

SETTORE

IMPOSTE DIRETTE

TASSAZIONE SEPARATA TFM AMMINISTRATORE CON INCARICHI SPECIALI

RIFERIMENTI

- Artt. 17, comma 1, lett. c) e 105, TUIR
- Risposta interpello Agenzia Entrate 27.4.2021, n. 292

IN SINTESI

Il trattamento di fine mandato corrisposto ad un amministratore con incarichi speciali può usufruire della tassazione separata anche qualora risulti da un atto, avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che riconosca genericamente il diritto a tale indennità, demandando al Consiglio di amministrazione l'individuazione del relativo ammontare.

Nel caso recentemente esaminato dall'Agenzia il diritto dell'amministratore al TFM è stato riconosciuto dall'assemblea in sede di nomina, mentre il relativo ammontare è stato successivamente definito dal C.d.A. che ha attribuito le deleghe e gli incarichi speciali ai vari consiglieri.

Agli amministratori delle società, oltre al compenso per l'incarico svolto, è spesso riconosciuto il trattamento di fine mandato (TFM) che rappresenta un'indennità da corrispondere alla cessazione del rapporto, analogamente a quanto previsto per i dipendenti con riferimento al TFR.

Ai sensi dell'art. 2389, comma 1, C.c., i compensi spettanti agli amministratori sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea.

In deroga a tale previsione, il comma 3 del citato art. 2389 dispone che la remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal Consiglio di amministrazione, sentito il parere del Collegio sindacale, e se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche.

Il trattamento fiscale delle somme corrisposte agli amministratori a titolo di TFM è stato oggetto, nel corso del tempo, di diversi interventi dell'Agenzia delle Entrate, da ultimo nell'ambito della Risposta 27.4.2021, n. 292 con riguardo all'indennità erogata ad un amministratore con incarichi speciali.

TASSAZIONE IN CAPO ALL'AMMINISTRATORE

Il TFM, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Risposta 292, costituisce per gli amministratori:

- reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ex art. 50, comma 2, lett. c-bis), TUIR; ovvero
- reddito di lavoro autonomo ex art. 53, TUIR, qualora l'incarico di amministratore rientri nell'oggetto tipico dell'attività professionale esercitata.

Detto reddito (lavoro dipendente / autonomo) è assoggettato a tassazione secondo il **principio di cassa**, ossia nell'anno del relativo incasso (per il TFM qualificato come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente opera il principio di "cassa allargato" ex art. 51, comma 1, TUIR, in base al quale si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme corrisposte entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono).

Si rammenta che, per effetto di quanto stabilito dall'art. 24, comma 31, DL n. 201/2011, il TFM:

- può beneficiare della **tassazione separata** ex art. 17, comma 1, lett. c), TUIR, fino a € 1.000.000, a condizione che il **diritto alla percezione risulti da un atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto**;
- concorre alla formazione del reddito complessivo, soggetto a tassazione ordinaria, per l'importo eccedente € 1.000.000.

Come precisato dall'Agenzia nella Circolare 28.2.2012, n. 3/E:

- per la verifica del superamento della franchigia di € 1.000.000 è necessario considerare le **indennità complessivamente erogate**.

Ciò comporta che vanno computate anche le erogazioni non contestuali, a prescindere dal fatto che si siano verificate nello stesso periodo d'imposta ovvero in periodi diversi nonché eventuali anticipazioni o acconti, precedenti rispetto al momento in cui il diritto al trattamento è sorto (cessazione del rapporto);

- in presenza di TFM di ammontare complessivo superiore a € 1.000.000, per determinare l'aliquota applicabile alle somme da assoggettare a tassazione separata, il c.d. "reddito di riferimento" va assunto al lordo dell'importo eccedente € 1.000.000 da assoggettare a tassazione ordinaria.

Con riguardo all'applicazione della tassazione separata al TFM erogato ad un **amministratore con incarichi speciali** (nella fattispecie, amministratore non-socio vicepresidente del Consiglio di amministrazione), l'Agenzia nella citata Risposta n. 292 ha affermato che la condizione che subordina il diritto al TFM al fatto che lo stesso risulti da un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto è soddisfatta anche nel caso in cui tale atto **determini genericamente il diritto all'indennità**, demandando la quantificazione del relativo importo ad un successivo atto del Consiglio di amministrazione.

Nel caso di specie l'accantonamento del TFM corrisposto all'amministratore delegato è intervenuto in due distinte fasi temporali. In particolare:

Periodo 2000 (nomina) - 2008	L'ammontare dei compensi (incluso il TFM) spettanti agli amministratori delegati è stato individuato annualmente dal C.d.A. (come previsto dall'art. 2389, comma 3, C.c.), successivamente alla nomina degli stessi da parte dell'assemblea (con atto di data certa) che ha stabilito il diritto all'attribuzione del TFM.
Periodo 2009-2017 (cessazione carica)	Il compenso del vicepresidente e degli amministratori è stato individuato dal C.d.A. successivamente alla delibera assembleare che ha determinato un compenso complessivo (incluse le quote a titolo di TFM) per l'intero Consiglio di amministrazione.

In merito l'Agenzia rammenta innanzitutto che, come già affermato nella Circolare 16.2.2007, n. 10/E, il requisito della data certa risulta soddisfatto, a titolo esemplificativo, tramite le seguenti modalità:

- formazione di un atto pubblico;
- apposizione di autentica, deposito del documento o vidimazione di un verbale, in conformità alla legge notarile;
- registrazione / produzione del documento a norma di legge presso un ufficio pubblico;
- timbro postale, qualora lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto;
- utilizzo di procedure di protocollazione / analoghi sistemi di datazione che offrano adeguate garanzie di immutabilità dei dati successivamente all'annotazione;
- invio del documento ad un soggetto esterno (ad esempio, organismo di controllo).

Con riguardo al TFM corrisposto all'amministratore cui sono conferiti incarichi speciali, l'Agenzia ritiene che



*“la previsione di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, che subordina l'applicazione del regime di tassazione separata alla sussistenza della condizione che il diritto al trattamento di fine mandato risulti «da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto», possa essere intesa, **limitatamente agli incarichi speciali** di cui al comma 3 dell'articolo 2389 del codice civile, nel senso che è **sufficiente che l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, che riconosce il diritto al trattamento di fine mandato, determini genericamente il diritto all'indennità medesima, demandando a un successivo atto del consiglio di amministrazione la specificazione dell'importo**”.*

Infatti, una diversa interpretazione comporterebbe l'inapplicabilità del regime di tassazione separata qualora la determinazione del compenso e della quota di TFM sia affidata al Consiglio di amministrazione ai sensi del citato art. 2389, comma 3.

DEDUCIBILITÀ IN CAPO ALLA SOCIETÀ

L'accantonamento relativo all'indennità di fine mandato, secondo quanto disposto dall'art. 105, comma 4, TUIR, è **deducibile per competenza** in misura corrispondente alla quota maturata nell'esercizio, analogamente a quanto stabilito per gli accantonamenti al fondo TFR dei dipendenti, a prescindere dal momento dell'effettivo pagamento.

Come rammentato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 13.10.2017, n. 124/E, per effetto del rinvio contenuto nel citato art. 105 alla lett. c) del comma 1 dell'art. 17, TUIR, la **deducibilità è subordinata** al fatto che **il diritto al TFM risulti da un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto**.

Qualora **tale condizione non risulti soddisfatta**, la società può **dedurre** i relativi importi per cassa ossia **nell'anno di corresponsione** del TFM all'amministratore, come evidenziato dalla stessa Agenzia nella Risoluzione 22.5.2008, n. 211/E.

Sul punto la Corte di Cassazione:

- nella sentenza 1.7.2020, n. 13384 ha affermato che:



*“ai fini della deducibilità per competenza dell'accantonamento al TFM, si ritiene ... necessaria la **preventiva formazione del verbale assembleare di nomina** degli amministratori e la successiva accettazione da parte di costoro ovvero, **in alternativa**, una **preventiva comunicazione sociale al singolo amministratore**, avente data certa e contenente l'indicazione della volontà assembleare di nominare il destinatario della missiva come componente dell'organo di gestione, **riconoscendogli il diritto al trattamento di fine mandato**”;*

- nella recente sentenza 21.1.2021, n. 1153 ha ulteriormente precisato che:



*“in base al combinato disposto degli artt. 17 e 105 T.U.I.R. ... il **regime di deducibilità delle quote per il trattamento di fine mandato** ... è **quello di competenza**, purché la previsione di detto trattamento in favore degli amministratori risulti da un atto scritto che abbia data certa anteriore all'inizio del rapporto e che ne specifichi anche l'importo, cioè a dire **purché il diritto al trattamento sia stato deliberato nell'an e determinato nel quantum dall'assemblea prima dell'accettazione della carica** da parte dell'amministratore. **In mancanza** di tali presupposti non è consentita la deducibilità per competenza delle quote accantonate in apposito fondo e trova invece applicazione, in relazione ai compensi spettanti agli amministratori delle società, il **principio di cassa**, sancito dall'art. 95, quinto comma, T.U.I.R., per cui gli accantonamenti a titolo di t.f.m. sono deducibili dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono corrisposti (ex plurimis, v. Cass. 19/10/2018, n. 26431; Cass. 16/07/2020, n. 15162; Cass. 19/08/2020, n. 17367)”.*

Di fatto, secondo l'orientamento giurisprudenziale, ai fini della deducibilità per competenza è necessario che l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto **individui anche l'importo del TFM** spettante all'amministratore.

Merita evidenziare che, con riguardo alla questione dell'**individuazione della quota annua accantonabile (e deducibile) riferita al TFM**, relativamente alla quale gli Uffici, in sede di controllo, hanno spesso ritenuto applicabili i limiti previsti per il TFR dall'art. 2120, C.c. (non superiore alla retribuzione dovuta per l'anno di riferimento divisa per 13,5), la stessa Corte di Cassazione, nella sentenza 6.11.2020, n. 24848, ha affermato che



“non si rinviene una norma che obblighi le società a provvedere all'ammortamento delle quote del trattamento di fine mandato degli amministratori nelle forme previste per i lavoratori dipendenti”.

Sul punto anche la CTR Piemonte nella sentenza 21.10.2020, n. 618/1/20 ritiene che



“il legislatore non ha posto un tetto massimo di deducibilità dell'accantonamento periodico al fondo TFM e, tanto meno, ha disposto che l'accantonamento di cui si discute debba essere limitato al valore fisso convenzionale pari al numero di mensilità (13,5) a cui i lavoratori subordinati hanno diritto”.

Di conseguenza l'ammontare accantonato a titolo di TFM è **rimesso alla volontà delle parti**. Ciò risulta peraltro desumibile anche da quanto precisato dall'Agenzia nella citata Risoluzione n. 124/E secondo la quale



*“il trattamento di fine mandato è determinato, **secondo criteri di ragionevolezza e congruità** rispetto alla realtà economica dell'impresa”.*

■