

Risposta n. 292

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Applicabilità del regime della tassazione separata al trattamento di fine mandato erogato a un amministratore con incarichi speciali ai sensi dell'articolo 2389, comma 3, del codice civile - Articolo 17 del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, nella sua qualità di sostituto d'imposta, ha chiesto di conoscere il corretto regime fiscale applicabile al trattamento di fine mandato da erogare all'amministratore delegato *pro tempore*, nonché vice presidente, maturato a partire dal 2000 e fino al 2017, anno in cui il medesimo amministratore ha cessato la carica.

In particolare, l'*Istante* chiede se possa trovare applicazione, in capo al percettore del trattamento di fine mandato, il regime di tassazione separata previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, nonostante la suddetta indennità sia stata riconosciuta dall'assemblea dei soci al momento della nomina dei nuovi amministratori, mentre la determinazione del suo ammontare sia stata disposta dal consiglio di amministrazione subito dopo l'assemblea dei soci.

A tal fine, l'*Istante* precisa che, in data 14 febbraio 2000, l'assemblea dei soci, riunitasi in via ordinaria presso la sede sociale alle ore 17,30, ha nominato il nuovo

consiglio di amministrazione, dal 14 febbraio 2000 e fino all'approvazione del bilancio che si sarebbe chiuso al 31 dicembre 2001, nelle persone del presidente (Sig....), del vice presidente (Sig....) e del consigliere (Sig....) e ha previsto il riconoscimento per i nuovi consiglieri del diritto al compenso e al trattamento di fine mandato, demandando al consiglio stesso, che si è tenuto alle ore 18,00 della medesima giornata del 14 febbraio 2000, la determinazione del relativo ammontare, in relazione agli incarichi assunti dai singoli consiglieri.

Nel suddetto consiglio di amministrazione, con il parere favorevole del collegio sindacale, sono state attribuite le deleghe e gli incarichi speciali ai vari consiglieri; in particolare, al presidente e al vice presidente sono stati conferiti tutti i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione, fatta eccezione per le sole operazioni riservate dalla legge e dallo statuto all'assemblea o al consiglio di amministrazione. In considerazione dei poteri attribuiti ai singoli consiglieri, è stato stabilito in favore del vice presidente, per l'anno 2000, un compenso di lire 700.000.000, di cui lire 100.000.000 da accantonare a titolo di trattamento di fine mandato.

Come precisato nella documentazione integrativa fornita dall'*Istante*, dal 2000 al 2008, il consiglio di amministrazione ha deliberato di anno in anno il compenso da corrispondere agli amministratori delegati e la quota da accantonare a titolo di trattamento di fine mandato, in linea con quanto previsto dall'articolo 2389, comma 3, primo periodo, del codice civile, secondo cui la remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale.

Successivamente, dal 2009 al 2017, a seguito della costituzione della *subholding* (Alfa S.r.l.), cui erano state ricondotte tutte le principali partecipazioni in imprese operative del Gruppo, sono state introdotte statutariamente alcune nuove regole di *governance*, fra cui quella che demandava all'Assemblea delle singole partecipate, in cui interveniva la *sub-holding* in qualità di Socio Unico, la determinazione di un compenso complessivo a favore dell'intero consiglio di amministrazione, rimettendo a

quest'ultimo la determinazione dei singoli compensi spettanti a ciascun amministratore, incluso l'importo del trattamento di fine mandato, ai sensi dell'articolo 2389, comma 3, secondo periodo, del codice civile.

L'*Istante* riferisce che a partire dal 2000 e fino alla cessazione della carica di amministratore, intervenuta nel 2017 in sede di approvazione del bilancio per il 2016, ha complessivamente accantonato in favore del vice presidente un trattamento di fine mandato pari a euro 745.000. L'*Istante* riferisce, inoltre, che le quote accantonate a titolo di trattamento di fine mandato sono state dedotte ai sensi dell'articolo 105, comma 4, del Tuir.

Nell'istanza viene rappresentato, infine, che il vice presidente non riveste, né ha mai rivestito, la qualifica di socio della società *Istante*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il trattamento di fine mandato da erogare al vice presidente per la carica di amministratore delegato ricoperta dal 2000 (anno della nomina) al 2017 (anno di cessazione della carica), possa essere tassata in modo separato ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, per i seguenti ordini di motivi:

1. il diritto all'indennità è anteriore rispetto all'inizio dell'espletamento del mandato di amministratore, posto che l'assemblea generale dei soci ha riconosciuto il suddetto diritto in favore del vice presidente all'atto della nomina di amministratore, demandando al consiglio di amministrazione, che si è riunito subito dopo, solo la determinazione del relativo ammontare, in considerazione degli incarichi assunti da ogni consigliere;

2. l'esistenza della data certa richiesta dal citato articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, risulta comprovata dagli estratti notarili dei verbali dell'assemblea generale dei soci e del consiglio di amministrazione del 14 febbraio 2000;

3. la disposizione di cui al citato articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir

richiede solo che il diritto al trattamento di fine mandato risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, senza fare riferimento alla determinazione del relativo ammontare.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il trattamento di fine mandato è un'indennità che le società possono corrispondere agli amministratori alla scadenza del loro mandato e che si forma per effetto dell'accantonamento pluriennale in apposito fondo di una quota parte del compenso spettante agli amministratori per il loro ufficio.

L'articolo 2389, comma 1, del codice civile prevede che *«I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea»*.

In deroga alla riportata disposizione, il comma 3 del medesimo articolo 2389 prevede, al primo periodo, che *«La remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale»* e, al secondo periodo, che *«Se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche»*.

Per i profili fiscali, il trattamento di fine mandato è riconducibile ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera *cbis*), del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) e, cioè, alle somme e valori a qualunque titolo percepiti in relazione agli uffici di amministratore, sempreché tali uffici non rientrino nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.

Laddove, viceversa, i compensi derivanti dall'ufficio di amministratore rientrino

nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo esercitata dal titolare, detti compensi sono assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale (*cf.* circolare del 12 dicembre 2001, n. 105/E).

In entrambi i casi la tassazione del trattamento di fine mandato, sia come reddito assimilato al lavoro dipendente sia come reddito professionale, segue il criterio di cassa, con imposizione al momento della percezione.

Relativamente alle modalità di tassazione, l'articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, prevede, fra l'altro, l'applicazione del regime di tassazione separata per le « *indennità percepite per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 1, lett. c-bis) dell'art. 50, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto*».

Ai fini della fruizione del regime di tassazione separata di cui al citato articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, è, pertanto, richiesto che il diritto al trattamento di fine mandato risulti da un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Come precisato nella risoluzione 13 ottobre 2017, n. 124/E, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori, incluso il trattamento di fine mandato, è determinato, secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa, attraverso una specifica previsione statutaria ovvero mediante una delibera assembleare dei soci.

Con riferimento al requisito della "data certa", la circolare del 16 febbraio 2007, n. 10/E, ha individuato, a titolo esemplificativo, la seguente serie di eventi che possono conferire data certa a un determinato atto:

- la formazione di un atto pubblico;
- l'apposizione di autentica, il deposito del documento o la vidimazione di un verbale, in conformità alla 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 immodificabilità dei dati successivamente alla annotazione;
- l'invio del documento ad un soggetto esterno, ad esempio un organismo di controllo.

Nella fattispecie rappresentata, l'*Istante* ha chiesto se, ai fini dell'applicazione del regime della tassazione separata, sia sufficiente che l'atto (di data certa anteriore all'inizio del rapporto) riconosca il diritto al trattamento di fine mandato senza necessità di doverne specificare anche l'importo.

Come rappresentato dall'*Istante*, il periodo durante il quale è stato accantonato il trattamento di fine mandato in favore del vice presidente è caratterizzato da due distinte fasi temporali:

- dal 2000 al 2008, sulla base di quanto stabilito dalla delibera assembleare che ha nominato il consiglio di amministrazione, che previa attribuzione di deleghe e incarichi speciali al vice presidente, ne ha deliberato annualmente il compenso, inclusa la quota di trattamento di fine mandato, in linea con quanto stabilito dall'articolo 2389, comma 3, primo periodo, del codice civile, secondo cui la remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale;

- dal 2009 al 2017, l'Assemblea dei soci ha preventivamente determinato un compenso complessivo per l'intero consiglio di amministrazione; mentre, quest'ultimo ha stabilito il compenso spettante a ciascun membro, incluso l'importo del trattamento di fine mandato, in favore del vice presidente, ai sensi dell'articolo 2389, comma 3, secondo periodo, del codice civile.

Dunque, nel caso di specie assume rilevanza la circostanza che, in linea con l'articolo 2389 del codice civile, al vice presidente sono attribuiti incarichi speciali dal

consiglio di amministrazione e, in particolare che:

nel periodo 2000-2008, i compensi, incluso il trattamento di fine mandato, sono stati determinati dal consiglio di amministrazione, dopo la delibera assembleare di nomina dello stesso, con la quale è stato stabilito anche il diritto del vice presidente all'attribuzione del trattamento di fine mandato, in linea con la disposizione di cui all'articolo 2389, comma 3, primo periodo, del codice civile, che, in deroga alla regola generale stabilita dal comma 1 del medesimo articolo, prevede che la determinazione dei compensi relativi agli incarichi speciali è stabilita dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale;

nel periodo 2009-2017, previa delibera assembleare che ha determinato un compenso complessivo (incluse le quote a titolo di trattamento di fine mandato) per l'intero consiglio di amministrazione, è stato determinato successivamente dal consiglio di amministrazione, il compenso in favore del vice presidente (incluso il trattamento di fine mandato), in linea con quanto previsto dall'articolo 2389, comma 3, secondo periodo, del codice civile.

Ciò posto, si ritiene che la previsione di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, che subordina l'applicazione del regime di tassazione separata alla sussistenza della condizione che il diritto al trattamento di fine mandato risulti «*da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto*», possa essere intesa, limitatamente agli incarichi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 2389 del codice civile, nel senso che è sufficiente che l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, che riconosce il diritto al trattamento di fine mandato, determini genericamente il diritto all'indennità medesima, demandando a un successivo atto del consiglio di amministrazione la specificazione dell'importo.

In entrambe le ipotesi contemplate dal comma 3 dell'articolo 2389 del codice civile, infatti, la specificazione del compenso per ciascun amministratore è legittimamente affidata al consiglio di amministrazione, che necessariamente vi provvede in seguito alla nomina dell'amministratore da parte dell'assemblea dei soci.

Una difforme interpretazione comporterebbe di fatto l'inapplicabilità del particolare regime della tassazione separata di cui al richiamato articolo 17 a tutte le ipotesi in cui la determinazione del compenso e della quota di trattamento di fine mandato sia affidata al consiglio di amministrazione ai sensi dell'articolo 2389, comma 3, del codice civile.

Ne consegue che, nella fattispecie in esame, il trattamento di fine mandato da erogare al vice presidente possa beneficiare del particolare regime di tassazione separata previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera c), del Tuir, ferma restando l'esistenza della data certa anteriore dell'atto che riconosce il diritto all'indennità rispetto all'inizio del rapporto (*cf* circolare n. 10/E del 2007).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)