

Il trattamento fiscale delle indennità percepite dall'amministratore per la cessazione del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa in mancanza dell' "atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto" di cui all'art. 17, comma 1, lett. c) del Tuir

Per l'amministratore percettore, il trattamento di fine mandato (TFM) costituisce, al pari di tutte le somme percepite in relazione agli uffici di amministratore, reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c bis) del Tuir¹.

In considerazione della sua formazione pluriennale, il TFM è caratterizzato da una modalità di tassazione favorevole al ricorrere di determinate condizioni. In particolare, l'art. 17, comma 1, lett. c) del Tuir consente di assoggettare le indennità di cui all'art. 50, comma 1, lett. c bis) del Tuir a tassazione separata, a condizione che *"il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto"*.

Al riguardo, si segnala che l'art. 24, comma 31 del d.l. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214/2011, prevede l'applicazione della tassazione ordinaria, in luogo della tassazione separata, alla quota delle indennità e dei compensi legati alla cessazione di un rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa, erogati in denaro o in natura, che eccede l'importo di un milione di euro.

L'applicazione della tassazione separata è suscettibile di determinare, nella maggioranza dei casi², un notevole beneficio per il percettore del reddito, in quanto l'imposta viene ad essere determinata in base alle previsioni dell'art. 21, comma 1 del Tuir, applicando cioè all'ammontare percepito dal contribuente – in luogo delle aliquote progressive per scaglioni applicate al reddito complessivo, comprensivo dell'indennità percepita – l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente stesso nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione.

Con l'applicazione della tassazione separata il prelievo fiscale sull'indennità si realizza in due momenti: (i) all'atto dell'erogazione dell'indennità, attraverso l'applicazione della ritenuta d'acconto del 20% (ai sensi dell'art. 24, comma 1, ultimo periodo del d.P.R. n. 600/1973) e, successivamente, (ii) con la liquidazione dell'imposta definitiva effettuata dall'Agenzia delle Entrate, la quale applica l'imposta corrispondente al reddito medio del biennio precedente (Cfr. anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 67/E del 6 luglio 2001, par. 4.7).

Come anticipato, la condizione per poter assoggettare il TFM a tassazione separata è che il diritto all'indennità risulti da atto scritto di data certa anteriore all'inizio del rapporto. Come osservato dalla dottrina³ e dalla prassi⁴, il requisito della data certa è sempre soddisfatto nel caso in cui la società preveda statutariamente 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. In assenza della predetta previsione statutaria, l'assemblea può comunque deliberare in qualsiasi momento il diritto alla percezione del TFM, purchè la delibera sia antecedente all'accettazione della carica da parte dell'amministratore. Il riconoscimento

¹ Ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c bis) del Tuir: *"Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente: (...) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratori, sindaco o revisore di società (...) nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita"*.

² È infatti possibile che per l'amministratore la tassazione ordinaria si riveli più conveniente di quella separata; ciò accade quando i redditi dichiarati nel biennio di riferimento siano molto più elevati rispetto a quello dell'anno in cui viene percepito il TFM. In questo caso, sarà lo stesso ufficio a provvedere alla liquidazione dell'imposta nella modalità più conveniente per il contribuente. In proposito, l'art. 17, comma 3, ultimo periodo del Tuir stabilisce infatti che gli uffici provvedono ad iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità previste per la tassazione separata ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente.

³ (Cfr. Assonime, approfondimenti n. 2 del 2011).

⁴ (Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E del 16 febbraio 2007).

della data certa alla delibera assembleare può avvenire, in questo caso, con diverse modalità: ad esempio, facendo redigere il verbale di assemblea da un notaio; facendo autenticare da un notaio le firme apposte dai soci sul verbale di delibera; inviando all'amministratore copia della delibera per raccomandata con ricevuta di ritorno oppure registrando la delibera presso l'Agenzia delle Entrate⁵.

In mancanza della condizione della data certa anteriore all'inizio del rapporto, l'intera indennità di fine mandato deve essere assoggettata a tassazione ordinaria; in questo caso il sostituto d'imposta deve considerare l'indennità come un normale compenso che concorre alla formazione del reddito dell'amministratore e deve, dunque, applicare la tassazione ordinaria.

Infatti, l'art. 24, comma 1, ultimo periodo del d.P.R. 600/1973, a norma del quale "*sulla parte imponibile dei redditi di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), del medesimo testo unico, la ritenuta è operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento*", prevede l'applicazione della ritenuta d'acconto del 20% soltanto nell'ipotesi prevista dall'art. 17, comma 1, lett. c) del Tuir, vale a dire nel caso delle indennità per le quali sia previsto l'assoggettamento alla tassazione separata ossia quelle il cui diritto alla percezione risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto. Ne deriva che laddove risulti non soddisfatta la detta ultima condizione, il TFM dovrà essere trattato come qualsiasi altro reddito assimilato a quello di lavoro dipendente: il sostituto dovrà operare all'atto del pagamento dell'indennità una ritenuta calcolata sulla base dell'aliquota propria degli scaglioni di reddito corrispondenti al reddito complessivo del collaboratore stesso (Cfr. anche Circolare ministeriale n. 207 del 16 novembre 2000, pag. 29).

Infatti, in mancanza della condizione della data certa anteriore all'inizio del rapporto, il passaggio dell'art. 24, comma 1 del d.P.R. n. 600/1973 da considerare ai fini dell'applicazione della ritenuta non sarà l'ultimo periodo, unicamente riferito ai redditi di cui all'art. 17, comma 1, lett. c) del Tuir (per i quali sussiste l'anzidetta condizione per l'applicazione della tassazione separata), bensì il primo periodo, che riguarda tutti i redditi di cui all'art. 50, comma 1 del Tuir, e dunque anche quelli di cui alla relativa lett. c *bis*).

A conferma di quanto sopra si nota altresì che le ritenute sulle indennità per la cessazione del rapporto di lavoro soggette a tassazione separata devono essere versate da parte del sostituto d'imposta tramite il modello F24 facendo ricorso al codice tributo 1012, che la stessa Agenzia delle Entrate ha espressamente statuito per il versamento delle sole ritenute di cui all'art. 24, comma 1, ultimo periodo del d.P.R. n. 600/1973 (ritenuta d'acconto del 20% sulla parte imponibile dei redditi di cui all'art. 17, comma 1, lett. c) del Tuir).

Al contrario, le ritenute sulle indennità in commento che non possono essere assoggettate a tassazione separata in quanto carenti della condizione della data certa dell'atto anteriore all'inizio del rapporto, devono essere versate dal sostituto d'imposta tramite il modello F24 facendo ricorso al codice tributo di norma utilizzato per il versamento delle ritenute sui compensi ordinari dell'amministratore.

⁵ Affinché la data certa sia anteriore all'inizio del rapporto, occorre poi che l'amministratore sia di nuova nomina o che venga determinata l'interruzione del rapporto, così che la nomina o la conferma possano rappresentare l'inizio di un nuovo rapporto. Qualora l'amministratore non sia di nuova nomina, quindi, lo stesso dovrà riportare espressamente la previsione dell'indennità di fine mandato. Questa operazione, comunque, potrebbe subire rilievi dall'Amministrazione finanziaria, soprattutto ove il trattamento di fine mandato riconosciuto all'amministratore non sia parametrato ai compensi corrisposti. Vedi anche V. Artina, *Trattamento di fine mandato: deducibilità degli accantonamenti collegati a forme assicurative* in *Pratica professionale – I casi*, n. 6/2003, pag. 255.