

Amministratori e trattamento di fine mandato

di [Antonio Gigliotti](#)

Publicato il 11 Aprile 2011

sempre più frequentemente le società attribuiscono agli amministratori l'indennità di fine mandato; vediamo quali sono i limiti, civili e fiscali, per l'erogazione di tale compenso

Il trattamento di fine mandato degli amministratori

Sempre più frequentemente le società attribuiscono agli amministratori un'ulteriore forma di remunerazione, sotto forma dell'opera di indennità di fine mandato (Trattamento di fine mandato), che costituisce una sorta di compenso differito prestata. Questa forma di remunerazione non discende da specifiche norme di legge o da regolamenti collettivi ma è lasciata alla libera negoziazione tra le parti, e può essere prevista in sede di atto costitutivo o, successivamente, in sede di delibera assembleare. **Deve comunque risultare da**



atto scritto. Il trattamento di fine mandato per gli Amministratori è una **indennità che l'impresa si impegna a corrispondere agli stessi alla scadenza del mandato.** Come il compenso, deve **essere preventivamente stabilita e determinata dall'atto costitutivo della società o dall'assemblea dei soci.** L'indennità può essere stabilita in misura:

- fissa;
- percentuale sul compenso annuo;
- proporzionalmente ad alcune grandezze del bilancio.

Il Trattamento di fine mandato può essere assimilato a un compenso e, come tale, trova la sua giustificazione nelle previsioni dell'articolo 2364, comma 1, n° 3) e nell'articolo 2389 del Codice Civile che stabilisce che:

- l'assemblea ordinaria determina il compenso degli amministratori, se non è stabilito dallo statuto;
- i compensi spettanti ai membri del Consiglio di amministrazione e del Comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea.

Non essendoci un parametro predeterminato, si può affermare che **la misura del Trattamento di fine mandato viene rimessa alle parti, sempre, comunque, adottando un criterio congruo e ragionevole** in relazione:

- alla realtà economica dell' azienda;
- al suo volume d'affari;
- alla sua capacità reddituale;

in relazione all'attività prestata nell'impresa dall'Amministratore.

Data certa anteriore al rapporto

Se il diritto all'indennità **risulta da data certa anteriore all'inizio del rapporto** (nomina o rinnovo):

- **la società deduce in ogni esercizio la quota Trattamento di fine mandato di competenza;**
- **l'indennità incassata dall'amministratore è soggetta ad Irpef con tassazione separata ex art. 17 del TUIR.**

Si evidenzia che se la tassazione ordinaria risulta più favorevole per il contribuente rispetto alla tassazione separata, l'Amministrazione Finanziaria riconosce la possibilità di far rientrare tali importi nella formazione del reddito complessivo soggetto a tassazione ordinaria.

La tassazione ordinaria

La scelta per la **tassazione ordinaria** è rimessa **all'Ufficio**. Quest'ultimo infatti, in sede di liquidazione dell'imposta dovuta, sottopone l'indennità a tassazione ordinaria,

“facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente”.

Si rammenta che:

- in caso di **tassazione separata** la società deve operare, ai sensi dell'art. 24, comma 1, DPR n. 600/73 la **ritenuta d'acconto nella misura del 20%** dell'importo erogato, al netto dei contributi previdenziali (Gestione separata INPS) a carico dell'amministratore (1/3).
- la **tassazione definitiva** dell'indennità Trattamento di fine mandato è effettuata **successivamente da parte dell'Amministrazione finanziaria**, sulla base dei dati indicati nel mod. 770 Semplificato della società.

Mancanza di data certa anteriore al rapporto

In mancanza della [data certa](#), l'intera indennità percepita deve essere assoggettata a tassazione ordinaria. In questo caso, il sostituto d'imposta non deve operare la ritenuta del 20% sopra indicata, ma deve far concorrere l'indennità erogata alla formazione del reddito dell'amministratore applicando le normali ritenute da lavoro dipendente. In sostanza l'intera indennità viene considerata come un normale compenso e deve essere indicata nel cedolino. La società può **dedurre la [somma "accantonata" soltanto nell'anno di effettiva corresponsione](#)**. Venendo meno la deduzione per competenza dei relativi accantonamenti, ciò si tradurrà per la società nella rilevazione, in sede di dichiarazione dei redditi:

- di una **variazione in aumento** per l'importo corrispondente agli accantonamenti, in ciascuno dei periodi d'imposta in cui gli stessi sono contabilizzati;
- di una **variazione in diminuzione** per l'importo corrispondente alla somma erogata, nel periodo d'imposta in cui avviene la corresponsione.

L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 211/E/2008 si è così espressa:

"... 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». Si ritiene che il rinvio a quest'ultima disposizione (contenuto nell'art. 105, c. 4, N.d.r.) debba rigorosamente ed esclusivamente intendersi quale specifico riferimento ai rapporti risultanti da data certa con la conseguenza che, per i rapporti che non soddisfano tale condizione, viene meno la deducibilità del relativo accantonamento per indennità di fine mandato. La deduzione del relativo costo, pertanto, avverrà nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima."

Come sopraesposto, condizione essenziale per poter assoggettare a tassazione separata il Trattamento di fine mandato è che il diritto all'indennità risulti da un **atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto**. In prossimità delle assemblee di approvazione del bilancio, ci si chiede quali possano essere i rimedi affinché si realizzi la condizione della data certa anteriore all'inizio del rapporto. Il riconoscimento della *data certa* anteriore al rapporto, nelle società di capitali, si potrebbe alternativamente ottenere con:

1. redazione di verbale di assemblea da parte di un notaio;
2. estratto notarile del libro delle deliberazioni dell'assemblea;
3. autentica notarile delle firme dei soci sul verbale di delibera;

4. notifica rituale del verbale di delibera all'amministratore stesso;
5. registrazione della delibera dei soci presso l'Ufficio del Registro;
6. invio all'amministratore con raccomandata di copia della delibera in plico senza busta.

L'accettazione dell'amministratore deve avvenire in data successiva a quella in cui l'atto di nomina ha ricevuto data certa.

Il Trattamento di fine mandato nelle Società a responsabilità limitata

Nelle **società a responsabilità limitata**:

- la durata in carica degli amministratori, salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, è lasciata alla decisione dei soci (articolo 2479 del Cc) o dell'assemblea (articolo 2479-bis del Codice civile);
- non vi sono limiti massimi di durata e, anzi, nella pratica non è raro riscontrare nomine a tempo indeterminato.

Alla luce di quanto previsto dal Codice Civile, per le società a responsabilità limitata:

- anche le **cause estintive** dell'ufficio di amministratore, nel silenzio della legge, dovranno opportunamente essere regolate dall'atto costitutivo che dovrà determinare effetti e procedure per la sostituzione degli amministratori;
- anche in caso di **revoca** dovrà essere lo statuto delle società a responsabilità limitata a sopperire al silenzio della norma indicando presupposti ed effetti che invece risultano ben definiti nel più volte richiamato articolo 2383 del Codice Civile, in materia di società per azioni.

Per le SRL nel caso in cui nell'atto costitutivo non siano disposte previsioni che prevedano il diritto alla percezione dell'indennità di fine mandato e gli amministratori risultino in carica senza il requisito della data certa, per poter accantonare e dedurre il Trattamento di fine mandato dell'amministratore già in carica l'unica soluzione possibile è quella delle **dimissioni dell'amministratore e della successiva nomina**.

Ti possono interessare anche: [Il Trattamento di Fine Mandato \(TFM\) agli amministratori: insidie fiscali e accorgimenti](#) [Trattamento fine mandato \(TFM\) amministratori: aspetti civilistici, contabili e fiscali](#) [Il Trattamento di Fine mandato agli Amministratori \(TFM\): gestione pratica](#) [Riflessi fiscali del Trattamento di Fine Mandato degli amministratori](#) [Il Trattamento di Fine Mandato degli Amministratori: trattamento contabile e fiscale](#)

11 aprile 2011 Antonio Gigliotti