
Risoluzione del mandato da amministratore di società: gli effetti fiscali delle somme pagate in fase di accordo transattivo

di [Giovanni Mocci](#)

Pubblicato il 7 Marzo 2015

in caso di risoluzione anticipata di un contratto con l'amministratore societario potrebbe essere dovuto un pagamento transattivo da parte della società: analisi della particolare imponibilità fiscale e previdenziale di tale pagamento

E' utile esaminare il trattamento fiscale e previdenziale da applicare alle somme riconosciute a componente di CdA in sede transattiva, in dipendenza della revoca, e della conseguente risoluzione, dell'incarico di Presidente della Società, avvenuta con delibera dell'Assemblea dei Soci.

In particolare, il caso oggetto di esame concerne la condotta amministrativa da seguire nell'ipotesi che (riconosciuta la carenza di giusta causa nella delibera di revoca) venga perfezionato un accordo con l'Amministratore volto a riconoscere all'interessato:

- una somma risarcitoria dei danni patrimoniali derivanti dall'estromissione dalla carica aziendale;
- una somma di reintegra del danno non patrimoniale, consistente nella lesione all'immagine e alla reputazione dell'interessato, posto il riverbero che l'anticipata risoluzione del mandato amministrativo avrebbe avuto sulla stampa economica, recante la ricostruzione della vicenda societaria con toni per certi versi lesivi della reputazione della persona.

Al fine di interpretare correttamente le argomentazioni appresso rappresentate, va per inciso tenuto presente che gli emolumenti conseguiti dall'Amministratore in relazione all'incarico di amministratore sono fiscalmente qualificabili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art.50, lettera c-bis), del DPR 917/86, posto che la carica societaria non rientra nell'oggetto di attività professionale svolta dall'Amministratore medesimo in via continuativa.

In relazione alle questioni sopra esposte, occorre preliminarmente tenere presente quanto appresso.

NATURA DELLE SOMME CHIESTE IN PAGAMENTO

Stante l'ipotesi in esame, l'Amministratore, per il tramite di legale di sua fiducia, ha richiesto:

- a) il risarcimento del danno patrimoniale subito per l'estromissione dalla carica ricoperta nella misura del compenso a lui spettante dal momento della sua cessazione sino al naturale termine del proprio mandato;
- b) il risarcimento del danno non patrimoniale connesso al danno dell'immagine e alla reputazione da lui subito, anche in relazione alla risonanza che la vicenda ha avuto nei numerosi articoli apparsi sulla stampa economica.

In merito le richieste avanzate dall'interessato per quanto attiene ad un presunto danno subito, è importante sottolineare che l'effettuazione di una corresponsione non sempre rappresenta reddito per il percettore, restando, infatti, una condizione imprescindibile l'idoneità della stessa ad arricchire la sfera patrimoniale del soggetto che la riceve.

Ciò è comprovato dalla lettura dell'articolo 6, comma 2 del DPR 917/86 ai sensi del quale "... i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti...".

Anche in ambito tributario, dunque, viene riproposta la dicotomia tra "danno emergente" e "lucro cessante" propria della dottrina civilistica; solo il risarcimento per lucro cessante è idoneo ad incrementare la sfera patrimoniale del lavoratore e, come tale, a giustificare l'imposizione fiscale.

In tale ottica deve anche essere letto l'inciso dell'articolo 17, comma 1, lettera a) del DPR 917/86 il quale prevede la tassazione separata per le somme percepite "anche se a titolo risarcitorio"; detta norma, dunque, non dispone l'imponibilità fiscale di qualsiasi erogazione risarcitoria ma, interpretata alla luce dei principi generali dell'ordinamento, solo di quei risarcimenti che si traducono in nuova ricchezza per il beneficiario.

In proposito, infatti, la Suprema Corte di cassazione nella sentenza n. 10972 del 2009, ha affermato che "l'articolo 6, comma 2, del T.U.I.R. nella parte in cui dispone che le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli perduti, comporta che le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile solo nei limiti in cui abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi".

La medesima Corte, con ordinanza 25 gennaio 2009, n. 1349, ha ribadito che l'erogazione di somme corrisposte come risarcimento del danno emergente costituisce titolo per l'esclusione dall'imposizione.

In merito, occorre segnalare l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria espresso nella risoluzione n. 106/E del 22 aprile 2009. In particolare, l'Agenzia delle entrate, adeguandosi all'orientamento dei giudici di legittimità in merito all'esclusione da imposizione fiscale delle somme erogate a fronte di un danno all'immagine ed a quelle contestualmente liquidate a titolo di perdita delle cosiddette "chance

professionali” (ossia connesse “alla privazione della possibilità di sviluppi o progressioni nell'attività lavorativa”) ha affermato che “da ciò deriva che le somme liquidate a titolo di perdita di chance professionali possono essere correttamente qualificate alla stregua di risarcimenti di danno emergente solo ove l'interessato abbia fornito - in conformità alle indicazioni della Suprema Corte - prova concreta dell'esistenza e dell'ammontare di tale danno. L'anzidetto principio si riflette anche sul piano fiscale, poiché in assenza di tale prova torna applicabile il principio più volte affermato dalla Corte di Cassazione, secondo cui “alla somma versata dal datore di lavoro in base ad una definizione transattiva della controversia, che tenga ferma la cessazione del rapporto, deve essere presuntivamente attribuita, al di là delle qualificazioni formalmente adottate dalle parti, la natura di ristoro della perdita di retribuzioni che la prosecuzione del rapporto avrebbe implicato, e quindi il risarcimento di un danno qualificabile come lucro cessante...di guisa che alla distinta causale del relativo esborso deve corrispondere un'adeguata prova il cui onere spetta al contribuente” (Cass. 12 gennaio 2009, n. 360 ; Cass. n. 14167/2003 ; Cass. n. 4099/2000)”.

TRATTAMENTO TRIBUTARIO DA APPLICARE ALLE SOMME OGGETTO DI RIVENDICAZIONE

In considerazione di quanto sopra esposto, il trattamento tributario astrattamente applicabile alle fattispecie da sopra rappresentate può essere appresso sintetizzato.

a) Transazione generale sul compenso non percepito in relazione al mandato societario non esercitato

Stante quanto disposto dall'art. 17, comma 1, lett. c) del DPR 917/86, le somme e i valori percepiti, al netto delle spese legali, a seguito di transazioni relative alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono soggette a tassazione separata.

Per effetto di quanto previsto dall'art.25, comma 1, penultimo periodo, del DPR 600/73, la ritenuta da applicare in sede di tassazione separata delle somme citate è del 20% (codice tributo 4201).

Resta inteso che la tassazione disposta in sede di erogazione dei nominati ammontari da parte del sostituto di imposta è solo di acconto, tenuto conto di quanto in questo senso stabilito dall'art.2, comma 1, ultimo periodo, del citato DPR 600/73.

Va da sé che la tassazione definitiva delle somme di cui trattasi verrà disposta dagli Uffici finanziari sulla base dell'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione. Dispone in questo senso il combinato disposto dell'art.17, comma 3, e dell'art.19 comma 1, del DPR 917/86.

L'indennità sottoposte a tassazione separata vanno indicate nei punti da 401 a 408 della Certificazione Unica.

b) Definizione transattiva delle somme risarcitorie del danno di immagine

Come evidenziato, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che gli importi ricollegati al pregiudizio del decoro o della reputazione della persona non possono essere in alcun modo collegati alla perdita di un reddito (e quindi essi non concorrono a formare il reddito del beneficiario), a condizione tuttavia che l'interessato fornisca – in conformità alle indicazioni della Suprema Corte (Cfr. Cassazione civile Sez. Unite, 24-03-2006, sentenza n. 6572) - prova concreta dell'esistenza e dell'ammontare di tale danno.

Nel caso di specie, la lesione della reputazione, del decoro professionale nonché dell'immagine costruita nel proprio ambiente lavorativo, può essere documentata dalla citazione (o ancor meglio della allegazione al documento transattivo) degli articoli di stampa ritenuti lesivi dell'immagine della persona.

Particolarmente delicata appare tuttavia la questione della ripartizione tra risarcimento patrimoniale e non delle erogazioni derivanti dall'accordo transattivo, atteso che, a quanto ci consta, non esistono, in materia, chiare indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria.

A nostro avviso, occorre definire l'ammontare delle differenti componenti sulla base di un criterio di ragionevolezza, senza tuttavia dimenticare la libertà di fondo che qualsiasi azienda deve vedersi riconosciuta per quanto attiene al sostenimento dei propri costi.

Detta libertà, d'altra parte, è stata espressamente riconosciuta avendo riguardo a fattispecie differenti; ad esempio, la Cassazione (sentenza n. 28595 del 2 dicembre 2008) ha concluso che l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone.

Ciò stante, in considerazione degli ambiti delle questioni oggetto della potenziale vertenza dell'Amministratore, ambiti che consistono, in netta presumibile prevalenza, nel danno derivante dal venir meno del mandato societario in anticipo rispetto alla scadenza naturale deliberata dall'Assemblea, il risarcimento del danno patrimoniale potrebbe valutarsi, ad esempio, nei 4/5 della somma complessivamente concordata per la definizione bonaria della controversia e nel residuo 1/5 la quota a copertura della lesione dell'immagine personale.

TRATTAMENTO PREVIDENZIALE DA APPLICARE ALLE SOMME OGGETTO DI RIVENDICAZIONE

In relazione ai riverberi previdenziali delle somme di cui trattasi, mette conto ricordare che per effetto delle disposizioni introdotte dal D.Lgs. 314/1997, è stata determinata l'unificazione delle basi imponibili fiscali e previdenziale unificata sicché, in linea generale, le somme escluse dal computo IRPEF non concorrono neppure a formare la materia previdenziale.

Ciò stante, è ragionevole ritenere che le somme riconosciute all'Amministratore a titolo di risarcimento non patrimoniale, difettando del carattere reddituale (in applicazione dell'art.6 del DPR 917/86), risultano anche irrilevanti agli effetti previdenziali.

Viceversa, per le somme riconosciute all'interessato a titolo di risarcimento patrimoniale, ricorre, come visto, il presupposto impositivo IRPEF del beneficiario (ancorché applicando la tassazione separata).

Dal punto di vista previdenziale, è utile richiamare l'avviso espresso dall'INPS in relazione al trattamento previdenziale del Trattamento di Fine Mandato degli Amministratori, emolumento, come quello in parola, spettante in dipendenza della cessazione del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa e, come quello in discorso, soggetto al regime della tassazione separata.

In tale occasione, l'INPS (Cfr. la nota 15/03/2002) ebbe a precisare che «il t.f.m. costituisce un reddito derivante da collaborazione coordinata e continuativa e come tale deve essere sottoposto alla contribuzione della gestione separata nel momento in cui è effettivamente corrisposto all'amministratore» e che «le somme e i valori percepiti per la cessazione della carica siano da sottoporre a contribuzione considerandoli al lordo di qualsivoglia ritenuta fiscale».

E' ragionevole quindi ritenere che la somma riconosciuta all'Amministratore, sottoposta alla tassazione separata, sia preliminarmente soggetta a contribuzione previdenziale nella misura del 23,50% prevista per l'anno 2015 (Cfr. la Circolare n.27 del 5 febbraio 2015).

Resta confermata la ripartizione dell'onere contributivo tra collaboratore e committente, stabilita nella misura rispettivamente di un terzo (1/3) e due terzi (2/3).

5 marzo 2015

Giovanni Mocchi