

Compensi e trattamento di fine mandato per amministratori di società. Rinuncia ai compensi: il “fantasma” dell’incasso giuridico

di Giuseppe Pagani

A seguito di due recenti pronunce della Suprema Corte di legittimità, da un lato, sono tornati in discussione elementi che parevano del tutto assodati; dall'altro, sono riemerse fattispecie della disciplina tributaria vigente che, anche se esistenti da tempo, presentano diverse zone d'ombra per gran parte degli operatori.

Mi riferisco, con riguardo al primo aspetto, alla deducibilità dei compensi erogati agli amministratori, da parte di società di capitali ; con riferimento invece al secondo, al “fantasma” del cosiddetto “incasso giuridico”, ed alle conseguenze tributarie insorgenti a seguito della rinuncia al compenso da parte di soci di compagini societarie.

1. Premessa

Nel corso degli ultimi mesi la Suprema Corte ha emesso due pronunce, entrambe foriere di preoccupanti sviluppi per gli operatori economici: va detto tuttavia che è la prima¹ (relativa alla deducibilità dei compensi erogati ad amministratori di società di capitali), ad aver particolarmente catalizzato l'attenzione dei contribuenti. Come vedremo, gli effetti devastanti che avrebbe potuto sortire, sembrano ormai scongiurati: ad oggi, potremmo pertanto assimilarla ad una sorta di “ordigno bellico” parzialmente disinnescato, ma non per questo privo di interesse...

Procederemo quindi con l'analisi della seconda pronuncia della Cassazione², cercando di esaminarne compiutamente le possibili implicazioni dal punto di vista dei contribuenti interessati.

1 Cassazione, ordinanza n° 18702 del 13.08.2010

2 Cassazione, sentenza n° 20026 del 22.09.2010

2. La deducibilità fiscale dei compensi agli amministratori : possiamo considerarla una questione risolta?

Con la sentenza n° 18702 del 13.08.2010 la Corte di Cassazione ha affermato l'indeducibilità fiscale dei compensi erogati agli amministratori da parte delle società di capitali.

Le motivazioni a supporto di tale pronuncia, sono principalmente due³

- 1) la mancanza di una norma “apposita”, che stabilisca espressamente la deducibilità dei compensi in esame;
- 2) l'equiparazione della “figura” dell'amministratore di società a quella dell'imprenditore individuale: per quest'ultimo, infatti, la normativa fiscale non prevede alcuna possibilità di dedurre quanto dallo stesso prelevato a seguito del lavoro svolto.

La prima motivazione può essere agevolmente “smontata” ribattendo che, nel nostro ordinamento tributario, non è prevista, quale condizione obbligatoria per consentire la deduzione di un determinato costo, l'esistenza di una norma ad esso specificamente “dedicata”.

I presupposti che, salvo eccezioni particolari, mettono in condizione di dedurre fondatamente un componente negativo di reddito, sono :

- la “**certezza e/o determinabilità**” dell'onere da dedurre: deve essere “certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare”⁴;
- l'**inerenza del costo all'attività esercitata**: le “spese sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi od altri proventi che concorrono a formare il reddito”⁵;
- l'**imputazione del costo al conto economico dell'attività d'impresa esercitata, in osservanza del principio di competenza**: “le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza”⁶.

Alla luce di quanto appena osservato, risulta di tutta evidenza la piena deducibilità dei compensi erogati ad amministratori di società, alla luce dei tre presupposti

3 Luca Miele - “Compensi ai manager fuori rotta” - in “il Sole 24 Ore” del 27.09.2010

4 Articolo 109, 1° comma, d.p.r. n°917/'86

5 Articolo 109, 5° comma, d.p.r. n°917/'86

6 Articolo 109, 4° comma, d.p.r. n°917/'86

appena illustrati, di norma usualmente osservati nella prassi amministrativa e societaria corrente.

Resta comunque da osservare che l'osservazione della Suprema Corte era rivolta alla normativa vigente sino al 2003, e precisamente, all'art. 62 del Testo Unico allora in essere: tale norma, infatti, prevedeva la deducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori da parte delle società "personali". La Cassazione non ha evidentemente notato che il previgente Testo Unico delle Imposte sui Redditi, all'articolo 95, richiamando le disposizioni di cui agli articoli tra il 52 ed il 77, disponeva che quanto stabilito per le società di persone valesse anche per quelle di capitali.

Nell'attuale Testo Unico esiste una disposizione specificamente dedicata alla tematica richiamata dalla Cassazione, e precisamente l'articolo 95 che, al 5° comma, recita testualmente: **"I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1,⁷ sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti."**

Evidentemente nulla è cambiato, nella "sostanza", circa la deducibilità dei citati compensi, in deroga al criterio di competenza: anche il già enunciato articolo 62 del previgente TUIR infatti, prevedeva la deducibilità secondo il principio di cassa. La norma intendeva evitare che, da un lato, la società erogante il compenso deducesse il medesimo alla sua maturazione economica, mentre, dall'altro, il percipiente lo dichiarasse soltanto una volta incassato.

Il mutamento, con riferimento alla specifica tematica in oggetto, è intervenuto soltanto sulla diversa collocazione delle norme che disciplinano il reddito d'impresa: queste sono oggi infatti contenute nelle disposizioni inerenti l'Ires, e richiamate con riferimento alle società "personali" dall'articolo 56 del TUIR, che recita testualmente: **"Le disposizioni relative alle società di cui all'articolo 73, comma 1,⁷ valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice."**

Va inoltre, da ultimo, ricordato, come la deducibilità fiscale dei compensi erogati ad amministratori sia ulteriormente avallata dal divieto della doppia imposizione⁸: in estrema sintesi, **è del tutto legittima la deduzione fiscale da parte della società erogante, laddove vi sia imposizione in capo all'amministratore percipiente!**

Venendo alla seconda motivazione posta a sostegno della discussa sentenza in esame, secondo la quale sarebbero assimilabili le posizioni dell'amministratore di

7 Trattasi, appunto, delle società di capitali, e dei soggetti passivi Ires in genere.

7 Vedi sopra (Nota 7)

8 Previsto normativamente dall'articolo 163 del TUIR

società a quella dell'imprenditore individuale, si osserva quanto segue:

- la Suprema Corte asserisce che tale equiparazione sarebbe fondata sul mancato inquadramento, quali lavoratori subordinati all'impresa, comune alle due “figure” considerate; dal momento che l'amministratore fa proprie le strategie d'impresa, che non possono differire da quelle societarie, e posta l'assenza di vincolo di subordinazione, il ragionamento addotto ha finito per assimilare, anche dal punto di vista fiscale, amministratore di società ed imprenditore individuale.
- Una tale argomentazione è del tutto infondata, **“non già per l'assenza di un rapporto di lavoro dipendente, quanto per la mancanza di dualità tra erogante e percettore del reddito”⁹, con riferimento all'ipotesi dell'imprenditore individuale**; al contrario, tra la società erogante il compenso, che lo deduce a fini fiscali, e l'amministratore che, dopo averlo percepito, lo dichiara sottoponendolo a tassazione, si evidenzia una manifesta “dualità”. Alla medesima conclusione, è peraltro pervenuta la stessa Amministrazione Finanziaria, con la Risoluzione Ministeriale n°158/E del 27.05.2002.
- Infine va evidenziato come, anche laddove si volesse accogliere l'assimilazione poc'anzi richiamata, in virtù di un'interpretazione concettuale “distante” dal dettato normativo, la stessa resterebbe, comunque, ininfluenza dal punto di vista della deducibilità dei compensi erogati agli amministratori. Non esiste infatti alcuna previsione normativa che vincoli quest'ultima alla natura del rapporto instaurato tra la società e l'amministratore : ne è prova il fatto che a lungo abbiamo assistito ad un “peregrinare” della qualifica reddituale attribuita ai predetti compensi tra i redditi di lavoro autonomo, da una parte, e quelli assimilati ai redditi da lavoro dipendente, dall'altra.

Un chiarimento “ufficioso” sulla questione è pervenuto ad opera dei sottosegretari al Ministero dell'Economia e delle Finanze, in risposta all'interrogazione parlamentare n°5-03498, in data 30 settembre 2010 : nella citata interrogazione si chiedeva “come affrontare la questione dell'ordinanza 18702/2010 della Corte di Cassazione, nella quale era stata affermata la indeducibilità dei compensi degli amministratori”¹⁰.

Nella citata risposta, **si è ribadita la piena deducibilità dei predetti compensi, in capo alle società eroganti : deducibilità sottoposta dalle vigenti norme unicamente al rispetto del criterio dell'inerenza (art.109,**

9 Dario Stevanato - “Amministratore non fa rima con imprenditore individuale” - in “il Sole 24 Ore” del 27.09.2010

10 Antonio Criscione, Luca Gaiani - “Amministratori : i compensi restano deducibili” - in “il Sole 24 Ore” dell'01.10.2010

5° comma, TUIR), e da esercitarsi nell'esercizio di corresponsione, secondo il principio di cassa. Quest'ultima previsione, espressamente disciplinata dal 5° comma dell'articolo 95 del vigente TUIR, è preordinata a finalità antielusive, tese a far coincidere nello stesso esercizio, deduzione da parte della società che ha sostenuto il costo finanziariamente, e creazione di materia imponibile per l'amministratore che dichiara al fisco il proprio compenso.

Nella risposta del sottosegretario, si precisa che **la verifica del requisito di inerenza deve essere accertata caso per caso:** un simile rilievo sembrerebbe riportare in auge l'annosa questione inerente la congruità del compenso dell'amministratore, che autorizzerebbe gli Uffici impositori a riprendere a tassazione la parte dello stesso ritenuto eccedente "l'importo ragionevole in relazione alle caratteristiche della società"¹¹.

Ad alcune pronunce¹² secondo le quali, anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, sarebbe fatto salvo il potere dell'Amministrazione Finanziaria di contestare l'entità dei compensi, ha fatto seguito un più recente "filone" giurisprudenziale della Suprema Corte¹³ secondo il quale sarebbe esclusa la possibilità di "valutare la congruità" degli stessi e disconoscerne la deducibilità, ove i compensi superino un determinato "quantum". Quanto precede in quanto, il nuovo articolo 95 del TUIR, a differenza del previgente articolo 59 del DPR n°597/1973, ha eliminato la previsione secondo la quale i compensi in esame sarebbero stati deducibili nei limiti dei relativi valori correnti.

In ogni caso va detto che l'adozione di compensi "spropositati" per gli amministratori, non può ad oggi costituire una manovra elusiva, stante il fatto che la deduzione in seno alla società ammonta al 27,5% di quanto erogato (i compensi in esame non incidono sulla base imponibile IRAP...), mentre l'imposizione da scontare per l'amministratore, comprensiva delle diverse addizionali Irpef, può agevolmente raggiungere il 45% del "lordo" percepito. Alla luce di quanto evidenziato, si comprende come difficilmente un compenso di tal genere, anche laddove assai elevato in rapporto alle caratteristiche strutturali della società, possa incorrere nel divieto di abuso del diritto, ed in sindacati di antieconomicità in genere, avallati dalla recente giurisprudenza in materia tributaria.

In conclusione, l'aspetto "confortante" che deriva dalla risposta fornita all'interrogazione parlamentare, è quello che le tesi portate dalla Cassazione nell'ordinanza 18702 non sono state richiamate. Ne dovrebbe conseguire,

11 Lelio Cacciapaglia e Patrizia Marra - "Deducibilità variabile per i compensi agli amministratori" - in Eutekne.info, "Il Quotidiano del Commercialista" del 30.06.2010

12 Cassazione, 17.05.2000, n°12813, e 30.10.2001 n°13478

13 Cassazione, 09.05.2002, n°6599; Cassazione 31.10.2005 n°21155, ed ancora, 25.09.2006 n° 20748 e 02.12.2008 n°28595.

logicamente, una “presa di distanza” dalle stesse tesi, da parte degli estensori della risposta medesima.

Quanto precede non può, comunque, ritenersi bastevole a “tranquillizzare” gli operatori, che hanno necessità, se non di un apposito intervento legislativo, almeno di un'ulteriore sentenza, di tenore inequivocabilmente contrario a quella che tanto clamore e sconcerto ha suscitato.

2.1 – Il principio di cassa “allargato”

Come già chiarito, i compensi agli amministratori vengono tassati, sia per i soggetti eroganti i compensi (articolo 95, 5° comma, TUIR), che per coloro che li percepiscono (articolo 51, 1° comma, TUIR), in base al “principio di cassa”; in realtà esiste tuttavia una parziale “deroga” allo stesso, che è bene rammentare.

Con la Circolare n°57/E del 18.06.2001, l'Agenzia delle Entrate, in risposta a specifico quesito, ha chiarito quanto segue, in merito al cosiddetto “**principio di cassa allargato**”, da applicarsi alla suddetta fattispecie:

- **la ratio che caratterizza il trattamento fiscale in esame “è quella di far coincidere il periodo d'imposta in cui i compensi sono soggetti a tassazione in capo all'amministratore con quello in cui gli stessi sono dedotti dal reddito dell'erogante”;**
- l'articolo 51 del vigente TUIR, denominato “Determinazione del reddito di lavoro dipendente”, afferma che **“si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono”;**
- in virtù della “ratio” poc'anzi richiamata, “per equità, **occorre considerare deducibile il compenso in capo alla società erogante, nel periodo d'imposta in chiusura**”¹⁴, sempre che, lo ricordo ulteriormente, **il pagamento avvenga entro e non oltre il giorno 12 del mese di gennaio dell'esercizio successivo!**
- Quanto appena illustrato, si badi bene, “semprechè gli uffici o le collaborazioni non rientrino nell'oggetto dell'arte o professione concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente¹⁵”. **Qualora, in altre parole, l'amministratore sia un lavoratore**

14 Alessandro Corsini e Fabio Garrini - “Riflessioni circa la deducibilità dei compensi agli amministratori” . In “Consulenza” n° 37/2010

15 Articolo 50, 1° comma, lettera c-bis, d.p.r. N°917/86 (TUIR)

autonomo esercente una professione “tipicamente” riconducibile alle mansioni svolte nella società (ad esempio, avvocato o commercialista...), **allora sarà tassato secondo il principio di cassa “puro”, o “stretto” che dir si voglia. Lo stesso criterio ovviamente, andrà adottato per la deducibilità in seno alla società erogante.**

3. – **La disciplina del trattamento di fine mandato.**

Con riferimento alla disciplina fiscale riservata al trattamento di fine mandato per gli amministratori, **va evidenziato come quest'ultimo sia deducibile, per le società che ne dispongono l'accantonamento, in base al criterio di competenza**, diversamente dagli emolumenti agli amministratori che lo sono in base al criterio di cassa, come ribadito in precedenza.

Entrando nel dettaglio, vediamo come:

- l'articolo 105 del d.p.r. N°917/'86, denominato “Accantonamenti di quiescenza e previdenza”, al primo comma, reciti testualmente: **“Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio”**;
- lo stesso articolo, al quarto comma, attesta **la validità di quanto sopra “anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto** di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c)“;
- l'articolo 17 (“Tassazione Separata”), primo comma, lettera c), con particolare riferimento alle **“indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa**, di cui al comma 1, lettera c-bis), dell'articolo 50”, ne determina la tassazione separata in capo ai percettori, soltanto **“se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto”**;
- l'articolo 50 (“Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente”), primo comma, lettera c-bis), si occupa delle **“somme e valori a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione agli uffici di amministratore di società”**.

Parrebbe logico, in conclusione, effettuare il seguente riepilogo schematico : deducibilità secondo il principio di competenza per la società, e tassazione separata per il percipiente, ove soddisfatta la condizione di cui al citato articolo 17 del TUIR . Ma ecco subentrare, subdola, la complicazione interpretativa: **l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n°211/E del 22 maggio 2008, ha “legato” anche la deducibilità secondo competenza dell'accantonamento in seno alla**

società, alla data certa anteriore all'inizio del rapporto dell'atto o documento attestante il diritto all'indennità di fine mandato per l'amministratore. In mancanza, ha proseguito la citata risoluzione, verrebbe meno tale deducibilità, da rinviarsi all'esercizio in cui si avrà il relativo esborso finanziario, normalmente coincidente con quello di cessazione del mandato : come immediatamente comprensibile, si tratta di un'interpretazione assai penalizzante per gli operatori economici, che non ha mancato di suscitare autorevoli pareri contrari¹⁶. Una tale soluzione, infatti, sarebbe dovuta a finalità antielusive, consistenti nello scongiurare manovre tese a dedurre gli accantonamenti anno dopo anno, secondo il principio di competenza, in periodi d'imposta particolarmente "floridi" dal punto di vista reddituale per la società, rinviando la tassazione dell'indennità in capo all'amministratore al momento dell'incasso.

Per poter immaginare concretamente una manovra così "minacciosa" per le casse erariali, eseguita in elusione alla condizione della "data certa" imposta dalla risoluzione citata, mi riporto all'efficace esempio riportato dagli Autori dell'articolo già citato nella precedente nota 11.

Supponiamo che la società in esame contabilizzi e deduca fiscalmente, anno dopo anno, l'indennità di fine mandato, in assenza di qualsivoglia delibera societaria che preveda l'attribuzione del diritto all'indennità di fine mandato all'amministratore, e posto che quest'ultimo sia all'oscuro (o addirittura complice) del "perverso" disegno elusivo!

Supponiamo ulteriormente che venga lasciata in bianco una pagina del libro verbali assemblee dei soci, da riempire in caso di verifica, facendo "di necessità virtù"!

In tal modo, la società procederebbe a dedurre fiscalmente gli accantonamenti eseguiti annualmente: quindi, pervenuti al termine del mandato, e fatto decorrere il termine di prescrizione civilistico relativo al credito, la medesima società dovrebbe stornare il fondo accantonato per l'indennità ormai non dovuta, ed imputare in contropartita sopravvenienze attive, da tassare per pari importo. Quanto precede, al solo fine di dedurre annualmente gli accantonamenti relativi, sostenendo poi, in un unico esercizio, una tassazione assai gravosa all'evidenziarsi delle sopravvenienze poc'anzi citate.

In conclusione, ritengo utile effettuare una annotazione circa la quantificazione dell'accantonamento per trattamento di fine mandato agli amministratori ; in altre parole: **esiste un limite quantitativo da rispettare, perchè ne sia consentita la deducibilità fiscale ?**

16 Commissione Imposte dirette e reddito d'impresa CNDCEC – 09.01.2009.

Alla questione l'Agenzia delle Entrate¹⁷, con la propria rivista telematica, ha risposto che il limite quantitativo da tenere in considerazione per la deduzione in esame coincide con quanto statuito in materia di trattamento di fine rapporto per i lavoratori subordinati dal vigente codice civile.

Quanto precede troverebbe “sostegno” nella normativa di riferimento, costituita dal quarto comma dell'articolo 105 del TUIR, facente esplicito rinvio al primo comma del medesimo articolo che, a sua volta, rimanda alla disciplina civilistica statuita per il trattamento di fine rapporto.

Quest'ultima, prevista dall'articolo 2120 del codice civile, **quantifica “una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5”**.

Evidentemente quindi, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che non sia possibile lasciare alla volontà dei soci (articolo 2389 c.c.) la determinazione del “quantum”, in materia di accantonamento per il trattamento di fine mandato degli amministratori, ma che, al contrario, vada tenuto presente il limite definito dall'articolo 2120 del codice civile poc'anzi illustrato.

Quanto precede anche in virtù del richiamo effettuato dall'articolo 17, primo comma, lettera c) del TUIR, al primo comma, lettera c-bis), dell'articolo 50 dello stesso Testo Unico delle Imposte di Redditi, che assimila l'indennità di fine mandato ai redditi di lavoro dipendente.

Orbene, tale assimilazione viene sostenuta e richiamata, ovvero negata¹⁸, secondo opportunità, dalla medesima Agenzia delle Entrate, rendendo le acque ancor più torbide di quanto non siano abitualmente... In ogni caso, una volta conosciuto il “pericolo”, è bene tenerne conto!

3.1 - Come soddisfare la condizione della “data certa”

In base all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n° 211/E del 22.05.2008, la deduzione fiscale dal reddito d'impresa degli accantonamenti, relativi alle indennità di fine mandato amministratori, avviene secondo il principio di competenza, **soltanto ove il diritto all'indennità risulti da un atto avente data certa, anteriore all'inizio del rapporto, e nei limiti delle quote maturate nell'esercizio**, in conformità alle disposizioni contrattuali

17 Carla Merone - “Trattamento di fine mandato : importi accantonabili e deduzione” - in “Fisco Oggi” dell'08.06.2009

18 Circolare Agenzia delle Entrate n°5/E del 26.01.2001

La “data certa” viene attribuita¹⁹ in presenza delle condizioni statuite dall'articolo 2704 del codice civile ; volendo esaminare concretamente le diverse “opportunità” offerte in tal senso dalla normativa , e dalle attuali tecnologie informatiche, produco di seguito un sintetico, e meramente indicativo, elenco di alcuni possibili “percorsi” da seguire, per conseguire la “fatidica” data certa:

- registrare la scrittura (verbale di assemblea dei soci) o il contratto che determina il diritto in esame;
- fare un estratto notarile²⁰ della delibera riportata nel libro verbali assemblee della società che sancisce il diritto all'indennità;
- spedire il verbale di assemblea appena citato all'amministratore, in plico raccomandato senza busta;
- spedire il verbale mediante posta elettronica certificata²¹;
- ricorrere al servizio di “data certa” offerto dagli uffici postali, che, dopo aver affrancato il documento (senza busta, né involucro alcuno), annullano lo stesso apponendo il timbro sulla prima pagina: tale servizio, disciplinato dall'articolo 8 del decreto legislativo n° 261 del 22.07.99, ha la funzione di attestare l'esistenza di un determinato documento, ad una certa data ;
- ricorrere all'apposizione della “marcatura temporale”, eseguita in abbinamento alla firma digitale. Preciso che per “firma digitale” si intende una firma elettronica, che permette al titolare di rendere manifesta la provenienza e l'integrità di un documento informatico. Il limite di tale sistema di sottoscrizione era connesso alla validità temporale attribuibile alla firma digitale, connessa ad un certificato di durata usualmente triennale. Con il D.p.c.m. del 30.03.2009 “è ora disposto che la firma digitale, anche se il relativo certificato qualificato risulti scaduto, è valida se alla stessa è associabile un riferimento temporale opponibile ai terzi, che colloca la generazione di detta firma in un momento precedente alla scadenza”.

Con la “marcatura temporale”, eseguita ai sensi dell'articolo 20, terzo comma, del decreto legislativo n° 82/2005, si attribuisce ad un documento informatico una data ed un orario opponibile ai terzi : “in pratica, **se dopo aver firmato digitalmente un documento vi apponiamo anche una marca temporale, renderemo la firma digitale valida nel tempo**”.²²

19 Marco Orlandi - “Il trattamento di fine mandato (TFM) agli amministratori e collaboratori : aspetti fiscali e contabili in “Finanza & Fisco” n°32/2010

20 Paola Zambon - “Estratti dalle scritture contabili informatiche” - in “il fisco” n° 8/2007, fascicolo 1, pag. 1127 e ss.

21 Alessandro Cotto - “Cortocircuito fiscale sul trattamento di fine mandato degli amministratori” - in Eutekne.info – Il Quotidiano del Commercialista

22 Gaetano Silipigni - “La nuova marca temporale allunga la vita alla firma digitale” - in “Fisco Oggi”, 08.06.2009

– 4. Rinuncia al credito : il “fantasma” dell' “incasso giuridico”

La Corte di Cassazione, con la sentenza n° 20026 del 22.09.2010, ha fatto riemergere dai “polverosi” angoli della nostra memoria, una fattispecie non sempre ben “digerita” nella prassi operativa: **il cosiddetto “incasso giuridico”**, che non ha mancato di sollevare commenti contrastanti in dottrina e tra i contribuenti.

Con riferimento alla rinuncia a compensi loro spettanti, da parte dei soci di una società in accomandita semplice, **la sentenza richiamata afferma la legittimità dell'operato dell'ufficio, laddove quest'ultimo abbia provveduto alla rettifica del reddito d'impresa, con riferimento all'esercizio in cui la società aveva dedotto i predetti compensi, secondo il principio della competenza economica.**

Va evidenziato che la sentenza in esame si riferiva ad un avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 1987, in vigore, quindi, del DPR n°597/73, nel quale si rettificava il reddito d'impresa, relativamente a compensi da riconoscere ai soci, taluni in qualità di amministratori, altri, a titolo di collaborazioni continuative di tipo diverso. Nel corso dell'esercizio successivo a quello accertato, l'assemblea dei soci, in sede di approvazione del bilancio, aveva esplicitato la rinuncia dei soci medesimi ai compensi a suo tempo pattuiti.

Anche con riguardo alla normativa allora vigente, va evidenziato che le conclusioni cui è pervenuta la Suprema Corte non convincono : si sarebbero dovute tassare le sopravvenienze attive derivanti dalla predetta rinuncia, da imputare al periodo d'imposta successivo!

E' pertanto manifesto che l'ufficio avrebbe dovuto rettificare il risultato economico dichiarato dalla società relativamente al 1988, qualora lo stesso non avesse tenuto conto delle citate sopravvenienze attive.

Venendo, comunque, ad esaminare gli effetti della sentenza in discussione, alla luce della normativa attualmente vigente, ritengo utile partire dal disposto di cui all'articolo 88, quarto comma, del d.p.r. N°917/86, che testualmente recita: **“Non si considerano sopravvenienze attive la rinuncia dei soci ai crediti”**. Se da un lato, pertanto, a tutt'oggi resta tassabile la sopravvenuta insussistenza di costi, dall'altro dobbiamo rammentare l'eccezione costituita dalla norma appena richiamata, con riferimento alla rinuncia eseguita dai soci di società.

Oggi, quindi, **le rinunce ai crediti vantati verso la società, da parte dei soci, sono sempre fiscalmente irrilevanti**: è necessario, tuttavia, effettuare un'attenta analisi della situazione che si prospetterebbe attualmente, in un caso come quello contemplato dalla Cassazione, per fare un ulteriore “passo” avanti nella comprensione della fattispecie considerata.

Distinguiamo, nei seguenti brevi paragrafi, le diverse “casistiche” che potrebbero verificarsi nella prassi operativa, evidenziando le connesse implicazioni di carattere fiscale .

- **4.1 Rinuncia al compenso da parte del socio persona fisica, non esercente attività d'impresa, né di lavoro autonomo, legato alla società da un rapporto di collaborazione “a progetto”, ovvero amministratore della stessa.**

In tali ipotesi, un'eventuale rinuncia da parte del socio al compenso pattuito, fa scattare il meccanismo dell'incasso giuridico.

Tutti i redditi inerenti il socio, la cui tassazione avvenga in base al principio di cassa, alla luce del disposto di cui alla Circolare n° 73/E del 27.05.1994, all'atto della rinuncia al compenso, fanno scattare l'imponibilità del compenso mai percepito, per il socio, e l'obbligo di applicazione della ritenuta fiscale, per la società.

Quindi, il socio dichiara un reddito costituito dal compenso lordo, mai realmente incassato, al netto della ritenuta subita (tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente); la società non deduce il relativo compenso, essendo la deducibilità regolata dal criterio di cassa “allargato” (per amministratori e collaboratori).

- **4.2 Rinuncia al compenso del socio persona fisica, esercente attività di lavoro autonomo, amministratore della società.**

In questo caso, sempre che l'attività di amministratore rientri nell'oggetto della professione esercitata²³ dal socio (ad esempio commercialista, avvocato o ingegnere), **quest'ultimo dovrà dichiarare il compenso derivante dall'attività di amministratore nell'ambito del proprio reddito da lavoro autonomo, nel periodo d'imposta coincidente con la rinuncia.**

La società, d'altro lato, non potrà dedurre il compenso medesimo, non avendolo mai pagato, ma sarà tenuta ad operare e versare la ritenuta fiscale sullo stesso, secondo il meccanismo dell'incasso giuridico.

23 Secondo il disposto di cui all'articolo 50, 1° comma, lettera c-bis) del d.p.r. n°917/'86

4.3. Rinuncia al compenso da parte del socio amministratore persona fisica, esercente attività d'impresa

La situazione in esame prevede, **in capo al socio, l'imponibilità del compenso nell'esercizio in cui egli rinuncia allo stesso, quale reddito assimilato a lavoro dipendente, e l'assoggettamento a ritenuta del compenso, da parte della società.**

Quest'ultima non potrà dedurre nulla, non avendo pagato alcun compenso.

4.4. Rinuncia al compenso da parte di persona fisica avente la carica di Amministratore, senza essere socio della società.

Di tutte le fattispecie esaminate, **questa è la sola che non “innesca” la “diabolica trappola” dell'incasso giuridico.** Occorre infatti rammentare che quest'ultimo entra in funzione laddove, pur in assenza di pagamento del compenso pattuito in favore dell'amministratore, questi, in qualità di socio, veda accrescersi il proprio patrimonio con l'incremento del costo della propria partecipazione.

Dal momento che, nel caso specifico, non esiste alcuna contropartita alla rinuncia effettuata dall'amministratore, non si dà luogo ad alcuna tassazione in capo al medesimo, mentre per converso, si generano sopravvenienze attive da tassare per la società.

Nel caso di specie, infatti, a nulla rileva quanto stabilito dal 4° comma dell'articolo 88, precedentemente illustrato, rimanendo ordinariamente imponibili le sopravvenienze connesse al venir meno di costi iscritti in bilancio nei precedenti esercizi.

4.5- Conclusioni

Alla luce di quanto osservato, possiamo affermare che l'applicazione del famigerato “incasso giuridico” avviene **ogni qualvolta si verifichi la rinuncia ad un credito correlato a redditi tassabili per cassa, da parte di un socio di società, a beneficio della compagine societaria medesima.**

In tali casi, pur non realizzandosi, di fatto, alcuna transazione finanziaria, viene a generarsi “materia imponibile” nella persona del socio.

La società, a seguito delle rinunce di cui sopra, non subisce alcun impatto, con riferimento alla propria sfera economica: si limita, al contrario, a costituire (od alimentare) una riserva patrimoniale, in contropartita al venir meno del proprio

