

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI**

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

*** **

**RINUNCIA AL CREDITO
DA PARTE DI UN SOCIO NON RESIDENTE**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 232 del 9 ottobre 2025

La rinuncia da parte di un socio non residente a un credito verso una società partecipata residente, originariamente sorto in capo allo stesso e rimasto sempre nella sua disponibilità, non può determinare l'emersione di una sopravvenienza imponibile in capo alla partecipata residente ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR, anche in assenza dell'attestazione resa dal socio non residente alla società partecipata del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia.

MOTIVAZIONE

Il comma 4-bis nell'articolo 88 del TUIR¹ detta il regime fiscale delle rinunce ai crediti da parte dei soci riconoscendo la non imponibilità solo per la parte che non eccede il valore fiscale agli stessi riconosciuto in capo al socio che ha rimesso il debito. Così disponendo, la norma assimila la remissione ad un "apporto" di capitale solo per la parte che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito, valore che il socio deve attestare mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio. In assenza di tale dichiarazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero e tutto il valore nominale del credito è considerato, ai fini fiscali, una sopravvenienza attiva imponibile in capo alla società beneficiaria della remissione, a prescindere:

- dalle modalità con cui viene formalizzata da parte del creditore la volontà di remissione,
- dalla rappresentazione contabile che i soggetti coinvolti danno della rinuncia al credito nelle loro scritture contabili e nei rispettivi bilanci, secondo i principi contabili applicati².

Nelle intenzioni del legislatore, la disposizione svolge una funzione di "chiusura" del sistema impedendo gli arbitraggi potenzialmente realizzabili in ragione dei diversi regimi fiscali che in precedenza si applicavano al creditore originario e alla partecipata debitrice.

Proprio in considerazione della funzione che le è assegnata nell'ordinamento, ci sono circostanze in cui l'applicazione acritica della norma risulterebbe inappropriata rispetto alle finalità perseguite e comporterebbe la violazione del principio di proporzionalità derivato

¹ La disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del D.Lgs. n. 147/2015.

² Il paragrafo 36 del documento OIC 28 prevede che *"La rinuncia del credito da parte del socio - se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società - è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito. Pertanto, in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società in una posta di patrimonio netto"*

dall'ordinamento unionale e codificato nell'ordinamento tributario interno³. In particolare, nell'ipotesi di rinuncia da parte di un socio non residente di un credito originariamente sorto in capo allo stesso e sempre rimasto nella sua disponibilità, tutte le vicende di gestione del credito (i.e. perdite o svalutazioni fiscalmente rilevanti nella giurisdizione di residenza del socio), risulterebbero indifferenti per l'ordinamento italiano e, di conseguenza, eliminerebbero la necessità di assoggettare a imposizione la corrispondente sopravvenienza attiva che si determina in capo alla società partecipata beneficiaria della remissione del debito⁴. La vocazione naturalmente domestica della disposizione trova quindi una conferma nella *ratio* della stessa (evitare gli arbitraggi ai quali si è fatto cenno). Infatti, qualsiasi disallineamento tra il valore fiscalmente riconosciuto in capo al socio creditore non residente e la società partecipata debitrice non determinerebbe alcun vantaggio fiscale in capo al primo, che continuerebbe a essere tassato in base alle regole della propria giurisdizione di residenza anche con riferimento all'attribuzione del valore fiscale del credito. Un'ulteriore conferma sta poi nella lettera della norma, che prevede l'attestazione da parte del socio del valore fiscalmente riconosciuto del credito oggetto di remissione attraverso l'atto sostitutivo di notorietà. Il socio non residente, infatti, potrebbe attestare il valore fiscale del credito esclusivamente sulla base delle regole vigenti nella propria giurisdizione di residenza, situazione che potrebbe produrre effetti distorsivi nel caso, non improbabile, che le disposizioni applicabili in altre giurisdizioni siano sensibilmente diverse, causando trattamenti fiscali differenti per fattispecie sostanzialmente uguali⁵. Peraltro, la rinuncia da parte del socio non residente ad un credito originariamente sorto in capo allo stesso e sempre rimasto nella sua disponibilità, appare un evento sostanzialmente sovrapponibile a quello della rinuncia al credito verso la società partecipata da parte di una persona fisica residente che non eserciti attività di impresa: in tale situazione, anche secondo l'Amministrazione finanziaria, non potendosi produrre alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, non vi è alcuna necessità per la società partecipata di applicare il comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR e contemporaneamente si rende superflua la dichiarazione del socio remittente alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia⁶.

Infine, va anche osservato che l'eventuale deducibilità fiscale di perdite o svalutazioni nella giurisdizione di residenza del socio creditore non avrebbe attitudine ad innescare reazioni nell'ordinamento italiano volte a rimediare ad eventuali asimmetrie nel trattamento tributario da parte di due o più giurisdizioni, cioè situazioni riconducibili ai disallineamenti da ibridi. Infatti, la disciplina di contrasto a questi fenomeni risulta di stretta applicazione alle fattispecie

³ Il principio di proporzionalità è previsto nell'articolo 5, paragrafo 4, del Trattato sull'Unione europea ed ha avuto un esplicito riconoscimento nell'ambito dell'ordinamento tributario interno nell'art. 10-ter della legge 212/2000 (Statuto del contribuente).

⁴ Si rileva che la prassi dell'Agenzia delle entrate (cfr. risposte n. 887/2021 e n. 138/2022), basandosi sul tenore letterale del comma 4-bis che non contiene alcuna eccezione alla regola della generale imposizione della sopravvenienza attiva, ha ritenuto, al contrario, la disposizione applicabile *“a prescindere dalla residenza del titolare del credito”*, quand'anche sorto originariamente in capo a soggetto non residente. L'estensione della disposizione a situazioni in cui *“non si porrebbe nemmeno in astratto l'esigenza di garantire la tassazione presso il debitore della corrispondente sopravvenienza attiva”* (Cfr. Circolare Assonime 17/2017) sembra basata esclusivamente sul tenore letterale della norma.

⁵ È di tutta evidenza che non sarebbe possibile imporre a un soggetto non residente l'attestazione di un valore determinato sulla base delle regole di un altro ordinamento. Va anche osservato che per un soggetto non residente la procedura considerata equivalente alla dichiarazione sostitutiva di notorietà appare di difficile applicazione pratica per una serie di motivi: individuazione della autorità estera competente da effettuarsi secondo le regole interne della giurisdizione ospitante che dovrebbe essere disponibile anche ad approvare i criteri di determinazione del valore fiscalmente riconosciuto applicati.

⁶ Cfr. Risposta n. 124 del 13/10/2017

espressamente contemplate dalla normativa e la rinuncia ai crediti non rientra tra queste⁷.

Pertanto, la rinuncia di un credito sorto originariamente in capo al socio non residente non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 88, comma 4-bis, del TUIR e rende superflua anche l'attestazione del valore fiscale del credito rinunciato.

⁷ In particolare, l'ipotesi della rinuncia al credito non rientra nella definizione di "componente negativo di reddito" ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. z), del D.Lgs n. 142/2018. La stessa Amministrazione finanziaria, nella circolare 2/2022 ha chiarito che "...non genera un disallineamento da ibridi la rinuncia al credito da parte del creditore che rileva un componente negativo (e.g. perdita su crediti), anche se il debitore non include la sopravvenienza attiva". Nella stessa circolare alla nota n. 9 viene espressamente chiarito che "...non costituisce un effetto di "doppia deduzione" secondo il Decreto ATAD il caso in cui la società B (partecipata) deduca un componente negativo di reddito (es: perdita su crediti) da cui deriva una perdita fiscale (locale) e la società A (partecipante) deduca la svalutazione (o la perdita da realizzo da cessione) della partecipazione nella Società B. In tale caso il componente negativo dedotto dalla società B (perdita su crediti) non è lo «stesso componente negativo di reddito» dedotto dalla Società A (svalutazione o perdita da cessione della partecipazione)". Neppure le Risposte n. 887/2021 e n. 138/2022 hanno giustificato l'applicazione del comma 4-bis in base alle disposizioni di contrasto agli ibridi recate dal D.Lgs. n. 142/2018. In ultimo, si osserva che, seppur con riferimento alla previgente disciplina, l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto (cfr. risoluzione n. 152/E/2002) "...del tutto irrilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 55, comma 4, del TUIR il trattamento fiscale che l'ordinamento dello Stato estero riserva a tale onere (Ndr. quello sostenuto dal socio non residente in relazione alla rinuncia al credito).