

Torino,

**ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI DEGLI
ESPERTI CONTABILI DI
BALUARDO LA MARMORA 16
28100 NOVARA (NO)**

Prot.

**OGGETTO: Consulenza giuridica n. 901-4/2018
Associazione/Ordine ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DEGLI ESPERTI CONTABILI DI
Codice Fiscale 94055670031
Istanza presentata il 22/05/2018**

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 105 del DPR n. 917 del 1986 , e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ordine istante chiede chiarimenti in merito alle condizioni per la deducibilità dell'accantonamento dell'indennità di fine mandato degli amministratori delle società di persone, con riferimento anche alla tassazione separata in caso di percezione dell'indennità da parte dell'amministratore.

Le perplessità nascono dal fatto che non vi sono indirizzi univoci sulla possibilità di dedurre il TFM per competenza nell'ipotesi in cui, nel caso di società di nuova costituzione (soprattutto per le società di persone Sas o Snc) e nonostante la specifica previsione statutaria in merito alla possibilità di effettuare l'accantonamento di fine

mandato, questo non venga allo stesso tempo quantificato all'interno della specifica clausola statutaria.

In pratica, è prassi quella di includere negli statuti societari, soprattutto per le società di nuova costituzione, la previsione dell'accantonamento, rimettendo poi alle decisioni assembleari la quantificazione della relativa indennità.

E' pacifico, al riguardo, che le decisioni assembleari che quantificano l'indennità dovranno avere data certa.

Tanto premesso, si chiedono chiarimenti in merito alla sussistenza, nell'ipotesi di società di nuova costituzione con contestuale nomina degli amministratori, con clausola statutaria che prevede l'accantonamento TFM e che rimette alle decisioni assembleari la quantificazione della relativa indennità (con data certa) del requisito (data certa rispetto a quella di inizio del rapporto) per ritenere legittima la deducibilità del TFM per competenza e conseguentemente la tassazione separata in capo al percettore.

Quanto sopra considerando quanto segue.

I) La nomina del socio amministratore è contestuale alla nascita della società e quindi sicuramente da considerare antecedente alla instaurazione del rapporto. Sul punto si riporta l'approfondimento Assonime n. 2/2001: "il requisito della data certa è sempre soddisfatto nel caso in cui la società preveda, per Statuto, il diritto, da parte degli amministratori, alla percezione dell'indennità di fine mandato; in tal caso il diritto sorge con la costituzione della società, che avviene per atto pubblico, e l'inizio del rapporto non può che essere successivo alla costituzione della società stessa".

II) L'articolo 105 del TUIR rinvia all'articolo 17, secondo cui il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, condizione che verrebbe rispettata in virtù della previsione statutaria.

III) L'articolo 17 del TUIR parla di "diritto all'indennità" e non di "quantificazione dell'indennità".

IV) Da quanto si evince dall'articolo 17 del TUIR, che indica la previsione di un diritto

e non la sua quantificazione, è legittimo che questa possa essere determinata con apposita delibera assembleare, anche successiva, ma avente data certa.

V) Se si prevedesse, con la nascita della società, qualsiasi importo a titolo di TFM, verrebbero violati i criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa (Ris. 124/E del 13/10/2017).

VI) Stabilire simultaneamente alla nascita della società, oltre che la possibilità di accantonare l'indennità anche quella di quantificarne l'importo, determinerebbe che ogni modifica al riguardo dovrebbe passare attraverso una variazione statutaria.

VII) L'AIDC con la nota 180/2011 ha chiarito, tra l'altro, che il richiamo all'articolo 17 del TUIR da parte dell'articolo 105, comma 4, del TUIR, è da intendersi come riferito solamente alla identificazione della fattispecie reddituale, la quale resta comunque deducibile in capo alla società secondo l'ordinario criterio di competenza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'Ordine istante si può ritenere rispettato il presupposto dell'anteriorità dell'inizio del rapporto avente data certa, qualora l'amministratore sia nominato contestualmente con l'atto pubblico che determina la nascita della società e la cui indennità di fine mandato sia prevista statutariamente e quantificata successivamente con delibera assembleare anch'essa avente data certa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il trattamento di fine mandato costituisce un'indennità, non disciplinata in modo specifico dalla normativa civilistica, che la società si impegna a corrispondere agli amministratori alla scadenza del mandato.

Ai sensi dell'art. 2349 del Codice Civile, tale compenso, insieme agli altri, è stabilito all'atto della nomina o dall'assemblea. Salvo previa determinazione dello statuto, dunque, i soci hanno il potere di stabilire le attribuzioni economiche spettanti agli amministratori.

La disciplina fiscale del TFM è demandata al combinato disposto dell'articolo 105 e dell'articolo 17 del TUIR e le indicazioni ivi riscontrabili hanno valenza sia per le società di capitali che per le società di persone.

Infatti l'art. 56, comma 1, del TUIR, prevede espressamente, tra l'altro, che "Le disposizioni della predetta sezione I e del capo VI del titolo II, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice". Poichè l'art. 105 citato è ricompreso proprio nella Sezione I, Capo II, del Titolo II, di cui al DPR 917/1986, troverà applicazione anche per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice richiamate nel quesito.

In particolare, l'art. 17, comma 1, lettera c) del TUIR ha previsto quale presupposto per l'accantonamento al fondo, l'esistenza di un titolo di riconoscimento dell'indennità di fine rapporto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto. Al riguardo, questa Agenzia - con la Risoluzione n. 211/E/2008 - ha chiarito che anche gli accantonamenti per le indennità di trattamento di fine mandato degli amministratori di società possono essere dedotti, ai sensi dell'articolo 105, comma 4, del TUIR., dal reddito d'impresa della società, solo se il diritto a tali indennità risulti da atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto tra l'impresa e l'amministratore.

Proprio con riguardo alla necessità che la previsione in argomento risulti da data certa anteriore alla insorgenza del rapporto tra impresa e l'amministratore, questa Agenzia, con la Circolare n. 10/E/2007, par. 4, ha stilato un elenco, a titolo esemplificativo, di atti costitutivi di data certa e ha richiamato una Sentenza della Corte di Cassazione secondo cui "è necessario che i fatti abbiano il carattere di obiettività e, soprattutto,

che non possano farsi risalire al soggetto stesso che li invoca e siano sottratti alla sua portata".

In sostanza, dunque, l'art. 105, comma 4, del TUIR, relativamente alla deducibilità dell'accantonamento in commento, recepisce i requisiti dettagliati dall'art. 17 del TUIR al fine di fruire della tassazione separata dell'erogazione, richiedendoli al fine di consentire la deducibilità dei relativi accantonamenti, quale costo pluriennale riferito all'intero periodo durante il quale il rapporto persiste.

Il combinato disposto degli articoli 17 e 105 del TUIR comporta che la deducibilità dell'accantonamento riferito alla remunerazione del trattamento di fine mandato è ammessa nei limiti della quota maturata in ciascun esercizio (al pari delle indennità di cui al comma 1 dell'art. 105) ed è applicabile a condizione che il diritto all'indennità risulti da un atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto tra la società e l'amministratore: l'onere della data certa, risponde ad un preciso intento anti-elusivo cui mira il legislatore, poichè esso evita che l'amministratore si accordi a posteriori con la società, in relazione a periodi già trascorsi, al solo fine di ricevere un compenso aggiuntivo, al termine del suo mandato, nella forma di trattamento di fine rapporto, usufruendo in tal modo di un'aliquota agevolata.

Il riferimento, nell'articolo 105 del TUIR, alla "quota maturata in ciascun esercizio" implica la preventiva quantificazione della indennità di cui si discute.

Al riguardo, la risoluzione n. 124/E del 13/10/2017 ha ricordato che l'ammontare del TFM "è determinato, secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa, attraverso una specifica previsione statutaria ovvero mediante delibera assembleare dei soci", fermo restando il potere dell'Amministrazione Finanziaria di valutarne la congruità in sede di controllo.

Tanto premesso, la delibera assembleare adottata con apposito atto notarile che stabilisce l'istituzione e la quantificazione dell'indennità TFM costituisce l' "atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto" in base al quale, secondo quanto precisato dalla risoluzione n. 211/2008, l'impresa può dedurre per competenza l'accantonamento

stanziato (nei limiti previsti dall'art. 102, commi 1 e 2, Tuir).

Nella delineata ipotesi in cui l'amministratore viene nominato contestualmente alla costituzione della società con l'indennità di fine mandato prevista statutariamente, si ritiene che la deducibilità delle quote accantonate a TFM nell'anno di costituzione sia ammissibile qualora la quantificazione avvenga mediante atto di data certa contestualmente alla nomina dell'amministratore o, al più tardi, entro il 31/12 dell'esercizio di costituzione della società; per i successivi esercizi, la deducibilità sarà condizionata alla predisposizione di atto di data certa anteriore all'inizio di ciascun periodo interessato, al fine di scongiurarne la rimodulazione in funzione dei risultati reddituali dell'impresa con effetti sulla base imponibile.

In assenza dei presupposti per la deducibilità degli accantonamenti per indennità di fine mandato, la risoluzione n. 211/2008 ha chiarito che la deduzione del relativo costo avverrà nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima.

**firma su delega del Direttore Regionale
GIOVANNI ACHILLE SANZO'
disposizione di servizio n. 7/2018 del 08/01/2018
Il funzionario delegato**

BERNARDO MARONERO

(firmato digitalmente)