

Rag. Renzo Del Rosso

Massa e Cozzile, li 24 settembre 2013

*Ai gentili Clienti
Loro sedi*

OGGETTO: Compensi agli amministratori

Gentile Cliente,

*con la stesura del presente documento informativo intendiamo metterLa a conoscenza degli ultimi orientamenti della giurisprudenza in tema di **deducibilità dei compensi agli amministratori**.*

Si trae spunto dalla sentenza n.17673 del 19 luglio 2013 della Cassazione, con la quale è stato stabilito che per la deducibilità dei compensi agli amministratori è necessario che gli stessi siano previsti dallo statuto ed espressamente deliberati dall'assemblea dei soci.

Partendo dall'analisi di quest'ultima viene colta l'occasione per illustrare la disciplina generale in tema di compensi agli amministratori, con particolare riguardo al tema della deducibilità fiscale.

I compensi agli amministratori: principi generali

L'art. 95, comma 5 del Tuir, con riferimento ai soggetti Ires, dispone che:

*"I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, sono deducibili **nell'esercizio in cui sono corrisposti**; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico".*

La norma si applica anche alle società di persone, per espresso richiamo da parte dell'articolo 56 del Tuir.

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)
Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)
Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471
Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 57/2001 ha disposto l'applicazione del **principio di cassa allargato**, prevedendo la deducibilità dei compensi corrisposti entro il giorno 12 del mese di gennaio dell'anno successivo.

In ogni caso, data la previsione del regime di cassa, è bene **che le aziende si assicurino di avere la prova dell'effettiva movimentazione finanziaria**; in relazione alla quale, ricordiamo che:

Per i pagamenti in contante		vale il giorno di erogazione;
Per i pagamenti con assegno bancario		vale il giorno di consegna dello strumento (opportunamente datato) al beneficiario;
Per i pagamenti con bonifico bancario		vale il giorno di effettuazione della operazione.

Prima di ritenere applicabile il criterio di cassa allargato, è necessario ulteriormente **distinguere se l'amministratore percepisce i compensi in qualità di:**

- **professionista nell'esercizio dell'attività propria**, per il quale il compenso costituisce di reddito di lavoro autonomo. In questo caso si applica il **principio di cassa**, e non il principio di cassa allargato;
- altra qualifica professionale, quindi il **compenso costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente**. In questo caso si applica il **principio di cassa allargato**.

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)
Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)
Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471
Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

COMPENSO (nella misura fissata dallo statuto o dall'Assemblea dei soci)	Amministratore che non esercita attività di lavoro autonomo o che esercita attività di lavoro autonomo non connessa con l'attività della società.	Compenso deducibile per la società secondo il principio di cassa allargato (12 gennaio anno successivo).
	Amministratore Dottore commercialista o Ragionerie commercialista o che esercita attività di lavoro autonomo connessa con l'attività della società.	Compenso deducibile per la società secondo il principio di cassa (entro il 31 dicembre dell'anno).

Qualora il compenso venga erogato sotto forma di **partecipazione agli utili**, il compenso corrisposto agli amministratori non verrà imputato a conto economico poiché per la società non rappresenta un costo, bensì la destinazione di un utile.

Il compenso, tuttavia, è sempre **deducibile** fiscalmente.

NOTA BENE - Con la sentenza n. 67/28/13 della Commissione tributaria regionale di Milano, depositata in segreteria il 23 maggio scorso, viene fissata la deducibilità del compenso agli amministratori o ai soci fondatori deliberato quale partecipazione agli utili **per competenza**

Contributi previdenziali ed assistenziali

I compensi percepiti dall'amministratore potranno essere trattati secondo due diverse modalità:

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)
Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)
Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471
Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

- **come redditi assimilati al lavoro dipendente.** In questo caso si configura un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa e l'azienda dovrà rilasciare la busta paga e operare le ritenute fiscali e previdenziali. L'azienda dovrà altresì emettere il modello CUD entro febbraio dell'anno successivo;
- **come redditi da lavoro autonomo.** In tal caso l'amministratore rilascerà regolare fattura all'azienda.

Nel primo caso gli amministratori devono essere iscritti alla gestione separata Inps e provvedere al versamento dei contributi previdenziali, presentando domanda all'Inps al momento della nomina, comunque entro la data di attribuzione del compenso.

I contributi Inps vanno pagati su compensi e indennità di fine mandato. Vengono trattenuti dalla società e versati utilizzando il modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso: i 2/3 sono a carico della società, la restante parte dell'amministratore.

L'amministratore è inoltre soggetto a **tutela assicurativa Inail** quando svolge le attività previste dall'articolo 1 del D.P.R. 1124 del 1965, ossia se conduce personalmente veicoli a motore, accede in cantieri, usa macchine d'ufficio e così via: in questo caso la società deve iscriverlo entro 30 giorni dalla nomina.

L'obbligo assicurativo non sussiste quando non svolge nessuna attività a rischio prescritte dalla legge, è un professionista ragioniere o dottore commercialista ovvero ricopre l'incarico nell'ambito della propria professione abituale

Deducibilità dei compensi agli amministratori: chiarimenti della giurisprudenza

La deducibilità dei compensi agli amministratori, recentemente, ha subito diverse interpretazioni da parte della giurisprudenza. Si ricordano, a tal proposito, le più significative:

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)
Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)
Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471
Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

- **Sentenza 21933/2008, Corte di Cassazione civ., Sezioni Unite Civ. del 29 agosto 2008:** la sentenza ha affermato che i compensi degli amministratori possono essere corrisposti solo se vi è un'apposita delibera assembleare. A tal fine non è sufficiente la semplice approvazione del bilancio nel quale il compenso è accolto;
- **Corte di Cassazione, Ordinanza n.18702 del 13 agosto 2010:** con l'Ordinanza in oggetto viene negata la deducibilità dei compensi corrisposti dalle società di capitali agli amministratori. I motivi della decisione sono da rinvenirsi nella vecchia formulazione dell'art. 62, co. 3 del Tuir (disciplina ante riforma Ires), dalla quale la Corte di Cassazione aveva dedotto la deducibilità dei compensi solo per gli amministratori delle società di persone.

La Corte aveva aggiunto che la posizione dell'amministratore di società di capitali è *"equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società e non ricorrendo quindi l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione"*.

Successivamente, la sentenza della Corte di Cassazione n.24957/10, e la R.M. n.113/E/12 hanno tuttavia negato tale interpretazione, stabilendo l'impossibilità di equiparare la situazione dell'amministratore di società a quella dell'imprenditore individuale;

- **Corte di cassazione, sentenza n.24957 del 10 dicembre 2010:** la sentenza ammette la deducibilità dei compensi agli amministratori, e stabilisce che la quantificazione del compenso deriva dal consenso degli organi sociali, e non può essere sottoposta ad un sindacato di congruità da parte del fisco. È comunque necessario, affinché l'onere sia fiscalmente deducibile, che la spettanza del compenso risulti da una decisione adottata nel rispetto delle regole del Codice civile;
- **Ordinanza n. 3243/13 della Suprema Corte di Cassazione, pubblicata l'11 febbraio 2013:** l'ordinanza ritiene ammissibile una valutazione quantitativa della inerenza per i compensi erogati agli amministratori. La Corte ha infatti affermato che: *"rientra nei poteri dell'Amministrazione Finanziaria, in sede di accertamento, la"*

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi".

Ne deriva la possibilità per l'Ufficio di negare la deducibilità di un costo ritenuto inesistente o sproporzionato, non essendo lo stesso vincolato ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti (Cass. n. 9497 del 2008);

- **Ordinanza n. 9036/13 della Corte di Cassazione, Sesta Sezione Civile (T), depositata il 15 aprile 2013:** l'ordinanza chiarisce che il compenso dell'amministratore unico di società non è deducibile se l'Amministrazione Finanziaria lo ritiene sproporzionato e non giustificato da valide ragioni economiche. E ciò anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa;

- **Sentenza n.17673 della Corte di Cassazione del 19 luglio 2013:** la sentenza chiarisce che per la deducibilità dei compensi agli amministratori è necessario che gli stessi siano previsti dallo statuto e espressamente deliberati dall'assemblea dei soci. Qualora non ricorrano questi due presupposti il costo non sarà deducibile, sebbene sia stato comunque tassato in capo all'Amministratore.

La mancanza della delibera assembleare richiesta ai fini della deducibilità non può essere sanata dalla successiva delibera di approvazione del bilancio.

Scritture contabili

I compensi corrisposti agli amministratori, qualora costituiscano costi d'esercizio, devono essere rilevati nel rispetto del **principio di competenza**.

Pertanto, nel momento in cui la società proceda alla loro attribuzione dovrà contabilizzare il relativo costo nel rispetto della competenza economica.

Caso 1: Il compenso costituisce reddito assimilato a quello da lavoro dipendente

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

In questo caso si procederà alla rilevazione del cedolino paga emesso.

Esempio

In data 30.06.2013 si rileva il compenso amministratore con rapporto di co.co.co., relativo al primo semestre, per un importo lordo di € 2.400. Ipotizziamo il seguente prospetto paga:

Compenso lordo	€ 2.400
Inps gestione separata	€ 665,28 (di cui 221,76 a carico dell'Amministratore, 443,52 a carico azie)
Trattenuta Irpef netta	€ 500,94
Netto a pagare	€ 1.677,30

Rilevazione compenso amministratore (alla data di delibera assembleare)

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>		
Compenso amministratore (CE)			2.400	
Contributi Inps amministratore (CE)			443,52	
		Debiti vs amministratore (SP)		1.677,30
		Debito vs Inps - amministratore (SP)		665,28
		Debito vs Erario - amministratore (SP)		500,94

Pagamento compenso amministratore (alla data di pagamento)

Debiti vs amministratore (SP)	a	Banca (SP)	1.677,30	
-------------------------------	---	------------	----------	--

Pagamento ritenute amministratore (16 del mese successivo)

<i>Diversi</i>	a	Banca (SP)		1.166,22
Debito vs Inps - amministratore (SP)			665,28	
Debito vs Erario - amministratore (SP)			500,94	

Caso 2: l'amministratore è un professionista che emette fattura

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)
Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)
Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471
Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

In tal caso si dovrà procedere con la normale registrazione della fattura.

Caso 3: compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili

In tal caso le scritture contabili dovranno essere effettuate in sede di destinazione del risultato d'esercizio, rilevando il debito verso l'amministratore.

Alla data di destinazione dell' utile d'esercizio

Utile d'esercizio (CE)	a	Diversi	1.000	
		Riserva straordinaria (SP)		900
		Debito vs amministratori (SP)		100

Alla data di pagamento del compenso all'amministratore

Debito vs amministratori (SP)	a	Banca (SP)	100	
-------------------------------	---	------------	-----	--

Distinti saluti

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenervi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.....

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)
Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)
Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471
Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it