

Non applicabili al TFM le norme in materia di TFR

Ai fini della deduzione delle quote di accantonamento al TFM non valgono i limiti codicistici previsti per il TFR dall'art. 2120 c.c.

/ Flavio MAZZIERI

In tema di **TFM**, il combinato disposto degli [artt. 105](#), commi 2 e 4 e [17](#), comma 1 lett. c) del TUIR stabilisce che gli accantonamenti siano **deducibili** nei limiti delle quote maturate nell'esercizio, in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro degli amministratori societari. La sola condizione che viene posta è che il diritto all'indennità risulti da un atto avente data certa e anteriore all'inizio del rapporto collaborativo.

Capita però, sempre più frequentemente, che l'Agenzia delle Entrate contesti ai contribuenti l'**indeducibilità** pressoché totale della quota TFM accantonata, perché ritenuta **eccedente** l'importo stabilito dal legislatore in materia di **TFR** all'[art. 2120](#) c.c. ("il trattamento si calcola sommando per ciascun anno di servizio una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5"), secondo un'interpretazione, a suo dire logico-sistematica, tale per cui le norme in materia di TFR sarebbero applicabili, *sic et simpliciter*, anche al TFM.

Su quest'ultimo aspetto si è concentrata la sentenza della C.T. Reg. Piemonte n. [618/1/20](#), con un'analisi precisa e puntuale della fattispecie, che di seguito si commenta.

I giudici del gravame infatti, respingendo l'appello dell'Agenzia delle Entrate e confermando quanto era stato deciso dai giudici di prime cure, hanno sentenziato che, in tema di TFM, gli [artt. 105](#) commi 1 e 4 e 17 comma 1 lett. c) del TUIR non istituiscono e non possono costituire un combinato disposto con l'art. 2120 c.c., sicché l'applicazione di quest'ultima norma agli accantonamenti al TFM non è frutto di un'interpretazione letterale – o logico-sistematica, che dir si voglia – quanto piuttosto di un'**ingiustificata interpretazione analogica** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Fermo restando che nella vicenda in questione gli adempimenti formali previsti all'[art. 17](#), comma 1, lett. c) del TUIR sono stati puntualmente rispettati, la tesi posta a fondamento del recupero in argomento è frutto di una **contorta lettura normativa**: il rimando, operato dal comma 4 dell'art. 105 del TUIR, al comma 1 del medesimo articolo, che, a sua volta, rimanda alla disci-

plina civilistica stabilita per il TFR, legittimerebbe l'applicazione dei limiti statuiti dall'art. 2120 c.c. anche agli accantonamenti per il TFM.

Ingiustificata interpretazione analogica da parte dell'Agenzia delle Entrate

La sentenza in commento ha il pregio di aver giudicato sull'essenza della questione. Infatti, se da un lato i redditi da collaborazione coordinata e continuativa, quali sono quelli generalmente spettanti agli amministratori, sono assimilati dalla normativa fiscale ai redditi da lavoro dipendente (sempre che gli uffici svolti non rientrino nell'oggetto della professione esercitata dal contribuente), dall'altro non sussiste un'analogia previsione che renda applicabili i limiti di deducibilità previsti per il TFR anche al TFM riservato agli amministratori, dato che il rapporto con la società si fonda sulla norma relativa al **mandato**, che, a tutti gli effetti, costituisce una **diversa disciplina contrattuale**.

Del resto, se è pur vero che l'art. 105 del TUIR dispone che gli accantonamenti siano deducibili in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro, altrettanto vero è che l'art. 2120 c.c. è norma che non può regolare il rapporto di lavoro degli **amministratori societari**. Quest'ultima tipologia di rapporto lavorativo non è di certo priva di regolamentazione, poiché rinviene la sua disciplina negli accordi contrattuali tra le parti; in altri termini, il fatto che questi ultimi siano rimessi alla libera contrattazione non significa che il rapporto lavorativo sia privo di disciplina e che gli accantonamenti non siano liberamente determinabili per accordo tra le parti, basati sulle "disposizioni contrattuali", che l'art. 105 del TUIR fa proprie.

La sentenza sopra richiamata **conferma** l'orientamento assunto, in sostanza, da alcune precedenti pronunce (ad esempio, C.T. Reg. Piemonte 19 febbraio 2020 n. [236/3/20](#) e C.T. Reg. Lombardia 3 dicembre 2018 n. [5280/18/18](#)), discostandosi da altre sentenze favorevoli all'Amministrazione finanziaria (ad esempio, C.T. Reg. Piemonte 14 novembre 2019 n. [1221/2/19](#)).