

IMPOSTE SUL REDDITO***L'entità "fiscale" del trattamento di fine mandato***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Fiscalità dei flussi finanziari tra società, soci e amministratori

Scopri di più

Nella realtà aziendale sovente agli amministratori viene attribuito, oltre ad un compenso, anche un **trattamento di fine mandato** (Tfm), che rappresenta un'indennità spettante al momento in cui **cessa l'incarico** con la società amministrata.

In linea generale, tale indennità è stabilita dallo statuto sociale e l'assemblea **ne determina l'assegnazione**, mentre la quantificazione della stessa **è lasciata alla libera contrattazione delle parti**.

Ai fini fiscali, il trattamento di fine mandato costituisce un reddito assimilato a **quello di lavoro dipendente**, ai sensi dell'[articolo 50, comma 2, lett. c-bis\), Tuir](#), con la possibilità di assoggettare l'indennità in parola al **regime di tassazione separata**, di cui all'[articolo 17, comma 1, Tuir](#).

Il Tfm è attratto, invece, nell'ambito dei **redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni**, ai sensi dell'[articolo 53, comma 1, Tuir](#), se l'incarico di amministratore rientra nell'oggetto tipico dell'attività professionale **esercitata dal soggetto percepente** ([circolare n. 105/E/2001](#)).

A differenza di quanto previsto per il **Trattamento di fine rapporto** (Tfr), che per espressa previsione di legge spetta al prestatore di lavoro *"in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato"* ([articolo 2120 cod. civ.](#)), il trattamento di fine mandato **non ha una specifica regolamentazione legislativa**, in quanto la possibilità di prevederlo è demandata soltanto allo statuto sociale ed alla volontà dei soci che, **con apposita delibera assembleare**, potranno determinarne la sussistenza e gli aspetti quantitativi relativi alla **quota annua da accantonare a titolo di tale indennità**.

Al fine di evitare contestazioni dell'Ufficio delle entrate sulla **congruità del Tfm accantonato**, è indispensabile che l'ammontare di tale indennità rispetti le **condizioni di effettività e congruità**, e sia determinato tenendo conto delle dimensioni aziendali, della struttura, del **volume d'affari nonché della complessità dell'amministrazione della società** (c.d. criterio di ragionevolezza).

Con riferimento alla quantificazione dell'accantonamento al Tfm, si potrebbe osservare che un'interpretazione sistematica delle disposizioni fiscali in materia imporrebbe, anche per l'accantonamento di fine mandato, il rispetto delle medesime **limitazioni previste dall'articolo 2120 cod. civ.**, per l'accantonamento di fine rapporto di lavoro dipendente, con la conseguenza che l'accantonamento al Tfm operato in misura superiore al **compenso annualmente stabilito dall'amministratore**, diviso 13,5, **sarebbe fiscalmente indeducibile**. In tal senso anche le seguenti sentenze della giurisprudenza di merito secondo cui:

- *“(...) il limite dell'importo di accantonamento al TFM della retribuzione dell'amministratore deducibile viene stabilito con i medesimi criteri stabiliti per il lavoratore dipendente, e quindi secondo la regola dell'art. 2120 c.c (...), con la conseguenza che non è deducibile l'accantonamento nella misura in cui supera il limite determinato come sopra” (T.R. Napoli sentenza n. 10730/50/2015);*
- *“in forza del richiamo del co. 4 dell'art. 105 del TUIR ai co. 1 e 2 del medesimo articolo, il limite dell'importo di accantonamento al TFM della retribuzione dell'amministratore deducibile viene stabilito con i medesimi criteri stabiliti per il lavoratore dipendente, e quindi secondo la regola dell'art. 2120 c.c.” (T. Reg. Piemonte sentenza n. 1221/2/2019).*

Tuttavia, sul fronte della giurisprudenza di legittimità, la Cassazione (sentenza n. 24848/2020) ha precisato che non operano, ai fini della deduzione delle **quote di accantonamento al Tfm**, i limiti codicistici previsti per il Tfr dall'**articolo 2120 cod. civ.**, in quanto il sistema normativo non prevede alcuno specifico limite alla deduzione. Dello stesso tenore la successiva **sentenza n. 25435/2022 della stessa Suprema Corte**, secondo cui gli accantonamenti al trattamento di fine mandato per gli amministratori non soggiacciono alla disciplina prevista per **gli accantonamenti al Tfr** e, pertanto, non può applicarsi la regola per la quale è indeducibile la parte di accantonamento eccedente il compenso annualmente stabilito **diviso per 13,5**.

- Pur apprezzando l'intervento della Corte di cassazione, pare opportuno trovare un giusto equilibrio nella determinazione del **trattamento di fine mandato**, rispetto all'entità del compenso spettante agli amministratori, **evitando eccessive sproporzioni tra emolumento e indennità**.