

# DONNINI & ASSOCIATI

## Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452 [sofimsrl@tin.it](mailto:sofimsrl@tin.it) - [www.donninieassociati.it](http://www.donninieassociati.it)



Carrara, 21 gennaio 2021  
DL/

Spett.le Ditta/Società/Sig.

SOMMARIO	
A	Rivalutazione dei beni d' impresa
B	Trattamento fine mandato amministratori
C	

- A -

### RIVALUTAZIONE DEI BENI D' IMPRESA INDICAZIONI SUL DA FARSI

Con circolare del 1° settembre 2020 <sup>(1)</sup> (consultabile sub *Circolari* nel ns. sito) abbiamo fornito una dettagliata panoramica sulle possibilità offerte alle imprese <sup>(2)</sup> dal c.d. Decreto Agosto (DL 14 agosto 2020 n. 104, nel frattempo convertito in legge senza particolari novità nello specifico tema). E nel contempo si è affermato il convincimento che la rivalutazione – da eseguirsi nel bilancio 2020 - può essere semplicemente “civilistica” <sup>(3)</sup>.

Così, per una sintesi delle modalità aperte e relativi oneri, si può considerare il seguente quadro:

N°	DESCRIZIONE	AFFRANCAMENTO PLUSVALORI	AFFRANCAMENTO RISERVA
1	Rivalutazione solo civilistica	NO	NO
2	Rivalutazione parziale a fini fiscali,	SI (3%)	NO (costo zero)
3	Idem c.s., piena	SI (3%)	SI (10%)

Ebbene, le imprese/società che intendono attuare la rivalutazione devono sollecitamente procedere come segue:

- I. Si devono innanzitutto individuare i beni che meritano d' essere rivalutati: immobili in primo luogo <sup>(4)</sup>, ma anche macchinari importanti e attrezzature, ancorché completamente ammortizzati;
- II. La legge non la prescrive, ma una perizia risulta preferibile se si hanno incertezze sui valori “giusti” o quando questi valori sono consistenti: è meglio quindi incaricare il tecnico per tempo <sup>(5)</sup>;
- III. La perizia non deve essere asseverata, ma va conservata con cura perché esprime una valorizzazione “sapiente” e fondata, resa da un soggetto terzo ed indipendente;
- IV. Se alla perizia si vuole dare data certa e con certezza individuarne la provenienza, si può chiedere al tecnico di mandarla via pec;

<sup>1</sup> Dalla circolare è stato poi ricavato un articolo pubblicato in Bollettino Tributario n. 1/2021. La rivista non è ancora disponibile e quindi non compare ancora nel sito.

<sup>2</sup> Non sono ammessi alla rivalutazione né i professionisti, né le società semplici: manca infatti, in entrambi i casi, una attività “commerciale”.

<sup>3</sup> Sono venuti meno anche i motivi del nostro scetticismo. Ma dobbiamo ribadire che non ne vediamo comunque l' utilità pratica (si rimanda alla richiamata circol. 1° settembre 2020, par. 3).

<sup>4</sup> Essi non devono comunque essere oggetto di un Vostro commercio.

<sup>5</sup> All' occorrenza possiamo fornire i nominativi di professionisti favorevolmente conosciuti.

- V. Amministratori e sindaci di srl e spa devono motivare, nelle note che accompagnano il bilancio, le ragioni ed i criteri seguiti nella rivalutazione: la loro responsabilità non sembra comunque venir meno per il fatto che c'è un perito.

Nella programmazione dei bilanci 2020 SOFIM si sta organizzando per dare priorità a quelli recanti la rivalutazione di beni. Occorre quindi la diligente collaborazione delle imprese che rivalutano.

- B -

TRATTAMENTO FINE MANDATO AMMINISTRATORI DI SOCIETA'  
UN AGGIORNAMENTO

---

La materia rimane "spinosa", nel senso che non si conoscono comportamenti a prova di Agenzia delle Entrate. E se una condotta può superare il vaglio di un determinato Ufficio provinciale, non è detto che essa sia valutata alla stessa maniera dall' Ufficio della provincia limitrofa.

Recentemente si sono lette due sentenze di merito particolarmente interessanti: la Commissione Regionale Piemonte prima (sentenza 618/01/2020), e la Commissione Regionale Lombardia poi (sentenza 3232/2020), hanno infatti statuito, entrambe confermando quanto deciso in primo grado, che il rapporto tra società ed amministratori non è regolato alla stregua del lavoro dipendente <sup>(6)</sup>. Si tratta semmai – esse motivano - di un libero rapporto tra parti egualmente libere, rapporto disciplinato dagli artt. 2364 <sup>(7)</sup> e 2389 <sup>(8)</sup> c.c., nonché dalle norme statutarie e dalle decisioni delle assemblee <sup>(9)</sup> delle società interessate.

Nei casi esaminati (uno riguardava una sas) era in discussione la misura annuale del trattamento di fine mandato: la pretesa dell' Agenzia competente di limitarlo ad 1/13° circa dell' emolumento fisso annuale (come accade appunto per i lavoratori dipendenti) è stata respinta <sup>(10)</sup>. E si può così sperare che un ritrovato "indipendentismo" rispetto alle tesi erariali porti definitiva chiarezza anche in altre questioni, in particolare sulla disciplina fiscale delle "rinunce" a compensi già deliberati per trattamento di fine mandato (il t.f.m.) <sup>(11)</sup>.

Le c.d. *rinunce* sono a nostro avviso di due specie: *i*) quelle con le quali l' amministratore/socio abbandona semplicemente il proprio credito <sup>(12)</sup> senza nulla ottenere in cambio; *ii*) quelle invece con le quali l' amministratore/socio rinuncia (solo apparentemente) ai propri crediti per ottenere (in cambio) un qualche beneficio <sup>(13)</sup>. Si vede bene che il termine "rinuncia" si attaglia solo al caso *i*). Risulta invece assai improprio nel caso *ii*), per il quale si dovrebbe più propriamente parlare di

---

<sup>6</sup> L' equiparazione deriva da una "cattiva" lettura dell' art. 50 che definisce "assimilati a quelli di lavoro dipendente" i compensi percepiti "in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni ed altri enti con o senza personalità giuridica...": "cattiva" perché fa confusione fra trattamento fiscale e principi giuridici che governano il rapporto tra le parti. Per non dire che gli emolumenti corrisposti ad amministratori, sindaci e revisori, in possesso di partita iva, seguono le regole di cui all' art. 54 TUIR (Determinazione del reddito di lavoro autonomo) e non dell' art. 52 (Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente).

<sup>7</sup> "...l' assemblea ordinaria:...2) determina il compenso ad essi spettante (ai consiglieri di amministrazione, n.d.r.), se non è stabilito dallo statuto...".

<sup>8</sup> "I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione...sono stabiliti all' atto della nomina o dall' assemblea".

<sup>9</sup> In determinati casi del CdA o del Comitato Esecutivo.

<sup>10</sup> Sulla completa libertà del rapporto avevamo già scritto in lontano passato (cfr. ns. sito, sub "Alcune pubblicazioni", *Amministratori di società: indennità di fine mandato*, in "Società bilancio e contabilità", n. 11/1990, pag. 948).

<sup>11</sup> Cfr. ns. sito, sub "Altre pubblicazioni": *Profili tributari della rinuncia dei soci ai crediti vantati nei confronti della società da essi partecipata*, in Bollettino Tributario, 2018.

<sup>12</sup> Attenzione: che non sia credito per apporti di denaro.

<sup>13</sup> Caso classico è quello dell' amministratore/socio che trasforma il credito per t.f.m. (o qualsiasi altro suo credito diverso dagli apporti in denaro) in nuove quote della sua società, oppure in "versamenti in c/to futuro aumento di capitale". O se li fa accreditare a disposizione. O li fa trasferire a terzi. In una parola: quando l' amministratore/socio dispone dei propri crediti come mezzo di scambio e anche solo virtualmente – perciò - li "spende".

“conversione”, di “spendita”, o – come giustamente afferma l’ Agenzia delle Entrate – di “incasso giuridico” del credito.

Applicare i principi sub ii) anche nell’ ipotesi i) risulta gravemente lesivo, prima ancora che degli interessi erariali, della stessa *verità*. Pensare insomma che l’ amministratore/socio, rinunciando a percepire i propri compensi, se ne arricchisca comunque <sup>(14)</sup> equivale a credere che si qualifica *seduttore* (*seduttrice*) colui (o colei) che più si sottrae (“rinuncia”) alle lusinghe amorose.

Questa naturalmente resta una opinione, argomentata e nemmeno isolata in dottrina, ma non ancora affermata del tutto <sup>(15)</sup> nemmeno tra gli addetti ai lavori. Nemmeno dopo la *novella* portata dal D. Lgs 14 settembre 2015, che ha riscritto i commi 4 e 4-bis dell’ art. 88 TUIR <sup>(16)</sup> <sup>(17)</sup>. Anzi, v’ è perfino chi rappresenta che – allo spirare del quinto anno dalla perdita della carica di amministratore – gli emolumenti iscritti a bilancio e non percepiti dal loro beneficiario si prescrivono in forza dell’ art. 2949 c.c. <sup>(18)</sup>: con la conseguenza di dar vita ad una *rinuncia* della specie ii), generatrice di imposte a carico del rinunciante.

Nutriamo su questa diagnosi qualche perplessità, sia in ordine al termine prescrizione e sia in relazione all’ *automatismo* dei suoi effetti. Per il *termine* si osserva infatti che l’ art. 2949 richiama il precedente 2941 n. 7: e quest’ ultima disposizione si riferisce alle sole “azioni di responsabilità”. Sembra quindi afferire al caso l’ ordinaria prescrizione decennale, tipica dei crediti. Per l’ invocato *automatismo*, la prescrizione si può interrompere assai agevolmente con la formale richiesta del creditore, oppure per la concorde volontà delle parti, oppure ancora per riconoscimento da parte del debitore ai sensi dell’ art. 2494 c.c. <sup>(19)</sup>. Nulla di ineluttabile, insomma.

Ma comprendiamo che hanno sempre buon gioco le tesi più prudenti, allineate sulle posizioni dell’ Agenzia delle Entrate.

\* \* \* \* \*

Restiamo in ogni caso a completa disposizione ed inviamo i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI  
Dr. Luciano Donnini

STU-CIRC/CIR20-STUCIR/POR

---

<sup>14</sup> Anche nel caso i).

<sup>15</sup> La parola “rinuncia” ha sempre messo in fibrillazione – dopo il 1993 - gli operatori del diritto tributario.

<sup>16</sup> L’ accantonamento del trattamento di fine mandato (se si rispettarono le regole, *in primis* quella della data certa) costituisce all’ origine costo *detraibile*. Il suo annullamento genera così una sopravvenienza attiva (art. 88 TUIR, comma 4-bis) da portare tra i componenti positivi di reddito nel bilancio della società. Specialmente se (secondo la stessa disposizione) il socio non comunica alla società il valore fiscale del credito così *rinunciato*. La mancata comunicazione, al pari di una qualsiasi scelta legittima, non risulta in alcun modo sanzionata.

<sup>17</sup> La dottrina non sembra aver ancora metabolizzato che la sopravvenienza attiva ex art. 88 TUIR (cfr. nota 16) non determina variazioni nel patrimonio netto della società e non si traduce quindi in un aumento dei diritti del rinunciante. Dovrebbero così restare inapplicabili gli artt. 94 e 101 TUIR, laddove la “rinuncia” – nel presupposto invece di un aumento di tali diritti – porta alla corrispondente tassazione in capo al rinunciante. Si avrebbe altrimenti una doppia tassazione (della società e del socio rinunciante) mal conciliabile perfino con i diritti costituzionali.

<sup>18</sup> ““Si prescrivono in cinque anni i diritti che derivano dai rapporti sociali, se la società è iscritta nel registro delle imprese””.

<sup>19</sup> In giurisprudenza è stata riconosciuta come evento *interruttivo* l’ inclusione del debito nel bilancio annuale della società tenuta a saldarlo.