

Rinunce dei soci ai crediti verso la società: quali effetti fiscali?

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'Amministrazione

Le rinunce dei soci ai crediti nei riguardi della società non assumono rilevanza ai fini dell'IRAP e dell'ACE. Non è parimenti rilevante la svalutazione o la perdita dedotta all'estero dal socio non residente che rinuncia ad un credito sorto sempre all'estero. La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà del valore fiscale del credito va sempre presentata e deve avere data certa. Anche questi chiarimenti sono stati forniti dalla Fondazione Telos dell'ODCEC di Roma nel Documento del febbraio 2019, in cui vengono analizzate le principali questioni interpretative che si sono poste in merito alla disciplina della rinuncia dei soci alla restituzione dei crediti vantati nei riguardi della società partecipata.

Prosegue l'esame delle problematiche fiscali approfondite dalla Fondazione Telos dell'ODCEC di Roma nel documento "La rinuncia dei soci alla restituzione dei crediti", analizzando quelle concernenti le **rinunce "internazionali"**, la dichiarazione sostitutiva di atto notorio che deve essere trasmessa dal socio alla società e gli **effetti** della rinuncia ai fini dell'**ACE** e dell'**IRAP**.

Nei primi due periodi del comma 4-*bis* dell'art. 88 TUIR è stabilito un collegamento diretto tra il valore fiscale del credito oggetto di rinuncia e la misura della detassazione, affermando che la rinuncia dei soci ai crediti dà luogo fiscalmente a una **sopravvenienza attiva** "per la parte che eccede il relativo valore fiscale".

Pertanto, la riduzione dei debiti conseguente alla rinuncia viene ad essere idealmente suddivisa in **due componenti**:

- una costituente **apporto di capitale** (anche) ai fini fiscali, la cui misura corrisponde al valore fiscale del credito oggetto di rinuncia;
- l'altra costituente **sopravvenienza attiva** ai (soli) fini fiscali, con conseguente obbligo di operare una corrispondente variazione in aumento in sede di determinazione del reddito d'impresa imponibile.

A tal fine occorre tenere in considerazione, per la valutazione del finanziamento (soprattutto se infruttifero), il meccanismo del criterio del costo ammortizzato, in quanto occorre definire il valore di bilancio del credito per raffrontarlo a quello fiscale.

Rinunce 'internazionali'

In presenza di rinuncia a crediti vantati dai soci nei confronti delle società residenti in uno Stato diverso da quello di loro residenza ci si è chiesti se sia necessario tenere conto anche in tale caso della differenza tra il valore contabile e quello fiscale del credito.

Al riguardo l'Assonime ha affermato, nella circolare n. 17 del 2017, che una delle ragioni che ha indotto il legislatore a introdurre l'attuale disciplina sarebbe stata proprio quella di non lasciare scoperta l'ipotesi della rinuncia al credito (vantato nei confronti di una società residente) da parte di un socio non residente, in coerenza con i criteri di "**simmetria internazionale**" previsti dal progetto **BEPS**.

La Fondazione non ha condiviso tale osservazione, ritenendo che sarebbe stata a tal fine necessaria una previsione normativa analoga a quella contenuta, ad esempio, nell'art. 44, comma 2, lettera a), del TUIR, che fa riferimento alle partecipazioni al capitale o al patrimonio nonché ai titoli e agli strumenti finanziari emessi da società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lettera d), del TUIR, ovvero da società ed enti non residenti. Tale precisazione non è stata, invece, effettuata nel comma 4-*bis* dell'art. 88 TUIR; anzi, nel precedente comma 4 si fa riferimento ai versamenti effettuati dai soci a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti "di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b)", dello stesso TUIR, ossia alle società e agli enti residenti nello Stato.

Nella risoluzione n. 152/E del 2002, l'Agenzia ha, peraltro, affermato che “nell'ipotesi [...] in cui fosse il socio italiano a rinunciare a un credito nei confronti della sua controllata estera, si applicherebbe l'art. 61, comma 5 del TUIR (incremento del costo della partecipazione) indipendentemente dal fatto che la sopravvenienza attiva realizzata dalla controllata sia o meno fiscalmente rilevante nello Stato estero”. Tale affermazione appare fondata sul presupposto che quanto stabilito nel Paese estero non assuma rilevanza rispetto all'applicazione delle regole interne, salvo che ciò non sia espressamente previsto.

In dottrina è stata sostenuta anche la tesi di attribuire **rilevanza al valore fiscale** a seconda che tra il Paese estero e l'Italia sussista o meno un adeguato scambio d'informazioni. L'Assonime ha, però, giustamente osservato che si violerebbe il principio di parità di trattamento dei rinunciatari applicando o meno la disciplina in esame a seconda del Paese di residenza e del relativo ordinamento tributario.

La Fondazione ha, pertanto, ritenuto che non assuma rilevanza fiscale la svalutazione o della perdita dedotta all'estero dal socio non residente che rinunci ad un credito sorto sempre all'estero e che in tali casi il valore fiscale e quello di bilancio vadano considerati sempre coincidenti. Il disposto dell'art. 88, comma 4-*bis*, del TUIR, potrebbe essere, invece, applicato qualora la rinuncia abbia a oggetto un credito sorto in Italia.

Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

Nello stesso art. 88 TUIR è stato posto in capo al socio che effettua la rinuncia l'obbligo di trasmettere una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà del valore fiscale del credito, al fine di informare la società (che deve eventualmente dichiarare la sopravvenienza attiva) e di prevenire **comportamenti evasivi** (grazie all'effetto deterrente delle sanzioni penali previste in caso di mendacità dell'attestazione). La dichiarazione può essere allegata o incorporata all'interno dell'eventuale documento di rinuncia alla restituzione del credito.

Tale **dichiarazione** non è prodotta nei confronti di una pubblica amministrazione e può essere, pertanto, sottoscritta e presentata unitamente a copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del sottoscrittore. Nel Documento in esame è stato rilevato che sarebbe stato più corretto imporre la presentazione di una dichiarazione sostitutiva di certificazione e non di atto di notorietà.

È stata poi affrontata la tematica della **forma** e della **data certa**, richiamando, oltre al disposto dell'art. 2704 c.c., le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nel paragrafo 4.3. della circolare n. 12/E del 2010, in cui è stato affermato che “può far fede, ad esempio, la data risultante dalla posta elettronica certificata (cd. PEC) inviata dal socio alla società o la data di consegna al servizio postale risultante dal timbro datario apposto su lettera raccomandata. La data della delibera dei soci, se il relativo verbale non è redatto da un notaio, non è sufficiente a tal fine”.

Nella risoluzione n. 124/E del 2017 l'Agenzia ha affermato che la dichiarazione non deve essere presentata qualora il valore fiscale sia obiettivamente noto alla società, come nel caso della rinuncia al TFM degli amministratori. La Fondazione ha osservato che tale conclusione non può essere applicata negli altri casi (ad esempio, qualora il socio persona fisica abbia acquistato a titolo oneroso il credito da un terzo).

Effetti ai fini dell'ACE

Nell'art. 5, comma 2, del D.M. 14 marzo 2012 è stabilito che, ai fini dell'ACE, “rilevano come elementi positivi della variazione del capitale proprio [...] i **conferimenti in denaro** versati dai soci” e che “si considera conferimento in denaro la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società”. Nel comma 4 dello stesso articolo è poi stabilito che gli incrementi derivanti dalla rinuncia ai crediti assumono rilevanza dalla data dell'atto di rinuncia.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato tale disciplina nelle circolari n. 12/E del 2014 e n. 21/E del 2015.

La Fondazione ha ritenuto che tale **impostazione** interpretativa, a seguito delle modifiche

apportate al principio contabile OIC 28 e all'introduzione del principio di derivazione rafforzata nell'ambito della determinazione dei redditi d'impresa, debba ritenersi **superata** . Ciò in quanto le rinunce ai crediti commerciali assumono rilevanza nell'ambito del patrimonio netto e costituiscono pur sempre rinunce a crediti di carattere pecuniario.

Irrilevanza ai fini dell'IRAP

La rinuncia in esame non assume, infine, rilevanza ai fini **IRAP dovuta dalla società di capitali** , poiché la **base imponibile** di tale imposta si determina in base alle risultanze del conto economico, senza dover effettuare le variazioni previste nel TUIR, e la contabilizzazione dell'operazione in esame avviene all'interno dello stato patrimoniale.