

# CORRIERE TRIBUTARIO

26 MARZO

2018

12

## REDDITI D'IMPRESA

- Rinuncia del socio-amministratore al TFM
- Valutazione titoli con il criterio del costo ammortizzato
- Società tra avvocati

## SANZIONI

False fatturazioni e ravvedimento

## TRANSFER PRICING

Modifica del metodo utilizzato dall'Ufficio

## ACCERTAMENTO

Contraddittorio a seguito di accessi "istantanei"

## REATI TRIBUTARI

Responsabilità del consulente aziendale per indebita compensazione

## IVA

Acconti e fatture anticipate per provvigioni

## IMPOSTE INDIRETTE

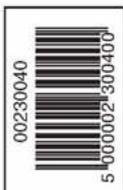
Operazioni dei fondi immobiliari

**Allegato – Imposta sul valore aggiunto**

### DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Gruppo IVA
- Prevenzione penale in ambito tributario
- Sanzioni sproporzionate
- Retribuzioni convenzionali
- Web tax

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano





*Senza IPSOA non rilascio dichiarazioni*

# COLLANA IPSOA Dichiarazioni fiscali 2018

## COMPLETA E AFFIDABILE

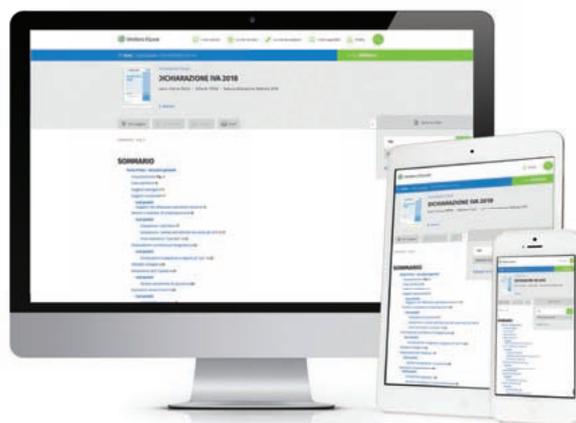
Per tutti i modelli dichiarativi una tabella iniziale riassuntiva delle principali novità, soggetti obbligati ed esclusi, guida alla compilazione, casi particolari, esempi di calcolo, check list e riferimenti normativi.

## FORMULA SEMPRE AGGIORNATI

Acquistali nella **formula sempre aggiornati** e potrai consultare, ne [lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com), tutti gli **aggiornamenti successivi alla pubblicazione dei volumi cartacei**, così da essere sicuro di avere sempre la risposta giusta! Tutti gli aggiornamenti sono contestualizzati ed evidenziati in colore, così da essere immediatamente visibili.

**NOVITÀ!**

*La Mia Biblioteca*



 [shop.wki.it/collanadichiarazioni](http://shop.wki.it/collanadichiarazioni)

Y55GACL

 02.82476.1  [info.commerciali@wolterskluwer.com](mailto:info.commerciali@wolterskluwer.com)



**Wolters Kluwer**

When you have to be right

## Redditi d'impresa

**La Norma di comportamento dell'AIDC sulla rinuncia del socio-amministratore al TFM**

L'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, con la Norma di comportamento n. 201/2018, è recentemente intervenuta sul tema degli effetti fiscali della rinuncia da parte degli amministratori-soci al trattamento di fine mandato, evidenziando una soluzione diametralmente opposta rispetto a quella sostenuta dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 124/E/2017. Sulla scorta del principio dell'"incasso giuridico", l'Agenzia, interpretando il comma 4-bis dell'art. 88 T.U.I.R., è giunta, infatti, alla conclusione che la rinuncia al TFM costituisce motivo di tassazione dell'indennità in capo al socio-amministratore, mentre non fa emergere alcuna sopravvenienza attiva per la società beneficiaria. Diversamente, la Norma di comportamento n. 201/2018 dell'AIDC sostiene la più condivisibile tesi secondo la quale per l'amministratore-socio la rinuncia del credito è fiscalmente irrilevante (in quanto non si è verificato il presupposto impositivo rappresentato dall'incasso dell'indennità ed il credito rinunciato ha un valore fiscale nullo), mentre per la società emerge una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione, sempre che gli accantonamenti al TFM siano stati dedotti.

di Giorgio Gavelli e Fabio Giommoni

899

**L'applicazione retroattiva del costo ammortizzato sui titoli di debito genera un "doppio binario" fiscale**

Con la risoluzione n. 10/E/2018, l'Agenzia delle entrate ha risposto ad un interpello formulato da una società risultante da un'operazione di fusione per unione, con effetto giuridico-contabile e fiscale al 1° gennaio 2016. A seguito di tale operazione straordinaria, la nuova società - che applica i principi contabili nazionali (nuovi OIC) - si è trovata a dover gestire gli effetti fiscali del magazzino titoli di debito, al quale è stato applicato il criterio valutativo contabile del costo ammortizzato anche in via retrospettiva. La soluzione prospettata dalla società, di gestione di un doppio binario fiscale sui titoli provenienti dal magazzino formatosi ante 1° gennaio 2016 rispetto ai titoli acquistati a partire da tale data, è stata condivisa dall'Agenzia; si è ritenuta, infatti, corretta l'applicazione del regime transitorio IRES disciplinato dall'art. 13-bis, comma 5, secondo periodo, del D.L. n. 244/2016. La risoluzione risulta interessante, altresì, per gli effetti pratici derivanti dalla proposta operativa di imputazione/movimentazione del magazzino titoli in caso di acquisto/cessione a partire dal 1° gennaio 2016 in poi, anch'essa condivisa dall'Agenzia.

di Anna Maria Faienza

906

**I redditi delle società tra avvocati**

Nel quadro delle previsioni introdotte in tema di società tra avvocati (s.t.a.) dalla Legge n. 124/2017, non si rinviene alcuna disposizione specificamente diretta a disciplinare il trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'esercizio "in forma societaria della professione forense". Il nuovo art. 4-bis della Legge n. 247/2012 rinvia, peraltro, alle tradizionali tipologie societarie codicistiche, prevedendo che le società tra avvocati possano essere costituite nella forma di "società di persone, società di capitali o società cooperative". Secondo il vigente dato normativo, dunque, le s.t.a. risultano automaticamente soggette, sul piano civilistico e fiscale, alla disciplina applicabile a ciascuno dei richiamati modelli societari e, pertanto, i redditi dalle stesse prodotti soggiacciono al regime di tassazione dei redditi d'impresa.

di Angela La Rosa

910

## Sanzioni

**False fatturazioni e ravvedimento**

L'Agenzia delle entrate, nel corso di incontri con la stampa specializzata, ha recentemente confermato la validità delle direttive impartite in un documento di prassi di 20 anni fa, secondo le quali non è possibile ravvedere le condotte fraudolente, tra cui le violazioni in tema di falsa fatturazione. Tale indicazione si pone in contrasto con la normativa che disciplina i reati tributari e rischia di generare problemi agli interessati, i quali potrebbero non godere dei benefici di legge previsti in caso di pagamento del debito tributario costituente delitto anche mediante il ravvedimento.

di Laura Ambrosi e Antonio Iorio

916

## Accertamento

### **Transfer pricing: quando l'Ufficio cambia idea sul metodo (senza avvertire il contribuente)**

In materia di transfer pricing serve sicuramente un "cambio di rotta" per le modalità con cui vengono condotte le verifiche. La sentenza della Commissione tributaria regionale Lombardia n. 3026/2017 è emblematica, laddove affronta il caso in cui l'Agenzia delle entrate corregga, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, il metodo di transfer pricing senza però consentire al contribuente un adeguato contraddittorio. Una soluzione a tali problematiche potrebbe definitivamente trovarsi con l'approvazione dello schema di Decreto ministeriale contenente le linee guida per l'applicazione del novellato art. 110, comma 7, del T.U.I.R.

*di Diego Avolio e Alain Devalle*

922

### **È nullo l'avviso di accertamento non preceduto dal contraddittorio anche nel caso di accessi "istantanei"**

Si consolida, con l'ordinanza n. 3060/2018, l'orientamento della Corte di cassazione, che, ai fini della validità dell'atto di accertamento, considera il contraddittorio endoprocedimentale un elemento imprescindibile dell'attività istruttoria condotta presso i luoghi di esercizio di attività del contribuente, anche qualora gli accessi siano esclusivamente finalizzati all'acquisizione di documenti. L'interpretazione dei giudici è facilitata da una lettura estensiva delle disposizioni dello Statuto del contribuente, ma non supera gli angusti limiti posti dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite, che, nel campo dell'imposizione diretta, ha confinato l'esercizio del diritto al contraddittorio alle sole fattispecie in cui l'interlocuzione tra le parti sia espressamente disciplinata da una norma.

*di Alberto Renda*

930

### **Ripetibilità di somme versate in adesione per inesistenza del presupposto impositivo**

L'ordinamento tributario fornisce alcuni spunti verso la possibile revocabilità dell'accordo di adesione in presenza di sopravvenuti errori di fatto e/o di diritto che comportino il venir meno del presupposto impositivo. In tale prospettiva, potrebbe essere legittimo rivolgersi all'Amministrazione finanziaria mediante la presentazione di un'istanza di annullamento in autotutela dell'atto di adesione e contestuale richiesta di rimborso di quanto indebitamente versato, con eventuale successiva impugnazione del diniego espresso o tacito opposto dall'Agenzia delle entrate entro il termine prescrizione di dieci anni, in base ad un inquadramento della fattispecie nell'ambito dell'indebito oggettivo. Tale visione muove dall'assunto per cui precludere la ripetibilità dell'imposta per effetto della definitività di un atto impositivo o del perfezionamento di un procedimento definitorio, adducendo che tali fatti porterebbero al consolidamento del rapporto tributario, significherebbe contraddire la ricostruzione del concetto di rapporto tributario in termini di situazione di carattere sostanziale in cui l'oggetto di debito risulta unitariamente stabilito sulla base di un determinato presupposto d'imposta.

*di Gianluca Ferri e Chiara Chirico*

938

## Reati tributari

### **Indebita compensazione con crediti inesistenti e visto di conformità del professionista**

La Corte di cassazione, con sentenza n. 1999/2018, spiega che il professionista, qualora certifichi crediti tributari inesistenti, perché promotore della frode e ben consapevole della loro inesistenza, commette il reato di indebita compensazione, con l'aggravante, in presenza di una certa serialità nella condotta incriminata. Nessun dubbio v'è sulla configurazione del reato e sulla punibilità, perché nel caso l'indagato aveva fornito un "apporto essenziale" al sistema di frode, avendo apposto i visti di conformità obbligatori per la certificazione dei crediti inesistenti delle società. Non essendosi dunque "in presenza di un normale contribuente che si fida delle altrui attestazioni", osserva la Suprema Corte, "ma di un professionista obbligato a verificare la veridicità di quanto riportato in bilancio".

*di Fabio Russo*

944

## IVA

**Acconti e fatture anticipate per provvigioni su cessioni di beni all'esportazione**

Il pagamento di acconti e l'emissione anticipata di fatture per provvigioni implicano il realizzarsi del momento di effettuazione della prestazione d'intermediazione, che può configurarsi, nell'ambito delle operazioni internazionali, prima che venga definita la pratica doganale di esportazione cui è connesso il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972. Sull'applicabilità, nel caso di specie, del predetto regime esentativo, l'Amministrazione finanziaria ha assunto un orientamento restrittivo, che, però, non è coerente con la ratio della normativa nazionale e comunitaria.

*di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta*

955

## Imposte indirette

**I fondi immobiliari: apporti, acquisti, cessioni e assegnazioni**

Il mercato immobiliare italiano è sempre più caratterizzato dall'operatività dei fondi immobiliari, anche perché facilitata da una normativa tributaria di favore, la quale, per la sua specificità e la sua vastità, rappresenta una sorta di ius singulare dedicata a queste fattispecie. Appare utile, pertanto, ricostruire un quadro organico di questa normativa.

*di Angelo Busani*

961



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

## Direzione scientifica

**Cesare Glendi** - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

## Coordinamento scientifico

**Gianfranco Ferranti** - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

## Comitato scientifico

**Sara Armella** - Avvocato in Genova e Milano

**Massimo Basilavecchia** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

**Mauro Beghin** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

**Mariagrazia Bruzzone** - Avvocato in Genova

**Angelo Busani** - Notaio in Milano

**Paolo Centore** - Avvocato in Genova e Milano

**Primo Ceppellini** - Dottore commercialista in Milano

**Piermaria Corso** - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

**Mario Damiani** - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

**Annibale Dodero** - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

**Alberto Marcheselli** - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

**Luca Miele** - Dottore commercialista in Roma

**Paolo Moretti** - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Luca Rossi** - Dottore commercialista in Milano e Roma

**Gianfilippo Scifoni** - Responsabile Servizio Fiscale Ania

**Dario Stevanato** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

**Antonio Tomassini** - Avvocato in Milano e Roma

**Ivan Vacca** - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

**Giuseppe Zizzo** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.  
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

## Pubblicità



E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI), Italia

## Realizzazione grafica

Ipsosa

## Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

## Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 14 marzo 2018

## Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

### Ipsosa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: [redazione.fiscale.ipsoa@wki.it](mailto:redazione.fiscale.ipsoa@wki.it)

Casella postale 12055 - 20120 Milano

## Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

### Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

## Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario](http://www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario)

**Italia** Abbonamento annuale € 380,00

**Esteri** Abbonamento annuale € 760,00

**Prezzo copia** € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

## Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

➔ F. Gavioli, "La remissione del Trattamento di Fine Mandato effettuata dall'amministratore", in *Pratica Fiscale* n. 9/2018, pag. 46

# La Norma di comportamento dell'AIDC sulla rinuncia del socio-amministratore al TFM

di Giorgio Gavelli (\*) e Fabio Giommoni (\*\*)

L'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, con la **Norma di comportamento n. 201/2018**, è recentemente intervenuta sul tema degli effetti fiscali della rinuncia da parte degli amministratori-soci al trattamento di fine mandato, evidenziando una **soluzione** diametralmente **opposta** rispetto a quella sostenuta dall'**Agenzia delle entrate** con la risoluzione n. 124/E/2017. Sulla scorta del principio dell'"incasso giuridico", l'Agenzia, interpretando il comma 4-bis dell'art. 88 T.U.I.R., è giunta, infatti, alla conclusione che la rinuncia al TFM costituisce motivo di tassazione dell'indennità in capo al socio-amministratore, mentre non fa emergere alcuna sopravvenienza attiva per la società beneficiaria. Diversamente, la Norma di comportamento n. 201/2018 dell'AIDC sostiene la più condivisibile tesi secondo la quale per l'**amministratore-socio** la **rinuncia** del **credito** è **fiscalmente irrilevante** (in quanto non si è verificato il presupposto impositivo rappresentato dall'incasso dell'indennità ed il credito rinunciato ha un valore fiscale nullo), mentre per la **società** emerge una **sopravvenienza attiva** da assoggettare a tassazione, sempre che gli accantonamenti al TFM siano stati dedotti.

In un precedente intervento in questa *Rivista* (1), è stata illustrata la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 124/E/2017, circa il trattamento fiscale della rinuncia da parte dell'amministratore, in particolare nell'ipotesi in cui egli sia anche socio della società, al credito per il trattamento di fine mandato maturato.

Le conclusioni a cui perviene l'Agenzia delle entrate, apparse da subito discutibili, hanno dato vita ad un vivace dibattito dottrinale, nell'ambito del quale è di recente intervenuta l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti con la Norma di comportamento n. 201 ("Effetti reddituali della remissione del debito per trattamento di fine mandato da parte dell'amministratore") (2).

## I chiarimenti della risoluzione n. 124/E/2017

Il trattamento fiscale delle rinunce ai crediti da parte dei soci è stato interessato dalle novità apportate dall'art. 13 del D.Lgs. n. 147/2015, il quale ha inserito il nuovo comma 4-bis dell'art. 88 del T.U.I.R., applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015.

La disposizione in oggetto stabilisce che la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva, per la società, per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata il valore fiscale del credito, il quale, in assenza di tale comunicazione, è assunto pari a zero.

(\*) *Dottore commercialista e revisore legale in Forlì - Studio Sirri, Gavelli, Zavatta & Associati*

(\*\*) *Dottore commercialista e revisore legale - STSNetwork*

(1) Cfr. G. Gavelli - F. Giommoni, "La rinuncia del socio-amministratore al trattamento di fine mandato", in *Corr. Trib.*, n.

1/2018, pag. 27.

(2) Emanata nel febbraio 2018. Per un primo commento cfr. P. Piantedosi, "Rinuncia al TFM imponente solo se il socio ne trae i benefici", in *Il Sole - 24 Ore* dell'8 febbraio 2018.

Rispetto alla normativa precedente viene, quindi, specificato che la rinuncia del credito da parte del socio continua ad essere qualificata, anche fiscalmente, come apporto patrimoniale, ma solo fino a concorrenza del valore fiscale del credito e non del suo valore nominale, come in precedenza.

Con le nuove disposizioni emerge quindi una sopravvenienza imponibile, per la società beneficiaria della rinuncia, pari alla differenza tra il valore nominale del credito e il valore fiscale dello stesso.

Per il socio, l'onere conseguente alla rinuncia non è immediatamente deducibile, ma incrementa il costo della partecipazione ai sensi dell'art. 94, comma 6, e dell'art. 101, comma 7, del T.U.I.R., nonché dell'art. 68, comma 6, del T.U.I.R. per le persone fisiche (più precisamente per le persone fisiche che non detengono la partecipazione nell'ambito dell'esercizio di imprese commerciali).

In base al novellato art. 94 del T.U.I.R., la rinuncia al credito comporta un incremento del valore fiscale della partecipazione del socio soltanto entro i limiti del valore fiscale del credito rinunciato.

Un caso particolare di rinuncia a crediti da parte dei soci riguarda l'amministratore-socio

#### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

##### Tesi dell'incasso giuridico

Tenuto conto che il TFM è tassato in capo all'amministratore secondo il principio di cassa, la **risoluzione** dell'Agenzia delle entrate n. 124/E/2017 ha invocato l'applicazione del principio del c.d. incasso giuridico, secondo il quale la **rinuncia a crediti correlati a redditi** che vanno acquisiti a **tassazione per cassa** - come, ad esempio, quelli relativi a compensi spettanti agli amministratori - presuppone l'avvenuto **incasso giuridico** del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a **tassazione** il loro ammontare. Secondo l'Agenzia detto principio si applicherebbe anche al **TFM maturato**, cosicché, nel momento in cui l'amministratore-socio vi rinuncia, ciò equivale all'incasso del TFM e dunque si verificano i presupposti per la tassazione IRPEF in capo all'amministratore stesso, con applicazione della ritenuta alla fonte da parte della società.

che decide, al fine di patrimonializzare la società, di non percepire il trattamento di fine mandato (d'ora in poi "TFM") maturato per la cessazione dalla carica di amministratore.

Nell'affrontare gli effetti reddituali che emergono in tale particolare fattispecie, tenuto conto che il TFM è tassato in capo all'amministratore secondo il principio di cassa (3), la risoluzione n. 124/E/2017 ha invocato l'applicazione del principio del c.d. incasso giuridico (4). Secondo detto principio, la rinuncia a crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa - come, ad esempio, quelli relativi a compensi spettanti agli amministratori - presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare. Secondo la risoluzione n. 124/E/2017 detto principio si applicherebbe anche al TFM maturato, cosicché, nel momento in cui l'amministratore-socio vi rinuncia, ciò equivale all'incasso del TFM e dunque si verificano i presupposti per la tassazione IRPEF in capo all'amministratore stesso (con applicazione della ritenuta alla fonte da parte della società).

Le conseguenze fiscali dell'operazione in oggetto, ai sensi del comma 4-bis dell'art. 88 del

(3) Il trattamento di fine mandato derivante dall'ufficio di amministratore è infatti riconducibile ai redditi assimilati di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 2, lett. c-bis, del T.U.I.R. (somme e valori a qualunque titolo percepiti in relazione agli uffici di amministratore), a meno che gli uffici di amministratore non rientrino nell'attività di lavoro dipendente ovvero nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R. (redditi di lavoro autonomo), perché, in tale ultima ipotesi, anche il TFM sarebbe attratto dal reddito di lavoro autonomo (cfr. circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001). In tutti i casi la tassazione del TFM (reddito di lavoro dipendente, assimilato al lavoro dipendente o reddito professionale) segue il criterio di cassa, con imposizione al momento della percezione da parte dell'amministratore. Per la società la deduzione opera

invece secondo l'ordinario criterio di competenza, secondo l'Agenzia laddove pattuito con atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (per approfondimenti si rinvia all'articolo citato alla nota 1).

(4) La tesi dell'incasso giuridico è stata introdotta per la prima volta dall'Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 73 del 27 maggio 1994. Detta tesi è stata di recente suffragata da alcuni pronunciamenti della Cassazione quali la sentenza n. 26842 del 18 dicembre 2014, riguardante la rinuncia ad un credito derivante da compensi per *royalties* spettanti al socio di maggioranza, e l'ordinanza n. 1335 del 26 gennaio 2016, riguardante proprio la rinuncia a crediti derivanti da TFM da parte di soci-amministratori.

T.U.I.R., sono quindi (nella tesi delle Entrate) le seguenti:

a) per la società partecipata, non emerge alcuna sopravvenienza attiva imputabile ai sensi del comma 4-bis dell'art. 88 del T.U.I.R.;

b) per il socio persona fisica, non occorre presentare la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia (5) e si produce un effetto reddituale pari alla somma oggetto di rinuncia.

Detto trattamento fiscale, secondo l'Agenzia delle entrate, discende dal fatto che, essendo in presenza di crediti per il TFM dovuto a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa, non è ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale.

In altre parole, secondo l'Agenzia, il credito del socio-amministratore verso la società per il TFM maturato è comunque pari al valore maturato del TFM stesso, anche se l'indennità non è stata pagata e dunque il socio-amministratore non ha subito alcuna tassazione.

### La Norma di comportamento n. 201 dell'AIDC

Con la Norma di comportamento n. 201/2018, l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (d'ora in poi "AIDC") fornisce una ricostruzione della fattispecie riguardante la rinuncia al TFM da parte del socio-amministratore alquanto diversa rispetto a quella della risoluzione n. 124/E/2017.

#### IL PARERE DELL'AIDC

##### Critica alla tesi dell'incasso giuridico

Poiché il compenso percepito dall'amministratore a titolo di TFM è assoggettato a tassazione in base al principio "di cassa" (ovvero nel momento del suo effettivo incasso), secondo la **Norma di comportamento n. 201** dell'AIDC, la

**mancata percezione del compenso** non manifesta alcuna capacità contributiva e, di conseguenza, **non** comporta, in generale, il manifestarsi di alcun **presupposto impositivo**.

La tassazione del TFM sulla base della tesi dell'incasso giuridico sarebbe pertanto in contrasto con il dettato costituzionale. Tuttavia, secondo l'AIDC, il presupposto impositivo si può realizzare quando, pur in assenza dell'incasso monetario, la rinuncia al credito vantato dall'amministratore sia indirettamente collegata a una **controprestazione** di qualsiasi natura (in forma di beni o servizi differenti dal denaro), ovvero quando il credito stesso sia utilizzato per **estinguere obbligazioni** facenti capo all'amministratore.

In primo luogo, secondo l'AIDC, poiché, per quanto detto in precedenza, il compenso percepito dall'amministratore a titolo di TFM è assoggettato a tassazione in base al principio "di cassa" (ovvero nel momento del suo effettivo incasso), la mancata percezione del compenso non manifesta alcuna capacità contributiva e, di conseguenza, non comporta, in generale, il manifestarsi di alcun presupposto impositivo, secondo quanto statuito dall'art. 1 del T.U.I.R., in forza del quale "presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6".

La tassazione del TFM sulla base della tesi dell'incasso giuridico sarebbe pertanto in contrasto con il dettato costituzionale.

Tuttavia, secondo l'AIDC, il presupposto impositivo si può realizzare quando, pur in assenza dell'incasso monetario, la rinuncia al credito vantato dall'amministratore sia indirettamente collegata a una controprestazione di qualsiasi natura (in forma di beni o servizi differenti dal denaro), ovvero quando il credito stesso sia utilizzato per estinguere obbligazioni facenti capo all'amministratore.

Escludendo detta ultima eccezione, alla mera remissione della posizione creditoria a titolo di TFM non può conseguire una presunzione automatica di incasso dei relativi importi, perché detta conseguenza si può determinare solo nell'ipotesi in cui si realizzi un incremento pa-

(5) La citata risoluzione precisa che, dal momento che il comma 4-bis dell'art. 88 del T.U.I.R. fa riferimento in modo esplicito alla qualifica di socio, la norma non potrà trovare applicazione nel caso di rinuncia al TFM operata dagli ammini-

stratori non soci. In tale ipotesi, emergerà infatti una sopravvenienza attiva tassata in capo alla società in applicazione del comma 1 dell'art. 88 del T.U.I.R.

trimoniale o reddituale oggettivamente riconoscibile e fiscalmente riconosciuto.

Muovendo da questo assunto, la Norma di comportamento n. 201 illustra le conseguenze reddituali che si verificano nel caso di remissione del debito da parte dell'amministratore-socio che interviene dopo che la società ha dedotto il TFM maturato, imputandolo a conto economico a titolo di accantonamento (senza che si sia prodotto alcun effetto

reddituale in capo all'amministratore in quanto l'indennità non è ancora stata erogata).

Poiché in tal caso la mera remissione del debito non comporta alcun beneficio per l'amministratore-socio - e non può, pertanto, essere assunta quale forma di utilizzo o godimento del diritto di credito - la mancata percezione del relativo importo rende l'operazione fiscalmente ininfluyente per l'amministratore-socio, in quanto non gli attribuisce alcun vantaggio economico.

Di conseguenza, sempre secondo l'AIDC, il credito così rinunciato ha un valore fiscale nullo in quanto la fattispecie reddituale sottostante non ha mai concorso a formare la base imponibile del reddito dell'amministratore.

A tale riguardo, il semplice fatto che la remissione al credito comporti comunque un arricchimento della società e, di conseguenza, indirettamente e *pro-quota*, anche della partecipazione del socio-amministratore, appare ininfluyente ai fini della quantificazione del valore fiscale del credito rinunciato, perché lo stesso processo di arricchimento indiretto del socio si verifica per qualsiasi sopravvenienza attiva goduta dalla società. La valorizzazione della quota non è, invero, di per sé elemento assimilabile

#### IL PARERE DELL'AIDC

##### Conseguenze per la società della mancata percezione del TFM

Nel caso di rinuncia del socio-amministratore al TFM, per quanto riguarda la società, che contabilmente deve imputare in una posta di **patrimonio netto** l'ammontare del **credito rinunciato** dall'amministratore-socio, trova piena applicazione l'art. 88, comma 4-bis, del T.U.I.R., con la determinazione di una **soppravvenienza attiva imponibile** da assoggettare a imposizione mediante una corrispondente variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, sempre che gli accantonamenti al TFM siano stati dedotti per competenza negli esercizi in cui sono maturati.

all'arricchimento (fiscalmente rilevante), giacché questo interverrà solo nel momento eventuale e successivo in cui il maggior valore della partecipazione dovesse essere effettivamente realizzato e conseguito.

La rinuncia del credito, se non determina tassazione in capo all'amministratore-socio, per questi nemmeno comporta un incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, disciplinato dall'art. 94, comma 6,

del T.U.I.R.

Per quanto riguarda la società che - sulla base dei principi contabili, in particolare del documento OIC 28 - contabilmente deve imputare in una posta di patrimonio netto l'ammontare del credito rinunciato dall'amministratore-socio, trova piena applicazione l'art. 88, comma 4-bis, del T.U.I.R., con la determinazione di una sopravvenienza attiva imponibile da assoggettare a imposizione mediante una corrispondente variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi (sempre che gli accantonamenti al TFM siano stati dedotti per competenza negli esercizi in cui sono maturati) (6).

La Norma di comportamento n. 201 dell'AIDC sancisce dunque che, nel caso di rinuncia al credito per il TFM da parte del socio-amministratore, nessuna conseguenza reddituale si produce per questo, mentre per la società emerge una sopravvenienza attiva pari all'importo che in passato è stato dedotto a titolo di TFM.

Tali conclusioni sarebbero conformi, secondo l'AIDC, all'intento del legislatore del D.Lgs. n. 147/2015 di assicurare l'uniformità di trattamento alle diverse ipotesi di rinuncia dei crediti dei soci. L'unico discrimine imposto dal legi-

(6) Per una disamina delle problematiche relative a detta deduzione, cfr. G. Gavelli - F. Giommoni, op. cit.