

COMPENSI AMMINISTRATORI: DEDUCIBILITÀ E ASPETTI CONTABILI

Aspetti civilistici

Aspetti civilistici

Le norme del codice civile

La norma di riferimento per le società di capitali è l'articolo 2389 c.c. dettato per le SpA:

“I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo **sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea.**

Essi possono essere costituiti in tutto o in parte da partecipazioni agli utili o dall'attribuzione del diritto di sottoscrivere a prezzo predeterminato azioni di futura emissione.

La remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale.

Se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche”.

Aspetti civilistici

Le norme del codice civile

PRECISAZIONE: L'articolo 2389 c.c. si applica solo nel caso in cui lo statuto sociale non abbia provveduto in tal senso, in ossequio alla previsione dell'articolo 2364, comma 1, n. 3, c.c.

“ Nelle società prive di consiglio di sorveglianza, l'assemblea ordinaria:

...

...

3) determina il compenso degli amministratori e dei sindaci, se non è stabilito dallo statuto; ”.

Aspetti civilistici

Il ruolo dell'amministratore in società

L'organo amministrativo è destinatario delle mansioni gestori della società ed ha la rappresentanza legale della stessa.

Secondo quanto sancito dalla Suprema Corte (Cassazione Civile, ord. n. 285, 09/01/2019), **il rapporto intercorrente tra la società di capitali ed il suo amministratore è di immedesimazione organica**; pertanto, ad esso non si applicano né l'articolo 36 della Costituzione (diritto del lavoratore alla retribuzione), né l'articolo 409, comma 1, n. 3, c.p.c. (individuazione delle controversie individuali di lavoro).

Conseguenza

La legittimità della gratuità della prestazione.

La non onerosità dell'incarico di amministratore può anche essere prevista statutariamente (Cassazione Civile, ord. n. 285, cit.)

Aspetti civilistici

La presunzione di onerosità dell'incarico

Al di fuori delle ipotesi di gratuità espressamente previste, l'incarico è oneroso con l'applicazione dell'articolo 2389 c.c., pertanto, in assenza di una specifica previsione statutaria, l'assemblea ordinaria, in occasione della loro nomina, ovvero con una successiva deliberazione, determina il compenso spettante all'organo amministrativo.

Qualora manchi la fissazione del compenso nello statuto, ovvero da parte dell'assemblea, sono inefficaci diverse forme di determinazione del compenso, quali, ad esempio, l'accordo orale eventualmente intervenuto fra amministratore e socio di maggioranza, con conseguente attribuzione del carattere di indebito oggettivo al compenso corrisposto, sulla base di un simile accordo, in mancanza del fatto costitutivo previsto dalla legge (Tribunale Roma, sent. n. 3422, 21/02/ 2017; Tribunale Bari sent. n. 1394, 22/04/2010).

Aspetti civilistici

La presunzione di onerosità dell'incarico

In assenza di una esplicita previsione di gratuità, come detto, la prestazione resa dall'amministratore è onerosa; quindi, in capo a quest'ultimo si configura un diritto soggettivo alla remunerazione che, nel silenzio dell'indicazione statutaria del compenso, ovvero nel caso in cui l'assemblea dei soci non proceda alla relativa deliberazione, **consente all'amministratore di adire le vie legali per la determinazione dello stesso.**

La giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, è concorde sul riconoscimento di tale possibilità in favore dell'amministratore (Cassazione Civile, sent. n. 1647, 24/02/1997; Tribunale Roma, Sez. specializzata imprese, sent. 24/01/ 2017; Tribunale Firenze, sent. 02/05/2001).

In tali casi, la quantificazione del compenso va operata in via equitativa, potendosi comunque trarre elementi indicativi ed orientativi dalle tariffe professionali, in relazione al tipo di prestazioni offerte ed alla qualifica professionale dell'amministratore (Tribunale Milano, sent. 23/05/1991).

Aspetti civilistici

La necessità della deliberazione del compenso

In assenza di previsione statutaria, è necessaria una deliberazione specifica del compenso in favore dell'organo amministrativo (Cassazione SS. UU. sent. n. 21933, 29/08/2008).

I Giudici hanno affermato che è necessaria una specifica delibera assembleare avente all'ordine del giorno la fissazione del compenso in favore dell'organo amministrativo. Non è ammissibile una deliberazione implicita in tal senso, quale ad esempio l'approvazione del bilancio nei cui costi figura il compenso dell'organo amministrativo.

Aspetti civilistici

La necessità della deliberazione del compenso

'Le **sezioni unite** ritengono che debba essere preferito l'orientamento che ritiene necessaria l'esplicita delibera assembleare di determinazione dei compensi e che nega che tale delibera possa considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio. (...)

È pertanto evidente che la violazione dell'art. 2389 c.c., sul piano civilistico, da luogo a nullità degli atti di autodeterminazione dei compensi da parte degli amministratori per violazione di norma imperativa, nullità che, per il principio stabilito dall'art. 1423 c.c., non è suscettibile di convalida (...)

Peraltro, dall'art. 2364 c.c. emerge con chiarezza che la legge considera le deliberazioni di approvazioni del bilancio (n. 1) e quelle di determinazioni dei compensi degli amministratori (n. 3) come aventi oggetti e contenuti diversi e distinti (Cass. n. 2672/1968), l'una essendo diretta a controllare la legittimità di un atto di competenza degli amministratori, "approvandolo" o non "approvandolo", l'altra avendo la funzione di "determinare" o "stabilire" (art. 2389 c.c.) il compenso".

Aspetti civilistici

La necessità della deliberazione del compenso

DELIBERE TACITE



la volontà assembleare si desume per fatti concludenti.

Ad esempio il pagamento del compenso degli amministratori in assenza di una specifica decisione dei soci.

DELIBERE IMPLICITE



presuppongono il contenuto di altre delibere assembleari.

Ad esempio l'approvazione del bilancio tra i cui costi figura il compenso in favore dell'organo amministrativo.

Entrambe si pongono in contrasto con l'articolo 2366 (formalità per la convocazione): «L'assemblea è convocata dall'amministratore unico, dal consiglio di amministrazione (...) mediante avviso contenente l'indicazione del giorno, dell'ora e del luogo dell'adunanza e l'elenco delle materie da trattare».

Aspetti civilistici

La necessità della deliberazione del compenso

PROBLEMA SUPERABILE CON UNA TOTALITARIA?

- **SI** per le delibere assunte in seduta totalitaria afferenti al compenso.
- **NO** per quelle implicite relative all'approvazione del bilancio che include i costi per compensi agli amministratori

Aspetti civilistici

La necessità della deliberazione del compenso

Assemblee totalitarie

Spa articolo 2366, commi 4 e 5, «in mancanza delle formalità previste per la convocazione, l'assemblea si reputa regolarmente costituita, quando è rappresentato l'intero capitale sociale e partecipa all'assemblea la maggioranza dei componenti degli organi amministrativi e di controllo. Tuttavia in tale ipotesi ciascuno dei partecipanti può opporsi alla discussione degli argomenti sui quali non si ritenga sufficientemente informato.

Nell'ipotesi di cui al comma precedente, dovrà essere data tempestiva comunicazione delle deliberazioni assunte ai componenti degli organi amministrativi e di controllo non presenti».

Srl articolo 2479 «in ogni caso la deliberazione s'intende adottata quando ad essa partecipa l'intero capitale sociale e tutti gli amministratori e sindaci sono presenti o informati della riunione e nessuno si oppone alla trattazione dell'argomento».

Aspetti civilistici

Rilievi penali dell'indebita percezione del compenso

Secondo un orientamento giurisprudenziale, l'amministratore che si ripaghi dei suoi crediti relativi ai compensi per l'attività prestata verso la società fallita, prelevando dalle casse sociali o comunque ottenendo una **"somma congrua"** rispetto al lavoro prestato, non risponde di bancarotta fraudolenta patrimoniale per distrazione, ma della meno grave bancarotta fraudolenta preferenziale (Cassazione Penale, sentenza n. 48017, 3 dicembre 2015).

Un altro filone giurisprudenziale, più rigoroso e formalistico, ritiene che il prelievo dalle casse sociali da parte dell'amministratore a titolo di pagamento dei suoi compensi, in assenza della previsione statutaria, ovvero dell'apposita delibera assembleare, integri il delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione (Cassazione Penale, sentenza n. 50836, 30 novembre 2016; sentenza n. 17792, 7 aprile 2017).

Aspetti civilistici

Rilievi penali dell'indebita percezione del compenso

Cassazione Penale, sent. n. 31517, 11/08/2021, predilige il primo orientamento: “la giurisprudenza di legittimità, dopo alcune oscillazioni, appare ormai attestata sul principio, condiviso dal Collegio, secondo cui l'amministratore che si ripaghi dei suoi crediti verso la società fallita relativi a compensi per il lavoro prestato, prelevando ovvero, comunque, ottenendo dalla cassa sociale una somma congrua rispetto a tale attività, risponde non di bancarotta fraudolenta patrimoniale per distrazione, ma di bancarotta preferenziale, grazie alla presenza dell'elemento caratterizzante di tale tipo di bancarotta rispetto alla fraudolenta patrimoniale, rappresentato dall'alterazione della par condicio creditorum, essendo irrilevante, al fine della qualificazione giuridica del fatto - dal momento che la norma incriminatrice prescinde dalla relazione dell'autore con l'organismo societario - la specifica qualità dell'agente di amministratore della società, se del caso censurabile in sede di commisurazione della sanzione a fronte di una possibile maggior gravità, per tale ragione, del reato. Ed invero, come è stato correttamente osservato, il punto davvero centrale per stabilire se ricorra o meno il delitto di bancarotta fraudolenta è stabilire se la somma prelevata dalle casse sociali dall'amministratore sia o meno congrua rispetto al lavoro prestato, congruità che, evidentemente deve essere valutata e stabilita dal giudice e non dagli organi societari. Se, infatti, la somma prelevata corrisponda a quanto normalmente percepito dall'amministratore a titolo di compenso, negli anni precedenti quando la società non trovatisi in stato di insolvenza o a quanto percepito dagli amministratori di società analoghe, non si può parlare di vantaggio indebito, avendo diritto chi abbia offerto una prestazione lavorativa al relativo compenso”.

Aspetti fiscali

Aspetti fiscali

Deducibilità ai fini I.R.E.S.

Articolo 95, comma 5, T.U.I.R.: **deducibilità dei compensi spettanti in favore degli amministratori secondo il principio di cassa.**

Il **compenso in favore dell'organo amministrativo è assimilato al reddito di lavoro dipendente.** Rappresentano un'eccezione a tale assimilazione i compensi erogati in favore di amministratori professionisti. Ad esempio, il compenso quale amministratore di una srl ricevuto da un commercialista è un reddito di natura professionale.

Nel caso in cui si tratti di un **amministratore non professionista vale il cd. principio di cassa allargato** (articolo 51, comma 1, del TUIR), pertanto, sono deducibili nel periodo di imposta di maturazione quelli liquidati entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

Aspetti fiscali

Deducibilità ai fini I.R.E.S.

Se, invece, si tratta di un **professionista** che ricopre la carica di **amministratore** si applica il **principio di cassa puro**, pertanto sono deducibili nel periodo di imposta di maturazione quelli pagati entro il 31 dicembre.

La Suprema Corte (Sez. V Civ., sentenza n. 20033, 11 agosto 2017), in riferimento al **momento in cui si deve considerare eseguito il pagamento** in favore dell'amministratore a seconda delle modalità con le quali avviene, ha stabilito quanto segue:

- in ipotesi di regolazione in **contanti**, è rilevante il momento della **consegna**, debitamente attestato dal ricevente;
- qualora il saldo avvenga a mezzo **assegno** (bancario o circolare), la data dell'assegno;
- se il pagamento è disposto mediante un **bonifico bancario**, rileva la data dell'accredito in favore del beneficiario.

Aspetti fiscali

Variazioni fiscali ai fini I.R.E.S.

Il compenso in favore dell'organo amministrativo è deducibile secondo il principio di cassa, pertanto in assenza della liquidazione nei termini previsti, è necessario operare una variazione in aumento pari all'importo deliberato, ma non pagato.

Esempio: in data 30 gennaio 200x l'assemblea di una Srl delibera un compenso in favore dell'amministratore unico pari ad euro 30.000; il compenso viene pagato in data 31 gennaio dell'anno successivo.

Il modello SC dell'anno d'imposta 200x evidenzia la variazione in aumento corrispondente al compenso deliberato ma non pagato nei termini previsti per la deducibilità nel periodo di imposta di maturazione:

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				,00
	RF9	Reddito determinato con criteri non analitici				,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività				,00
	RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10				,00
	RF12	Ricavi non annotati			ISA	
			1	,00	2	,00
	RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)				,00
	RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)				30.000,00

Aspetti fiscali

Variazioni fiscali ai fini I.R.E.S.

Il modello SC del periodo di imposta successivo alla maturazione, quello in cui è intervenuto il pagamento, evidenzia la corrispondente variazione in diminuzione.

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	¹	,00	²	,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))				,00
	RF36	Utile da partecipazione in società di persone o in GEIE				,00
	RF37	Perdita delle imprese marittime determinata forfaitariamente				,00
	RF38	Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza				,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10				,00
	RF40	Utile spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)				30.000,00

Aspetti fiscali

Deducibilità ai fini I.R.E.S.

Ai fini della deducibilità I.R.A.P. dei compensi erogati dalla società agli amministratori, occorre **distinguere il caso dell'amministratore professionista da quello dell'amministratore fiscalmente assimilato al lavoratore dipendente.**

Agenzia delle Entrate, circolare n. 105/E, 12 dicembre 2001, "disciplina applicabile, ai fini Irpef, ai compensi percepiti per gli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti prestati da lavoratori autonomi":

- ❖ la regola generale è l'assimilazione dei compensi percepiti dagli amministratori ai redditi di lavoro dipendente;
- ❖ l'eccezione è la prestazione resa da un professionista nel cui ambito professionale rientri tipicamente l'amministrazione della società (quali ad esempio i dottori commercialisti ed esperti contabili), ovvero quella resa da un lavoratore autonomo nei confronti di una società la cui attività sia inerente alle sue prestazioni professionali (a tal proposito la circolare reca l'esempio dell'ingegnere che assume l'incarico di amministratore di una società di ingegneria o di costruzioni).

Aspetti fiscali

Deducibilità ai fini I.R.E.S.

I compensi corrisposti ai professionisti per l'incarico di amministratore sono deducibili ai fini IRAP dalla società erogante.

I compensi agli amministratori assimilati ai redditi di lavoro dipendente non sono deducibili ai fini dell'imposta regionale, fatta salva l'applicazione delle previste deduzioni in riferimento alla determinazione del valore della produzione netta (articolo 11, D.lgs. 446/1997).

Aspetti fiscali

Deducibilità: necessità della delibera

Al fine della deducibilità del costo del compenso, l'Agenzia delle Entrate, supportata dalla giurisprudenza della Cassazione, è ormai incontrovertibilmente orientata verso la **necessità della definizione del compenso secondo le disposizioni codicistiche: un compenso pagato, ma non correttamente deliberato, viene ripreso a tassazione.**

Sulla base del citato arresto giurisprudenziale della Suprema Corte (Cassazione Civile, SS. UU, sentenza n. 21933/ 2008), **è stata disconosciuta la deducibilità dei compensi erogati all'organo amministrativo, ma non deliberati dall'assemblea** (Cassazione Civile Sez. V, sentenza n. 5349, 7 marzo 2014; Sez. VI, ordinanza n. 1179, 8 giugno 2016; Sez. V, sentenza n. 4400, 20 febbraio 2020; ordinanza n. 7329 del 16 marzo 2021).

Aspetti fiscali

Deducibilità: necessità della delibera

La Cassazione ritiene che la mancata assunzione di una delibera esplicita e specifica relativa alla determinazione del compenso di spettanza dell'amministratore, determini l'assenza dei requisiti di certezza e determinabilità del costo richiesti dal comma 1, dell'articolo 109 del TUIR: *«il requisito di "certezza" od esistenza della spesa (...), deve infatti ricondursi al momento della formazione del titolo giuridico in cui trova fonte l'obbligazione patrimoniale della società».*

In pratica, secondo l'orientamento giurisprudenziale rassegnato, nel silenzio dello statuto, la mancata delibera assembleare configurerebbe una situazione di autodeterminazione del compenso, che non garantisce una quantificazione in modo obiettivo del costo, quindi privo dei requisiti di cui all'articolo 109 TUIR, pertanto indeducibile.

Aspetti fiscali

Deducibilità: necessità della delibera

La recente sentenza n. 24562/2022 si inserisce nel perimetro giurisprudenziale tracciato, nel quale, però, apporta un elemento di novità.

In tale occasione, «il collegio - pur ponendosi in continuità con l'orientamento tradizionale - ritiene, peraltro, di dovere condividere la soluzione più articolata accolta da Cass. n. 28668 del 9.11.2018, che, riprendendo la motivazione di Cass. SS.UU. n. 21933 del 2008, cit., ha ritenuto indeducibili i compensi corrisposti nel 2004 in favore degli amministratori per difetto di una preventiva delibera da parte dell'assemblea dei soci, non essendo stata ritenuta sufficiente una successiva ratifica contenuta nella delibera di approvazione del bilancio».

Aspetti fiscali

Deducibilità: necessità della delibera

Elemento di novità della sentenza 24562/2022:

“il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo se detta delibera abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce”.

Attenzione: in contrasto con altre decisioni assunte in precedenza.

Aspetti fiscali

Deducibilità: necessità della delibera

La Cassazione in più occasioni ha sancito la necessità di una deliberazione preventiva, quindi, di fatto, l'inadeguatezza per fini di "sanatoria" della delibera di approvazione del bilancio nel quale è esposto il costo per il compenso, seppur esplicitamente discusso ed approvato in tale occasione, secondo la possibilità delineata dalla sentenza n. 24562.

Tra le altre, Cassazione Civile, sent. n. 7329, 16/3/2021, n. 5349, 7/3/2014 e n. 21953, 28/10/2015.

Aspetti fiscali

Deducibilità: necessità della delibera

Divieto di ratifica

Ordinanza n. 5763/2021: «il compenso pagato senza una delibera preventiva che ne abbia approvato il diverso ammontare non può in alcun modo ricondursi alla volontà dell' assemblea il che, sotto il profilo tributario, si riverbera sulla indeducibilità del costo per difetto dei requisiti di certezza e determinabilità di cui all'art.109 TUIR: la mancanza di una delibera specifica sui compensi comporta, sul piano civilistico, la nullità dell'atto di autodeterminazione del compenso da parte degli amministratori, sul piano fiscale, la non deducibilità del compenso».

Aspetti fiscali

Deducibilità: necessità della delibera

Divieto di ratifica

La delibera era stata assunta preventivamente all'erogazione; tuttavia, gli emolumenti in favore dell'organo amministrativo erano risultati superiori alla statuizione assembleare. In un anno successivo all'avvenuto eccedente pagamento, l'assemblea dei soci aveva deliberato una ratifica. Tale comportamento è stato censurato dalla Cassazione, in quanto non conforme allo schema previsto dal codice, con conseguente censura di indeducibilità della parte di compenso ridondante rispetto all'originaria decisione assembleare.

Aspetti fiscali

Sindacabilità della congruità del compenso

Agenzia delle Entrate (Ris. n. 113/E, 31/12/2011): «*in sede di attività di controllo, l'amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei componenti negativi di cui si tratta in tutte le ipotesi in cui i compensi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi*».

Aspetti fiscali

Sindacabilità della congruità del compenso

Osservazioni:

1. la tassazione IRPEF in capo ai percettori è generalmente superiore al risparmio fiscale in favore della società erogante, pertanto non si comprendono quali possano essere i vantaggi fiscali di un compenso incongruo;
2. lo stesso dicasi nell'ipotesi in cui l'Erario contesti l'abnormità dei compensi finalizzati a mascherare una distribuzione di utili (caso ipotizzabile solo qualora l'amministratore sia anche socio ed abbia diritti di voto tali da orientare la decisione): la tassazione dei compensi è, generalmente, superiore a quella dei dividendi.

Aspetti fiscali

Sindacabilità della congruità del compenso

La questione della sindacabilità della congruità del compenso in favore dell'organo amministrativo da parte dell'amministrazione finanziaria è stata molto dibattuta ed oggetto di un andamento ondivago da parte della giurisprudenza di merito e di legittimità.

Primo orientamento giurisprudenziale minoritario e risalente: l'Erario per contestare eventuali compensi ritenuti sproporzionati può fare ricorso solo alla normativa in tema di simulazione e di negozi in frode alla legge (tra le altre Cass. Civ., sent. n. 24957, 10/12/2010); secondo tale filone di sentenze è da escludere la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di sindacare l'aspetto quantitativo del compenso in favore degli amministratori.

Aspetti fiscali

Sindacabilità della congruità del compenso

Da tempo, tuttavia, la giurisprudenza di legittimità è orientata per l'ammissibilità del sindacato di congruità del compenso di spettanza dell'organo amministrativo.

La Suprema Corte è attestata su una linea interpretativa rigorosa per il contribuente, secondo la quale l'Amministrazione finanziaria ha il potere di valutare la congruità dei costi e dei ricavi emergenti dal bilancio e nelle dichiarazioni dei redditi, anche se la contabilità è formalmente ineccepibile.

Aspetti fiscali

Sindacabilità della congruità del compenso

Cass. Civ. n. 24379, 30/11/2016: «[si] intende dare continuità alla prevalente giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di determinazione del reddito di impresa, rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa; pertanto la deducibilità dei compensi degli amministratori di società, stabilita dall'art. 62 (ora 95 comma 5) del DPR 22 dicembre 1986 n. 917, non implica che l'Amministrazione finanziaria sia vincolata alla misura indicata nelle deliberazioni della società, competendo all'Ufficio la verifica della attendibilità economica di tali dati. Inoltre, ai fini della generale deducibilità dei costi non è sufficiente che il contribuente fornisca la prova della effettività dei componenti negativi (ossia che essi non sono inesistenti) dovendo anche fornire la prova della loro inerenza, anche in senso quantitativo, alla produzione di ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito (art. 109 comma 5 DPR 22 dicembre 1986 n. 917); anche sotto tale profilo l'Amministrazione finanziaria è legittimata a negare la deducibilità parziale di un costo ritenuto sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa e rispetto al quale la società non fornisca plausibili ragioni a giustificazione dell'ammontare del medesimo (in tal senso Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9036 del 15.4.2013; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3243 dell'11.2.2013; Sez. 5, Sentenza n. 9497 dell'11.4.2008)».

Aspetti fiscali

Sindacabilità della congruità del compenso

Le contestazioni circa la congruità del compenso degli amministratori rientrano nell'alveo degli accertamenti legati alla antieconomicità della condotta imprenditoriale suffragati dalla recente massima giurisprudenza.

La **Cassazione** ha sentenziato che “l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa ed in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali” (Cassazione Civile, sentenza n. 29002, 11 novembre 2019, nonché sentenza n. 33026 del 14 dicembre 2019 e sentenza n. 18904 del 17 luglio 2018).

Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

■ Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

Il costo per il compenso in favore degli amministratori trova collocazione in **bilancio nella voce B7 'costi per servizi'** (OIC 12, prg. 63). Ciò sia in ipotesi di compenso a favore di **professionisti, che assimilato al reddito di lavoro dipendente.**

L'eventuale debito per il compenso non pagato alla chiusura dell'esercizio va esposto, in ipotesi di bilanci in forma ordinaria, nella **voce D14 'altri debiti'** tra quelli esigibili entro l'esercizio successivo (OIC 19, prg. 35), salvo diversa espressa pattuizione.

La rilevazione contabile della delibera di fissazione del compenso varia a seconda della natura del reddito in capo all'amministratore.

Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

Ipotesi amministratore professionista, registrazione della fattura (prescindendo dall'i.v.a.):

DARE	CE	B7	Compensi amministratori professionisti
DARE	CE	B7	Cassa previdenza professionisti
VERE	SP	D14	Debito per compenso amministratori

Al momento del pagamento si rileva il debito per l'applicazione della ritenuta su redditi di lavoro autonomo

DARE	SP	D14	Debito per compenso amministratori
VERE	SP	C IV 2	Banca
VERE	SP	D12	Ritenute su redditi di lavoro autonomo

Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

Ipotesi amministratore non professionista, registrazione della busta paga:

DARE	CE	B7	Compensi amministratori non professionisti
DARE	CE	B7	Contributi previdenziali amm. non professionisti
AVERE	SP	D14	Debito per compenso amministratori
AVERE	SP	D12	Ritenute su redditi lavoro dipendente e assimilati
AVERE	SP	D13	Ritenute previdenziali su compensi amministratori

Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

L'articolo 2389, comma 2, c.c. prevede che la remunerazione degli amministratori possa essere rapportata agli utili di esercizio. In tal caso la rilevazione del debito nei confronti degli amministratori per il loro compenso parametrato agli utili dell'esercizio avviene in occasione della delibera di approvazione del bilancio e di destinazione del relativo risultato di esercizio:



DARE	SP	A IX	Utile di esercizio
AVERE	SP	A IV	Riserva legale
AVERE	SP	A VI	Riserva straordinaria
AVERE	SP	D14	Debito per compenso amministratori

Attenzione: l'articolo 95, comma 5, del T.U.I.R. sancisce la **deducibilità dei compensi sotto forma di partecipazione agli utili anche se non imputati al conto economico**, quindi, al ricorrere di tale fattispecie, si procede ad una variazione in diminuzione analoga a quella del pagamento del compenso in un periodo di imposta successivo a quello di maturazione.

■ Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

Il mancato pagamento del compenso nell'esercizio di maturazione dello stesso determina un caso di rilevazione della fiscalità differita. Si tratta, infatti, di una variazione temporanea in aumento che genera imposte anticipate.

Esempio: compenso esercizio 2020 maturato e non pagato 30mila euro, amministratore non professionista, quindi indeducibile ai fini I.R.A.P. ed irrilevante anche per la relativa fiscalità differita; pagamento nel 2021.

Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

Rilevazione fiscalità differita 31/12/202n

DARE	SP	C II 5 ter	I.RE.S. anticipata	7.200
AVERE	CE	20	I.RE.S. anticipata di competenza	7.200

Rilevazione assorbimento fiscalità differita 31/12/202n+1

DARE	CE	20	I.RE.S. anticipata esercizi precedenti	7.200
AVERE	SP	C II 5 ter	I.RE.S. anticipata	7.200

La fiscalità differita è pari al 24% (aliquota I.RE.S.) del compenso non pagato.

Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

Attenzione: le attività per imposte anticipate rappresentano le imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali (OIC 25).

Il beneficio conseguente alle imposte anticipate dev'essere iscritto in bilancio nel rispetto del principio della prudenza, quindi solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

■ Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

Aspetti contabili e rappresentazione in bilancio

Nota integrativa

Secondo la previsione dell'articolo 2427, comma 1, n. 16, c.c., deve riportare:

“l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria”.

Le informazioni sopra indicate devono essere riportate **anche** in ipotesi di **bilanci in forma abbreviata** ex articolo 2435-bis c.c., nonché nel caso dei micro bilanci previsti dall'articolo 2435-ter c.c.

Società a responsabilità limitata

■ Società a responsabilità limitata

L'applicazione dello schema delle SPA alle SRL

La Cassazione (ord. n. 38757, 07/12/2021) ha stabilito che la disposizione di cui all'articolo 2389 «sebbene dettata riguardo alle società per azioni, debba intendersi come avente **carattere generale inderogabile, applicabile, pur in mancanza, ora, di una norma di rinvio espresso, alle società a responsabilità limitata**, lo si ricava dal fatto che in quest'ultimo tipo di società di capitali non è prevista una norma specifica sui compensi agli amministratori, rimandando l'art. 2475 c.c., all'atto costitutivo, quanto alla disciplina dell'amministrazione della società, limitandosi il primo comma di detta disposizione a prevedere che 'salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci'».

■ Società a responsabilità limitata

L'applicazione dello schema delle SPA alle SRL

Osservazioni critiche.

1. Post riforma (D. Lgs. 6/2003) la disciplina delle Srl è autonoma e distinta rispetto alle Spa, anzi lo schema funzionale è più vicino alle società di persone.
2. Nelle Srl il codice menziona l'assemblea dei soci, bensì le decisioni dei soci, quindi il richiamo all'articolo 2389 non pare pertinente.
3. Nelle Srl non vi è una dicotomia assoluta tra soci ed amministratori rispetto alla gestione:
articolo 2479, co. 1, «i soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo, nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione»;
articolo 2476, co. 8, «sono altresì solidalmente responsabili con gli amministratori, ai sensi dei precedenti commi, i soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi».
4. Non è prevista per le Srl una norma analoga all'articolo 2364, co. 1, n. 3), che attribuisce all'assemblea espressamente l'incarico di determinare il compenso dell'organo amministrativo, in caso di inerzia dello statuto.

Società di persone

■ Società di persone

Amministratori delle società di persone

Articolo 2260, co. 1, (società semplici) «*i diritti e gli obblighi degli amministratori sono regolati dalle norme sul mandato*».

Articolo 2293: per le snc rinvio alle disposizioni relative alle società semplici.

Articolo 2315: per le sas rinvio alle disposizioni relative alle snc.

L'incarico di amministratore può essere oneroso: la previsione può essere inserita nel contratto sociale, ovvero decisa al momento della nomina.

■ Società di persone

Amministratori delle società di persone

Se non espressamente gratuito, l'incarico si intende oneroso?

TESI 1: L'amministratore è anche un socio e l'attività di gestione afferisce alla partecipazione alla società, pertanto egli non ha diritto al compenso se non espressamente previsto.

TESI 2: Se non espressamente pattuito, il diritto al compenso deve essere escluso per l'amministratore nominato nel contratto sociale, mentre è ammissibile nei casi in cui l'incarico di amministratore sia stato assunto in forza di un atto separato.

TESI 3 (maggioritaria): Stante il richiamo alle norme sul mandato si applica la relativa presunzione di onerosità (articolo 1709).

L'articolo richiamato sancisce una presunzione di onerosità, non di un diritto al compenso. Stabilire se si debba, in assenza di espressa previsione, riconoscere un compenso è una questione di fatto.

Società di persone

Aspetti fiscali

Si applica l'articolo 95 TUIR, comma 5, TUIR: deducibilità dei compensi spettanti in favore degli amministratori secondo il principio di cassa.

Ai fini IRAP la deduzione avviene secondo le regole delle società di capitali in caso di opzione ex articolo 5-bis, comma 2, del D. Lgs. 446/1997; altrimenti la deducibilità del compenso segue le regole di calcolo del reddito di impresa ai fini IRPEF.

Le imprese in contabilità semplificata quantificano il valore della produzione imponibile ai fini dell'imposta regionale secondo le regole di imputazione temporale dell'articolo 18 del DPR 600/1973.

Casi risolti

■ Casi risolti

La delibera che determina il compenso dev'essere reiterata ogni anno?

Ragionevolmente si deve ritenere ammissibile una delibera esplicita che attribuisca il compenso in favore dell'organo amministrativo con una formula tipo «*il compenso viene riconosciuto sino a diversa decisione assembleare*».

Non pare necessario ripetere annualmente la delibera.

■ Casi risolti

In caso di riduzione del compenso come procedere?

Qualora si intenda procedere ad una riduzione del compenso in favore dell'organo amministrativo si deve procedere ad una delibera che fissi la nuova misura dello stesso.

E', inoltre, necessaria l'accettazione dell'amministratore.

In caso di mancata accettazione sono possibili diverse ipotesi:

- ❖ risoluzione del rapporto per sopravvenuta onerosità (attenzione indennizzo articolo 2383, co. 3);
- ❖ richiesta giudiziale per l'adeguamento del compenso per intervenuta onerosità.

■ Casi risolti

L'inerzia dell'amministratore rispetto al compenso equivale a rinuncia?

La rinuncia non dev'essere espressa, tuttavia deve desumersi in modo inequivocabile dal comportamento in tal senso concludente assunto dall'amministratore.

«Il venir meno del diritto dell'amministratore al compenso può però discendere anche dalla rinuncia dell'interessato (Cass. 3 ottobre 2018, n. 24139): ciò in quanto il diritto in questione è senz'altro disponibile (Cass. 21 giugno 2017, n. 15382; Cass. 26 gennaio 1976, n. 243). Tale rinuncia non deve essere necessariamente espressa: essa deve però potersi desumere da un comportamento concludente del titolare che riveli in modo univoco la sua effettiva e definitiva volontà abdicativa» (Cass. Civ. ord. n. 21172, 23/07/2021).

■ Casi risolti

In caso di sancita indeducibilità per la società, stante la tassazione del compenso in capo all'amministratore, non si concretizza un caso di doppia imposizione giuridica?

Articolo 67 DPR 600/1973:

«La **stessa** imposta non può essere applicata più volte, in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito».

Non si realizza doppia imposizione ex articolo 67 cit.

■ Casi risolti

In caso di sancita indeducibilità per la società, stante la tassazione del compenso in capo all'amministratore, non si concretizza un caso di doppia imposizione giuridica?

«In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dall'art. 67 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, postula la **reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto**. Tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, quale quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini dell'IRPEG, quale utile della società, sia ai fini dell'IRPEF, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a base delle due diverse imposizioni" (Cass. n. 19687 del 2011; conf. a Cass. n. 8351 del 2002).

■ Casi risolti

In caso di sancita indeducibilità per la società, stante la tassazione del compenso in capo all'amministratore, non si concretizza un caso di doppia imposizione giuridica?

«In altri termini, se non vi sono i presupposti per la deducibilità dei compensi agli amministratori, come viene riconosciuto in questa sede con riferimento ai compensi speciali, il fatto che da un lato essi non vengano dedotti dalla base imponibile societaria, e dall'altro rappresentino redditi delle persone fisiche ai quali i compensi sono corrisposti non integra una doppia imposizione in senso giuridico, perché il presupposto della tassazione è diverso. In un caso si tratta di costi non deducibili dalla base imponibile societaria ai fini Irpeg assoggettati, per così dire, indirettamente a tassazione. Nell'altro, di redditi percepiti da persone fisiche ed in capo ad esse direttamente tassati» (Cass. Civ., sent n. 33217, 21/12/2018; nonché sent. n. 4400, 20/02/2020, ordinanza n. 7329, 16/03/2021).

■ Casi risolti

Quali sono i parametri per ritenere congruo il compenso?

Non esiste un compenso minimo, tanto è vero che la prestazione può essere gratuita; parimenti non è fissato un massimo: l'unico riferimento è la ragionevolezza.

Per gli amministratori professionisti, ad esempio per i Commercialisti il riferimento potrebbe essere alla tariffa professionale (DM n. 169, 02/09/2010), ovvero ai parametri fissati per la liquidazione dei compensi a cura di un organo giurisdizionale (DM n. 140, 24/01/2012).

Il compenso dovrebbe essere conforme a parametri quali l'impegno profuso (sia qualitativamente, che in termini quantitativi), lo standing della società, i parametri dimensionali e/o di *performance* (volume d'affari, utile, ebit, ebitda), nonché i compensi erogati in situazioni analoghe.

■ Casi risolti

Necessità della delibera per le società di persone?

Il libro dei verbali assembleari (o delle decisioni dei soci) è obbligatoriamente previsto solo per le società di capitali.

Le società di persone possono procedere alla sua adozione in via facoltativa, procedendo, quindi, a deliberare il compenso, sì da evitare qualsiasi contestazione in tal senso da parte del Fisco, anche se la giurisprudenza rassegnata è relativa alle società di capitali.

Quale alternativa potrebbe essere sufficiente la redazione di un incarico in tal senso (regole sul mandato), con il quale i soci stabiliscono il compenso.

In tal modo dovrebbe essere superato il rischio della censura per violazione dell'articolo 109 del TUIR.

Ulteriore cautela potrebbe essere quella di dotare l'incarico di data certa.