

LE PRECAUZIONI DA ADOTTARE PER IL TRATTAMENTO DI FINE MANDATO AGLI AMMINISTRATORI: DEDUCIBILITÀ E TASSAZIONE SEPARATA

ANDREA CRENCA

La problematica dell'accantonamento al Fondo Trattamento di Fine Mandato (T.F.M.) per gli amministratori è una delle più importanti e controverse del diritto tributario italiano (oltre a essere emblematica del rapporto di sfiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria). In sede di costituzione le società, specialmente le S.r.l., spesso non pensano a questo tema e quando si decidono a deliberare in tal senso, è troppo tardi per essere in regola con i singolari dettami che caratterizzano questo istituto.

I punti base, su cui l'ordinamento si basa sia per la deducibilità delle quote di accantonamento da parte della società, sia per l'agevolazione della tassazione separata per il beneficiario, sono due, uno temporale e uno di determinazione quantitativa, strettamente legati fra di loro:

1) Il diritto all'indennità deve risultare da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, come stabilito dall'articolo 17, comma 1, lettera c) Tuir;

2) Occorre che l'importo sia definito prima dell'inizio del rapporto, anch'esso con atto di data certa; questo requisito non è presente esplicitamente nei testi di legge, però viene giudicato necessario, come vedremo in seguito, sia dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, sia dall'Agenzia delle Entrate.

Circa il primo aspetto, la Corte di Cassazione ha precisato (v. Ordinanza 19445 del 19/07/2023) che il requisito dell'anteriorità

è indispensabile non solo per concedere all'amministratore il beneficio della tassazione separata sulle somme a tal titolo percepite, ma anche per la deducibilità stessa dell'importo per competenza da parte della società erogante.

Circa questa impostazione, sostenuta anche dall'Agenzia delle Entrate nelle Risoluzioni n. 211/E del 22/05/2008 e n. 124/E del 13/10/2017, dissento, perché il diritto all'indennità e la sua eventuale tassazione agevolata non concernono l'ambito della soggettività giuridica della società (e quindi la deducibilità della quota di T.F.M. accantonata) ma sono circostanze che attengono esclusivamente all'ambito soggettivo dell'amministratore. Il mio ragionamento si basa sul fatto che le regole di deduzione dell'accantonamento al Fondo T.F.M. sono poste dall'articolo 105, comma 4, Tuir (che richiama il precedente comma 1), secondo cui gli accantonamenti annuali relativi all'indennità in argomento sono deducibili per competenza, in misura corrispondente alla quota maturata nell'esercizio.

L'Agenzia delle Entrate, nelle succitate Risoluzioni, come accennato, ammette la deducibilità per competenza degli accantonamenti soltanto nel caso in cui l'indennità risulti attribuita con atto di data certa antecedente all'inizio del rapporto. Però l'articolo 105, commi 1 e 4, Tuir, che consente la deducibilità fiscale di tale tipo di accantonamento per competenza, non pone come condizione il descritto requisito dell'anteriorità, che è obbligatorio solo per il beneficio della tassazione separata.

Di diverso avviso è la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione giacché il descritto rinvio normativo all'articolo 17, comma 1, lettera c), sarebbe "pieno" e non, quindi, circoscritto all'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, ma allargato ai vincoli di cui all'articolo appena citato.

Quindi, ai fini della deducibilità per competenza dei relativi accantonamenti, sarebbe indispensabile che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa formato prima dell'inizio del rapporto; si vedano all'uopo, i seguenti interventi

della Corte di Cassazione: Ordinanza 10/07/2023 n. 19445; Ordinanza 19/08/2020 n. 17367; Sezione V, Ordinanza 07/08/2020 n.16826; Sentenza 20/07/2018, n. 19368; Sezione 5, Ordinanza 19/10/2018 n. 26431; Sezione 5, Sentenza 05/09/2014 n. 18752.

Rebus sic stantibus, la prima “regola” operativa che mi sembra importante rimarcare è che è necessario che all’amministratore venga comunicata, prima della nomina, l’intenzione di corrispondergli il T.F.M. Questo perché, sempre secondo la Cassazione (v. la citata Ordinanza 19445/2023), nemmeno l’attribuzione del T.F.M. avvenuta contestualmente alla nomina dell’amministratore soddisfa il requisito temporale previsto dalla legge, perché non è “anteriore” ad essa.

Anche in questo caso l’interpretazione della Cassazione, ancorché letteralmente corretta, mi sembra criticabile, giacché, dal punto di vista sostanziale, non intravedo alcun possibile danno per l’Erario derivante dalla circostanza che la delibera sul T.F.M. sia contemporanea anziché antecedente alla nomina dell’amministratore. Perché dunque complicare la vita degli operatori (specie delle S.r.l. con piccolissime strutture) con adempimenti essenzialmente inutili?

Onde risolvere il problema, si potrebbe, giocoforza, ricorrere (come opportunamente suggerito da F. Maffei (“Necessità di “data certa” per la deduzione del T.F.M.”¹), anche ai sensi della circolare dell’Agenzia delle Entrate del 16/02/2007 n. 10/E, a una lettera, inviata tramite PEC o raccomandata ar prima dell’assemblea, all’amministratore “in pectore”, con la quale la società gli manifesta l’intendimento di nominarlo tale e di riconoscergli il T.F.M.

Un’altra soluzione può essere quella di redigere il verbale assembleare di nomina dell’amministratore, facendo sì che quest’ultimo accetti la carica solo successivamente e avendo cura di conservarne prova a futura memoria.

¹ *<https://concajannone.com/necessita-di-data-certa-per-la-deduzione-del-t-f-m/>

Né deve trarre in inganno (nel senso di una presunta maggiore elasticità) la Risposta a Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 292 del 27/04/2021, nella quale sono stati giudicati validi, ai fini della tassazione separata, gli accantonamenti effettuati a favore del Presidente del Consiglio d'Amministrazione contestualmente alla nomina dello stesso anche ad Amministratore delegato (avventa poco dopo la prima). Infatti, in questo caso, essendo il T.F.M. collegato a quest'ultima funzione, vi è una disposizione specifica, l'articolo 2389, comma 3, del codice civile, secondo cui la remunerazione degli amministratori per incarichi speciali (come, appunto, l'amministratore delegato) deve essere stabilita, di norma, dal Consiglio d'Amministrazione, prescrizione, invece, non in essere per le S.r.l.

Circa, invece, il secondo punto fondamentale, ciò quello attinente alla determinazione del *quantum*, mi sembra fondamentale sottolineare che la Corte di Cassazione Civile, sezione V, nella basilare succitata Ordinanza n. 26431/2018, ha fissato un principio, non più smentito, che deve essere rispettato, affinché possa essere invocata la deducibilità per competenza. In detta ordinanza viene specificato chiaramente che, per la completezza giuridica dell'atto di data certa antecedente al principio del rapporto, non basta un'indeterminata decisione di attribuzione del T.F.M. agli amministratori in sede di nomina, ma è necessaria, finanche, la precisazione del relativo importo. Quindi, occorrerà seguire il comportamento cavilloso e pedantesco prima descritto (PEC o Assemblea antecedente) con l'ulteriore precauzione di preannunciare non solo l'intenzione di corrispondere il T.F.M., ma anche di indicare l'entità di tale trattamento.

Per l'esattezza, la Corte di Cassazione, nelle Ordinanze 06/11/2020 n. 24848 e n. 26431/2018 (già citata) sancisce la necessità che l'atto scritto "ne specifichi anche l'importo". Volendo essere "più realisti del Re", si dovrebbe dedurre da questo inciso che la cifra dovrebbe essere quantificata numericamente in modo preciso, ma presumo che l'ordine di

grandezza non debba essere necessariamente fissato in modo quantitativamente rigido, ma possa anche essere individuato in percentuale, per esempio rispetto al compenso: poniamo, il quindici per cento dell'emolumento annuale.

Nulla vieta, però, che il T.F.M. venga commisurato a un altro parametro, non essendo obbligatorio il riferimento alla retribuzione dell'amministratore (v. l'Ordinanza 24848/2020 di cui sopra).

Penso che possa aggiungersi che la stessa regola valga in caso dell'inserimento di una clausola ad hoc all'interno dello statuto iniziale: non basta prevedere, come spesso si vede nella pratica professionale, la sola possibilità di accantonare il T.F.M., ma bisogna finanche specificarne i criteri di calcolo.

In conclusione, la società che abbia la volontà di conferire all'amministratore il Trattamento di Fine Mandato e che non desideri sostenere dure battaglie con l'Agenzia delle Entrate, dovrà premunirsi non solo di comunicare tale intendimento all'amministratore *in pectore*, prima dell'inizio del rapporto, ma anche di stabilire un criterio preciso di quantificazione dello stesso.