedenti esercizi già tassati per trasparenza	<u>Non</u> imponibile per il socio
Quota parte di competenza di riserve non tassabili	<u>Non</u> imponibile per il socio
Utile dell'esercizio in corso di formazione	Tassato in capo al socio
Maggior valore della quota di partecipazione	Tassate in capo ai soci (plusvalori latenti)

...recesso del socio di società di persone...

COME SI TASSA?

SOGGETTO USCENTE	SOCIETA COSTITUITA DA MENO DI 5 ANNI	SOCIETA COSTITUITA DA PIÙ DI 5 ANNI
PF imprenditore	Tassazione ordinaria	Tassazione ordinaria o su opzione separata
PF non imprenditore ed eredi	Tassazione ordinaria	Tassazione separata o su opzione ordinaria

- Rileva la costituzione della società e non il tempo della qualità di socio

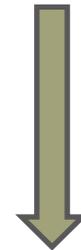
MEMO, in caso di tassazione separata:

- l'imposta è liquidato dall'AE;
- è dovuto un acconto del 20% sull'intero ammontare della plusvalenza;
- La tassazione avviene con l'applicazione dell'aliquota media calcolata sul biennio anteriore all'esercizio del recesso

N.B.

Sia nelle società di persone, che in quelle di capitali,
se recesso è atipico:

- Quote del recedute vendute ai soci rimanenti
- Quote del recedente vendute a terzi non soci



la plusvalenza, in capo al socio persona fisica, è tassata come
capital gains (artt. 67 – 68 Tuir) => per cassa

Generalmente somma da liquidare al recedente > quota di pn contabile

- restituzione del conferimento iniziale non può essere tassata, in quanto non è incremento di ricchezza

- gli utili già formati sono stati oggetto di tassazione per trasparenza

=>concorre alla formazione del reddito del socio la parte di quota percepita corrispondente:

- All'utile in corso di formazione
- Ai plusvalori espressi in bilancio
- Alle riserve in sospensione d'imposta
- All'avviamento

La società, per la parte che corrisponde al rimborso del valore nominale , riduce il patrimonio netto ed iscrive debito verso il socio

La parte eccedente potrebbe:

1. essere iscritta nell'attivo stato patrimoniale come costo pluriennale (avviamento) MA, OIC 24 per le immobilizzazioni immateriale, prevede che per l'iscrizione:

- a) l'avviamento sia costituito da costi ad utilità differita che garantiscano benefici futuri;
- b) che sia quantificabile
- c) non sia suscettibile di vita propria, separatamente dal complesso aziendale

scelta poco opportuna

2. ts di Assonime circ. 32/2004: rivalutazione dell'attivo patrimoniale con corrispondente iscrizione nel patrimonio netto di una riserva di capitali ed all'atto del recesso ridurre il capitale e la riserva iscrivendo il debito verso il socio receduto. Modalità per far emergere plusvalenze latenti.

Perplessità: postulato di redazione del bilancio è valutazione al costo di acquisto o produzione, salvo leggi speciali di rivalutazione

3. Iscrizione in bilancio di un credito verso i soci superstiti. Ratio: i soci, attraverso la società che diminuisce il proprio patrimonio, compiono un atto simile all'acquisto della quota

4. Iscrizione della differenza in conto economico come sopravvenienza passiva. OIC 28: la differenza deve gravare sulle riserve disponibili e se le riserve sono insufficienti la differenza grava sul conto economico. La sopravvenienza passiva dovrebbe essere riclassificata tra gli oneri straordinari (E21) in quanto non derivante dalla gestione dell'impresa.

(unica ip. in cui detto valore potrà essere dedotto; conforme ris. AE 64/2008)

IVA - art. 2, cm 2 n.6 DPR 633/72 –

- sono imponibili Iva le assegnazioni di beni fatte ai soci, a qualsiasi titolo (distribuzione di utili, liquidazione del patrimonio sociale, rimborso a seguito di recesso)

Esclusioni: quando oggetto dell'assegnazione sono beni oggettivamente esclusi Iva (es. denaro)

Esenzioni: quando oggetto dell'assegnazione sono beni oggettivamente esenti Iva

PROBLEMA: LA DIFFERENZA DA RECESSO è DEDUCIBILE PER LA Società?

Questione: istruzioni Unico 2000 – SP => sì deducibilità

Questa precisazione non è più stata riportata nelle istruzioni degli anni successivi....

Ante 2008:

- 1) favorevoli: la differenza da recesso nasce da utili in corso di formazione e plusvalenze latenti che rimangono nella società anche dopo il recesso e che saranno tassati in capo ai soci superstiti (gli utili alla fine dell'esercizio di formazione e le plusvalenze alla realizzazione); se non permetto la deducibilità => doppia imposizione
- 2) Contrari: il recesso è un'operazione sul capitale, ha riflessi sulla sfera patrimoniale della società e la differenza non può essere considerata un costo

Ris. AE 25.02.2008 n. 64:

per la società le somme o il valore normale dei beni liquidati al socio receduto, per la parte che eccede il patrimonio netto contabile attribuibile al sociosono deducibili

n. b – la differenza da recesso è un componente deducibile nelle società di persone ma non nelle società di capitali

IL RECESSO CON ASSEGNAZIONE DI BENI IN NATURA

- Il valore del bene attribuito al socio che recede costituirà per la società (di persone E anche per le società di capitali):
 - un ricavo, se il bene assegnato è un bene merce
oppure
 - una plusvalenza se il bene è strumentale
- L'imponibile nasce NON dal confronto: valore del bene e quota ma valore fiscale del bene e valore di mercato

Il recesso del socio ed il declassamento della società in ditta individuale – trasformazione impropria – art. 2272 n.4 c.c.

Una delle cause di scioglimento per una società di persone è la mancanza della pluralità dei soci, se quest'ultima non viene ricostituita nel termine di 6 mesi.

L'unico socio superstite può:

- Ricostituire la pluralità dei soci, entro 6 mesi
- Dichiarare lo scioglimento della società ed avviare la procedura di liquidazione
- Dichiarare di voler continuare l'attività d'impresa individualmente (ip. Rinvenibile nelle società a base familiare, in cui il genitore recede ed il figlio acquista titolarità dell'impresa che diventa individuale)

Il passaggio da società di persone a ditta individuale:

- cass. 6.2.1984, n.905
- cass. 16.3.1996 n.2226
- Cass. n. 3671 del 2007
- Circ.19.6.2002 n.54: la trasformazione non costituisce realizzo o distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento. (l'art. 170 tuir non menziona questo tipo di operazione)

Recesso del socio di società di capitali...

Codice civile:

Art. 2437 – diritto di recesso

Art. 2437 bis- termini e modalità di esercizio

Art. 2437ter- criteri di determinazione del valore delle azioni

Art. 2437quater – procedimento di liquidazione

Art. 2437quinquies – disposizioni speciali per le società con azioni quotate in mercati regolamentati

Art. 2473- recesso del socio

Art. 2473bis – esclusione del socio

SPA

SRL

ART. 2437 QUATER C.C.

- Le azioni del socio recedente sono offerte in opzione agli **altri soci** ed ai possessori di obbligazioni convertibili;
- Qualora i soci non acquistino (in tutto o in parte) le azioni gli amministratori possono collocarle **presso terzi**;
- Se non c'è collocamento entro 180 gg dalla comunicazione del recesso, le azioni sono acquistate da parte della **società**, utilizzando riserve disponibili (anche in deroga all'art. 2357 c.c.)
- In mancanza di **utili e riserve disponibili** deve essere convocata l'assemblea straordinaria per deliberare la **riduzione del capitale sociale**, o lo scioglimento della società.



OIC 28 «patrimonio netto», p. B.3: a seguito della delibera di riduzione del capitale sociale o delle riserve, sorge un debito vs socio receduto, per l'importo assegnato alla partecipazione;

In bilancio tale importo=> D14 altri debiti

- Spa quotata: il valore di liquidazione si determina con riguardo alla media dei prezzi di chiusura delle azioni nei 6 mesi precedenti la data di pubblicazione, ovvero la data di ricezione, dell'avviso di convocazione dell'assemblea che delibera il recesso
- Spa non quotata: valore determinato dagli amministratori, tenuto conto del parere del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione, in base alla consistenza patrimoniale della società, nonché delle prospettive reddituali della stessa e dell'eventuale valore di mercato delle azioni.
- Il recesso nelle s.p.a. può essere esercitato anche solo per una parte delle azioni possedute (non nelle s.r.l. – secondo il Notariato anche nelle srl è possibile recesso parziale)

ART. 2473 C.C. -recesso

- Recesso => rimborso in proporzione al patrimonio sociale determinato al valore di mercato al momento del recesso.
- Se disaccordo sul valore =>relazione giurata di un esperto nominato dal Tribunale
- Rimborso anche attraverso: acquisto dai soci superstiti o da terzi
- In mancanza: riserve disponibili
- In mancanza: riduzione del capitale sociale secondo art. 2482 c.c.
- In mancanza: liquidazione

ART. 2473 BIS C.C. – esclusione

- È esclusa la possibilità del rimborso della partecipazione mediante riduzione del capitale sociale

Fiscalmente:

recesso ha le basi nell'art. 47, cm 7 anche per soggetti imprenditori nella parte in cui prevede:

Reddito del socio = somme percepite per scioglimento del vincolo sociale
- costo fiscale della partecipazione annullata (cfr)

MODALITÀ DEL RECESSO:

1. Acquisto delle quote/azioni da parte degli altri soci («recesso improprio»)
2. Acquisto delle azioni da parte della società ed eventuale annullamento (solo spa – no srl art 2474 c.c.)
3. Annullamento delle partecipazioni => riduzione pn

1. Recesso improprio:

- vendita ai soci rimanenti
- vendita a terzi



Non c'è una riduzione del patrimonio della società, ma una cessione tra uscente ed acquirente



- I. Socio pf non imprenditore: reddito diverso di natura finanziaria art. 67 cm1 lett. C) plusvalenze su partecipazioni qualificate e cbis) plusvalenze su partecipazioni non qualificate (capital gain) ed art. 68;
 - II. Socio IRES: plusvalenza art. 86 cm 5 bis e quindi art. 87 (Pex) qualora ne ricorrano i requisiti, oppure minusvalenza ex art. 101 Tuir
 - III. Socio imprenditore individuale o soc. persone: disciplina reddito d'impresa; plusvalenza o minusvalenza ex art. 58 Tuir
- non ci sono riflessi nella contabilità sociale

Memo – definizioni di partecipazioni qualificate e non qualificate-
art. 67, cm 1, lett. C) Tuir:

1) Cessione di partecipazioni qualificate => cessione a titolo oneroso di partecipazione che rappresentino una percentuale > 20% dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria (2% se la società è quotata),

Ovvero

2) Partecipazione al capitale o al patrimonio > 25% (5% se quotata)

2. Acquisto delle azioni da parte della società

- Non c'è un'immediata riduzione del capitale
- Attivo sp: azioni proprie anche in deroga all'art. 2457 (art. 2437quater, cm 5, c.c.)
- I soci ricevono la liquidazione delle azioni dal patrimonio sociale

3. Annullamento della partecipazione da parte della società

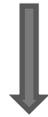
- Rimborso è realizzato: riserve disponibili, qualora non capienti, capitale sociale;

Art. 47, cm 7 Tuir (per persone fisiche non imprenditori):

- Somme ricevute dal socio – prezzo pagato per le azioni (o quote) > 0 =>
UTILE

Ancorché vengano assegnate riserve di capitali o frazione di capitale stesso e non riserve di utili !!

(se al posto di pf non imprenditore c'è soggetto imprenditore, anche Ires, il sottozero è tassato come plusvalenza e non come utile - vd infra artt. 86 e 101 Tuir)



Art. 86, cm 5 bis : «*nelle ipotesi dell'art. 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni*»

Art. 47 Tuir:

- Partecipazioni non qualificate (ita o estere): ritenuta a tit. imposta 20%
- Partecipazioni residenti qualificate: forma reddito il 49,72%
- Partecipazioni estere qualificate: imponibile il 49,72% assoggettato a ritenuta a tit. acconto 20% sul netto frontiera;
- Partecipazioni in black list: imponibile al 100%

...recesso del socio di società di capitali...

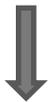
Art. 47 applicabile SOLO se la società annulla le azioni (quote) del receduto (vd slide recesso improprio)



Le somme ricevute sono trattate come reddito di capitale anziché come redditi diversi ex art. 67 e ss



Se somme ricevute – CFR < 0 => la perdita non è compensabile, né riportabile. (se avessi perdita da capital gain – ergo recesso improprio ex art. 67 - avrei potuto utilizzarla nei 4 anni successivi per ridurre plusvalenze omogenee)



Anche se per la tassazione, per le pf non imprenditori, gli effetti concreti nel recesso tipico e nel recesso improprio sono gli stessi, in caso di «recesso in perdita», sarebbe più conveniente una cessione della partecipazione piuttosto che un recesso tipico.

NOTA BENE: art. 27, cm 1bis, DPR 600/73:

«Nei casi di cui all'articolo 47, commi 5 e 7, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la ritenuta prevista dai commi 1 e 4 si applica sull'intero ammontare delle somme o dei valori corrisposti, qualora il percettore non comunichi il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione.»

Spetta al socio comunicare alla società il cfr della partecipazione in modo che la società possa applicare la ritenuta sulla differenza; in mancanza di comunicazione la società applicherà la ritenuta sull'intero ammontare

...recesso del socio di società di capitali...

Redditi Partecipazione in soggetto IRES, in qualità di reddito d'impresa (imprenditore individuale e società di persone commerciali)

⇒ ART. 59 TUIR: «dividendi»

- imponibilità al 49,72% , per cassa
- Applicazione dell'art. 47 Tuir

Partecipazione in società di capitali, detenute da società di capitali

Art. 89 Tuir: «dividendi ed interessi»

(memo: cm1 => soc. persone partecipata da soc capitali => art. 5, reddito imputato per trasparenza, indipendentemente dall'effettiva percezione – principio di competenza)

Comma 2 => soc. capitali partecipata da soc. capitali => utili imponibili al 5%, al momento della distribuzione – ratio: evitare doppia imposizione per un reddito che sconta Ires (salvo opzione per trasparenza)

Pertanto:

(Capitale + riserve di capitale) - cfr > 0 =>	Plusvalenza (capital gain)	Esenzione se requisiti Pex
+ riserve di utili	dividendo	Tassato al 5%

Riepilogo

1. Recesso di imprenditore da Sc, con ripartizione di riserve di capitali (circ. 36/E del 2004):

il sottozero (somme ricevute come ris cap- cfr >0) => tassato come plusvalenza ex art. 86 (=> pex se possibile ex art. 87)

Se sottozero negativo (minusvalenza) => generalmente deducibile, salvo partecipazione in Pex

2. Recesso con ripartizione di riserve di utili => le somme rilevano come dividendi ex art. 89 => imponibili 5% per percettore Ires, imponibili 49,72% percettore imprenditore individuale o società di persone

3. Recesso con ripartizione di riserve miste, le riserve di utili concorreranno come dividendi e le riserve di capitale (o capitale sociale vero e proprio) andranno confrontate con cfr per definire plusvalenza/minusvalenza.

ES. circ. 36/E del 2004:

Cfr = euro 3.000

Somme attribuite al socio receduto = euro 4.500

Somme attribuite a titolo di ripartizione di riserve di capitale = 4.000



Riserve di capitali = euro 4.000

Utile/ riserve di utili = euro 500



euro 1.000 plusvalenza (ordinaria o pex)

euro 500 imponibile al 5%

MEMO:

Requisiti Pex – art. 87 Tuir - => (esenzione 95%)

1. Ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione
2. Classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso
3. Residenza fiscale in uno stato o territorio diverso da quelli a fiscalità privilegiata
4. Esercizio di impresa commerciale della partecipata

...recesso del socio di società di capitali...

È possibile che il socio realizzi sia utili che minusvalenze

Es.

partecipazione valore euro 800

valore riconosciuto euro 1.000 di cui euro 500 capitale, euro 200 riserve di capitale ed euro 300 riserve di utili

⇒ 300 tassati al 5% come dividendo

⇒ 100 (= 800 – 700) = minusvalenza da realizzo

Le minusvalenza saranno:

- indeducibili se la partecipazione ha requisiti pex
- deducibili se no pex

Riepilogo in base alla natura del socio

Recesso da società di capitali – il socio può essere:

- PF non imprenditore: art.47 cm 7 => art.47 cm1

- Società di persone

➤ Per il rimborso del capitale : art.58 cm 2 –art. 87 cm 6 => plusvalenza

pex : confluisce nel
reddito d'impresa al
49,72%

➤ Per utili o riserve di utili: art. 59 – confluisce nel reddito d'impresa per

No pex: diventa reddito
d'impresa al 100%

- Società di capitali:

➤ Plusvalenza: art. 86 cm 5 bis – art.87 cm6 =>

pex : confluisce nel reddito
d'impresa per il 5%

➤ Art. 89 => confluisce nel reddito d'impresa per

No pex: diventa reddito
d'impresa al 100%

Deducibilità della differenza da recesso per la società (di capitali)
oggetto del recesso

Le somme da attribuire al socio > pn => liquidazione della società
(opp. i soci superstiti aumento di capitale)

Art. 109, cm 9: «Non è deducibile ogni tipo di remunerazione dovuta:

a) *su titoli, strumenti finanziari comunque denominati, di cui all'articolo 44, per la quota di essa che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;»*

non deducibile da parte della società la somma versata al recedente

Quando una soc. di capitali recede con recesso tipico da un'altra società di capitali il reddito prodotto può essere:

- Plusvalenza => criterio di competenza
- Dividendo => tassato all'atto dell'effettiva percezione, ex art. 89 cm 2

Nel caso in cui le somme siano incassate in un esercizio diverso da quello di competenza, i valori concorreranno a formare reddito in esercizi diversi

Riflessi sul bilancio d'esercizio

La tassazione per cassa dei dividendi => disallineamento con contabilizzazione del provento in conto economico

Se incasso esercizio successivo a quello di contabilizzazione => imposte differite

Inoltre art. 86 cm 4, consente il frazionamento delle plusvalenze se:

- Non sono in Pex
- Siano state iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi tre bilanci

MA letteralmente la norma prevede che possono essere “spalmate” solo le plusvalenze “*determinate a norma del comma 2*” mentre la disciplina delle plusvalenze da recesso ex cm 5bis –

MA di fatto potrebbero rientrare tra le cessioni a titolo oneroso beneficiando del frazionamento