Trattamento di Fine Mandato corrisposto all'amministratore: è deducibile?

di Antonino & Attilio Romano

Pubblicato il 20 Maggio 2010

E in forte aumento il numero delle società che riconoscono agli amministratori il T.F.M. E' deducibile dal reddito d'impresa?

In forte aumento le società che riconoscono agli amministratori il trattamento di fine mandato.

La Commissione di studio <Diritto tributario e rapporti con l'Amministrazione> insediata presso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, si chiede quali siano i criteri da applicare ai fini della deducibilità dei predetti accantonamenti nell'ambito del reddito d'impresa.

Deducibilità del TFM - Ambito normativo

In via preliminare i componenti della Commissione di studio inquadrano il problema da un punto di vista normativo notando, comunque, che la questione costituisca una tematica alquanto dibattuta in dottrina, in considerazione del fatto che la stessa formulazione letterale del TUIR non supporta un'interpretazione univoca.

Ai sensi dell'art. 105, comma 4, del TUIR le disposizioni dei commi 1 e 2 precedenti, che sanciscono la deducibilità delle quote maturate nell'esercizio degli accantonamento ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale, "valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), d) e f)" del TUIR.

La citata lettera c) del TUIR disciplina la tassazione separata delle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50 co. 1 lett. c bis), tra cui sono

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

compresi gli incarichi di amministratore di società.

In particolare, la norma prevede la possibilità di fruire del regime di tassazione separata “se il diritto all’indennità risulta da atto di data certa anteriore all’inizio del rapporto”.

Profili interpretativi

Secondo l’Agenzia delle Entrate, (risoluzione del 22 maggio 2008 n. 211) “il citato comma 1, lettera c) dell’articolo 17 del TUIR prevede, ai fini della tassazione di tali indennità in capo al soggetto percipiente l’applicazione del beneficio della tassazione separata solo «se il diritto all’indennità risulta da atto di data certa anteriore all’inizio del rapporto» (…) con la conseguenza che, per i rapporti che non soddisfano tale condizione, viene meno la deducibilità del relativo accantonamento per indennità di fine mandato”.

In altri termini, ad avviso dell’Agenzia, la circostanza che l’atto relativo al riconoscimento dell’indennità abbia data certa anteriore all’inizio del rapporto parrebbe essere condizione

essenziale, non solo ai fini dell’applicazione del regime di tassazione separata, ma anche ai fini della deducibilità dell’accantonamento.

In senso conforme all’orientamento dell’Agenzia si era già espressa la Norma di comportamento dell’ADC 125/951, (Secondo l’ADC, la società, che si impegna a corrispondere al termine del mandato una indennità di fine rapporto agli amministratori, ha l’obbligo di effettuare un corrispondente accantonamento che è deducibile dal reddito di impresa solo se la determinazione dell’indennità risulta da atto di data certa anteriore all’inizio del rapporto) nonché parte della dottrina (Abritta L., Cacciapaglia L., Carbone V., De Fusco E., Siriani F. “Testo unico delle imposte sui redditi”, IPSOA, Milano, 2007, p. 1611.

Il pensiero della Commissione di studio

Al fine di valutare la correttezza della tesi prospettata dall’Agenzia delle Entrate, secondo la Commissione di studio appare necessario andare oltre al mero dato letterale in quanto lo stesso

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

potrebbe supportare, ai fini della deducibilità degli accantonamenti in parola, tanto la rilevanza quanto l'irrilevanza della data certa.

In particolare, il rinvio all'art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR potrebbe, nell'economia dell'art. 105, comma 4, del TUIR voler individuare l'indennità di fine mandato tra le fattispecie che danno luogo ad accantonamenti deducibili, ovvero porre anche l'ulteriore condizione della data certa.

Considerato che la lettera della norma non appare risolutiva, un ulteriore criterio ermeneutico da tenere presente è quello dell'intenzione del legislatore; appare quindi opportuno indagare sullo scopo e sulla funzione della norma.

In linea teorica, la ratio della data certa dell'atto potrebbe risiedere nell'intento di evitare operazioni elusive fondate sulla circostanza che:

- i compensi degli amministratori sono deducibili per cassa,
- gli accantonamenti al trattamento di fine mandato sono deducibili per competenza.

Si pensi alla possibilità di modificare la misura dell'indennità, durante il rapporto, in funzione dell'entità del reddito prodotto, massimizzandone l'ammontare degli accantonamenti negli esercizi in cui il reddito risulta più alto.

Di conseguenza, il requisito della data certa consentirebbe di evitare che i compensi degli

amministratori siano "sostituiti" con accantonamenti al trattamento di fine mandato.

A tal proposito occorre verificare la compatibilità di tali premesse con l'evoluzione normativa che ha interessato la materia.

In particolare, si segnala che la deducibilità per cassa dei compensi agli amministratori è stata introdotta dalla L. 537/933 a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.1993, mentre la norma che consentiva la deducibilità degli accantonamenti al trattamento di fine rapporto era già presente nella prima versione del TUIR del 1986.

Pertanto se la finalità della data certa fosse stata quella di non consentire l'elusione del criterio di cassa, è agevole rilevare – afferma la commissione – come la norma sarebbe stata inutile in quanto, al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

momento della sua introduzione, tanto i compensi, quanto gli accantonamenti erano deducibili secondo il criterio di competenza.

Se ne deduce che il richiamo operato dall'art. 105, comma 4, del TUIR all'art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR ha come unica finalità quella di individuare le fattispecie deducibili nell'ambito degli "Accantonamento di quiescenza e previdenza" e non anche le condizioni richieste ai fini della relativa deducibilità.

Non pare pertanto corretto attribuire alla norma – conclude lo studio – finalità di natura antielusiva che, quando fu introdotta, non avevano ragioni di esistere.

Leggi anche:

Il Trattamento di Fine mandato agli Amministratori (TFM): gestione pratica

Il punto sul trattamento di fine mandato (TFM) agli amministratori

20 maggio 2010

Attilio Romano

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D