

DEDUCIBILI I COMPENSI DEL SOCIO LIQUIDATORE

di Fabio Balestra

Con la Risoluzione 113/E del 31 dicembre 2012 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito quale sia il regime applicabile ai compensi erogati a liquidatori e amministratori di società, evidenziando la differenza con l’imprenditore individuale. Questo chiarimento risulta oltremodo importante dopo alcune controverse pronunce giurisprudenziali che hanno creato confusione sull’argomento.

La deducibilità dei compensi tra vecchia e nuova disciplina

Con la **riforma operata dal D.lgs. n. 344/2003** sono stati modificati gli articoli del TUIR riguardanti la deducibilità dei compensi di imprenditori individuali e loro familiari oltre che di amministratori di società.

Nella **versione del TUIR precedente** alla suddetta riforma la disciplina era contenuta nel Titolo I (Imposta sul reddito delle persone fisiche), precisamente nell’**ex art. 62** che prevedeva al comma 2 la indeducibilità dei compensi erogati all’imprenditore e ai familiari partecipanti all’impresa, prevedendo al contempo che tali compensi “*non concorrono a formare il reddito complessivo del percipiente*”.

Al comma 3 del medesimo articolo era invece stabilita la deducibilità nell’esercizio di corresponsione dei “*compensi spettanti agli amministratori della società in nome collettivo e in accomandita semplice*”.

Con l’**ex art. 95** veniva infine operato per le società di capitali un rinvio alle disposizioni previste per le società di persone dal comma 3 dell’**ex art. 62**.

DISCIPLINA ANTE D.LGS. 344/2003

Imprenditore individuale	Società di persone	Società di capitali
Ex art. 62, co. 2	Ex art. 62, co. 3	Ex art. 95
Indeducibilità compensi previste imprenditore e familiari	Deducibilità compensi amministratori	Rinvio alle disposizioni per le società di persone

In seguito alla riforma del 2003 le disposizioni del vecchio art. 62 sono state divise in due distinti articoli:

³⁵₁₇ l'**art. 60** prevede che *“Non sono ammesse in deduzione a titolo di compenso del lavoro prestato o dell’opera svolta dall’imprenditore, dal coniuge, dai figli affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e degli ascendenti, nonché dei familiari partecipanti all’impresa di cui al comma 4 dell’articolo 5”*;

³⁵₁₇ l'**art. 8** prevede che *“Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell’art. 60”*.

Da questo punto di vista nulla muta, le disposizioni contenute nel Titolo I del TUIR e riguardanti i soggetti IRPEF rimangono le medesime, seppur diversamente collocate e cioè indeducibilità dei compensi erogati per il lavoro prestato o l’opera svolta dall’imprenditore o dai suoi familiari ed esclusione di tali compensi dalla determinazione del reddito imponibile del percipiente.

La modifica più significativa riguarda la deducibilità delle spese per compensi agli amministratori erogati da un soggetto IRES, infatti ora l'**art. 95 TUIR** non effettua alcun rinvio alle disposizioni riguardanti le società di persone ma disciplina direttamente la fattispecie stabilendo che *“I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all’art. 73, comma 1, sono deducibili nell’esercizio in cui sono corrisposti”*.

Il cerchio si chiude, per così dire, con la previsione dell'**art. 56 TUIR** che dispone che *“il reddito d’impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II”*; il che equivale al rinvio dell’applicazione delle disposizioni IRES anche a società in nome collettivo e accomandita semplice.

L’effetto combinato delle disposizioni degli articoli citati è la **netta separazione tra trattamento fiscale dei compensi erogati all’imprenditore individuale e quello previsto per i compensi agli amministratori erogati da s.n.c., s.a.s. e società di capitali soggette all’IRES**, con la conseguente impossibilità di applicare a queste ultime disposizioni contenute in sezioni diverse del TUIR rispetto a quella riguardante l’IRES medesima.

DISCIPLINA POST D.LGS. 344/2003		
Imprenditore individuale	Società di capitali	Società di persone
Art. 60	Art. 95	Art. 56
Indeducibilità compensi previste imprenditore e familiari	Deducibilità compensi amministratori	Rinvio alle disposizioni per le società di capitali
Effetti: netta separazione del trattamento fiscale dei compensi ad imprenditore individuale rispetto ai compensi ad amministratori di s.n.c., s.a.s. e società di capitali soggette a IRES.		

La giurisprudenza altalenante

I dubbi di interpretazione sull'argomento in esame nascono con la contestata **ordinanza della Corte di Cassazione n. 18702/2010 del 13 agosto 2010**, la quale, basandosi sul disposto dei commi 2 e 3 dell'ex art. 62 arriva ad affermare che *"il compenso ad amministratore unico e socio della società non è affatto deducibile"*.

Tale conclusione deriva dall'assunto che la posizione di amministratore di società di capitali *"è infatti equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore"* portando così, secondo la suddetta ordinanza, all'applicazione del comma 2 dell'ex art. 62 con la conseguente indeducibilità del compenso dell'amministratore medesimo.

La dottrina ha duramente contestato questa tesi rilevando l'infondatezza della stessa sia applicando le disposizioni del TUIR ante riforma, ed a maggior ragione alla luce della disciplina post D. lgs. 344/2003.

In particolare viene rilevato che l'ex art. 95 TUIR prevedeva per le società di capitali un espresso rinvio alle disposizioni relative alle società in nome collettivo e in accomandita semplice con la conseguente pacifica deducibilità dei compensi agli amministratori.

In secondo luogo l'equiparazione della figura di imprenditore con quella di amministratore di società di capitali risulta quantomeno azzardata essendo le due figure ben distinte sia sotto il profilo giuridico che sostanziale.

Tutto ciò senza considerare che **il nuovo art. 95 TUIR prevede espressamente la deducibilità dei compensi erogati agli amministratori** nell'esercizio in cui sono corrisposti e, essendo venuto meno il rinvio alle disposizioni del Titolo I TUIR, non è applicabile, nemmeno volendo equiparare le figure di imprenditore e amministratore, la disposizione di cui all'art. 60.

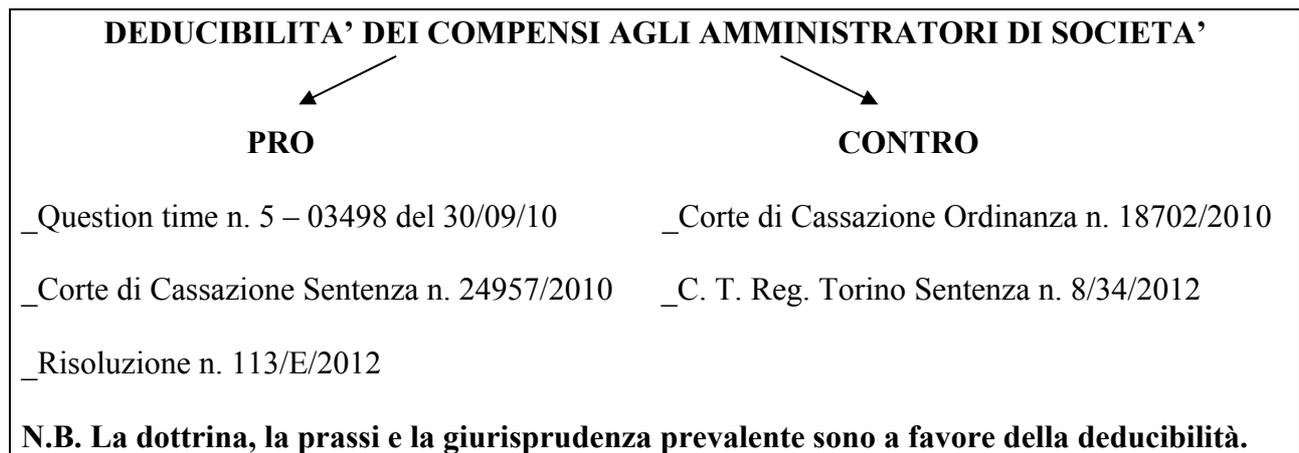
Dello stesso avviso è l'amministrazione finanziaria che nella risposta fornita con il **question time n. 5 – 03498 del 30 settembre 2010** avente ad oggetto proprio le conclusioni della controversa ordinanza sopra analizzata ha affermato che **non è in dubbio la deducibilità dei compensi erogati da soggetti IRES ai propri amministratori**, sposando le tesi della dottrina.

Nonostante questo la **C. T. Reg. di Torino, con la sentenza n. 8/34/2012 del 6 febbraio 2012**, ha ripreso la tesi dell'ordinanza contestata affermando l'indeducibilità dei compensi agli amministratori in base all'art. 60 del TUIR, con un evidente equivoco, se così si può chiamare, sull'ambito di applicazione della norma (come sopra precisato).

Le regole per la deducibilità e le precisazioni della Risoluzione 113/E/2012

In questo contesto si inserisce la **Risoluzione n. 113/E del 31 dicembre 2012** che afferma la piena validità della deducibilità dei compensi, equiparando inoltre i compensi dei liquidatori a quelli degli amministratori.

In quella che sembra una vera e propria risposta alle conclusioni della C. T. Reg. di Torino la Risoluzione afferma che *“a seguito dell'eliminazione del rinvio contenuto nell'art. 95 del “vecchio” TUIR, non risulta più possibile l'applicazione di disposizioni contenute in sezioni diverse da quella riguardante l'IRES stessa”* con riferimento all'art. 60 e all'indeducibilità dei compensi all'imprenditore e suoi familiari nelle imprese individuali.



L'art. 95 del TUIR dispone che

“I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all’art. 73, comma 1, sono deducibili nell’esercizio in cui sono corrisposti”

Completando con il disposto dell’ art. 56 del TUIR per cui

“il reddito d’impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II”

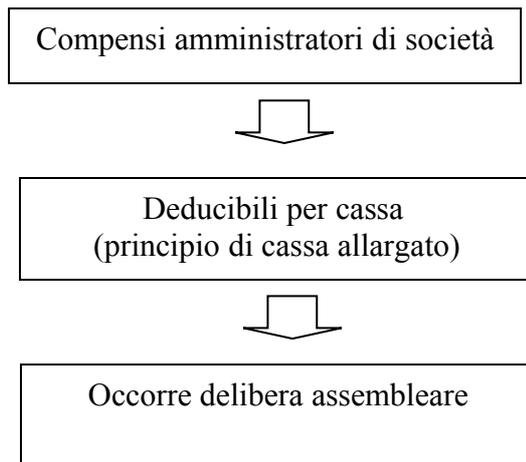
Si conclude che sono **deducibili i compensi erogati agli amministratori di società in nome collettivo, società in accomandita semplice e di società di capitali** e che la deduzione spetta a tali soggetti al momento della corresponsione, seguendo cioè il **criterio di cassa**.

Occorre precisare che, come ricordato dalla **circolare 57/E/2011**, vale in questo caso il **criterio di cassa allargato** ed è dunque possibile dedurre nell’anno n1 i compensi erogati entro il 12 gennaio dell’anno n2.

Risulta evidente come il compenso, ai sensi dell’art. 109, co. 5 del TUIR, debba essere inerente all’attività d’impresa e che tale inerenza va valutata caso per caso.

Si sottolinea inoltre come secondo la **Sentenza della CTP di Reggio Emilia n. 186/2010**, l’importo del compenso deve risultare da una **specifica delibera assembleare** per essere deducibile.

Tale delibera rappresenta il consenso che si forma tra le parti o nell’ambito dell’ente sul punto, requisito per la deducibilità.



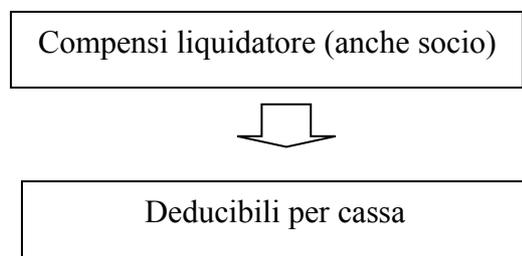
I compensi al liquidatore

La R.M. n. 113/E del 31 dicembre 2012 **equipara** il trattamento fiscale dei **compensi agli amministratori** a quello dei **compensi ai liquidatori** di società di capitali.

Nel caso di specie l'interpello di una S.r.l in liquidazione chiede quale trattamento applicare ai compensi erogati al liquidatore socio al 99%; secondo la società istante il compenso sarebbe in deducibile in capo alla società medesima ai sensi dell'art. 60 TUIR (equiparando la posizione di socio amministratore a quella di imprenditore) e non concorrente alla formazione del reddito imponibile del liquidatore in quanto onere non ammesso in detrazione.

L'Amministrazione risponde, dopo una disamina delle disposizioni sul tema ricavata dagli artt. 8, 56, 60 e 95 del TUIR post riforma ex D. lgs. 344/2003, che

*“I compensi oggetto dell’istanza qui in esame, risultano erogati da un soggetto (s.r.l. in liquidazione) ricompreso nel comma 1 dell’art. 73 del TUIR e, pertanto, non risultano applicabili, in linea di principio, le disposizioni destinate ai soggetti imprenditori di cui all’art. 60... piuttosto, **si è in presenza di componenti negativi di reddito deducibili al momento dell’erogazione e tassati in capo al liquidatore** secondo quanto disposto dal comma 5 dell’art. 95 del TUIR”.*



Altro tema toccato dalla Risoluzione è la **sindacabilità di tali compensi da parte dell’Amministrazione finanziaria** e in particolare si afferma che: *“in sede di attività di controllo, l’amministrazione **finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei compensi negativi** di cui si tratta in tutte le ipotesi in cui i compensi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all’ottenimento di indebiti vantaggi”*

RISOLUZIONE 113/E/2012



L'amministrazione finanziaria può **disconoscere la deducibilità dei compensi** quando essi appaiano:

- ³⁵₁₇ **insoliti;**
- ³⁵₁₇ **sproporzionati;**
- ³⁵₁₇ **strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi.**

Nota bene

Contraria a tale affermazione la già citata **Sentenza n. 24957/2010 della Corte di Cassazione** nella quale viene ribadito che: *“la mancanza ... di riferimenti a tabelle o ad altre indicazioni vincolanti contenenti limiti massimi di spesa, consente al Collegio di affermare che nell'attuale sistema la spettanza e la deducibilità dei compensi agli amministratori è determinata... **senza che all'Amministrazione sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità**”*.

La stessa Corte sottolinea inoltre come non si possa ravvisare in tale operazione uno scopo fraudolento in quanto il carico fiscale sull'amministratore (o liquidatore) è in genere superiore al risparmio della società erogante.

La responsabilità di soci e liquidatori per debiti tributari di società estinta

A titolo di completezza, ed essendo il tema di grande attualità vista la situazione di grande difficoltà che vivono le imprese, preme sottolineare che **ai fini IRES l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973** configura una responsabilità per i debiti non soddisfatti dalla società estinta a carico di specifici soggetti e al ricorrere di precise condizioni. In sintesi la **responsabilità tributaria** è ascrivibile secondo tale testo normativo a **3 soggetti**:

1. **I liquidatori** sono responsabili se non versano le imposte soddisfacendo crediti di ordine inferiore o se distribuiscono beni ai soci senza aver soddisfatto gli obblighi tributari.
2. **Gli amministratori** sono responsabili al pari dei liquidatori se questi non sono stati nominati o se hanno posto in essere “di fatto” attività di liquidazione nei due periodi d’imposta antecedenti la liquidazione (incluso l’occultamento di attività sociali).
3. **I soci** sono responsabili limitatamente a quanto hanno ricevuto in denaro o beni, nei due periodi d’imposta precedenti la liquidazione e durante la stessa.

IL LIQUIDATORE



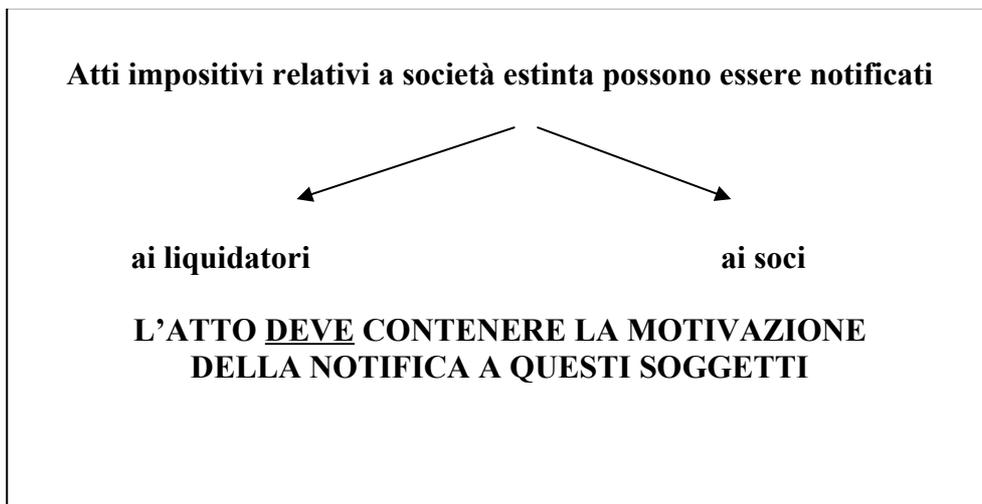
Risponde in proprio per debiti tributari non onorati dalla società estinta se:

- **non versa le imposte per pagare crediti di ordine inferiore a quelli tributari;**
- **distribuisce beni ai soci senza aver soddisfatto tali crediti.**

E il mancato pagamento è dipeso da sua colpa.

Gli atti impositivi relativi a società estinta, non potendo essere notificati alla società medesima, possono essere notificati ai liquidatori e ai soci (ai sensi dell’art. 2095 c.c.).

E’ da ritenersi essenziale che sia riportata negli atti **la motivazione** per la quale lo stesso è stato notificato al liquidatore. L’amministrazione finanziaria è infatti tenuta a dimostrare, oltre alle normali ragioni della pretesa nei confronti della società, i motivi per cui ha notificato l’atto al liquidatore, deve dimostrare la colpa del liquidatore.



Pertanto ai sensi dell'art.2495 C.C. **l'unica possibile emanazione di atti impositivi per debiti sorti in capo a società estinte è :**

³⁵/₁₇ nei confronti del **liquidatore** se il mancato soddisfacimento del debito dipende da sua colpa;

³⁵/₁₇ nei confronti dei **soci** nei limiti di ciò che è stato assegnato sulla base del bilancio finale di liquidazione.

Senza dubbio occorre ricordare che il **liquidatore** è tenuto a prestare attenzione ad effettuare riparti ai soci nel corso della liquidazione o provvedere a coprire debiti di "ruolo inferiore" a quelli tributari poiché la **responsabilità** per il pagamento delle imposte non versate potrebbe ricadere su di lui.

Si tiene infine a precisare che **le responsabilità** di liquidatori (o amministratori) e soci sono **autonome ed indipendenti** e non sussiste nessun vincolo di preventiva escussione. Dunque realizzandosi le condizioni di cui all'art. 2495 C.C. o quelle più ampie dell'art. 36 D.P.R. 602/73 i soggetti possono essere chiamati a rispondere di fronte all'amministrazione finanziaria.

18 febbraio 2013

Fabio Balestra