

# **Il commercialista telematico**

## **TRATTAMENTO FINE MANDATO AMMINISTRATORI: CERTEZZA DALL'ATTO PER LA DEDUZIONE FISCALE**

a cura Federico Gavioli

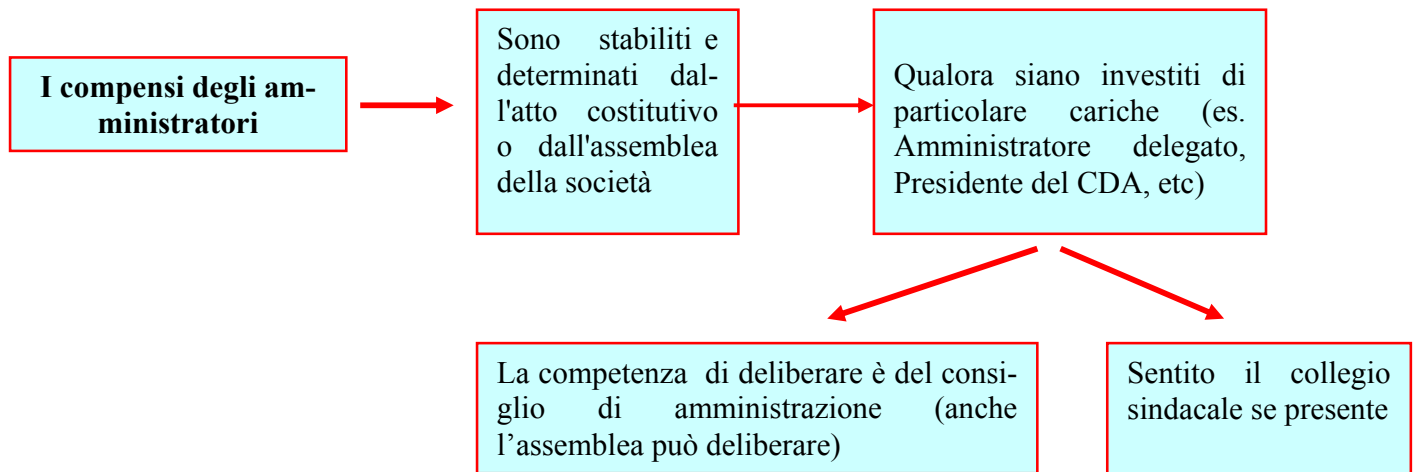
È spesso consuetudine nelle società di capitali di medie-grandi dimensioni accantonare a favore degli amministratori una quota alla fine di ogni esercizio in aggiunta al normale compenso percepito: tale quota prende il nome di trattamento di fine mandato (TFM). Il trattamento di fine mandato alla luce delle politiche aziendali finalizzate soprattutto al risparmio fiscale può rappresentare sicuramente un aspetto più che conveniente sia per la società stessa, sia per l'amministratore che risulta essere maggiormente incentivato. L'articolo 105 del nuovo TUIR consente alla società di poter dedurre fiscalmente per competenza la quota annuale stanziata per il trattamento di fine mandato.

Contestualmente l'amministratore potrà, se vengono rispettate determinate condizioni, poter beneficiare della tassazione separata che ovviamente potrebbe rivelarsi molto più conveniente rispetto alla normale tassazione ordinaria.

### **Aspetto civilistico**

L'articolo 2389 del codice civile tratta le problematiche inerenti ai compensi agli amministratori nelle società di capitali. Mentre i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione sono stabiliti dall'atto costitutivo della nomina o dall'assemblea, le remunerazioni degli amministratori sono deliberate dal consiglio di amministrazione, sentito il collegio sindacale; è previsto che anche l'assemblea possa determinare l'importo complessivo della remunerazione degli amministratori.

# Il commercialista telematico



**Attenzione:** per poter dedurre la quota di trattamento di fine mandato dell'amministratore qualora non sia presente nello statuto perché non indicata, dovrà essere necessario procedere ad attuare una preventiva deliberazione da parte dell'assemblea dei soci o dal Consiglio di Amministrazione (se la società adotta il sistema tradizionale societario). Solamente con la preventiva autorizzazione il trattamento di fine mandato da un punto di vista fiscale può essere dedotto dalla società

## Quale quota destinare al TFM

Occorre preliminarmente rilevare che a differenza di quanto avviene per il personale dipendente che ha diritto a una quota di TFR stabilita dall'articolo 2120 del codice civile, per l'amministratore non vi sono particolari limitazioni previste dalla normativa vigente; tuttavia risulta evidente che la quota accantonata deve rispettare determinate condizioni che siano inerenti e proporzionali al compenso annuo.

# Il commercialista telematico

**Esempio:** *in una società l'assemblea ha deliberato il compenso all'amministratore che per ogni anno deve essere pari a euro 85.000 tutto compreso; ora appare evidente che l'accantonamento di fine mandato possa essere una quota che abbia come "range" tra il 12-15% del compenso. La scelta di operare accantonamenti superiori non rientra in una logica aziendale e quindi come tale potrebbe anche essere contestata dall'amministrazione finanziaria<sup>1</sup>*

## Il parere dell'Agencia delle Entrate

Con la risoluzione n.211/E del 22 maggio 2008 l'Agencia delle Entrate ha fatto conoscere il proprio orientamento in materia di deducibilità del trattamento di fine mandato degli amministratori di società; nell'istanza di interpello è stato chiesto, all'Agencia delle Entrate da parte di una società di capitali, di sapere se gli accantonamenti per il trattamento di fine mandato (TFM) degli amministratori, i quali, al pari dei compensi a questi ultimi corrisposti, rappresentano parte della retribuzione ad essi spettante, possono essere dedotti dal reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 105 del TUIR, secondo il criterio di competenza.

## La risposta delle Entrate

Secondo l'Agencia delle Entrate l'articolo 105, comma 4, del TUIR consente, in ordine alla determinazione del reddito d'impresa, la deduzione degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), del citato testo unico: trattasi, in particolare, delle indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 50, comma 2, lettera c-bis, dello stesso TUIR, vale a dire le indennità dovute "in relazione agli

---

<sup>1</sup> Va evidenziato tuttavia che la Corte di Cassazione con sentenza n.6599 del 9.05.2002 ha affermato che l'amministrazione finanziaria non ha alcun potere di valutare la congruità dei compensi liquidati all'amministratore e quindi di conseguenza della quota accantonata come trattamento di fine mandato

# Il commercialista telematico

uffici di amministratore”. Appare evidente, quindi, come gli accantonamenti a fondi del passivo per le indennità di trattamento di fine mandato (TFM), per effetto del rinvio contenuto nel citato articolo 105, comma 4, rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza. Più in particolare, 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”.

## **La data certa può essere rinvenibile:**

- dal libro verbali delle assemblee;
- dalla notifica all’amministratore della delibera (es. per ricevuta) che gli attribuisce l’indennità;
- invio della delibera all’amministratore con raccomandata .

Secondo l’Agenzia delle Entrate il rinvio a quest’ultima disposizione si deve intendere rigorosamente ed esclusivamente quale specifico riferimento ai rapporti risultanti da data certa; qualora venga meno la certezza dell’atto la deducibilità del relativo accantonamento per indennità di fine mandato è deducibile nel periodo in cui avviene il pagamento, ai sensi dell’articolo 95, comma 5 del Tuir.

# Il commercialista telematico

## Indennità di TFM per il percipiente con atto certo prima dell'inizio del rapporto - possibilità di tassazione separata: indicazione in UNICO 2008 Persone Fisiche

**FF**

Sez. X - Redditi corrisposti da soggetti non obbligati per legge alla effettuazione delle ritenute d'acconto

DATI RELATIVI AL RAPPORTO DI LAVORO										EREDE			
Data inizio rapporto di lavoro			Data fine rapporto di lavoro			Periodo di commisuraz.		Percentuale erede	Codice fiscale del deceduto				
1	giorno	mese	anno	2	giorno	mese	anno	3	anni	mesi	4	5	
TFR ED ALTRE INDENNITÀ MATURATE AL 31/12/2000													
TFR				Periodo di lavoro per il quale spettano le riduzioni									
TFR maturato	TFR erogato nel 2007	Titolo	TFR erogato in anni precedenti	Tempo pieno		Tempo parziale		% tempo parziale					
6	7	8	9	10	anni	mesi	11	anni	mesi	12			
	,00		,00										
Altre indennità													
Ammontare erogato nel 2007	Titolo	Erogato in anni precedenti											
13	14	15											
	,00												
Riduzioni	Totale imponibile		Acconto del 20%		Acconti versati in anni precedenti		Acconto da versare						
16	17		18		19		20						
	,00		,00		,00		,00						
<b>RM20</b>													
TFR ED ALTRE INDENNITÀ MATURATE DAL 1/1/2001													
TFR				Periodo di lavoro per il quale spettano le detrazioni									
TFR maturato	TFR erogato nel 2007	Titolo	TFR erogato in anni precedenti	Tempo determinato	Tempo pieno		Tempo parziale		% tempo parziale				
21	22	23	24	25	26	anni	mesi	27	anni	mesi	28		
	,00		,00										
Altre indennità													
Ammontare erogato nel 2007	Titolo	Erogato in anni precedenti											
29	30	31											
	,00												
Totale imponibile	Acconto del 20%		Detrazione d'imposta		Acconti versati in anni precedenti		Acconto da versare						
32	33		34		35		36						
	,00		,00		,00		,00						
RIVALUTAZIONI SUL TFR MATURATO DAL 1/1/2001													
Importo rivalutazioni	Imposta sostitutiva 11%												
37	38												
	,00												
RM21 Emolumenti arretrati di lavoro dipendente relativi ad anni precedenti										Reddito	Acconto dovuto		
										1	2		
										,00	,00		
RM22 Indennità ed anticipazioni per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa										Anno	Reddito nell'anno	Reddito totale	Acconto dovuto
										1	2	3	4
											,00	,00	,00

Federico Gavioli

9 Giugno 2008