



Ai Clienti
Loro Sedi

Circolare N. 4/2017

Montichiari (BS) lì 11/11/2017

SETTORE: REDDITO DI IMPRESA

LA RINUNCIA AL TFM E I RIFLESSI IN CAPO ALLA SOCIETÀ / AMMINISTRATORI

Riferimenti Normativi:

Artt. 50, comma 2, lett. C-bis) e 88, comma 4-bis, TUIR;

CM 27.05.94 n. 73/E;

Sentenza Corte di Cassazione 26.01.2016 n. 1335;

Risoluzione Agenzia Entrate 13.10.2017 n. 124/E.

Sintesi: Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale applicabile in caso di rinuncia al TFM da parte degli Amministratori. In particolare l'Agenzia delle Entrate distingue la rinuncia di Amministratori-Soci e Amministratori-non Soci.

Nel primo caso:

- In capo alla Società emerge una sopravvenienza attiva non tassabile;
- In capo all'Amministratore la rinuncia comporta la tassazione con conseguente applicazione della ritenuta alla fonte da parte della Società.

Nel secondo caso:

- In capo alla Società emerge una sopravvenienza attiva tassabile;
- In capo all'Amministratore la rinuncia non determina alcuna tassazione.

Come noto, agli Amministratori delle Società di capitali, oltre al compenso per l'incarico svolto, è spesso riconosciuto il **trattamento di fine mandato (TFM)**, che rappresenta un'indennità da corrispondere alla cessazione del rapporto, analogamente a quanto previsto per i dipendenti.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 13.10.2017, n. 124/E, dopo aver rammentato le regole di deducibilità in capo alla Società dell'accantonamento relativo a detta indennità, ha esaminato il trattamento fiscale applicabile in caso di rinuncia al TFM da parte degli Amministratori (soci e non), tenendo conto dell'orientamento giurisprudenziale sviluppatosi in merito a tale fattispecie.



DEDUCIBILITÀ IN CAPO ALLA SOCIETÀ DELL'ACCANTONAMENTO TFM

Secondo quanto disposto dall'art. 105, comma 4, TUIR, l'accantonamento relativo all'**indennità di fine mandato** è deducibile **per competenza**, in misura corrispondente alla **quota maturata nell'esercizio**, analogamente a quanto stabilito per gli accantonamenti al fondo TFR dei dipendenti, a prescindere quindi dal momento dell'effettivo pagamento.

Come rammentato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 124/E in esame, per effetto del rinvio contenuto nel citato art. 105 alla lett. c) del comma 1 dell'art. 17, TUIR, **la deducibilità è subordinata al fatto che il diritto al TFM risulti da un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.**

Qualora tale condizione non risulti soddisfatta, la Società può dedurre i relativi importi per cassa ossia nell'anno di corresponsione del TFM all'Amministratore, come evidenziato dalla stessa Agenzia nella Risoluzione 22.5.2008, n. 211/E.

RINUNCIA AL TFM

La rinuncia al TFM produce effetti differenziati, in capo alla Società ed agli Amministratori, a seconda che gli stessi siano o meno soci.

EFFETTI IN CAPO ALLA SOCIETÀ

Amministratori-soci

Qualora la rinuncia al TFM sia effettuata da **Amministratori-Soci**, trova applicazione, come indicato all'art. 88, comma 4-bis, TUIR il dettato:

*"la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo **valore fiscale**".*

Tale disposizione, introdotta dal D.Lgs. n. 147/2015 ed applicabile "a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del ... decreto", ossia **dal 2016** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, prevede quindi che **la rinuncia dei soci ai crediti vantati nei confronti della Società:**

- **non rileva nel limite del valore fiscale del credito;**
- **è imponible per la parte eccedente tale valore.**

La predetta disposizione è **applicabile a tutte le tipologie di crediti** di natura sia finanziaria che commerciale.

Di conseguenza:

*“nei limiti del **valore fiscale** del credito ... la Società rileva fiscalmente un apporto (non tassabile); l'eccedenza, invece, costituisce ... una sopravvenienza imponibile. Con la conseguenza che si può generare un fenomeno di tassazione da gestire con una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi”.*

Ai predetti fini, ai sensi del citato comma 4-bis, il socio deve **rilasciare alla Società una dichiarazione sostitutiva di atto notorio** (o atto estero di natura equivalente) con la quale comunica il costo fiscale del credito.

In **manca** di tale comunicazione, il costo fiscale è assunto pari a zero e la Società deve assoggettare a tassazione l'intera sopravvenienza attiva.

Pertanto:

- **nel limite del valore fiscale del credito:**
 - **il Socio aumenta il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione;**
 - **la Società rileva fiscalmente un apporto, non tassabile;**
- **l'eccedenza del valore fiscale del credito costituisce per la Società una sopravvenienza attiva imponibile.**

L'irrelevanza reddituale della rinuncia al credito e della correlata sopravvenienza attiva (nei limiti del valore fiscale del credito), come evidenziato nella citata Risoluzione n. 124/E, “trova giustificazione nella volontà del Socio di patrimonializzare la Società partecipata”.

Nel caso in cui la rinuncia del Socio sia determinata dall’**animus donandi**” o dalla **remissione del debito**, l'intera sopravvenienza attiva è soggetta a tassazione in capo alla Società.

Di conseguenza, qualora la rinuncia al TFM sia determinata dalla volontà degli Amministratori-Soci di apportare nuove risorse al patrimonio della Società, in capo al Socio si determina l'aumento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

In capo alla Società, considerato che gli Amministratori-Soci sono persone fisiche non imprenditori con la conseguenza che non è ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale del credito da rinuncia TFM ed il relativo valore nominale, non si determina la tassazione di alcuna sopravvenienza attiva. !!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!

In tal caso, peraltro, **non è richiesta la comunicazione dei soci alla Società** del valore fiscale

del credito, non essendo ravvisabili “*distorsioni – dovute ... 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 d’impresa*”.

Amministratori-non soci

La disposizione di cui al citato comma 4-bis dell’art. 88, stante l’esplicito riferimento alla rinuncia “dei soci”, **non opera nei confronti degli Amministratori-non Soci.**

Di conseguenza, alla rinuncia al TFM da parte di tali soggetti non Soci è applicabile quanto stabilito dal comma 1 del citato art. 88.

*“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”.*

In capo alla Società, a seguito della rinuncia, si configura pertanto una **sopravvenienza attiva:**

- **imponibile** se la Società ha **dedotto le quote di TFM** accantonate;
- **non imponibile** se la Società **non ha dedotto le quote di TFM** accantonate.

EFFETTO IN CAPO AGLI AMMINISTRATORI

Amministratori-soci

Il TFM costituisce per gli Amministratori-Soci:

- **reddito assimilato a quello di lavoro dipendente** ex art. 50, comma 2, lett. c-bis), TUIR. Si rammenta che, per effetto di quanto stabilito dall’art. 24, comma 31, DL n. 201/2011, l’Amministratore può beneficiare della **tassazione separata** del TFM ex art. 17, comma 1, lett. c), TUIR, fino ad € 1.000.000, **a condizione che il diritto alla percezione risulti da un atto avente data certa anteriore all’inizio del rapporto.**

L’eventuale eccedenza concorre alla formazione del reddito complessivo e va assoggettata a tassazione ordinaria (tale previsione opera per le indennità il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dall’1.1.2011);

ovvero

- **reddito di lavoro autonomo** ex art. 53, TUIR, **qualora l'incarico di amministratore rientri nell'oggetto tipico dell'attività professionale esercitata**, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 12.12.2001, n. 105/E.

Detto reddito (di lavoro dipendente / autonomo) è assoggettato a tassazione secondo il **principio di cassa**, ossia nell'anno del relativo incasso.

Con riguardo alla **rinuncia al TFM**, va considerato che il Ministero delle Finanze nella Circolare 27.5.94, n. 73 ha precisato che la **rinuncia ai crediti correlati a redditi tassabili per cassa presuppone l'avvenuto "incasso giuridico"** degli stessi con conseguente tassazione, *"anche mediante applicazione della ritenuta di imposta"*.

In merito la Corte di Cassazione nella sentenza 26.1.2016, n. 1335, confermando l'orientamento già espresso nella sentenza 18.12.2014, n. 26842, ha affermato che

"la rinuncia al credito da parte del socio costituisce ... una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società e può comportare anche l'aumento del valore delle sue quote sociali. In tale contesto ... appare corretto ritenere che la rinuncia del credito da parte del 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.

Consegue quindi che, in caso di compensi di lavoro autonomo spettanti al socio, la rinuncia operata dal socio medesimo presuppone logicamente la maturazione ed il conseguimento del credito vantato, con ineludibile soggezione al regime fiscale conseguente, in capo al socio creditore".

Secondo la stessa Corte, qualora si pervenisse ad una diversa conclusione si consentirebbe alla Società di beneficiare, nei singoli periodi d'imposta, della deducibilità di accantonamenti *"che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di **incrementare il costo della partecipazione** e perciò di generare reddito, che finirebbe per rimanere esente da imposizione"*.

Ora l'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione n. 124/E in esame, aderendo a tale orientamento, ritiene che qualora l'Amministratore-Socio (persona fisica non imprenditore) rinunci al TFM patrimonializzando la Società, l'ammontare dei crediti rinunciati, che si intendono giuridicamente incassati, debba essere **assoggettato a tassazione**, con conseguente **obbligo da parte della Società di operare la ritenuta** (la Società deve richiedere all'Amministratore la



provvista di tale trattenuta).

Di fatto, l'Amministratore-socio è assoggettato a tassazione come se il TFM fosse stato effettivamente incassato.

Amministratori-non soci

Nel caso specifico, non operando il comma 4-bis del citato art. 88, si determina la tassazione in capo alla Società della sopravvenienza attiva:

*“in assenza di una contropartita e **non potendo incrementare il valore della partecipazione, il principio del c.d. incasso giuridico non si applica ed essi non saranno assoggettati ad alcuna imposizione fiscale**”.*

Nei confronti dell'Amministratore-non Socio, come evidenziato nella Risoluzione n. 124/E in esame non si applica alcuna tassazione.

Alla luce di quanto sopra esaminato, la tassazione della rinuncia al TFM in capo all'Amministratore (socio / non socio) persona fisica e alla Società è così sintetizzabile.

TASSAZIONE RINUNCIA TFM			
Amministratore	Effetto in capo alla società		Effetto in capo all'amministratore
Socio	Nessuna tassazione		Tassazione (reddito di lavoro dipendente / autonomo) Obbligo della società di operare la ritenuta d'acconto
Non socio	Sopravvenienza attiva	Imponibile (se la società ha dedotto l'accantonamento TFM)	Nessuna tassazione
		Non imponibile (se la società non ha dedotto l'accantonamento TFM)	



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI
BRESCIA

Studio Dott. Paroli Michele

Dottore Commercialista - Revisore Contabile

Via III Innocenti N° 9 - 25018 Montichiari (BS) Tel. 030 6950622 Fax 030 6950623

Scarica altre informative su: <http://www.studioparoli.it>

Cordialmente

Paroli Dott. Michele