

REDDITO IMPRESA E IRAP

Accantonamento TFM amministratori

di Sandro Cerato

La **deducibilità dell'accantonamento per il TFM degli amministratori** è soggetta alle regole previste dall'[articolo 105, comma 4, del Tuir](#), il quale fa specifico richiamo all'[articolo 17, comma 1, lett. c\) del Tuir](#). L'[articolo 105 del Tuir](#), prescrive, infatti, al comma 1, che “*gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'articolo 2117 del codice civile, 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*” ed al successivo comma 4 che “*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)*”.

Secondo quanto sopra riportato, il richiamato [articolo 105 del Tuir](#) sembrerebbe estendere la deducibilità delle **quote accantonate di TFM** secondo il **principio di competenza**, senza prevedere alcun particolare ed ulteriore adempimento. Di diversa opinione è l'Agenzia delle Entrate ([risoluzione 211/E/2008](#)), la quale - oltre a precisare che “*gli accantonamenti a fondi del passivo per le indennità di trattamento di fine mandato (...) rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza*” - ha chiarito che il rimando all'[articolo 17 del Tuir](#) deve “*rigorosamente ed esclusivamente intendersi quale specifico riferimento ai rapporti risultanti da data certa*” e, pertanto, “*per i rapporti che non soddisfano tale condizione*” gli accantonamenti al fondo TFM non sarebbero deducibili in base al principio di competenza, dovendosi rinviare “*la deduzione del relativo costo (...) nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima*”. In altri termini, qualora la condizione della data certa non risulti soddisfatta, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, la **società può dedurre i relativi importi per cassa ossia nell'anno di corresponsione del TFM all'amministratore**, con l'effetto che la società è tenuta ad effettuare:

- alla chiusura di ogni esercizio, una variazione fiscale in aumento pari all'importo dell'accantonamento stanziato per competenza;
- nell'esercizio di erogazione del TFM all'amministratore, una variazione fiscale in diminuzione pari all'ammontare dell'indennità corrisposta.

L'**orientamento assunto dall'Amministrazione finanziaria non è condiviso dalla dottrina**, così come confermato dal Parere n. 1 del 9.1.2009 del CNDCEC e dalla Norma di comportamento AIDC di Milano n. 180 del 7.4.2011, che ritiene sempre deducibile, ai fini Ires, l'accantonamento di tale indennità se previsto da una deliberazione assembleare. In senso conforme si è espressa anche la **dottrina** secondo cui la disposizione contenuta all'[articolo 105 del Tuir](#) si riferisce alla tipologia del reddito e cioè all'indennità dovuta per la cessazione della

carica e non già ai presupposti per l'assoggettamento a tassazione separata. Pertanto, **anche in carenza delle condizioni** previste dalla su indicata lett. c) dell'articolo 17, l'indennità in questione dovrebbe concorrere alla formazione del reddito d'impresa per la parte di **accantonamento maturata nell'esercizio**. L'orientamento dottrinale in argomento è stato sostenuto anche dalla C.T.P. Brescia 21.6.2012 n. 90/1/12 per la quale “*il tenore letterale dell'articolo 105 comma 4 del Tuir induce a ritenere che il requisito della data certa anteriore all'inizio del rapporto (richiesto dall'articolo 17 comma 1 lett. c) del Tuir per l'assoggettamento al regime di tassazione separata delle indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa in capo al soggetto percipiente) non è necessario al fine della deducibilità per competenza degli accantonamenti per le indennità di fine mandato degli amministratori in capo all'impresa che le corrisponde*”.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)