

IMPOSTE SUL REDDITO

Soggetto a tassazione il TFM se il socio amministratore vi rinuncia
di Angelo Ginex

Master di specializzazione

LABORATORIO SULLA SCISSIONE SOCIETARIA

[Scopri di più >](#)



La **Corte di Cassazione**, con **ordinanza n. 12222**, depositata ieri 14 aprile, è tornata a pronunciarsi in tema di regime fiscale del **trattamento di fine mandato (TFM)** in caso di **rinuncia** da parte del **socio amministratore**.

La fattispecie in esame prende le mosse dalla notifica di un **avviso di accertamento** relativo ad Irpef, emesso in conseguenza della **rinuncia** del contribuente (in qualità di **amministratore**) al **trattamento di fine mandato** che era stato **accantonato** in suo favore dal 1998 al 2006 dalla **S.r.l.** di cui era **anche socio**.

Tale atto veniva **impugnato** dinanzi alla competente commissione tributaria provinciale, che però **rigettava** il ricorso. Il contribuente proponeva **ricorso in appello** alla Commissione tributaria regionale della Toscana, che, in **accoglimento** del gravame, affermava che: «*il nostro ordinamento giuridico ammette ipotesi di fictio che però sono espressamente previste dal legislatore e la capacità contributiva che legittimamente può essere colpita deve essere concreta e non meramente astratta e virtuale*».

L'Agenzia delle Entrate, pertanto, proponeva **ricorso in Cassazione** affidato a **due motivi di dogliananza**.

Con il **primo motivo** essa **denunciava violazione e falsa applicazione** degli **articoli 88 e 94 D.P.R. 917/1986**, rilevando come il **trattamento di fine mandato**, anche se considerato quale **credito non materialmente incassato** dall'amministratore, dovesse ritenersi **ugualmente utilizzato**, sia pure mediante un **atto di disposizione** avente natura di **rinuncia**.

Con il **secondo motivo** la medesima lamentava **violazione e falsa applicazione** del principio della **capacità contributiva** di cui all'[articolo 53 Cost.](#), evidenziando come la **rinuncia** al **trattamento di fine mandato** costituisse comunque un **incasso in senso giuridico**, come tale suscettibile di **tassazione**.

La Corte di Cassazione, premesso di trattare congiuntamente i **motivi di ricorso** non appena indicati, li ha ritenuti **fondati**, affermando che la **rinuncia** al trattamento di fine mandato, da un lato, costituisce un **incasso in senso giuridico** e, dall'altro, **arricchisce il socio** stesso sotto forma di **aumento del valore della partecipazione sociale**.

A conforto di quanto sopra riportato, i giudici di vertice hanno richiamato **due precedenti pronunce**.

La prima è la **sentenza n. 26842/2014**, ove la Corte di Cassazione aveva già avuto modo di precisare che: «*In tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 55 (oggi art. 88), quarto comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133, che esclude debbano considerarsi sopravvenienze attive le rinunce ai crediti operate dai soci nei confronti della società, dovendo essere letto in correlazione con i successivi artt. 61, quinto comma (oggi 94, sesto comma) e 66, quinto comma (oggi 101, settimo comma), non vale ad alterare il regime fiscale del credito che costituisce oggetto di rinuncia, per cui, ove si tratti di crediti da lavoro autonomo del socio nei confronti della società, i quali, sebbene materialmente non incassati, siano, mediante la rinuncia, comunque conseguiti ed utilizzati, sussiste l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta».*

La seconda è la **sentenza n. 7636/2017**, ove la Corte di Cassazione aveva affermato che: «*la rinuncia, da parte del socio, ai crediti nei confronti della società non va considerata sopravvenienza attiva ove sia operata in conto capitale, atteso che, in tale ipotesi, esprime la volontà di patrimonializzare la società e non può, pertanto, essere equiparata alla rimessione del debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale*».

Sulla scorta di tali principi, quindi, i giudici di vertice hanno evidenziato che la **rinuncia** da parte del **socio amministratore al trattamento di fine mandato**, costituisce dal punto di vista giuridico un **incasso**, come tale suscettibile di essere **tassato**.

E ciò per la **duplice ragione** che, da un lato, la possibilità di disporre di una **somma di denaro**, costituisce espressione della **volontà di patrimonializzare la società**, presupponendo il conseguimento di un **credito** che deve ritenersi **comunque utilizzato**, anche se non materialmente incassato; e, dall'altro, si realizza un **arricchimento della S.r.l.**, cui il **rinunciante** appartiene in qualità di **socio**, e il quale, in caso di mancata tassazione, trarrebbe beneficio dall'**incremento di valore della partecipazione sociale**.

Dunque, i giudici di appello, così come concluso dalla Suprema Corte, hanno **errato** nell'affermare che il nostro ordinamento giuridico ammette ipotesi di *fictio* espressamente previste dal legislatore e che la **capacità contributiva** deve essere **concreta e non meramente astratta e virtuale**, poiché non hanno tenuto conto dei principi sopra indicati.

Per tali ragioni, il **ricorso** dell'Agenzia delle Entrate è stato **accolto** e la **sentenza impugnata** è

stata **cassata con rinvio** alla CTR della Toscana per un nuovo esame.