

**ACCERTAMENTO**

---

***La rinuncia al TFM da parte dell'amministratore va comunque tassata***

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Come noto, al termine del mandato degli amministratori, la società provvede a corrispondere agli stessi un'**indennità**. Il presente intervento ha come intento l'analisi, sia da un punto di vista normativo che da un punto di vista della prassi, della **rinuncia del socio-amministratore all'indennità di fine mandato** alla luce della **recente ordinanza della Cassazione n. 1335 del 2016**. Nelle pronunce precedenti a quest'ultima, in sintesi, sono stati annullati quattro avvisi di accertamento con i quali si erano ritenuti assoggettabili a **ritenuta** d'imposta le rinunce alle indennità di fine mandato da parte di due soci - amministratori, rinunce per effetto delle quali le somme spettanti a tali titoli erano refluite nel patrimonio della società. La CTR afferma che "*la ritenuta viene meno ... non essendoci stato il pagamento*", sebbene per rinuncia da parte dell'avente diritto. Inoltre sostiene che "*A mente del D.L. n. 7 del 2005, art. 7 e art. 55 T.U.I.R., la spontaneità della rinuncia al credito da parte dei soci non è tassabile, non avendo rilevanza fiscale, essendo assimilabile a versamenti del socio a fondo perduto o in conto capitale, con conseguente richiamo alla disciplina dell'art. 7 del D.L. precitato*".

Si rende opportuno riportare le considerazioni espresse all'interno della **circolare 73/1994**, nella quale si asserisce che la disciplina prevista dall'art. 61, comma 5, e dall'art. 55, comma 4, del (vecchio) Tuir, per la **rinuncia dei soci ai crediti derivanti da precedenti finanziamenti**, sia stata estesa ai crediti di **qualsiasi natura**. Pertanto, secondo la citata circolare, tutti i crediti ai quali il socio rinuncia vanno portati ad aumento del costo della partecipazione, i quali per la società non costituiscono sopravvenienze attive. Naturalmente **la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa** (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone **l'avvenuto incasso giuridico del credito** e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.

Sul punto giova collegare l'impianto normativo ad oggi esistente ovverosia:

- il **comma 4-bis dell'articolo 88 del Tuir**, nel quale si dispone che la **rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale**. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero;
- il **comma 6 dell'articolo 94 del Tuir**, secondo cui l'ammontare dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci o della rinuncia ai crediti

nei confronti della società dagli stessi soci nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, **si aggiunge al costo** dei titoli e delle quote di cui all'articolo 85, comma 1, lettera c), in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria;

- il **comma 7 dell'articolo 101 del Tuir**, secondo cui i **versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale** alle società indicate al comma 6 dai propri soci e la rinuncia degli stessi soci ai crediti non sono ammessi in deduzione ed il relativo ammontare, nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, si aggiunge al **costo della partecipazione**.

La decisione presa nell'ordinanza sopra citata mira ad evitare che la società possa beneficiare di **accantonamenti fiscalmente dedotti nel corso dei singoli periodi di imposta**, che non scontino alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di **incrementare il costo della partecipazione** e perciò di generare reddito, il quale finirebbe dunque per rimanere escluso da imposizione. Le considerazioni appena citate derivano da questo *iter* logico:

- la **rinuncia da parte dei soci a crediti**, quale che sia la natura (commerciale o finanziaria) dei crediti medesimi e la fonte che li ha generati, non costituendo sopravvenienza attiva e perciò non integrando materia imponibile, **non comporta tassazione a carico della Società**. Tale norma agevolativa non vale ad alterare, tuttavia, il regime fiscale, in capo ai soci, di ciò che costituisce oggetto di rinuncia;
- la norma agevolativa va letta in correlazione con l'art. 61, comma 5 (oggi art. 94, comma 6) e art. 66, comma 5 (oggi art. 101, comma 7) Tuir, per effetto dei quali l'ammontare relativo al credito oggetto di rinuncia **si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione** detenuta nella società debitrice e non è ammesso in deduzione in capo al socio;
- la **rinuncia al credito da parte del socio** costituisce, quindi, una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società e può comportare anche l'aumento del valore delle sue quote sociali.

Sulla base dell'ultima considerazione, dunque, la **Cassazione ritiene che la rinuncia del credito da parte di un socio sia espressione della volontà di patrimonializzare la società** e che, pertanto, non possa essere equiparata alla remissione di un debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale. In altri termini, la rinuncia presuppone, il **conseguimento** del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque "**utilizzato**", sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia.

Pertanto, se da un lato le **rinunce ai crediti non vengono considerate sopravvenienze attive**, dall'altro le stesse, secondo la giurisprudenza, non alterano il regime fiscale del credito che costituisce oggetto di rinuncia. In relazione a ciò, i crediti da lavoro autonomo del socio nei confronti della società, i quali, sebbene materialmente non siano stati incassati, **si considerano comunque conseguiti ed utilizzati**. Per gli stessi **sussiste l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare**, con applicazione, ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. 600/1973, della **ritenuta fiscale**, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta.

