

A cura di Giovambattista Palumbo

Rinuncia al credito, incasso giuridico e tassazione

Categoria: **Contenzioso**
Sottocategoria: **Varie**

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. La rinuncia del credito da parte di un socio è dunque in questi casi espressione della volontà di patrimonializzare la società e presuppone il conseguimento del credito, il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene, comunque, utilizzato. Pertanto ne consegue la tassabilità in capo al socio rinunciatario del credito e la obbligatorietà in capo alla società di operare la ritenuta.

Di cosa si tratta?

Il caso	2
La decisione	2
Conclusioni	4
Precedenti conformi	5

Il caso

La Corte di Cassazione, con l'**Ordinanza n. 12223 del 14/04/2022**, ha chiarito alcuni rilevanti aspetti in tema di effetti fiscali della rinuncia al credito da parte dei soci di una società.

NOTA BENE - Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Provinciale respingeva il ricorso del contribuente avverso un avviso di accertamento relativo ad IRPEF per l'anno d'imposta 2011, che traeva origine dalla rinuncia dello stesso contribuente al trattamento (in qualità di amministratore) di fine mandato, accantonato a suo favore dal 1998 al 2006 dalla società di cui era anche socio.

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva invece l'appello del contribuente, affermando che il nostro ordinamento giuridico ammette ipotesi di fictio, che però sono espressamente previste dal Legislatore, laddove la capacità contributiva, che legittimamente può essere colpita, deve essere comunque concreta e non meramente astratta e virtuale.

NOTA BENE - Avverso tale sentenza proponeva infine ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, denunciando la violazione e falsa applicazione degli artt. 88 e 94 del Dpr. n. 917 del 1986, e sostenendo che il credito, anche se non materialmente incassato, veniva comunque utilizzato, sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia.

Con il secondo motivo d'impugnazione, l'Amministrazione finanziaria deduceva poi la violazione e falsa applicazione dell'art. 53 della Costituzione per violazione del principio della capacità contributiva in quanto la rinuncia al trattamento di fine mandato costituiva comunque un incasso in senso giuridico, come tale suscettibile di tassazione.

La decisione

NOTA BENE - Secondo la Suprema Corte, i motivi di impugnazione, che potevano essere trattati congiuntamente in quanto ruotavano entrambi intorno alla non violazione da parte dell'Ufficio del principio della capacità contributiva, costituendo la rinuncia al trattamento di fine mandato un incasso in senso giuridico ed arricchendo comunque il socio stesso sotto forma di aumento del valore della partecipazione sociale, erano fondati.

Evidenziano i giudici di legittimità che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'**art. 88, quarto comma, del Dpr. 22 dicembre 1986, n. 917**, che esclude debbano considerarsi sopravvenienze attive le rinunce ai crediti operate dai soci nei confronti della società, deve essere letto in correlazione con i successivi artt. 94, sesto comma e 101, settimo comma, e non vale ad alterare il regime fiscale del credito che costituisce oggetto di rinuncia.





NOTA BENE - E quindi, 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 Dpr. 29 settembre 1973, n. 600, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta (**cf.**, **Cass. n. 26842 del 2014**).

La rinuncia al credito da parte del socio, rileva la Cassazione, costituisce infatti una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società e può comportare anche l'aumento del valore delle sue quote sociali.



NOTA BENE - E in tale contesto, allora, appare corretto ritenere che la rinuncia del credito da parte di un 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.

Pertanto la rinuncia presuppone, in tali casi, il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene, comunque, "utilizzato" (**cf.**, **Cass. n. 7636 del 2017**).



NOTA BENE - Allo stesso modo, evidenzia la Suprema Corte, la Commissione Tributaria Regionale aveva errato a ritenere che presupposto per l'imposizione fosse il solo incasso "reale" e non invece anche l'incasso giuridico.

La Cassazione, pronunciandosi su controversie analoghe, ha infatti già affermato (**cf.**, **Cass. n. 26842/2014**), con riferimento alla rinuncia ai compensi per royalties da parte del socio di maggioranza, che la stessa "*ne presuppone logicamente il conseguimento con ineludibile soggezione al proprio regime fiscale*".

Pertanto "*ne consegue la tassabilità in capo al socio rinunciatario del credito, anche se non materialmente incassato ma conseguito ed utilizzato, tramite la rinuncia, in favore della società e, quindi, la obbligatorietà in capo a quest'ultima di operare la ritenuta D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 25*" (**Cass. n. 26842/2014**).

Nello stesso senso, con riferimento alle rinunce effettuate da due soci-amministratori al trattamento di fine mandato, la Corte aveva del resto già riconosciuto la valenza della teoria dell'incasso giuridico sostenuta dall'Amministrazione finanziaria (**cf.**, **Cass. n. 1335/2016**; **Cass. 7636/2017** e **Cass. n. 2057 del 2020**).



Conclusioni

In conclusione, la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, affermando che il nostro ordinamento giuridico ammette ipotesi di fictio espressamente previste dal Legislatore (e quindi legittime) e che la capacità contributiva che può essere colpita in sede di accertamento deve essere concreta e non meramente astratta e virtuale, non aveva considerato che la rinuncia da parte del socio-amministratore al trattamento di fine mandato costituisce, quanto meno dal punto di vista giuridico, un incasso.

E, come tale, questo incasso è dunque suscettibile di essere tassato, in quanto presuppone la possibilità di disporre di una somma di denaro e costituisce espressione della volontà di patrimonializzare la società.



NOTA BENE - Pertanto, la rinuncia presuppone il conseguimento del credito, il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene, comunque, "utilizzato", arricchendo, per altro verso, un soggetto giuridico - la società - che appartiene al rinunciante, in quanto socio della stessa, il quale altrimenti si gioverebbe, attraverso lo schermo della personalità giuridica (cfr. **Cass. 33234 del 2018; Cass. n. 13 del 2022**) e in violazione del principio della capacità contributiva, dell'incremento della partecipazione sociale.

Tale potenziale distorsione, secondo la Corte, si coglie in particolare nell'ipotesi di società a ristretta base partecipativa, in cui se tutti i soci fossero anche amministratori e tutti rinunciassero al compenso loro dovuto in tale qualità, oppure nell'ipotesi di amministratore-unico socio, rimarrebbero, per il tramite della società, proprietari dell'intera somma a cui hanno rinunciato, che rimarrebbe irragionevolmente non sottoposta ad imposizione fiscale.

In termini più generali e a prescindere dallo specifico caso processuale, possiamo dunque rilevare quanto segue. Il concetto base, come visto, è che la rinuncia costituisce in questi casi comunque una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società e può comportare, così, anche l'aumento del valore delle sue quote sociali.

Ne deriva quindi, come detto, che la rinuncia al credito non potrebbe avvenire senza conseguimento del credito stesso, il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene, comunque, utilizzato, con conseguente tassabilità in capo al socio rinunciatario e, quindi, obbligatorietà in capo alla società di operare la ritenuta ai sensi dell'**art. 25 del Dpr. n. 600/73**.



NOTA BENE - In altri termini, il credito, anche se non materialmente incassato, viene "utilizzato", sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia, laddove, in caso contrario, si permetterebbe alla società di beneficiare di accantonamenti fiscalmente dedotti che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di incrementare il costo della partecipazione e perciò di generare reddito.

Precedenti conformi

- [Cass. n. 13 del 2022;](#)
- [Cass. n. 2057 del 2020;](#)
- [Cass. 33234 del 2018;](#)
- Cass. 7636/2017;
- Cass. n. 1335/2016;
- [Cass. n. 26842 del 2014.](#)