



L' Agenzia delle Entrate con la R.M. 13.10.2017 n. 124 ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile in caso di rinuncia al trattamento di fine mandato (TFM) da parte degli amministratori.

Ai sensi dell'art. 105 c. 4 del TUIR, gli accantonamenti relativi alle indennità di fine mandato sono fiscalmente deducibili in capo all'impresa secondo il principio di competenza, tuttavia, per effetto del rinvio all'art. 17 c. 1 lett. c) del TUIR, la deducibilità è subordinata alla circostanza che il diritto all'indennità risulti da un "atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto".

In caso contrario, la deduzione avviene nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima (ris. Agenzia delle Entrate 22.05.2008 n. 211).

In riferimento agli amministratori, il TFM può essere riconducibile ai redditi assimilati al lavoro dipendente oppure ai redditi di natura professionale. In entrambi i casi, la tassazione segue il criterio di cassa, con imposizione al momento della percezione.

TRATTAMENTO DELLA RINUNCIA AI CREDITI IN CAPO ALLA SOCIETÀ:

- in caso di rinuncia al TFM da parte di amministratori-soci, trova applicazione l'art. 88 c. 4-bis del TUIR, ai sensi del quale **"la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale"**.

A tal fine, il socio è tenuto a fornire alla partecipata una comunicazione, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, relativa al valore fiscale del credito. In assenza di tale comunicazione, il medesimo valore è assunto pari a zero e il debitore assoggetta a tassazione l'intero valore nominale del credito.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, in presenza di crediti verso persone fisiche non esercenti attività d'impresa:

- non è ravvisabile alcuna differenza tra valore fiscale e valore nominale dei crediti rinunciati; pertanto, la società partecipata non deve tassare alcuna sopravvenienza attiva;
- non è necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia.

- in caso di rinuncia al TFM da parte di amministratori non soci, trova applicazione l'art. 88 c. 1 del TUIR, secondo cui **"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 od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi"**.

Pertanto, a seguito della rinuncia degli amministratori non soci:

- se la società ha dedotto le quote di TFM accantonate, deve assoggettare a tassazione una sopravvenienza attiva;
- se la società non ha dedotto le quote di TFM accantonate, la rinuncia non ha effetto fiscale.

Secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, **"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"** (C.M. 27.05.94 n. 73).

Nonostante l'ampio dibattito sollevatosi in dottrina, recentemente la giurisprudenza di legittimità ha confermato l'orientamento della prassi ministeriale, riconoscendo la validità della tesi del c.d. "incasso giuridico" (Cass. 26842/2014, Cass. 1335/2016 e Cass. 7636/2017).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, laddove gli amministratori-soci rinuncino alle quote di TFM accantonate patrimonializzando la società, i crediti rinunciati – che si intendono giuridicamente incassati – devono essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società.

Gli amministratori non soci, invece, non potendo incrementare il valore della partecipazione, non sono assoggettati ad alcuna imposizione fiscale, posto che la tesi dell'incasso giuridico non trova applicazione.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantovani