

di Marino Mascheroni Consulente Fiscale

Analisi dell'Istituto del
recesso e della
recente risoluzione
n° 64 del 25
Febbraio 2008

Il recesso del socio nelle società di persone

Il recesso è l'esercizio di un diritto potestativo, integrante una dichiarazione di volontà unilaterale e recettizia, da portare a conoscenza degli altri soci, pur non essendo prevista e richiesta la loro accettazione: così si pronunciava il Tribunale di S. Maria Capua Vetere nel 1991.

Il recesso diventa operativo per effetto della sola manifestazione di volontà del socio recedente: così la Corte di cassazione con Sentenza del 30 Maggio 1953. Le tre ipotesi che legittimano il diritto di recesso nelle società di persona, quindi anche titolari di farmacie sono:

- Quando la società è contratta a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno dei soci (ipotesi piuttosto remota), il socio può recedere senza motivazione alcuna, ma il recesso deve essere comunicato agli altri soci con un preavviso di almeno 3 mesi.
- Quando sussiste una giusta causa. Cioè a dire, ai sensi dell'articolo 2285 del Codice Civile, quando il recesso è una reazione ad inadempimenti alle obbligazioni derivanti dal contratto sociale posti in essere dagli altri soci. Non giustifica il recesso, invece, il mero disaccordo tra i soci.

- Quando si verifica il caso stabilito nel contratto sociale.

Il Tribunale di Milano Sez^o 8 civile, Sentenza 17 febbraio 2004 n° 1870 così affermava "L'indagine in tema di giusta causa di recesso ex articolo 2285 c.c. va necessariamente ricondotta alla altrui violazione di obblighi contrattuali, ovvero alla violazione dei doveri di fedeltà, lealtà, diligenza o correttezza inerenti alla natura fiduciaria del rapporto sottostante, con la conseguenza che il recesso del socio di una società di persone può ritenersi determinato da giusta causa solo quando costituisca una legittima reazione ad un comportamento degli altri soci obiettivamente, ragionevolmente ed irreparabilmente pregiudizievole del rapporto fiduciario."

L'art. 1372 c.c. prevede che il contratto possa essere sciolto solamente per mutuo consenso o nei casi stabiliti dalla legge. Uno di questi casi, che presentano sempre il carattere dell'eccezionalità (altrimenti verrebbe meno la forza vincolante del contratto), è il recesso del socio previsto dall'art. 2285 c.c., vale a dire la facoltà attribuita al singolo partecipante di sciogliersi unilateralmente dal vincolo che lo unisce agli altri soci.

Il recesso è dunque un istituto di carattere eccezionale e, come tale, mantiene la sua configurazione nel contratto di società di persone, dove è consentito solo in determinate ipotesi. Il socio può recedere liberamente previo preavviso di tre mesi come visto, solo quando la società sia contratta a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno dei soci; se invece la società è contratta a tempo determinato il recesso è consentito soltanto quando sussista una giusta causa o quando ricorra un'ipotesi indicata come causa possibile di recesso dal contratto. La legge media quindi fra due esigenze: da un lato si vuole tutelare la libertà individuale, evitando la perpetuità del vincolo contrattuale e nel contempo garantire la libertà di iniziativa economica vista nel suo aspetto negativo come rinuncia

ad una attività economica già intrapresa con altri; dall'altra si vuole assicurare stabilità all'assetto societario, evitando che il soggetto possa arbitrariamente e pretestuosamente ritirarsi dalla compagine sociale, compromettendone il raggiungimento delle finalità o la stessa esistenza. Conseguenza del recesso è infatti la liquidazione delle quote al socio uscente, la quale si traduce in un esborso finanziario che è tanto più elevato, quanto più consistente l'entità della partecipazione ed in una società di farmacisti non è ammontare solitamente di poco conto.

Va considerato nullo l'accordo che stabilisce che il socio possa rinunciare preventivamente al diritto di recesso nelle ipotesi dell'art. 2285; sono per contro modificabili contrattualmente le modalità relative al suo esercizio, come ad esempio la durata del termine di preavviso, a condizione che queste non comportino in pratica una soppressione della difesa del socio.

La giusta causa

Stabilire in concreto quando sussista una giusta causa di recesso è una questione di non facile soluzione.

La giurisprudenza prevalente, interpretando in modo restrittivo il concetto di giusta causa (così come peraltro avviene per altri contratti quali quello di lavoro, di mandato, di apertura di credito e simili), ha ritenuto di doverla identificare in tutti quei fatti riconducibili alla violazione di obblighi contrattuali, e di fedeltà, di diligenza e correttezza, incidenti sulla natura fiduciaria del rapporto. Il recesso diventa quindi una giustificata reazione ad un comportamento illegittimo degli altri soci, condotta che viene a minare il rapporto fiduciario sul quale si basano le società di persone. Partendo da queste premesse si è considerato insufficiente a determinare una giusta causa di recesso sia il disaccordo su una qualsiasi pretesa, anche se fondata, sia un qualunque

pretestuoso motivo di dissenso.

Si è quindi stabilito che il diritto di recesso possa essere esercitato in presenza di una reiterata violazione da parte del socio-amministratore dell'obbligo di rendere conto della gestione sociale e dell'andamento economico della società. Così anche nel caso di emarginazione costante di alcuni soci amministratori, effettuata tramite l'affidamento di lavori meno importanti e più ingrati, il rifiuto di porre a loro disposizione le scritture contabili, l'assunzione di decisioni di rilievo per l'azienda al di fuori di preventive consultazioni. La giusta causa di recesso è stata anche riconosciuta nell'ipotesi che il socio venga senza motivo escluso dalla gestione degli affari sociali. Parimenti nel caso di gravi irregolarità nelle tenuta delle scritture contabili da parte di altro socio amministratore, in concomitanza con un'attività sociale irrimediabilmente passiva. Si è considerata giusta causa il fatto che l'altro socio abbia subito protesti di assegni bancari e di vaglia cambiari all'epoca del recesso.

La dottrina ha ampliato la casistica riguardante la ricorrenza della giusta causa di recesso, non limitandola agli inadempimenti e alle scorrettezze degli altri soci, facendovi rientrare altri fatti rilevanti di carattere oggettivo, riguardanti il soggetto recedente. La ricorrenza di un giusta causa di recesso è stata identificata nell'esistenza di un dissidio insanabile fra i soci che si riflette sulla gestione dell'impresa, ostacolando in tal modo il conseguimento dell'oggetto sociale.

Così anche nel caso di modifiche essenziali al contratto di società deliberate a maggioranza, quando questo è ammesso dall'atto costitutivo. Se si cambiano infatti gli aspetti essenziali del rapporto societario, mutando radicalmente le regole del gioco, non si vede perché non concedere al socio dissenziente l'uscita dalla società, come è per altro disposto per le società di capitali nelle ipotesi indicate dall'art. 2437 c.c..

Pensiamo ad una società di farmacisti quando viene modificata unilateralmente la possibilità degli eredi di subentrare nella

compagine sociale a causa di morte.

Altre situazioni che impediscono una prosecuzione proficua dell'attività sociale sono state indicate come giustificazione dell'uscita volontaria del socio, quali la perdita in misura notevole dei conferimenti, la trascuratezza o l'incapacità degli amministratori, la condotta immorale dei soci, la mancata esclusione di un socio, quando se ne verificano i presupposti.

Riteniamo che le fattispecie integranti la giusta causa di recesso debbano anche includere fatti sopravvenuti, di carattere straordinario, che incidono sulle qualità essenziali della figura personale del socio, impedendo allo stesso quella collaborazione fattiva, su cui deve essere imperniato il rapporto sociale.

Ciò si avvera nel caso di intervenuta dichiarazione d'interdizione e di inabilitazione. L'incapacità totale o parziale del socio infatti, rendono inidonea e difficoltosa la sua partecipazione in società, da attuarsi attraverso rappresentanza o assistenza. Analogamente nel caso del socio d'opera che non sia più in grado di prestare la sua attività nell'impresa. Detta ipotesi, come quella precedente sono significativamente indicate come motivo di esclusione ai sensi dell'art. 2286, perché cause idonee a giustificare la rottura del vincolo societario, determinandosi una situazione che contrasta con lo scopo sociale, consistente nello svolgimento in comune di una attività economica.

Parimenti deve ammettersi il recesso del socio che per malattia o per età avanzata non sia più in grado di seguire gli affari della società.

I caratteri peculiari delle società di persone, in specie l'importanza che ha in esse l'attività dei soci e l'affiatamento che deve permanere fra di essi, ci sembra possano giustificare un'estensione del diritto di recesso ai casi prospettati.

Il contratto di società stesso potrà indicare a titolo esemplificativo quali fatti possano integrare la giusta causa di recesso, con l'effetto di prevenire controversie sull'idoneità della causa stessa.

L'accertamento in ordine alla sussistenza di una giusta causa e alle altre condizioni di ammissibilità del recesso è demandato alla valutazione del giudice di merito ed è sottratto al sindacato di legittimità, se congruamente motivato ed immune da vizi logici e giuridici.

La valutazione della quota

Nell'ipotesi in cui il socio comunica il proprio recesso, il Codice Civile prevede il rimborso della partecipazione sociale in proporzione al patrimonio sociale tenendo conto del suo valore di mercato al momento della dichiarazione di recesso.

Nella pratica il rimborso può avvenire:

- Mediante acquisto da parte degli altri soci proporzionalmente alle loro quote di partecipazione.
- Mediante acquisto di un terzo concordemente individuato dai soci medesimi.

Come si può facilmente intuire, il recesso si concretizza mediante la vendita della quota ai soci o ad un terzo e se codesto terzo è indicato dal socio recedente è del tutto ovvio che deve trovare l'unanime consenso degli altri soci rimanenti.

Se i restanti soci non sono interessati all'acquisto della partecipazione sociale del socio recedente o non individuano un soggetto terzo, il rimborso avviene a carico della società: si verifica cioè un fenomeno di accrescimento proporzionale a vantaggio di tutti i soci della quota del socio receduto.

Socio receduto: trattamento fiscale delle somme ricevute

Se il recesso avviene "impropriamente" mediante la vendita delle quote, siamo in presenza di plusvalenza disciplinata mediante il regime del capital gain. Plusvalenza x 51% = imponibile sul quale si applica l'IRPEF ordinaria: in via approssimativa la tassazione si aggirerà sul 20% della plusvalenza realizzata. Diversamente, nell'ipotesi di liqui-

dazione da parte della società della quota del socio receduto, la tassazione è di altra natura, con applicazione dell'articolo 20-bis del TUIR. Ne consegue l'applicazione della tassazione ordinaria, ovvero a tassazione separata se tra la data di costituzione della società e la comunicazione di recesso sono trascorsi più di 5 anni (Art. 17, comma 1, lett. I TUIR).

Trattamento fiscale in capo alla società

La sotto citata risoluzione prende in considerazione il trattamento fiscale in capo alla società, ponendo rimedio ad un vuoto legislativo e dando soluzione ad uno dei problemi fiscali più sentiti sul quale la dottrina si è sbizzarrita.

La risoluzione n. 64 del 25 febbraio 2008, a seguito di un'istanza di interpello inoltrata da una società di persone, nel fornire la soluzione alla problematica, sposa interamente le argomentazioni dottrinali che ritengono deducibile per la società le somme liquidate al socio receduto per la parte di essi che eccede il patrimonio netto contabile attribuibile al socio in base alla sua percentuale di partecipazione al capitale sociale.

In particolare, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da due componenti:

- La quota corrispondente al patrimonio netto contabile spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta di natura esclusivamente patrimoniale e che non rileva sul risultato economico della società.
- La quota eccedente il patrimonio netto contabile detta "differenza da recesso" che si sostanzia in un componente negativo e deducibile ai fini della determinazione del reddito della società, quindi fiscalmente rilevante a differenza di una normale cessione di quota e generanti plusvalenze latenti del complesso aziendale, che rimarranno insite nel patrimonio della società anche dopo il recesso.