

IL TRATTAMENTO DI FINE MANDATO AGLI AMMINISTRATORI il punto della situazione dopo la risoluzione Ministeriale n. 124-2017

Premessa generale

Il Trattamento di fine mandato è una specifica indennità che l'impresa si impegna a corrispondere all'Amministratore a fine mandato e l'importo deve essere stabilito da delibera Assembleare e non riguarda gli Amministratori rientranti nell'ambito del lavoro autonomo.

Nota: il Trattamento di fine mandato è una indennità utilizzata per premiare il buon operato degli Amministratori nel futuro prossimo e non necessita di uno specifico esborso monetario da parte della società nell'esercizio di maturazione.

LA TASSAZIONE DEL TFM

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

In via generale la deducibilità del TFM ha la sua fonte normativa nell'art. 105 T.U.I.R., che regola la disciplina degli accantonamenti TFR, ex art. 2117 c.c. che ne stabilisce la deducibilità secondo il criterio della competenza attraverso apposito accantonamento nel bilancio d'esercizio anche se, come disposto dalla risoluzione n. 211/2008 dell'Agenzia delle Entrate vi sono ipotesi di tassazione diverse a seconda della presenza o meno di atto con data certa.

In materia si possono pertanto avere i seguenti casi.

a) TASSAZIONE SEPARATA - si applica in presenza di documentazione con data certa attestante il diritto all'indennità avente 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.

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

Nel caso di specie occorre citare la Corte di Cassazione che, con **Sentenza n. 18752 del 5 settembre 2014**, confermando il precedente orientamento della **Sentenza n. 10959/2007**, *“ha stabilito che ai fini della deducibilità dei relativi accantonamenti si richiede che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto”* (**stessa linea con la sentenza della Cassazione n. 4042 del 27 febbraio 2015**).

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 (da calcolare anche sul TFM erogato).

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** sulla scorta delle indicazioni del modello CU della società (a decorrere dal 2011 ex art. 24 DL 201/2011) **la tassazione separata** per la quota di TFM (anche in presenza di atto avente data certa) **non si applica per l'importo che eccede Euro 1.000.000** (che va a tassazione ordinaria – CM 32/2012).

b)T ASSAZIONE ORDINARIA - si applica in caso di mancata presenza della documentazione avente data certa attestante il diritto all'indennità avente data anteriore all'inizio del rapporto di Amministratore: la deducibilità 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 la somma va indicata nel quadro RC di Unico (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 l'**indennità per TFM** va **comunque tassata in capo all'amministratore** (a tassazione separata o meno) non risultando, dunque, mai tassata in capo agli eredi.

LA DEDUCIBILITA' PER LA SOCIETA'

Come già sottolineato gli accantonamenti annuali a titolo di TFM sono deducibili, secondo l'Agenzia delle Entrate (RM 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.

Nota: nel secondo caso si segnala che la società deve operare una variazione in aumento nel modello redditi 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 NEOCOSTITUTE: 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: occorre , prima di elargire il TFM, procedere alle dimissioni dell'amministratore ed in seguito alla nomina dello stesso amministratore con attribuzione del TFM, conferendo a tale atto la data certa.

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 hanno lordo diviso per 13,5**) anche se resta fattibile la valorizzazione del compenso in base a determinati valori di bilancio.

Nota: la Cassazione, **con la sentenza n. 4042 del 27 febbraio 2015**, pur ribadendo la necessità di data certa dell'atto , ha stabilito che la spesa sostenuta dalla società in funzione di accantonamento non è deducibile tutta nell'anno, ma sulla base di un importo proporzionato a quanto corrisposto agli stessi Amministratori come compenso e come prelevamento degli utili (**ovvero alle sole quote maturate nell'esercizio**).

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.

IL PROBLEMA DELL' INCASSO GIURIDICO DEL TFM: analisi dopo la risoluzione ministeriale n. 124-2017

Con riferimento al fondo accantonato, che costituisce un debito della società verso l'amministratore, occorre rammentare la recente ordinanza della Corte di **Cassazione n. 1335/2016**, secondo cui l'eventuale rinuncia del socio alla corresponsione del TFM costituisce **incasso giuridico** dello stesso, con il conseguente operare della ritenuta ex art. 25 D.P.R. n. 600/1973.

A tale proposito ***“la rinuncia presuppone, il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque ‘utilizzato’, sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia”***.

Nota: Pertanto la rinuncia da parte dei soci a crediti non costituisce sopravvenienza attiva per la società e non comporta tassazione a carico della stessa.

Tuttavia la **rinuncia al credito da parte del socio** costituisce una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società e può comportare anche l'aumento del valore delle sue quote sociali (**la Cassazione ritiene che la rinuncia del credito da parte di un socio sia espressione della volontà di patrimonializzare la società**).

La rinuncia presuppone quindi il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque utilizzato“, sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia (sussiste l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. 600/1973, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta in qualità di **sostituto d'imposta**).

LA RINUNCIA AL TRATTAMENTO DI FINE MANDATO

L'Agenzia delle Entrate , con la **Risoluzione n.124 del 13 ottobre 2017**, ha confermato la **tesi dell'incasso giuridico** affermando che: *“la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta”* (tesi già avallata con la CM n. 73-1994).

Nota: la rinuncia ad un credito relativo a un reddito tassabile per cassa concretizzerebbe la fattispecie dell'**incasso giuridico** e quindi realizzerebbe il presupposto per la tassazione del reddito in capo al soggetto rinunciante (**socio**) e l'applicazione della ritenuta in capo al soggetto erogatore (**società**).

La rinuncia dei soci ai crediti si considera **sopravvenienza attiva** per la parte che eccede il relativo valore fiscale e il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, deve comunicare alla partecipata tale valore (**in assenza di tale comunicazione il valore fiscale del credito è assunto pari a zero**).

Nella prativa quotidiana gli operatori possono con diverse situazioni che pertanto dovranno essere trattate con le seguenti modalità operative.

1) Rinuncia la TFM da parte di socio-amministratore (non professionista)

- a) Per la società non si genera alcuna **sopravvenienza imponibile** in quanto trattasi di persona fisica non esercente attività d'impresa e non rileva nemmeno se gli accantonamenti annuali sono stati o meno dedotti per competenza dalla società;
- b) la società deve applicare la ritenuta d'acconto del 20% e l'importo è tassato sul socio-amministratore come reddito assimilato al lavoro dipendente.

Nota: nel caso di specie vi è una patrimonializzazione della quota partecipativa sociale e la quota da tassare è la parte eccedente il valore fiscalmente riconosciuto. La società deve applicare una ritenuta alla fonte e il soggetto rinunciante viene tassato.

2) Rinuncia al TFM da parte di un amministratore non socio della società

- a) Nel caso di specie la società deve tassare come **sopravvenienza imponibile** la quota di accantonamenti dedotta in passato per competenza (non è tassata la quota di fondo non dedotta in quanto la società abbia ritenuto applicabile la deduzione per cassa in assenza di **data certa** anteriore all'inizio del rapporto);
- b) non deve essere applicata la ritenuta d'acconto del 20% e l'amministratore non subirà alcuna tassazione.

Nota: nel caso di specie non vi è un aumento della quota sociale ma una remissione di un debito da tassare per l'intera quota. La società non deve applicare alcuna ritenuta e non vi è tassazione in capo al soggetto rinunciante.

14 dicembre 2017

CELESTE VIVENZI