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

di [Celeste Vivenzi](#)

Pubblicato il 25 Gennaio 2017

la gestione pratica del trattamento di fine mandato agli amministratori di società è complessa: in questo articolo spieghiamo come deve essere definito il TFM contrattualmente, come va calcolato, come viene tassato in capo all'amministratore, in quali casi e con quali modalità è un costo deducibile dal reddito d'impresa.

Gli Amministratori che prestano la loro opera per la società possono percepire un compenso, che può essere stabilito:

- a) **in misura fissa:** deve essere contabilizzato in bilancio secondo il principio di cassa allargato ovvero entro il 12 gennaio dell'anno successivo e il pagamento avvenuto mediante assegni bancari si considera effettuato quando il destinatario lo riceve (non basta quindi datare l'assegno con la data del 12 gennaio ma deve essere incassato entro tale data); nel caso di bonifico bancario la data che vale è quella che attesta l'accredito sul conto corrente dell'Amministratore;
- b) **in misura variabile in base agli utili:** si calcola sugli utili netti da bilancio;
- c) **in misura mista** (fisso più variabile).

Nota: tale compenso deve essere deliberato dall'Assemblea dei Soci all'atto della nomina o anche successivamente.

Per la deducibilità fiscale in capo alla società del compenso erogato all'amministratore è necessario il suo materiale pagamento nel corso dell'anno: questo è quanto statuito dall'art. 95 comma 5 Tuir al fine di evitare fenomeni elusivi derivanti dall'asimmetria tra le regole del reddito della società (competenza) e dell'amministratore (cassa).

IL TRATTAMENTO DI FINE MANDATO

Il Trattamento di fine mandato è invece una specifica indennità che l'impresa si impegna a corrispondere all'Amministratore al termine del suo mandato e l'importo deve essere stabilito da delibera Assembleare.

Il trattamento di fine mandato viene regolato fiscalmente in maniera diversa a seconda della presenza o non di una documentazione "recante data certa" che attribuisce all'Amministratore il diritto a questa indennità.

In materia si possono avere i seguenti casi.



A) TASSAZIONE SEPARATA - presenza di documentazione con data certa attestante il diritto all'indennità con data anteriore all'inizio del rapporto di Amministratore: la società deduce per competenza il TFM e alla fine del mandato eroga l'indennità al netto della ritenuta d'acconto del 20%; l'indennità incassata dall'Amministratore sarà soggetta a tassazione separata.

La data certa anteriore al rapporto può essere soddisfatta con: verbale Assemblea redatto da un Notaio; autentica firme delibera assembleare da parte di un Notaio; registrazione delibera Assembleare presso

Agenzia Entrate; invio all'Amministratore della delibera con raccomandata in plico senza busta; deposito del verbale di nomina dell'Amministratore presso la CCIAA; il timbro postale che deve ritenersi idoneo a conferire carattere di certezza alla data di una scrittura tutte le volte in cui lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto; scambio corrispondenza con PEC.

La società che non intende correre rischi di contestazione fiscale deve redigere il verbale assembleare di nomina dell'amministratore con attribuzione del TFM prima dell'accettazione dell'incarico da parte dell'amministratore.

Al momento dell'erogazione del compenso la società opera una ritenuta del 20% a titolo d'acconto al netto dei contributi previdenziali (Gestione separata INPS) a carico dell'amministratore.

In seguito all'erogazione l'amministratore non dichiara l'indennità in Unico (non compila il quadro RM) e sarà direttamente l'Agenzia a determinare il conguaglio (a debito, con in via deposito F24 di versamento, o a credito) sulla scorta delle indicazioni del mod. CU della società, valutando autonomamente se sia più conveniente la tassazione separata o quella ordinaria.

Art. 24 DL 201/2011: a decorrere dal 2011 la tassazione separata per la quota di TFM (anche in presenza di atto avente data certa) non si applica all'importo che eccede Euro 1.000.000 (che va a tassazione ordinaria – CM 32/2012).

B) TASSAZIONE ORDINARIA: mancata presenza della documentazione con data certa attestante il diritto all'indennità con data anteriore all'inizio del rapporto di Amministratore: la deducibilità fiscale del TFM avviene nell'esercizio di pagamento e non per competenza (Agenzia entrate risoluzione n. 211/2008); la società, al momento del pagamento, non applica la ritenuta d'acconto del 20% ma rilascia il cedolino paga come nel caso di un compenso normale (importo soggetto a contribuzione previdenziale); per l'Amministratore infine il compenso è soggetto a tassazione ordinaria.

Non è pertanto possibile, nel caso di specie, beneficiare della tassazione separata e le somme concorrono al reddito dell'amministratore (tassazione ordinaria) e pertanto vanno indicate nel quadro RC della dichiarazione dei redditi (si applica l'ordinaria ritenuta d'acconto relativa ai redditi assimilati a quelli

di lavoro dipendente - aliquote per scaglioni - rimanendo dovuta la contribuzione INPS).

Nota: l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n.211/E del 22 maggio 2008, propende per la seguente tesi:

- 1) la deduzione dell'accantonamento a titolo di TFM da parte della società sarebbe ammessa nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità, in relazione ai rapporti privi di data certa;
- 2) in base al principio di competenza economica, in presenza di un atto avente data certa anteriore all'inizio del mandato.

Il decreto Legge n. 201-2011 ha stabilito che l'Amministratore può usufruire della tassazione separata per importi di TFM fino ad euro 1.000.000 e che l'eventuale eccedenza concorre invece alla formazione del reddito complessivo e quindi soggetta alla tassazione ordinaria.

In caso di decesso dell'Amministratore la indennità per TFM va comunque tassata in capo all'amministratore (a tassazione separata o meno) non risultando, dunque, mai tassate in capo agli eredi.

La DEDUCIBILITA' PER LA SOCIETA' del Trattamento di Fine Mandato

Come già sottolineato gli accantonamenti annuali a titolo di TFM sono deducibili, secondo l'Agenzia delle Entrate (R.M. n. 211/2008), per competenza se il diritto al TFM risulta da un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto mentre, nel caso in cui, non ci si trovi nella condizione sopraindicata il costo per il TFM è deducibile per cassa, nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento.



In questo secondo caso la società deve operare una variazione in aumento del risultato civilistico per l'importo corrispondente agli accantonamenti e una variazione in diminuzione per l'ammontare dell'indennità corrisposta all'amministratore, nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento (vanno rilevate le imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25).

Al fine di ottemperare alle disposizioni di cui sopra dal punto di vista pratico si possono verificare le seguenti casistiche:

A) **SOCIETÀ NEOCOSTITUITE**: non si pongono problemi se la società attribuisce il diritto al TFM nell'atto costitutivo e pertanto non necessita alcun atto con data certa;

B) **SOCIETÀ GIÀ IN ATTIVITÀ**: è opportuno procedere alle dimissioni dell'amministratore e successivamente procedere alla nomina dello stesso amministratore con attribuzione del TFM, conferendo a tale atto la data certa.

Nota: si segnala che l'AIDC (Norma di comportamento n. 180/2011) ha ritenuto che la deduzione del costo debba avvenire per competenza a prescindere dal fatto che il diritto all'indennità sia stabilito anteriormente all'inizio del rapporto.

Alcune sentenze da ricordare.

- CTR Lombardia sent. n. 1869/15/2014: ha ritenuto deducibile per competenza l'indennità anche in mancanza di delibera assembleare, purché dallo statuto sociale emerga una stretta connessione tra il compenso dell'amministratore e il Tfm.

- CTR. Perugia 207/3/2016: l'accantonamento di fine mandato degli amministratori è deducibile secondo il principio di competenza e non per cassa e, a tal fine, non occorre necessariamente una delibera, poiché la data della loro nomina può desumersi anche da altri elementi.

- CTR Milano 1869/15/2014: il TFM deve essere dedotto per competenza anche in assenza di specifica delibera assembleare, se dalla lettura dello statuto sociale emerge una stretta connessione tra lo stesso e il compenso degli amministratori appositamente deliberato.

LA DETERMINAZIONE DEL TFM

L'indennità di TFM non è disciplinata per legge ma occorre segnalare che la dottrina consiglia di quantificare il TFM secondo i medesimi criteri previsti dall'art. 2120 C.C. per il TFR dei lavoratori dipendenti (compenso lordo diviso per 13,5) anche se resta fattibile la valorizzazione del compenso in base a determinati valori di bilancio,

CTR Napoli 10730/2015: il limite dell'importo di accantonamento al TFM della retribuzione dell'amministratore deducibile viene stabilito con i medesimi criteri stabiliti per il lavoratore dipendente. Pertanto, il criterio di calcolo di cui all'art. 2120 c.c. segna il limite dell'importo deducibile, fermo restando che all'amministratore può essere applicato un accantonamento per TFM in misura maggiore, con la conseguenza che non è deducibile l'accantonamento che supera il suddetto limite.

25 gennaio 2017

CELESTE VIVENZI