

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI
SEZIONE DI MILANO**

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 180

**DEDUCIBILITA' DELL'INDENNITA' DI FINE RAPPORTO ATTRIBUITA AGLI
AMMINISTRATORI DI SOCIETA' DI CAPITALI**

Massima

Le società di capitali che, a fronte di apposita deliberazione dell'organo competente, sono tenute a corrispondere una indennità di fine rapporto agli amministratori devono effettuare un corrispondente accantonamento in bilancio che è sempre deducibile, ai fini IRES, per competenza. Il regime di deducibilità per competenza dell'indennità di fine rapporto si rende, quindi, applicabile a prescindere dal fatto che il diritto all'indennità venga stabilito anteriormente all'inizio del rapporto, in sede di nuova nomina di amministratori il cui mandato è venuto a scadenza o in costanza di rapporto.

._*._*._*._

Il regime di deducibilità degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto spettanti agli amministratori è disciplinato, per la società erogante, ai fini della determinazione del reddito di impresa, dall'art. 105 del D.P.R. 917/1986.

Il comma 1 dell'articolo in parola prevede che: *“Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto (...) del personale dipendente (...), sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio (...)”*. Ai sensi del successivo comma 4: *“Le disposizioni dei commi 1(...) valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1, lettere c), d), e f)¹”*.

Il richiamo fatto dall'art. 105, comma 4, agli accantonamenti di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), si riferisce solo alla tipologia di reddito indicata nella disposizione citata e non già ai presupposti ivi

¹ Tra gli accantonamenti che rientrano nella disposizione citata vi sono, ai sensi della lettera c) le *“Indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al comma 1, lettera c-bis), dell'articolo 50”*, di cui fanno parte quelli di amministratore di società.

contenuti per l'applicazione della tassazione separata². Tale richiamo, in particolare, è volto solo ad individuare le fattispecie (i.e. gli accantonamenti) deducibili e non anche le condizioni richieste ai fini della relativa deducibilità per la società erogante. Si ricorda, in proposito, che l'articolo 17 citato contiene i limiti e le condizioni che il soggetto percettore dell'indennità di fine rapporto deve rispettare per poter usufruire del più favorevole regime di tassazione separata³.

Al riguardo è opportuno analizzare da una parte il dettato letterale della norma in parola e dall'altro ricostruire la genesi della stessa al fine di stabilire quale fosse l'intento del legislatore dell'epoca.

Dal dettato letterale della norma, si evince che il rimando di genere della norma prevede semplicemente che le disposizioni dettate nei primi due commi dell'articolo 105, e relative agli accantonamenti per le indennità di fine rapporto dei lavoratori dipendenti, si rendono applicabili anche alle indennità di fine rapporto previste in presenza di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e delle altre fattispecie ivi citate.

Ai fini fiscali, la deducibilità dell'indennità di fine rapporto di collaborazione coordinata e continuativa viene, dunque, equiparata alla disciplina del trattamento di fine rapporto dei lavoratori dipendenti. Il disposto "*valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1, lettere c), d), e f)*", non può che essere inteso come mero riferimento alla natura della indennità di fine rapporto, a nulla rilevando le condizioni previste dalla disposizione citata per usufruire della tassazione separata. In caso contrario la disposizione avrebbe dovuto leggersi come segue: "*(...) valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1, lettere c), d), e f) ed al verificarsi delle condizioni ivi previste*".

Passando, invece, alla ricostruzione della normativa in essere alla data in cui la disposizione in parola è stata introdotta si rileva quanto segue.

L'introduzione del criterio di cassa per la deducibilità dei compensi degli amministratori è avvenuta solamente nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1993, periodo d'imposta successivo rispetto all'introduzione della disciplina in materia di deducibilità degli accantonamenti al trattamento di fine rapporto di collaborazione coordinata e continuativa già presente sin dalla prima versione del D.P.R. n. 917/1986.

Quando il legislatore ha introdotto nel Testo unico delle imposte sui redditi l'art. 70, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986 (ora art. 105, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986), ben prima della modifica normativa da ultimo richiamata, non aveva ragione di vincolare la deducibilità degli accantonamenti relativi all'indennità di fine rapporto al requisito della data certa dal momento che eventuali preoccupazioni di natura elusiva non avevano ragione di esistere per la deducibilità in capo alla società, in quanto tanto gli emolumenti, quanto l'eventuale accantonamento di fine rapporto degli amministratori, erano comunque deducibili per competenza e non per cassa.

Il legislatore dell'epoca non aveva quindi alcun fine anti-elusivo per richiamare non solo la natura ma anche le condizioni previste dall'art 17, comma 1 lett. c), che prevede come condizione per la tassazione separata in capo al percipiente che l'indennità di fine rapporto venga attribuita con atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Sotto il profilo della società che attribuisce l'indennità di fine rapporto agli amministratori, l'indennità di fine rapporto deve essere oggetto di apposita delibera assembleare, i cui verbali devono essere annotati cronologicamente. Il relativo accantonamento deve essere opportunamente inserito nel bilancio dell'esercizio di competenza.

² Contra risoluzione Agenzia delle Entrate n. 211/E del 22 maggio 2008.

³ In particolare, la tassazione separata per il percipiente si applica, ai sensi dell'art. 17, lett. c, del TUIR "se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto".

Diversamente, per il soggetto percettore, al fine di poter usufruire del regime di tassazione separata, l'onere della data certa può avere lo scopo di evitare che gli accordi con la società erogante siano simulati “*a posteriori*” - in relazione a periodi già trascorsi - al solo fine di consentire all'amministratore che cessa il suo mandato di ricevere un compenso aggiuntivo, nella forma di un trattamento di fine rapporto, soggetto ad una aliquota fiscale di favore.

In conclusione, il legislatore, all'epoca dell'introduzione della disposizione in parola, mentre poteva ravvisare un possibile intento elusivo in capo al soggetto percettore, vincolando, quindi, a termini e condizioni stringenti la possibilità di usufruire della c.d. tassazione separata, non aveva alcuna ragione per prevedere gli stessi vincoli per consentire alla società erogante la deducibilità per competenza dell'indennità.

Avendo concluso che la società erogante per dedurre l'accantonamento dell'indennità di fine rapporto spettante agli amministratori non deve sottostare ai limiti ed alle condizioni di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 917/1986, tale indennità potrà quindi essere liberamente deliberata anteriormente all'inizio del rapporto, in costanza di rapporto od in sede di rinnovo della carica, senza che si determinino differenze nel trattamento fiscale degli accantonamenti in capo alla società. Tuttavia, qualora l'indennità in parola fosse attribuita in costanza di rapporto, non potendo mai essere verificati i presupposti richiesti dall'art. 17, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 917/1986⁴, l'amministratore non potrà optare per la tassazione separata in luogo di quella ordinaria, dovendo obbligatoriamente sottostare a quest'ultima⁵.

⁴ Cfr. a titolo esemplificativo ma non esaustivo i casi nei quali può aversi atto con data certa indicati dal l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 10/E del 16 febbraio 2007. Si rileva, peraltro, che qualora la corresponsione del trattamento di fine rapporto sia prevista dallo statuto non è richiesto un ulteriore atto avente data certa.

⁵ Vedasi Circ. Agenzia delle Entrate n. 55/E del 20 giugno 2002 in materia, tra l'altro, di tassazione delle indennità di fine rapporto per il percipiente.