

Società

# AMMINISTRATORI DEDUCIBILITÀ del TFM NORMA di COMPORTAMENTO AIDC n. 180/2011

di Sandro Cerato e Michele Bana

## QUADRO NORMATIVO

L'art. 105, co. 4, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5205] riconosce la **deducibilità Ires**, in base al **principio di competenza**, degli **accantonamenti** imputati a Conto economico a titolo di **trattamento di fine mandato** (Tfm) dei componenti dell'organo di gestione.

L'Agenzia delle Entrate è, invece, dell'avviso che tale criterio operi esclusivamente qualora il diritto al Tfm risulti da un **atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto**: in **mancanza**, il costo viene considerato **deducibile per cassa**, ovvero secondo

il medesimo regime che disciplina l'imponibilità in capo all'amministratore percettore (**R.M. 22.5.2008, n. 211/E**). Tale orientamento **non è condiviso** dalla dottrina, come confermato dal **Parere n. 1 del 9.1.2009 del Cndcec**, nonché da una recente **Norma di comportamento dell'Aidc Milano, la n. 180 del 7.4.2011**, che ritiene – contrariamente a quanto sostenuto nel precedente documento n. 125/1995 – **sempre deducibile**, ai fini Ires, l'**accantonamento** di tale indennità previsto da una **deliberazione assembleare**.

**NATURA del TFM degli AMMINISTRATORI:** la **disciplina civilistica**, a differenza di quella fiscale, ricomprende il **trattamento di fine mandato** dei componenti dell'organo di gestione nell'ampia accezione di **compenso**, la cui previsione è riservata all'esclusiva competenza dell'Assemblea dei soci (artt. 2364, co. 1, e 2389 c.c.). La **normativa tributaria** distingue, invece, tra il **compenso amministratori – deducibile** dal reddito dell'impresa secondo il **principio di cassa**, ovvero nel periodo d'imposta di effettivo pagamento dello stesso (art. 95, co. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 5195]) – e l'**accantonamento al Tfm**, disciplinato dall'art. 105, co. 4, D.P.R. 917/1986 [CFF 5205]. Quest'ultima disposizione, operando un rinvio al precedente co. 1, stabilisce che tale costo è soggetto al **medesimo regime** prescritto per gli **accantonamenti ai fondi** per le indennità di fine rapporto e a quelli di previdenza del personale dipendente (art. 2117 c.c.), **deducibili** nei limiti delle **quote maturate** nell'esercizio, in confor-

mità delle disposizioni legislative e contrattuali che regolano la collaborazione coordinata e continuativa con la società amministrata. Analogamente, il rinvio al co. 2 comporta che gli eventuali maggiori accantonamenti effettuati, per finalità di **adeguamento del fondo** rese necessarie da sopravvenute modifiche normative o retributive, sono **deducibili sempre** nell'**esercizio di competenza** oppure in **quote costanti** nel **periodo d'imposta stesso** e nel **successivo**.

**PRASSI dell'AGENZIA delle ENTRATE:** a parere dell'Agenzia delle Entrate, la corretta applicazione dell'art. 105, co. 4, D.P.R. 917/1986 non può prescindere da quanto previsto, in capo all'amministratore beneficiario dell'accantonamento al Tfm, dall'art. 17, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986 [CFF 5117] – per effetto del quale costui può beneficiare della tassazione separata, «**se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto**»

– espressamente richiamato dalla predetta disposizione sul reddito d'impresa (R.M. 22.5.2008, n. 211/E), e riguardante, tra l'altro, le indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, co. 2, lett. c-bis), D.P.R. 917/1986 [CFF 5150], **comprendenti** dunque anche quelle previste in relazione all'**incarico** di **amministratore**. Il documento di prassi citato ritiene, in particolare, che il predetto rinvio debba rigorosamente ed esclusivamente intendersi quale specifico riferimento ai rapporti risultanti da **atti aventi data certa anteriore** all'inizio del rapporto: in altri termini, **l'insussistenza** di tale **condizione** determina **l'impossibilità** di invocare, nell'**esercizio** di **competenza**, la **deducibilità** dell'accantonamento al Tfm, comunque rilevante, ai fini Ires, nel **periodo d'imposta** dell'**effettivo pagamento** della relativa indennità. L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate richiede, pertanto, ai fini della deducibilità per competenza dell'accantonamento al Tfm, la **preventiva formazione del verbale assembleare** di nomina degli amministratori e la **successiva accettazione** da parte di costoro: in alternativa, può comunque essere valida la procedura fondata sulla 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.

#### NORMA di COMPORTAMENTO ADC n. 125/1995:

l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate ha, di fatto, recepito le conclusioni riportate in una prima Norma di comportamento emanata dall'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano (Adc), la n. 125 dell'1.4.1995, secondo cui l'accantonamento al Tfm «è deducibile dal reddito d'impresa solo se la determinazione dell'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto». In tale sede, era stato, infatti, osservato – così come, poi, riproposto dalla R.M. 211/E/2008 – che il rinvio alle disposizioni sulla **tassazione separata** in capo all'**amministratore futuro percipiente** subordina, necessariamente, la **deducibilità** dell'accantonamento alla **sussistenza congiunta** di alcune **condizioni**:

- la relativa **indennità** deve riguardare la **cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa**;

- il **diritto** al Tfm deve risultare da un **atto avente data certa**, richiamando, a tale proposito, l'art. 2704, co. 1, c.c., che attribuisce rilevanza al giorno in cui si verifica un fatto che stabilisce in modo certo «l'**anteriorità della formazione del documento**». Alla luce della formulazione letterale della predetta disposizione civilistica, la Norma 125/1995 aveva altresì fornito alcuni <sup>(1)</sup> esempi di documentazione idonea alla dimostrazione della data certa, e precisamente:
  - l'estratto notarile del libro delle notazioni, o la vidimazione dello stesso, ai sensi dell'art. 1, R.D. 14.7.1937, n. 1666;
  - la notifica rituale all'amministratore della deliberazione assembleare che gli conferisce il diritto all'indennità, oppure l'invio di copia dell'atto in plico raccomandato, senza busta;
- il momento di cui al punto precedente deve essere **anteriore** all'**inizio** del **rapporto**, rendendo dunque necessaria l'**accettazione** dell'**incarico**, da parte dell'amministratore, in un **momento successivo** rispetto a quello in cui l'atto di nomina ha ricevuto la data certa.

**PARERE CNDCEC n. 1/2009:** i predetti orientamenti, volti a riconoscere la deducibilità per competenza esclusivamente agli accantonamenti al Tfm legittimati da un atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, **non** hanno, invece, trovato **condivisone** nelle valutazioni della Commissione di Studio «Imposte dirette e reddito d'impresa» del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Cndcec), formulate nel Parere n. 1 del 9.1.2009. In tale occasione, è stata riscontrata la **mancanza di univoca chiarezza** risultante dalla normativa di riferimento, rilevando la necessità di individuare l'**effettiva intenzione** del Legislatore, agevolmente desumibile dall'evoluzione delle corrispondenti disposizioni regolatrici. A questo proposito, il Cndcec ha osservato che l'introduzione della **deducibilità per competenza** del Tfm risale alla prima versione del D.P.R. 917/1986, mentre la **rilevanza per cassa** del compenso amministratori è stata inserita diversi anni dopo, ad opera dell'art. 14, co. 3, lett. e), L. 24.12.1993, n. 537. In altri termini, se la finalità del requisito della data certa fosse stata quella di evitare l'elusione del criterio di cassa, la norma sarebbe stata inutile, in quanto – al momento della propria

(1) Altri documenti idonei a dimostrare la data certa potrebbero essere il verbale di Assemblea redatto da un notaio, ovvero la registrazione dello stesso presso l'Agenzia delle Entrate.

## ACCANTONAMENTO al Tfm – DEDUCIBILITÀ

<b>Normativa</b>	Artt. 105, co. 4, e 17, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986
<b>Prassi dell'Agenzia delle Entrate</b>	R.M. 22.5.2008, n. 211/E: deducibilità per competenza subordinata alla condizione che il diritto al Tfm risulti da un atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto
<b>Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Sezione di Milano</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Norma di comportamento 125/1995: deducibilità per competenza condizionata alla determinazione dell'indennità risultante da un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto;</li> <li>● Norma di comportamento 180/2011: deducibilità sempre per competenza, indipendentemente dalla circostanza che il diritto al Tfm sia stabilito anteriormente all'inizio del rapporto</li> </ul>
<b>Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili</b>	Parere 1/2009: deducibilità sempre per competenza, non rilevano le condizioni stabilite, in capo all'amministratore percipiente, ai fini della tassazione separata

emanazione – sia i compensi amministratori che gli accantonamenti al Tfm erano entrambi deducibili per competenza. Conseguentemente, non è stata ritenuta sostenibile, sotto il profilo logico-sistematico, la tesi dell'Agenzia delle Entrate (R.M. 211/E/2008) e dell'Adc Milano (Norma di comportamento 125/1995), secondo cui l'art. 105, co. 4, D.P.R. 917/1986 richiama l'art. 17, co. 1, lett. c), stesso D.P.R. non soltanto per accertare le fattispecie deducibili, ma anche le corrispondenti condizioni di rilevanza Ires. A parere del Cndcec, la prima disposizione, citando la seconda, intende dunque individuare **esclusivamente** gli **accantonamenti meritevoli della deducibilità per competenza**, a nulla rilevando i vincoli posti per la successiva tassazione separata in capo all'amministratore percettore. Ne consegue che l'eventuale **manca**za del **requisito della data certa anteriore all'inizio del rapporto** è idonea a determinare – all'atto dell'incasso dell'indennità – l'**imposizione ordinaria** nei confronti del componente dell'organo di gestione, non sussistendo i presupposti per quella separata, senza incidere, in alcun modo, sull'**accantonamento al Tfm, sempre deducibile per competenza**.

**NORMA di COMPORTAMENTO AIDC n. 180/2011:**

l'orientamento del Cndcec ha, poi, trovato accoglimento anche in un recente documento della Sezione di Milano dell'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Aidc), il n. 180 del 7.4.2011, secondo cui – a dispetto delle conclusioni raggiunte nella precedente Norma di comportamento 125/1995 –

l'**accantonamento al Tfm**, operato in ossequio ad una specifica delibera assembleare, è **sempre deducibile**, ai fini Ires, in base al **principio di competenza**. In altri termini, contrariamente a quanto riportato nella R.M. 211/E/2008, **non rileva** il fatto che il **diritto all'indennità** venga stabilito **anteriamente all'inizio del rapporto**, in sede di nuova nomina di amministratori il cui mandato è scaduto, ovvero in costanza dello stesso. La Norma di comportamento 180/2011, coerentemente con la posizione del Cndcec, ribadisce che il richiamo all'art. 17, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986 operato dall'art. 105, co. 4, stesso D.P.R. si riferisce **esclusivamente** alla **tipologia di reddito** – ovvero l'indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, comprendenti l'incarico di amministratore, di cui all'art. 50, co. 1, lett. c-bis), D.P.R. 917/1986 – e **non**, invece, ai **presupposti** previsti per l'applicazione della **tassazione separata**. Il rinvio in parola è diretto, infatti, soltanto all'individuazione degli accantonamenti deducibili, e non anche alle condizioni richieste ai fini della deducibilità in capo alla società erogante: in caso contrario, l'art. 105, co. 4, D.P.R. 917/1986 avrebbe dovuto recitare che «*le disposizioni dei co. 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, co. 1, lett. c), d) e f) ed al verificarsi delle condizioni ivi previste*». L'Aidc di Milano propone, inoltre, la medesima ricostruzione normativa formulata nel Parere n. 1/2009 del Cndcec, riguardante l'evoluzione della disciplina fiscale dei compensi amministratori – inizialmente deducibili per competenza e, poi,

in base al principio di cassa – e quella degli accantonamenti al Tfm, sempre rilevanti, ai fini Ires, nell'esercizio di imputazione a Conto economico. Il mutamento del contesto normativo è, pertanto, tale da **escludere un presunto intento anti-elusivo** insito nell'art. 105, co. 4, D.P.R. 917/1986, prospettabile, invece, nell'art. 17, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986, che pone a **carico dell'amministratore** percettore l'**onere della prova della data certa**, al fine di scongiurare accordi simulati, a posteriori, con la società.

**RINNOVO dell'INCARICO:** nessun mutamento di orientamento è, invece, intervenuto con riferimento ad un altro principio elaborato dalla Norma di comportamento 125/1995, in merito alla **rielezione dell'amministratore cessato**. In tale occasione, era stata sostenuta la **possibilità dell'attribuzione dell'indennità di fine mandato**, sempre nel rispetto delle formalità stabilite dall'art. 17, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986, le cui **quote sono deducibili**, in base al **principio di competenza**, dal reddito d'impresa. **Ogni rapporto di amministrazione** è, infatti, **autonomo e distinto** da quello precedente, in quanto

fondato su un **separato e diverso atto di volontà**, costituito dalla relativa deliberazione di nomina ad amministratore, che si perfeziona con l'accettazione dell'incarico. Un componente dell'organo di gestione cessato dal mandato per revoca, decadenza o rinuncia, se rieletto (art. 2383 c.c.), trae dunque legittimazione all'esercizio della funzione dall'ultimo atto di nomina, e non dai precedenti. Fermo restando che, in virtù del principio di autonomia del rapporto, **al termine di ogni incarico il Tfm diviene esigibile**, salvo **diverso accordo**, ovvero **rinuncia** da parte dell'amministratore: qualora costui sia anche socio, la remissione **non** determina una **sopravvenienza attiva imponibile** in capo alla società, per espressa previsione normativa (art. 88, co. 4, D.P.R. 917/1986 [CFE @ 5188]). Sul punto, si riscontra, tuttavia, un diverso avviso dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui – in virtù dell'oggetto della rinuncia, rappresentato da crediti correlati a componenti imponibili in ossequio al principio di cassa – si configura la fattispecie del cd. **incasso giuridico**, con la conseguente **rilevanza fiscale** dello stesso (C.M. 27.5.1994, n. 73).

## LA SETTIMANA fiscale

**Direttore Scientifico:** Bruno Frizzera  
**Direttore Responsabile:** Ennio Bulgarelli  
**Coordinatore Editoriale:** Mauro Rampinelli

GRUPPO **24** ORE

**Proprietario ed Editore:** Il Sole 24 ORE  
**Presidente:** Giancarlo Cerutti  
**Amministratore Delegato:** Donatella Treu  
**Direttore Generale Area Professionale:** Eraldo Minella  
**Sede legale e amministrativa:**  
Via Monte Rosa n. 91 20149 MILANO  
**Direzione e Redazione:** Donatella Anesi - Martina Brunelli - Ilaria Callegari - Elisa Chizzola - Roberta Coser - Silvano Marchi - Paolo Sardi  
**Sede:** Galleria dei Legionari Trentini n. 5 38122 Trento - Telefono 0461.20731 Fax 0461.239268  
**Periodico settimanale** registrato presso il Tribunale di Milano n. 460 del 01.08.1997  
Riproduzione vietata S.E. o O.  
**Abbonamenti 2011: Annuo € 210,00, con Dvd-Rom € 275,00, copia € 8,00**  
[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it) Sezione periodici

### Deducibile per professionisti e aziende

Eventuali fascicoli non pervenuti devono essere reclamati al Servizio Clienti Periodici non appena ricevuto il fascicolo successivo. Decorso tale termine l'Ufficio Abbonamenti provvede alla spedizione solo contro rimessa del prezzo di copertina.

**Servizio Clienti Periodici:** via Tiburtina Valeria, km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ) -  
Tel. 023022.5680 oppure 063022.5680 Fax 023022.5400 oppure 063022.5400

**e-mail:** [servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

**Concessionaria esclusiva di pubblicità:** Focus Media Advertising "FME Advertising Sas di Elena Anna Rossi & C."

**Sede legale:** P.zza A. de Gasperi n. 15 21040 Gerezano (VA)

**Direzione e Uffici:** Via Canova n. 19 20145 Milano tel. 02.3453.8183 - fax 02.3453.8184 - e-mail: [info@focusmedia.it](mailto:info@focusmedia.it)

**Stampa:** Mondadori Printing S.p.a., via Mondadori 15, 37131 Verona

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana n. 108, Milano 20122, e-mail [segreteria@aidro.org](mailto:segreteria@aidro.org) e sito web [www.aidro.org](http://www.aidro.org)

[www.24orefrizzera.it](http://www.24orefrizzera.it)

La Settimana fiscale è anche su Facebook



Rivista licenziata per la stampa il 29 aprile 2011