

REDDITO IMPRESA E IRAP

La rinuncia del TFM da parte dell'amministratore

di Sandro Cerato

Nel caso della **rinuncia del TFM da parte degli amministratori**, la [**risoluzione AdE 124/E/2017**](#) ne distingue gli effetti fiscali a seconda che il rinunciante sia anche socio oppure solo un *manager*. Per quanto riguarda il trattamento fiscale del TFM rinunciato dal socio amministratore, viene preliminarmente ricordato che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015 (vale a dire dal 2016 per i contribuenti "solari"), l'[**articolo 13, comma 2, del D.Lgs. 147/2015**](#), ha significativamente modificato il **regime fiscale delle rinunce ai crediti** (finanziari, commerciali o da lavoro) da parte dei soci, intervenendo sia sul trattamento impositivo in capo alla società partecipata che in capo al socio finanziatore:

- per quanto riguarda il **regime fiscale in capo alla società partecipata** "*la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale*" ([**articolo 88, comma 4-bis, del Tuir**](#)). In altri termini, la rinuncia del socio ad un proprio credito costituisce, per la società partecipata, una sopravvenienza attiva imponibile – ai fini della determinazione del reddito d'impresa – per la sola quota che eccede il valore fiscale del credito, così come desumibile dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal socio;
- per quanto concerne, invece, la **posizione tributaria del socio**, l'[**articolo 13 del D.Lgs. 147/2015**](#) ha apportato significative modifiche agli [**articoli 94, comma 6 e 101, comma 7, del Tuir**](#), stabilendo che, in capo al socio imprenditore che detiene le partecipazioni in regime di impresa, l'ammontare della rinuncia si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione "*nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia*".

Affinché il suddetto impianto impositivo possa trovare applicazione è necessario, come sopra soltanto accentato, che **la società partecipata ottenga dal socio una dichiarazione sostitutiva di atto notorio** a mezzo della quale occorre certificare il valore fiscale del credito rinunciato: in assenza di tale dichiarazione, si presume che il valore fiscale del credito sia pari a zero, con l'effetto che **la società partecipata sarà tenuta ad assoggettare a tassazione l'intero valore nominale del credito**. Secondo la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, la **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** non risulterebbe obbligatoria, ma comunque consigliata, in quei casi in cui il valore fiscale del credito risulti un dato noto per la società (es. finanziamento soci risultante da apposito contratto o verbale societario) poiché "*in un'ottica sostanziale e sulla base del principio di ragionevolezza, non sussistono motivi per negare il riconoscimento del valore fiscale del credito, qualora la società partecipata sia – con ragionevole certezza – in grado di individuarlo autonomamente*" (FNC studio del 15.02.2016).

Alla luce del nuovo quadro impositivo appena descritto, l'Agenzia delle Entrate sottolinea come la **rinuncia al TFM da parte degli amministratori soci** sia sostanzialmente tesa ad apportare nuove risorse al patrimonio della partecipata, con il **conseguente aumento del costo della partecipazione** da essi detenuta. Per tale ragione, se a rinunciare al TFM è un **socio amministratore**, la società partecipata non sarà tenuta a tassare alcuna sopravvenienza attiva, ai sensi dell'[**articolo 88, comma 4-bis, del Tuir**](#), “*atteso che si è in presenza di crediti per il TFM dovuto a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale*”. Peraltro, precisa l'Agenzia delle Entrate, il **socio amministratore** non sarà nemmeno tenuto a comunicare alla società partecipata il valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia “*non potendosi verificare quelle distorsioni - dovute appunto alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (ad esempio, per effetto di svalutazione) - che il legislatore ha inteso scongiurare e che sono ravvisabili soltanto in presenza di un'attività di impresa*”.

Con riferimento alla rinuncia al TFM operata da **amministratori non soci**, l'Agenzia delle Entrate ritiene non invocabile la disposizione contenuta al [**comma 4-bis, dell'articolo 88 del Tuir**](#), poiché tale norma fa riferimento in modo esplicito alla qualifica di socio. In tal caso, trova applicazione, invece, quanto prescritto dall'[**articolo 88, comma 1, del Tuir**](#), a mente del quale “*si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite ed oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio o in precedenti esercizi*”. Pertanto, a seguito della **rinuncia degli amministratori non soci**, se la società istante ha dedotto le quote di TFM accantonate, dovrà assoggettare a tassazione una sopravvenienza attiva. In caso contrario, la rinuncia non avrà alcun effetto fiscale in capo alla società.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)