



BILANCIO

Aspetti fiscali del trattamento di fine mandato: la data certa

di Stefano Rossetti

OneDay Master

Componenti negativi del reddito d'impresa

Scopri di più

Il **trattamento di fine mandato** (TFM) è un'indennità che le società possono corrispondere agli **amministratori/collaboratori** 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/collaboratori per il loro ufficio.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale in capo agli amministratori, il TFM è riconducibile ai **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** ex [articolo 50, comma 1, lettera c-bis](#), [Tuir](#), il quale ricomprende “*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 amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, encyclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, 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*”.

Qualora, invece, **gli uffici o le collaborazioni rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente** ex [articolo 49, comma 1, Tuir](#), o **nell'oggetto dell'arte o professione** ex [articolo 53, comma 1, Tuir](#), le somme erogate costituiranno rispettivamente **redditi di lavoro dipendente o autonomo**.

Relativamente alle modalità di tassazione, qualora **le somme in questione siano riconducibili a redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, l'[articolo 17, comma 1, lettera c\), Tuir](#), prevede 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'articolo 50, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto*”.

Secondo l'Amministrazione finanziaria ([risoluzione n. 124/E/2017](#)):

- 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**;

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

Per quanto riguarda, invece, il **trattamento in capo alla società**, gli accantonamenti stanziati relativi al TFM sono deducibili, ai sensi dell'[articolo 105, comma 4, Tuir](#), **nei limiti delle quote maturate nell'esercizio, in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali**.

La **giurisprudenza è monolitica** nel ritenere che *“in base al combinato disposto degli artt. 17, comma 1, lett. c) e 105 del DPR n. 917 del 1986, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, le quote accantonate per il trattamento di fine mandato, previsto in favore degli amministratori delle società, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo”* (per tutte vedasi Corte di Cassazione, Sentenza n. 19445/2023).

Ad avviso della giurisprudenza, dunque, la **data certa** conferisce al costo (accantonamento) i crismi della **certezza e obiettiva determinabilità**, quali condizioni necessarie per la deduzione dei costi ai sensi dell'articolo 109, Tuir.

Dello stesso avviso è **l'Amministrazione finanziaria** (per tutte vedasi [risoluzione n. 124/E/2017](#)).

Nell'ipotesi in cui dovesse **mancare il requisito della data certa**, l'indennità sarebbe **deducibile nel periodo d'imposta della corresponsione**.

Come sopra visto, dunque, la **data certa** rappresenta un elemento cruciale nelle vicende fiscali.

Sul punto l'Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 10/E/2007](#), ha chiarito che il requisito della certezza della data si collega alla disciplina civilistica in materia di prove documentali. In particolare, l'[articolo 2704, cod. civ.](#), contiene un elenco, non tassativo, degli strumenti in base ai quali la data della scrittura privata non autenticata debba considerarsi certa. La norma sopra citata fa riferimento, tra l'altro, a qualsiasi “fatto” che possa essere **idoneo a stabilire l'anteriorità della scrittura**.

A titolo esemplificativo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che **conferisca data certa**:

- 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. Ciò in quanto, come riconosciuto dalla giurisprudenza, la timbratura eseguita in un pubblico ufficio deve **considerarsi equivalente ad un'attestazione autentica** che il documento è stato inviato nel medesimo giorno in cui è stata eseguita (Cassazione n. 5561/2004);
- 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.