



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF183
INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	RINUNCIA AL TFM DEGLI AMMINISTRATORI - PROFILI FISCALI
RIFERIMENTI	ARTT.17 C. 1 LETT. C) E 105 C.4 TUIR; RM 211/2008; CASS. N.18752/2014; RM 124/2017
CIRCOLARE DEL	19/10/2017

CHIARIMENTI DELLE ENTRATE PER CREDITO RICERCA E SVILUPPO

Sintesi: l'Agenzia è intervenuta sui profili fiscali del TFM chiarendo/ribadendo:

- la deducibilità dell'accantonamento annuale per competenza: spetta nel solo caso in cui il diritto all'indennità risulti da "atto di data certa anteriore" all'inizio del rapporto; in caso contrario (il diritto al TFM è riconducibile ad un atto successivo all'inizio del rapporto) la deduzione opera per "cassa", nell'esercizio di effettiva erogazione dell'indennità;
- nel caso di rinuncia dei soci-amministratori "persone fisiche" non esercenti attività d'impresa non essendo ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale la società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 88 del D.P.R. 917/1986
- la tesi dell'incasso giuridico, in base alla 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) devono considerarsi come "giuridicamente incassati" con l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.

Come noto, il **compenso** spettante agli amministratori di società è **determinato in misura fissa, oppure variabile** in proporzione all'ammontare degli utili conseguiti dalla società.

Per la società tale compenso (fisso o variabile, in denaro o in natura) costituisce un componente negativo di reddito deducibile nel periodo in cui risulta erogato (principio di cassa, ex art. 95 c. 5 Tuir).

In aggiunta al compenso, le società riconoscono spesso agli amministratori anche il diritto ad una **indennità di fine mandato (TFM)**, che:

- pur avendo natura del tutto analoga alla "liquidazione" dei lavoratori dipendenti (cd. TFR, ex art. 2120 CC) ed essendo legittimata da quanto previsto dagli artt. 2364 e 2389 CC
- non è espressamente disciplinata dalla legge, ma lasciata alla autonomia negoziale delle parti.



Polizza assicurativa: la società può stipulare un contratto assicurativo che prevede l'accantonamento annuale delle somme necessarie al pagamento al termine del rapporto; in tale momento l'indennità può essere pagata all'amministratore direttamente dalla compagnia assicurativa che diviene sostituto d'imposta.

DEDUCIBILITÀ PER LA SOCIETÀ

Secondo l'art. 105 TUIR:



1. "Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto (...) se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi.
(...)"
4. Le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Pertanto, gli accantonamenti annuali a titolo di TFM (di cui al comma 4):

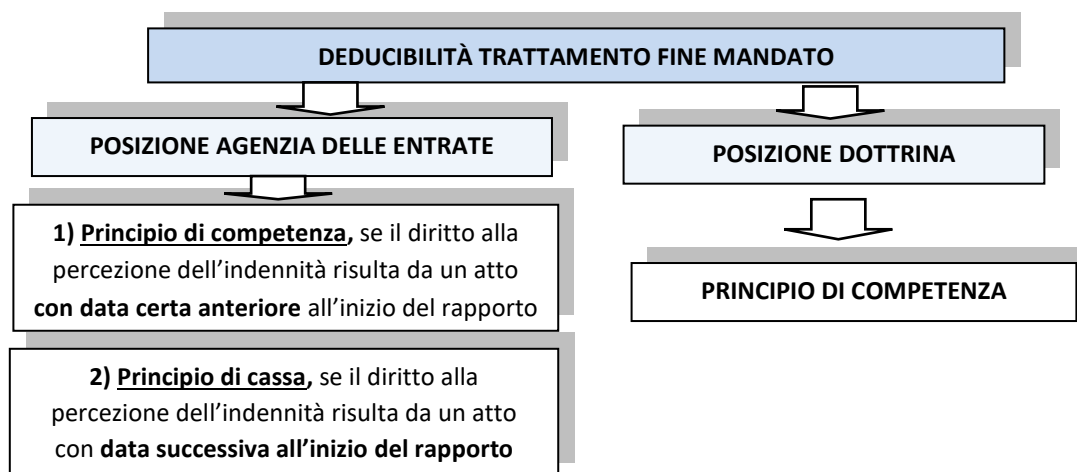
- ➔ sono deducibili in misura pari alla quota maturata nell'esercizio, secondo gli accordi contrattuali (analogamente a quanto previsto per gli accantonamenti al TFR dipendenti, per il quale l'accantonamento è deducibile per la quota maturata in conformità alle "disposizioni legislative")
- ➔ tuttavia, il richiamo all'art. 17 c. 1 lett. c) ha portato l'Agenzia (RM 211/2008) a ritenere che il legislatore abbia inteso introdurre:
 - non un rimando in senso "atecnico" (finalizzato solo ad individuare la "natura" dell'indennità, come sostenuto dalla dottrina maggioritaria)
 - ma di rimando "proprio", nel senso di volersi **espressamente riferire alle sole indennità risultanti da un "atto di data certa anteriore"** all'inizio del mandato.

Nella **RM 104/E/2017**, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che se il diritto al TFM:

- a) risulta da un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto:
 - la società può dedurre **per competenza** i relativi accantonamenti ex art. 105 c. 4 Tuir
 - l'amministratore può fruire della tassazione separata nell'anno di percezione
- b) se tale condizione non è soddisfatta:
 - il costo per il TFM è **deducibile per cassa**, nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento
 - l'amministratore deve essere obbligatoriamente tassato anch'egli per cassa.

ASSENZA DI DATA CERTA ANTERIORE	
UNICO SP UNICO SC	La società (che deve accantonare la quota maturata nell'anno) deve operare una variazione : <ul style="list-style-type: none"> ▪ in aumento: per l'importo corrispondente agli accantonamenti, in ciascuno dei periodi d'imposta in cui gli stessi sono contabilizzati (principio di competenza). ▪ in diminuzione: per l'ammontare dell'indennità corrisposta all'amministratore, nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento
BILANCIO	vanno rilevate le imposte anticipate , se ricorrono i presupposti dell'OIC 25

LA DOTTRINA: di parere opposto è la maggioranza della dottrina e l'AIDC (Norma di comportamento n. 180/2011), che ha ritenuto che la deduzione del costo debba avvenire per competenza a prescindere dal fatto che il diritto all'indennità sia stabilito anteriormente all'inizio del rapporto.



ATTRIBUZIONE DELLA "DATA CERTA"

La società che intende non correre rischi deve:

- ➔ prima redigere il verbale assembleare di nomina dell'amministratore con attribuzione del TFM
- ➔ poi all'accettazione dell'incarico da parte dell'amministratore.

Mezzi idonei a determinare la certezza della data dell'atto di nomina: sono:

- a) **estratto notarile del libro delle deliberazioni assembleari**
- b) **notifica all'amministratore** della delibera di nomina
- c) invio all'amministratore della copia della delibera a mezzo **raccomandata in plico senza busta**
- d) **registrazione della delibera** presso l'Agenzia delle Entrate.

EVENTI CHE COMPORTANO LA DETERMINAZIONE DI UNA DATA CERTA (CM 10/2007)

- formazione di un atto pubblico;
- apposizione di autentica, deposito del documento/vidimazione di un verbale (conformità a legge notarile)
- la registrazione o produzione del documento a norma di legge presso un ufficio pubblico
- 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
- l'utilizzo di procedure di protocollazione o di analoghi sistemi di datazione che offrano adeguate garanzie di immutabilità dei dati successivamente alla annotazione (esempio lo scambio anche tramite PEC)
- l'invio del documento a un soggetto esterno, per esempio un organismo di controllo.

INIZIO DEL RAPPORTO

Occorre distinguere il caso di società neocostituita dalle società già in attività.

SOCIETÀ NEOCOSTITUITE: in generale non si pongono problemi se la società attribuisce il diritto al TFM **nell'atto costitutivo** (lo Statuto, al contrario, ne prevede la mera "possibilità" della corresponsione).

SOCIETÀ GIÀ IN ATTIVITÀ: nel caso in cui il TFM venga corrisposto ad un amministratore già in carica, è necessario procedere:

- alle dimissioni dell'amministratore
- alla nuova nomina dello stesso amministratore con attribuzione del TFM, conferendo a tale atto la data certa (l'amministratore deve accettare la carica, anche con atti concludenti, solo in seguito).

Tale prassi si deve considerare legittima (in tal senso il Notariato), e non pratica elusiva.

DECESSO DELL'AMMINISTRATORE

La indennità per TFM (in modo del tutto analogo al TFR dei dipendenti):

- **va comunque tassata in capo all'amministratore** (a tassazione separata o meno)
- non risultando, dunque, mai tassate in capo agli eredi (neppure in caso sia > €. 1.000.000).

RINUNCIA TFM

L'art. 88 c. 4-bis Tuir (inserito dall'art. 13 D.lgs. 147/2015, c.d. "decreto internazionalizzazione") prevede quanto segue:



"La rinuncia dei soci ai crediti si considera **sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale**. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero"

Nel documento di prassi, l'Agenzia sottolinea come:

- non vi è alcuna tassazione in capo alla società per la **rinuncia da parte dei soci** nei limiti del valore fiscale del credito: il socio aumenta il costo della partecipazione e il soggetto partecipato rileva fiscalmente un apporto (non tassabile)
- l'eccedenza dà luogo ad una **sopravvenienza attiva imponibile**.

RINUNCIA AL TFM - CRITERI GENERALI		
SOCIO		AMMINISTRATORE
PATRIMONIALIZZAZIONE SOCIETA'		Remissione del debito
La parte di rinuncia che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito.	La parte eccedente al valore fiscalmente riconosciuto del credito	L'intera quota del debito
Aumento del costo fiscale della partecipazione	Sopravvenienza attiva	Sopravvenienza attiva
Non tassabile	Imponibile	Imponibile
Il socio è tenuto a fornire alla partecipata una comunicazione – mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio o atto estero di natura equivalente – relativa al valore fiscale del credito; in assenza di tale comunicazione, il medesimo 6 valore fiscale è assunto pari a zero, con la conseguenza che il debitore assoggetta a tassazione tutta la sopravvenienza attiva.		



RM 124/2017: la disposizione non trova applicazione nel caso di **soci-amministratori persone fisiche non imprenditori**. In tal caso non *“non essendo ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale la società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva”*.

In tal caso **non risulta necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia**.

TASSAZIONE IN CAPO ALL'AMMINISTRATORE

L'indennità di fine mandato spettante all'amministratore:

- ⇒ è soggetta a **tassazione separata** (art. 17 c. 1 lett. c) TUIR).
- ⇒ *“se il diritto all'indennità risulta da un **atto di data certa** anteriore all'inizio del rapporto”*

La tassazione separata è il **regime “naturale”** di tassazione dell'indennità TFM:

- se i compensi corrisposti vanno qualificati quale rapporto di co.co.co. (non se siano attratti all'eventuale attività professionale svolta dall'amministratore, come nel caso in cui questi sia un commercialista – CM 105/2001)
- il diritto all'indennità si approvato da un *“atto avente data certa anteriore”* all'inizio del rapporto.

Diritto all'indennità: in generale, il diritto all'indennità è previsto in sede di:

- **atto costitutivo** (se l'attribuisca concretamente, e non si limiti a prevederne la possibile attribuzione)
- **delibera assembleare** di nomina dell'amministratore

In tali casi l'atto è **anteriore** all'avvio del rapporto e non si pongono problemi per la tassazione separata se sussiste la *“data certa”* (esistente sempre nel caso di atto costitutivo).

TASSAZIONE SEPARATA

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)
- ➔ sarà **direttamente l'Agenzia a determinare il conguaglio** (a debito o a credito) sulla scorta delle indicazioni del mod. CU della società, valutando autonomamente se sia più conveniente la tassazione separata o quella ordinaria.

TASSAZIONE ORDINARIA

In mancanza di un atto avente data certa antecedente all'accettazione della nomina:

- **non è possibile beneficiare della tassazione separata**
- e le somme concorrono al reddito dell'amministratore (tassazione ordinaria) e pertanto va indicata nel quadro RC di Unico.

La società applicare, dunque, l'ordinaria ritenuta d'acconto relativa ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (aliquote per scaglioni) rimanendo dovuta la contribuzione INPS.



MANOVRA MONTI (art. 24 DL 201/2011): a decorrere dal 2011:

- **la tassazione separata** per la quota di TFM (anche in presenza di atto avente data certa)
- **non si applica all'importo che eccede € 1.000.000** (che va a tassazione ordinaria – CM 32/2012).

CONFERMATA LA TESI DELL'INCASSO GIURIDICO

Nel documento di prassi l'Agenzia conferma la tesi dell'incasso giuridico espressa con un risulante, ma mai rettificato, orientamento con la **CM 73/1994**:



"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".

In base a tale impostazione, 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 (il socio);
- l'applicazione della ritenuta in capo al soggetto erogatore (la società).

In altri termini, l'Amministrazione finanziaria ritiene che debbano concretizzarsi **gli stessi effetti che si verrebbero a determinare ove:**

- ➔ vi fosse un **incasso effettivo del credito**
- ➔ con **contestuale riversamento** della somma quale **versamento conto capitale**.

Conseguentemente la rinuncia, realizzando tale "percezione", presuppone l'obbligo della tassazione.

GIURISPRUDENZA A FAVORE DELL'INCASSO GIURIDICO

**Cass. civ., sez.
VI, sent.
26.01.2016, n.
1335**

La vertenza ha ad oggetto il trattamento da riservare, ai fini delle imposte sui redditi, alla rinuncia effettuata dagli amministratori alle indennità di fine mandato, il cui
Viene affermato il principio secondo cui, a fronte di compensi di lavoro autonomo spettanti al socio, la rinuncia, da parte di un socio, a crediti correlati a compensi di lavoro autonomo presuppone la maturazione e il conseguimento del credito, con ineludibile obbligo di tassazione in capo al socio stesso. La Suprema Corte ha confermato, quindi, sul tema, l'orientamento della prassi ministeriale, riconoscendo la validità della tesi del c.d. "incasso giuridico".
Secondo la Cassazione 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.
In tale contesto, allora, la Corte ritiene corretto ritenere che la **rinuncia del credito da parte di un socio** sia espressione della volontà di patrimonializzare la società e che, pertanto, non possa essere equiparata alla remissione di un debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale. In altri termini, la rinuncia presuppone, in tali casi, il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque ad essere "utilizzato".

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

	Solo così, peraltro, non solo si rispetta la ratio della norma agevolativa introdotta con la modifica dell'art. 55 TUIR, evitando che due situazioni identiche vengano ad avere un trattamento diverso, ma si evita il "salto di imposta" che si verrebbe a determinare a fronte dell'intassabilità in capo alla società (in virtù del disposto dell'art. 55, comma 4, del TUIR) ed in capo al socio nel caso, quale quello in esame, di reddito di lavoro autonomo tassabile in base al principio di cassa.
--	--

Alla luce di tali considerazioni l'Agenzia ha concluso che:

Soggetto	Socio-amministratore	Amministratore
Finalità	Patrimonializzazione società	Remissione del debito
Quantum da tassare	La parte eccedente al valore fiscalmente riconosciuto del credito	L'intera quota del debito
Applicazione ritenuta alla fonte da parte della società	Si	No
Tassazione in capo al soggetto rinunciante	Si	No

Esempio1	<p>Mario Rossi, socio-amministratore (non professionista) della Alfa Srl vanta un credito per il TFM pari ad € 10.000 a cui intende rinunciare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per la società non si genererà alcuna sopravvenienza imponibile (trattandosi di persona fisica non esercente attività d'impresa, a nulla rilevando se gli accantonamenti annuali sono stati dedotti per competenza dalla società, o meno) - la società deve applicare la ritenuta d'acconto del 20% - l'importo è tassato sul socio-amministratore come reddito assimilato al lavoro dipendente.
Esempio2	<p>In riferimento al precedente esempio, si ponga ora che Mario Rossi sia amministratore non socio della Alfa Srl (che prevede tale possibilità da Statuto); in tal caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ la società <ul style="list-style-type: none"> - tasserà 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) - non dovrà applicare la ritenuta d'acconto del 20% ▪ l'amministratore: non sarà tassato (in quanto non incassa alcunché).