

Il Trattamento di Fine Mandato (TFM) agli amministratori: insidie fiscali e accorgimenti

di [Danilo Sciuto](#), [Simone Di Febo](#)

Pubblicato il 23 Aprile 2024

Il TFM è uno strumento molto diffuso nella pratica. Nonostante ciò, è tutt'ora caratterizzato da una serie di problematiche fiscali. In questo contributo passiamo in rassegna le recenti tesi della giurisprudenza, della dottrina e della prassi.

Il TFM le regole di deduzione

Il TFM è un **costo interamente deducibile per competenza in capo alla società erogante**, ai sensi dell'art. 105, comma 4 del TUIR. A causa di un rinvio generico all'art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR, la **deduzione per competenza è possibile purché il diritto all'indennità risulti da atto scritto avente "data certa" anteriore all'inizio del rapporto**. Tale circostanza è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 211/08, nonché dalla consolidata tesi della Corte di Cassazione (tra le altre, si segnalano le sentenze n. 22760/2021, 13384/2020, nonché la nota sentenza n. 24848/2020). Nella recente [sentenza n. 19445 del 10.07.2023](#) la Suprema Corte ha ulteriormente affermato che **nel caso di attribuzione del TFM in sede di nomina** (con contestuale accettazione della carica *nda*) **non si avrebbe l'irrequisito dell'anteriorità rispetto all'inizio del rapporto**. Dal combinato disposto degli artt. 105, comma 4 e 17, comma 1, lett. c) del TUIR deriva che la società erogante deduce per competenza l'importo stanziato annualmente, mentre per l'amministratore che lo percepisce la tassazione è rinviata alla data di effettivo incasso (per cassa). In mancanza, la società deduce al momento del pagamento, mentre l'amministratore tassa in via ordinaria.

L'entità dell'accantonamento

Può essere contestato l'ammontare del trattamento stanziato in bilancio? Al riguardo, non vi è una specifica norma che lo permetta, sebbene vigano i principi generali di inerenza, congruità e ragionevolezza. Purtroppo, l'Agenzia delle Entrate, nelle [risoluzioni n. 211 del 22/05/2008](#) e [n. 124 del 13/10/2017](#), sostenendo l'equiparazione degli accantonamenti TFM a quelli previsti per i lavoratori subordinati, precludeva la deducibilità per importi superiori al compenso annuo diviso per 13,5. Tale tesi è stata fortunatamente smentita nella succitata [sentenza n. 24848/2020](#), condivisa dai Giudici della

Corte di Giustizia tributaria dell'Emilia-Romagna nella sentenza n. 319/058/2023.

Rinuncia al TFM del socio-amministratore

Nella **risoluzione 124/E/2017**, l'Agenzia partorisce un **principio** tanto originale quanto infondato, denominato in gergo *"incasso giuridico"*, situazione che si configurerebbe in caso di rinuncia all'indennità; tale tesi, ovviamente porterebbe alla conseguente tassazione Irpef in capo all'amministratore. Al tempo stesso, per la società, non si avrebbe alcuna sopravvenienza attiva, atteso che il valore fiscale coinciderebbe con quello nominale, ai sensi del comma 4-bis dell'art. 88 TUIR. Questa teoria, in prima battuta confermata dalla Cassazione nella [sentenza n. 12222/2022](#), sembra invece superata dalla recente [sentenza n. 16595 del 12/06/2023](#), sebbene riferita ad una casistica diversa dal TFM (ossia la rinuncia di crediti per interessi su un prestito del socio). **Nella sentenza viene ritenuta infondata la tesi del c.d. "incasso giuridico" proprio in virtù dell'introduzione del nuovo comma 4-bis dell'art. 88 TUIR: venendo meno il rischio di salto d'imposta, non vi sarebbe alcuna tassazione in capo all'amministratore/socio, ma solo in capo alla società per la sopravvenienza attiva**, posto che il valore fiscale del credito rinunciato sarebbe pari a zero.

TFM e formalità connesse

Per evitare qualsiasi contestazione, sarebbe opportuno che il soggetto nominato amministratore non accetti la carica in assemblea, ma attendere che, chiusa l'adunanza, gli si trasmetta a mezzo pec il verbale di nomina, contenente la proposta di attribuzione del TFM. Il soggetto nominato, effettuate le sue valutazioni, trasmetterebbe poi alla società, sempre a mezzo pec, la sua accettazione della carica alle condizioni proposte. La delibera di nomina, conterrà l'importo dell'indennità, che deve essere parametrata alla realtà economica dell'impresa, o addirittura secondo il calcolo del TFR, al fine di ridurre al massimo il rischio di contestazione; ma, per questo aspetto, consigliamo di spingersi a una determinazione ragionata, ancorché superiore al criterio del TFR proposto dall'Agenzia.

NdR: potrebbe interessarti anche... [Rinuncia al credito TFM parte del socio amministratore e incasso giuridico](#) [Rinuncia ai crediti da parte degli eredi del socio, TFM e incasso giuridico](#)

Danilo Sciuto, Simone Di Febo e Massimo Felicioni Martedì 23 aprile 2024