

# I POSSIBILI RIFLESSI DEL TRATTAMENTO DEI COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

di Celeste Vivenzi

## Premessa generale

Gli amministratori che prestano la loro opera per la società solitamente percepiscono un compenso in misura fissa che deve essere contabilizzato nel bilancio dalla società, civilisticamente, secondo il principio di competenza.

Dal punto di vista fiscale la deduzione avviene invece “per cassa”, differenziando tra gli amministratori percipienti “redditi di lavoro assimilato al lavoro dipendente”, ai quali si applica il principio di “cassa allargata”, e quelli che percepiscono “redditi di lavoro professionale” ai quali si applica il principio di “cassa stretto”.

Il pagamento del compenso all’amministratore generalmente avviene mediante:

- a) **assegno bancario**: in tal caso il pagamento si considera effettuato quando il destinatario lo riceve e questo momento corrisponde con la data di consegna (e quindi di compilazione) dell’assegno; attenzione quindi ad inserire sempre la data di emissione dell’assegno (qualcuno si dimentica ogni tanto di farlo);
- b) **bonifico bancario**: la data che vale è quella in cui viene eseguito il bonifico.

**Nota:** il compenso per l’amministratore deve essere determinato all’atto della nomina o anche successivamente dall’Assemblea dei Soci; il compenso può anche essere determinato sottoforma di partecipazione agli utili o dall’attribuzione del diritto di sottoscrivere a prezzo predeterminato azioni di futura emissione (art. 2389 c.c.).

**DEDUCIBILITA' COMPENSI AMMINISTRATORI E RIFLESSI SUL BILANCIO**

Per la deducibilità fiscale in capo alla società del compenso erogato all'amministratore è necessario il suo materiale pagamento nel corso dell'anno, si possono verificare le seguenti casistiche:

- **amministratore che consegua reddito assimilato a quello di lavoro dipendente:** la deduzione nell'anno 2015 è assicurata purché la corresponsione del compenso avvenga entro il 12 gennaio 2016 come previsto dal principio denominato di "cassa allargata" (in tal caso i compensi percepiti entro il 12 gennaio dall'amministratore concorrono alla formazione del suo reddito nel periodo d'imposta precedente in forza dell'art. 51 comma 1 Tuir.

**Nota:** solo il compenso soggiace alla deducibilità per cassa sancita dall'art. 95 comma 5 del TUIR e non anche i relativi contributi, che sono quindi deducibili per competenza, senza dare quindi alcuna rilevanza alla data in cui vengono versati.

- **amministratore che esercita la propria mansione nell'ambito dell'attività professionale** con partita Iva (circolare Agenzia Entrate n. 105/E/01): il reddito conseguito dall'amministratore è determinato sulla base dell'art. 54 TUIR, ovvero sulla base del principio di cassa "stretto"; pertanto se il compenso viene pagato nel 2016, anche se entro il 12 gennaio, per il professionista questa parcella costituirà compenso tassabile solo nel 2016; allo stesso modo la deduzione fiscale della spesa in capo alla società è consentita nell'anno del pagamento degli emolumenti.

**TABELLA DEDUCIBILITA' EROGAZIONE COMPENSI AMMINISTRATORI**

COMPENSI 2015	DATA EROGAZIONE	ANNO DI REDDITO PER L'AMMINISTRATO RE	ANNO DEDUCIBILITA' PER L'IMPRESA
<b>Amministratore senza partita IVA</b>	Entro 31.12.2015	2015	2015
	entro il 12.01.2016	2015	2015
	dal 13.01.2016	2016	2016
<b>Amministratore con partita IVA</b>	Entro 31.12.2015	2015	2015
	dal 01.01.2016	2016	2016

**COMPENSO AMMINISTRATORE E OBBLIGO DELLA DELIBERA AI FINI DELLA RELATIVA DEDUCIBILITA' FISCALE**

A volte capita di venire a conoscenza di compensi agli amministratori erogati senza che sia stata correttamente assunta una decisione in assemblea, ciò si verifica con più frequenza nelle società a ristretta base partecipativa, all'interno delle quali le decisioni sono assunte con un confronto informale e verbale quotidiano. E' molto importante quindi sottolineare che il compenso attribuito **senza la delibera** dell'assemblea dei soci non è deducibile dal reddito o comunque in caso di verifica soggiace a contestazione da parte dell'agenzia delle entrate.

A tal fine, tra le ultime, si può citare la sentenza della Cassazione del 7 marzo 2014 n. 5349 che ha sancito ancora una volta la necessità che l'ammontare del compenso spettante agli amministratori di società di capitali sia determinato tramite una preventiva deliberazione assembleare.

La deliberazione di approvazione del bilancio d'esercizio non è suscettibile di costituire espressione implicita di simile volontà da parte dell'organo assembleare.

**Nota:** si coglie l'occasione per segnalare alcune recenti sentenze in materia.

**1) Sentenza della Cassazione n. 24768 del 2015:** afferma che riguardo alla determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, qualora essa non sia stabilita nello statuto, è necessaria una esplicita delibera assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio; tale sentenza chiarisce inoltre che l'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica delibera richiesta dall'articolo 2389 del codice civile, salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori; ribadisce infine che in assenza di preventiva valida delibera per la determinazione dei compensi amministrativi, questi sono indeducibili.

**2) Sentenza della Cassazione n. 21953 del 2015:** la mancata approvazione dell'ammontare dei compensi in una specifica delibera assembleare genera l'ineducibilità dei compensi dal reddito d'impresa, a causa del disconoscimento dei requisiti di certezza e determinabilità.

In via generale inoltre la funzione di amministratore è da presumersi onerosa (Cassazione n. 1915/08) e anche 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 eventuale compenso per l'opera svolta (**Cassazione n.19697/07**).

In buona sostanza quindi 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.

**Nota:** nella Nota integrativa (punto 16) inoltre occorre 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.

### LA CIFRA DEL COMPENSO RITENUTA TROPPO ELEVATA AI FINI DELLA DEDUCIBILITA' FISCALE

Secondo alcune sentenze della Cassazione in linea generale l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di sindacare l'importo del compenso (esempio sentenza della Cassazione n. 28595/2008 e sentenza della Cassazione n. 24957/2010).

**Nota:** vi è da dire che l'attuale disciplina dettata dal Tuir non consente all'amministrazione finanziaria alcun sindacato di congruità sul compenso erogato all'amministratore di società di capitali.

Tuttavia è importante segnalare che recentemente la Cassazione è intervenuta nuovamente sull'argomento ribadendo invece il potere dell'Amministrazione di contestare l'eccessivo importo del compenso pagato (sentenza n. 3243 del 11 febbraio 2013 e sentenza n. 9036 del 15 aprile 2013).

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:

- a) 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;
- b) 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.

**Nota:** la linea giurisprudenziale recente, in buona sostanza, riconosce agli organi accertatori il potere di valutare nel merito le scelte di carattere economico dell'impresa e di procedere a rettificare la deducibilità fiscale dei compensi riconosciuti agli amministratori qualora si fosse ravvisata una dissimmetria rispetto ai valori comunemente riscontrati nella vita economica aziendale.

Si segnala a proposito la **risoluzione n. 113-e-2012** con la quale l'Agenzia delle Entrate ha affermato che in sede di attività di controllo, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei componenti negativi del reddito di impresa in tutte le ipotesi in cui essi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi (pertanto è raccomandabile che il compenso sia ben calibrato, anche in proporzione alle dimensioni e redditività della società).

#### **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, con le precisazioni già qui sopra affrontate.

#### **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:**

<b>Compenso imputato a conto economico</b>	<b>euro 20.000</b>
<b>compenso fiscalmente deducibile (non pagato)</b>	<b>euro 0</b>
<b>Differenza temporanea</b>	<b>euro 20.000</b>

**RILEVAZIONE IN BILANCIO** delle imposte anticipate Ires per euro 5.500 che verranno riassorbite nell'esercizio dell'effettivo pagamento, ovvero:

<b>DARE</b>	<b>-</b>	<b>AVERE</b>
<b>Cred.per Imposte anticipate ( S.P.)</b>	<b>-</b>	<b>Imposte Anticipate (C.E.) 5.500</b>

3 maggio 2016

CELESTE VIVENZI