

# IL TRATTAMENTO DEI COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI: ASPETTI CONTRATTUALISTICI, PREVIDENZIALI E FISCALI

di Celeste Vivenzi

## Premessa generale

Gli Amministratori che prestano la loro opera per la società solitamente percepiscono un compenso che può essere stabilito :

- **in misura fissa** (deve essere contabilizzato in bilancio secondo il principio di cassa allargato (entro il 12 gennaio dell'anno successivo); il pagamento mediante assegni bancari si considera effettuato quando il destinatario lo riceve (non basta quindi datare l'assegno con la data del 12 gennaio ma deve essere incassato entro tale data); nel caso di bonifico bancario la data che vale è quella che attesta l'accredito sul conto corrente dell'Amministratore;
- **in misura variabile in base agli utili** si calcola sugli utili netti da bilancio al netto della quota imputata a riserva ed è da assoggettare a contribuzione previdenziale);
- **in misura mista** (fisso più variabile).

Tale compenso deve essere deliberato dall'Assemblea dei Soci all'atto della nomina o anche successivamente e pagato con periodicità mensile, trimestrale o annuale.

**TABELLA EROGAZIONE COMPENSI**

COMPENSI 2013	DATA EROGAZIONE	ANNO DI REDDITO PER L'AMMINISTRATORE	ANNO DEDUCIBILITA' PER L'IMPRESA
<b>Amministratore senza partita Iva</b>	Entro 31.12.2013	<b>2013</b>	<b>2013</b>
	entro il 12.01.2014	<b>2013</b>	<b>2013</b>
	dal 13.01.2014	<b>2014</b>	<b>2014</b>
<b>Amministratore con partita Iva</b>	Entro 31.12.2013	<b>2013</b>	<b>2013</b>
	dal 01.01.2014	<b>2014</b>	<b>2014</b>

**Il principio di cassa allargato**

Per la deducibilità in capo alla società del compenso erogato all'amministratore è pertanto necessario il suo materiale pagamento nel corso di tale anno (la norma sembra applicabile al solo compenso e non anche ai contributi che sarebbero quindi deducibili per competenza). Nel caso quindi di amministratore che consegue un **reddito assimilato a quello di lavoro dipendente**, la **deduzione nel 2013** è possibile se il pagamento è avvenuto **entro il 12 gennaio 2014** mentre nel caso in cui l'amministratore eserciti tale attività con partita IVA si applica il principio di cassa stretto e il compenso pagato nel 2014 (anche entro il 12 gennaio 2014), è deducibile comunque nel 2014 in quanto per il professionista diventa imponibile nello stesso anno (in quest'ultimo caso, il compenso civilmente è registrato nel bilancio 2013 ma dovrà essere effettuata una variazione in aumento nel modello Unico2014 con la rilevazione della fiscalità differita).

**LE CASISTICHE DI TIPO CONTRATTUALISTICO**

Se l'Amministratore riceve un compenso che non è stato deliberato oppure un compenso superiore a quello stabilito può incorrere in sanzioni di tipo penale per danno patrimoniale come previsto dall'art. 2634 c.c.. Il compenso attribuito senza la delibera, come stabilito dalla Cassazione con sentenze nn. 21933/2008, 20265/2013 e 5349/2014, è nullo e pertanto non deducibile dal reddito.

Sul punto nella sentenza n. 21933-2008 si legge come la conferma dei compensi può avvenire in sede di approvazione del bilancio solo nell'ipotesi in cui si dimostri che *“l'assemblea convocata soltanto per l'esame e l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, abbia anche espressamente discusso e approvato una specifica*

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

*proposta di determinazione dei compensi degli amministratori*". Si segnala che la Commissione tributaria di Milano ha tuttavia sentenziato per la validità della deducibilità dei compensi se gli importi sono stati quantomeno indicati nel verbale di approvazione del bilancio (sentenza 48-21-12 del 2 marzo 2012). In caso di verifica quindi, qualora manchi detta deliberazione, la società si vedrà contestata la deducibilità di tale componente reddituale rendendo necessario, quanto prima, verificare l'esistenza di tale delibera. In particolare, l'articolo 2389 del Codice civile stabilisce che i compensi degli amministratori devono essere deliberati dall'assemblea, sempre che non sia già stato stabilito nello statuto.

Anche **la gratuità della prestazione** ad opera dell'Amministratore dovrà essere prevista dallo Statuto o da un' apposita delibera dell'Assemblea e confermata dallo stesso Amministratore al fine di evitare un accertamento induttivo da parte dell'Agenzia delle entrate (che solitamente presume l'esistenza di un rapporto a titolo oneroso) e al fine di evitare eventuali richieste di pagamento del compenso che l'Amministratore potrebbe richiedere al giudice. Nella Nota integrativa (punto 16) inoltre bisognerà indicare se all'Amministratore non è dovuto alcun compenso per la sua opera ed anche eventuali rinunce al compenso richiedono la forma scritta onde evitare eventuali contestazioni.

In via generale la funzione di amministratore è infatti da presumersi onerosa (Cassazione n. 1915/08) e, in buona sostanza, qualora si svolga gratuitamente la propria attività è consigliabile che l'assemblea dei soci deliberi, con specifica accettazione da parte dell'amministratore, in merito all'assenza della remunerazione, per evitare che, in caso di future contestazioni, il beneficiario possa reclamare un (supposto) compenso per l'opera svolta (Cassazione n.19697/07).

## **LA CIFRA DEL COMPENSO RITENUTA TROPPO ELEVATA**

In linea generale l'Amministrazione finanziaria, secondo alcune sentenze della Cassazione, non aveva il potere di sindacare l'importo del compenso (a questo proposito si citano le sentenze della Cassazione n. 28595/2008 e n. 24957/2010).

Tuttavia è importante segnalare che recentemente la Cassazione è intervenuta nuovamente sull'argomento cambiando parere (sentenza n. 3243 del 11 febbraio 2013 e sentenza n. 9036 del 15 aprile 2013) ribadendo il potere dell'Amministrazione di contestare l'eccessivo importo del compenso pagato. Infine anche con la sentenza n. 25572 del 14 novembre 2013 la Corte di Cassazione ha stabilito due importanti principi che sicuramente faranno discutere per le conclusioni contenute:

- in primo luogo è affermato che l'amministrazione finanziaria può **sindacare**

**l'entità del compenso corrisposto dalla società all'amministratore**, contestando eventualmente un'elusione fiscale, nell'ipotesi che esso sia eccessivo e non giustificato da una valida ragione economica;

- in secondo luogo i giudici di legittimità affermano che l'amministratore unico di una società di capitali è equiparabile all'imprenditore, con la conseguenza che quanto da lui percepito a titolo di compenso, non è deducibile dal reddito d'impresa.

### **LA REVOCA DEGLI AMMINISTRATORI**

Se non diversamente regolamentato dallo Statuto della Società si possono avere i seguenti casi:

- **Amministratori a tempo determinato:** hanno diritto ad un risarcimento del danno se revocati prima della scadenza senza giusta causa ;
- **Amministratori a tempo indeterminato:** hanno diritto al risarcimento del danno solo in caso di mancato preavviso e in assenza di giusta causa.

### **AMMINISTRATORE E LAVORATORE DIPENDENTE**

Come noto il rapporto di lavoro subordinato è incompatibile con la carica di Presidente del Consiglio di Amministratore, Consigliere delegato o Amministratore Unico. Quindi se l'Amministratore possiede i poteri di controllo e della gestione aziendale la sua posizione non è inquadrabile con quella di lavoratore dipendente mentre, al contrario, è possibile la convivenza delle due posizioni.

### **IL RIMBORSO DELLE SPESE SOSTENUTE**

Se l'Amministratore è un parasubordinato le regole dei rimborsi spese sono simili a quelle previste per i dipendenti (trasferte); mentre nel caso di Amministratori rientranti nel lavoro autonomo tali rimborsi sono da assoggettare ad Iva e a ritenuta d'acconto.

**TABELLA RIMBORSI SPESE AMMINISTRATORI SENZA PARTIVA IVA**

<b>RIMBORSI ANALITICI 2013 NON ASSIMILABILI AI COMPENSI PER TRASFERTE FUORI DAL COMUNE</b>	180,75 al giorno per trasferte in Italia; 258,23 euro al giorno per trasferta all'estero; indennità chilometriche nei limiti di auto con potenza fino a 17 cavalli o 20 se diesel con riferimento alle tabelle ACI; spese di parcheggio, telefono... anche non documentate fino a euro 15,49 euro in Italia e euro 25,82 se all'estero
<b>RIMBORSI FORFETTARI</b>	Euro 46,48 al giorno in Italia e euro 77,47 per trasferte all'estero.

**N.B. SE L'AMMINISTRATORE PERCEPISCE UN COMPENSO ANCHE LE SPESE EROGATE A TITOLO DI RIMBORSO DEVONO RISULTARE DAL CEDOLINO PAGA ED ANNOTATE NEL LIBRO UNICO DEL LAVORO.**

**TABELLA RIMBORSI SPESE PER AMMINISTRATORI CON PARTITA IVA**

<b>RIMBORSI SPESE 2013 ANALITICI E FORFETTARI CHE SI AGGIUNGONO AL COMPENSO E ASSOGGETTATI AD IVA E RITENUTA ACCONTO</b>	<b>DATA EROGAZIONE</b>	<b>ANNO DI REDDITO PER L'AMMINISTRATORE</b>	<b>ANNO DI DEDUCIBILITA' PER L'IMPRESA</b>
Amministratore con partita Iva	Entro 31.12.2013	2013	2013
	dal 01.01.2014	2014	2014

**N.B. PER L'AMMINISTRATORE CON PARTITA IVA LE SPESE RIMBORSATE SONO SOGGETTE AD IVA, CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E RITENUTA ACCONTO.**

**LA CONTRIBUZIONE INPS E INAIL**

L'Amministratore deve essere iscritto alla gestione separata INPS a norma della legge 335/1995. I contributi Inps variano a seconda della tipologia dell'Amministratore (senza copertura previdenziale, titolari di pensione, iscritti ad altre forme di previdenza) e sono a carico per 1/3 dell'Amministratore stesso e per i 2/3 a carico della ditta.

**Gli Amministratori che sono anche Soci di srl commerciali** devono pagare inoltre anche i contributi INPS fissi e a percentuale previsti per la gestione commercianti/artigiani sulla base del reddito fiscale dichiarato dalla società in base alla relativa quota di partecipazione (in sostanza sono sottoposti ad una doppia contribuzione come stabilito dal D.L. 78/2010 convertito nella legge 122 del 30.07.2010). Quando l'Amministratore svolge attività rientranti nell'art. 1 del DPR. 1124/65 (uso veicoli , uso macchine d'ufficio o computer, presenza in cantieri...) deve inoltre essere iscritto presso l'INAIL e pagare la relativa contribuzione come previsto per l'INPS (con la circolare n. 66 del 7 novembre 2008 l'INAIL ha infatti stabilito l'obbligo assicurativo per il Socio-amministratore che esercita manualmente un'attività rischiosa e per l'Amministratore unico se presta un'opera manuale).

#### **TABELLA CONTRIBUTI INPS AMMINISTRATORI**

Soggetti privi di altra forma pensionistica	<b>Anno 2013: 27,72</b>	<b>Anno 2014: 28,72%</b>
Soggetti con altra forma pensionistica	<b>20,00%</b>	<b>22,00%</b>
Soggetti titolari di partita IVA, iscritti in via esclusiva e non pensionati, si applica il <b>27,72%</b>	<b>27,72%</b>	<b>27,72%</b>
Massimale	<b>Euro 99.034</b>	<b>Euro 100.222</b>

#### **IL TRATTAMENTO DI FINE MANDATO – TFM**

Trattasi di specifica indennità che l'impresa si impegna a corrispondere all'Amministratore a fine mandato. L'importo deve essere stabilito da delibera Assembleare e non riguarda gli Amministratori rientranti nell'ambito del lavoro autonomo. Il trattamento di fine mandato viene regolato in maniera diversa in presenza o meno di una documentazione recante data certa che attribuisce all'Amministratore il diritto a questa indennità.

#### **PRIMO CASO:**

- presenza documentazione con data certa attestante il diritto all'indennità con data anteriore all'inizio del rapporto di Amministratore;
- la società deduce per competenza il TFM e alla fine del mandato eroga l'indennità

al netto della ritenuta d'acconto del 20%;

- l'indennità incassata dall'Amministratore sarà soggetta a tassazione separata;
- la data certa anteriore al rapporto può essere soddisfatta con: verbale Assemblea redatto da un Notaio; autentica firme delibera assembleare da parte di un Notaio; registrazione delibera Assembleare presso Agenzia Entrate; invio all'Amministratore della delibera con raccomandata in plico senza busta; deposito del verbale di nomina dell'Amministratore presso la CCIAA.

#### SECONDO CASO:

- mancata presenza della documentazione con data certa attestante il diritto all'indennità con data anteriore all'inizio del rapporto di Amministratore;
- deducibilità del TFM nell'esercizio di pagamento e non per competenza (Agenzia entrate risoluzione n. 211/2008);
- la società, al momento del pagamento, non applica la ritenuta d'acconto del 20% ma rilascia il cedolino paga come nel caso di un compenso normale (importo soggetto a contribuzione previdenziale);
- per l'Amministratore infine il compenso è soggetto a tassazione ordinaria .

Il decreto Legge n. 201-2011 ha stabilito che l'Amministratore può usufruire della tassazione separata per importi di TFM fino ad euro 1.000.000 e che l'eventuale eccedenza concorre invece alla formazione del reddito complessivo e quindi soggetta alla tassazione ordinaria. In buona sostanza, senza entrare nel merito della decisione, la risoluzione n.211/E del 22 maggio 2008 propende per la seguente tesi:

- la deduzione dell'accantonamento a titolo di TFM da parte della società sarebbe ammessa nell'anno di effettiva **erogazione dell'indennità**, in relazione ai **rapporti privi di data certa**;
- in base al principio di **competenza economica**, in presenza di un **atto avente data certa** anteriore all'inizio del mandato.

#### LA PROBLEMATICHE DEI VEICOLI CONCESSI IN USO AGLI AMMINISTRATORI

In linea generale la concessione in uso agli Amministratori di un autoveicolo conduce alle seguenti tre ipotesi:

- autovettura concessa per utilizzo esclusivamente personale dell'amministratore;
- autovettura utilizzata dall'amministratore soltanto per utilizzo aziendale;
- autovettura utilizzata dall'amministratore promiscuamente per utilizzo aziendale e per quello personale.

**TABELLA PRATICA OPERATIVA**

PRIMO CASO: utilizzo esclusivamente personale. Questa ipotesi determina nei confronti dell'Amministratore una forma di compenso in natura (*fringe benefit*) che concorre alla formazione del suo reddito imponibile sulla base del valore normale; per la società le spese ed ogni altro componente negativo relativi a tale veicolo sono deducibili, per la parte non eccedente il compenso in natura erogato all'amministratore, determinato sulla base del valore normale (l'eccedenza è fiscalmente indeducibile).

SECONDO CASO: utilizzo esclusivamente aziendale. Non vi è alcun *fringe benefit* tassabile nei confronti dell'amministratore e per la società i costi inerenti all'autoveicolo sono deducibili nei limiti previsti dall'art. 164 D.P.R. 917/1986.

TERZO CASO: utilizzo promiscuo (aziendale e personale). Per l'amministratore l'utilizzo del veicolo aziendale ad uso promiscuo costituisce reddito in capo all'amministratore, corrispondente al compenso in natura, quantificato sulla base del valore normale; per la società: l'ammontare del *fringe benefit* tassato in capo all'amministratore è deducibile quale costo, ex art. 95, D.P.R. 917/1986, e le spese relative all'autovettura eccedente il suddetto *fringe benefit* sono deducibili da parte dell'impresa nei limiti stabiliti fiscalmente dall'art. 164, c. 1, lett. b, D.P.R. 917/1986 (attualmente nella misura del 20%). Relativamente alla quantificazione del benefit, è possibile applicare lo stesso criterio previsto per i dipendenti in relazione alla fattispecie in cui il reddito degli amministratori è assimilato al lavoro dipendente (30% della percorrenza convenzionale annua di 15.000 km, in base alla tariffe Aci), mentre laddove la carica di amministratore sia ricoperta da un soggetto per il quale tale attività rientra in quella tipicamente svolta in qualità di lavoratore autonomo (i.e. avvocato), secondo l'Agenzia non è possibile applicare il predetto criterio forfettario e, in tal caso, il reddito in natura in capo all'amministratore-professionista è pari al valore normale dell'utilizzo dell'autovettura, mentre l'eventuale eccedenza di costi è deducibile nella misura del 20%.

**USO AZIENDALE DELL'AUTO DI PROPRIETÀ DELL'AMMINISTRATORE**

Nel caso in cui l'amministratore di società utilizza l'autovettura di sua proprietà per svolgere il proprio mandato, restano escluse dal suo reddito imponibile le somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, vitto e alloggio relative alle prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale. Per la società, ai sensi dell'art. 95, c. 3, D.P.R. 917/1986, e a condizione che l'amministratore sia autorizzato ad

utilizzare l'autovettura di sua proprietà, è deducibile il costo di percorrenza relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motori diesel. Per avere rilevanza fiscale, detti rimborsi necessitano di documentazione ed autorizzazione. Nel caso di specie, la C.M. 30.01.1982, n. 8, dispone l'esclusione dei rimborsi spese dal reddito dell'amministratore, a patto che dette somme siano debitamente documentate e la spesa sia preventivamente autorizzata con lettera d'incarico, verbale di seduta..., che evidenzii chiaramente l'inerenza delle spese rese dal collaboratore fuori dal proprio Comune di domicilio fiscale. In termini pratici gli atti da porre in essere sono i seguenti:

- autorizzazione della società all'amministratore a mezzo verbale di assemblea ordinaria, nel caso di società di capitali, o di lettera di incarico, nel caso di società di persone;
- presentazione di dettagliata nota spese da parte dell'amministratore.

In particolare, si dovranno evidenziare per l'indennità chilometrica tutti i viaggi effettuati. Per tali viaggi è necessario indicare in dettaglio: data; motivo del viaggio; chilometri percorsi; importo chiesto a rimborso. Ottenuto il rimborso dalla società, l'amministratore rilascerà ricevuta del rimborso spese, soggetta a marca da bollo.

N.B. I rimborsi chilometrici delle trasferte effettuate entro il territorio del Comune in cui è ubicata la sede di lavoro sono tassati in capo all'amministratore che utilizza la propria autovettura.

Per la determinazione dei costi chilometrici si utilizzano le tabelle Aci e i rimborsi chilometrici che superano quanto definito dalle tabelle in oggetto costituiscono reddito assoggettabili a ritenuta d'acconto Irpef e contributo previdenziale dalla società erogatrice e reddito imponibile in capo all'amministratore. Si ricorda che le tabelle Aci tengono conto, per ciascun tipo di autoveicolo, dei costi relativi all'utilizzo del veicolo, quali l'ammortamento del costo, le spese di assicurazione, le spese per carburanti, lubrificanti e di manutenzione (nel caso in cui il modello di autovettura non sia compreso tra quelli inclusi nelle tariffe Aci, occorre far riferimento alla tariffa che per tutte le sue caratteristiche risulta più simile).

## LA DEDUCIBILITA' DEL COMPENSO AMMINISTRATORE E LE IMPOSTE ANTICIPATE

Il Testo unico delle imposte dirette all'art. 95 prevede la deducibilità fiscale del compenso nell'esercizio in cui è stato corrisposto tenendo però in considerazione il principio di cassa allargato (ovvero la possibilità di pagare il compenso **entro il 12 gennaio dell'anno successivo** a quello di competenza). Il principio della cassa allargata vale solo nel caso di reddito assimilato al lavoro dipendente e non nel caso di Amministratori in possesso di partita Iva. Se il compenso non è stato effettivamente corrisposto dovrà essere contabilizzato ai fini civili nel bilancio ma non sarà deducibile dal reddito fiscale. Il compenso attribuito come partecipazione agli utili netti risultanti dal bilancio (dedotte le eventuali quota da imputare a riserve) non rappresenta un costo ma una modalità di destinazione dell'utile e , nel caso di specie, il compenso è deducibile anche se non transita nel conto economico attraverso una variazione da effettuarsi nella dichiarazione fiscale.

### ESEMPIO PRATICO: COMPENSO AMMINISTRATORE NON PAGATO

Civilisticamente il compenso deve essere imputato per competenza mentre ai fini fiscali è deducibile nell'esercizio in cui è corrisposto.

#### Esempio:

Compenso imputato a conto economico	euro 10.000
compenso fiscalmente deducibile	euro 0
Differenza temporanea	euro 10.000

**RILEVAZIONE IN BILANCIO** delle imposte anticipate Ires per euro 2.750 che verranno riassorbite nell'esercizio dell'effettivo pagamento .

27 giugno 2014  
Celeste Vivenzi