

A cura di Marco Baldin

Trattamento contabile e fiscale dei compensi agli amministratori nelle società di capitali

Categoria: **Bilancio e Contabilità**
Sottocategoria: **Compensi Amministrativi**

La tematica del trattamento contabile e, soprattutto, fiscale dei compensi attribuiti agli amministratori interessa in modo generalizzato quasi tutte le società di capitali. Lo scopo del presente contributo, infatti, è quello di offrire una panoramica quanto più ampia e completa possibile sulla tematica tenendo presente:

- che ai compensi spettanti agli amministratori è applicabile il principio di cassa "allargata" in quanto assimilati ai redditi di lavoro dipendente;
- che vi è la necessità che i compensi degli amministratori di società di capitali, se non stabiliti dallo statuto, siano espressamente deliberati dai soci.

Di cosa si tratta?

Premessa	2
Trattamento Fiscale	2
Deducibilità in capo alla società	3
Preventiva delibera	4
Congruità dei compensi	5
Trattamento IRAP	5
Trattamento Contabile	6
Imposte anticipate	7
Informativa in nota integrativa	8
Riferimenti normativi	9
Allegato 1	
L'Esperto risponde	10

Premessa

Di norma nelle società di capitali vengono attribuiti dei compensi agli amministratori al fine di remunerare le attività svolte nell'adempimento del proprio incarico.



In particolare, ai sensi dell'articolo 2389, comma 1 del Codice civile, i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea salvo che non siano stabiliti nello statuto sociale ex articolo 2364, comma 1 numero 3 del Codice civile.

E, quindi, ove lo statuto nulla disponga in merito al compenso dell'amministratore, competente per la relativa determinazione è l'assemblea dei soci, che può provvedervi sia con la medesima delibera di nomina dei soggetti preposti alle funzioni di gestione aziendale, sia con autonoma e separata deliberazione.

In mancanza di determinazione da parte dell'atto costitutivo ovvero dell'assemblea, rimangono prive di effetti altre eventuali forme di determinazione, tra cui l'accordo orale eventualmente intervenuto fra amministratore e socio di maggioranza, con conseguente attribuzione del carattere di indebito oggettivo al compenso corrisposto.

Pertanto, secondo la sentenza n. 20265 del 04 settembre 2013 della Corte di Cassazione



è necessaria una delibera societaria specifica non essendo possibile che tale delibera sia implicita in quella che approva il bilancio.

La mancanza della specifica delibera ha conseguenze:

- sul piano civilistico in quanto comporta la nullità dell'atto di autodeterminazione del compenso da parte degli amministratori;
- sul piano fiscale in quanto il compenso sarà considerato non deducibile.

Trattamento Fiscale



OSSERVA - Le somme e i valori in genere percepiti in relazione agli uffici di amministratore sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50, comma 1 lettera c-bis del TUIR.

Per tali redditi si applica la disciplina prevista per i redditi di lavoro dipendente dall'articolo 51 del TUIR e quindi:

- il principio di cassa allargato in base al quale si considerano percepiti nel periodo d'imposta le somme e i valori corrisposti dai committenti entro il 12 gennaio dell'anno successivo (circ. Agenzia delle Entrate 67/2001);
- la disciplina dei *fringe benefit*, ivi compresa la determinazione convenzionale con riguardo ai veicoli ad uso promiscuo, i prestiti i fabbricati;
- la disciplina per le indennità e i rimborsi spese relative alle trasferte.



NOTA BENE - Nel caso in cui l'attività di amministratore rientri nei compiti istituzionali del lavoratore dipendente o nell'oggetto della professione esercitata i compensi saranno attratti, rispettivamente, nel reddito di lavoro dipendente ovvero in quello di lavoro autonomo.

Deducibilità in capo alla società

Ai sensi dell'articolo 95, comma 5 del TUIR,

i compensi degli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. Pertanto, sono deducibili secondo il principio di cassa, ossia nel periodo d'imposta nei quali sono corrisposti.

In particolare:

↳ se gli amministratori sono considerati co.co.co. il compenso costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente e si applica il principio di cassa allargato. Sono pertanto deducibili nell'anno "X" i compensi erogati fino al 12.1 dell'anno successivo, sempreché siano riferiti all'anno "X". L'applicazione del criterio di cassa allargata è giustificata da un principio di simmetria con la tassazione in capo all'amministratore co.co.co.;

↳ se gli amministratori sono professionisti si applica il principio di cassa pura. Si tratta dell'ipotesi del professionista le cui mansioni di amministratore rientrano nell'oggetto della propria attività, ossia per le quali sono necessarie competenze tecnico-giuridiche direttamente collegate con l'attività di lavoro autonomo esercitata (es. commercialista, ingegnere amministratore di una società di costruzioni).

Secondo la Circolare INPS 21/2003

il criterio di deducibilità per cassa non si estende ai contributi previdenziali che quindi sono deducibili per competenza. Come precisato dall'INPS, i compensi riferiti all'anno precedente e pagati entro il 12.1 dell'anno successivo, sono assoggettati alle aliquote previdenziali dell'anno precedente.

ESEMPIO

La società Alfa paga i compensi agli amministratori riferiti all'anno 2019 il 07 gennaio 2020. Detti compensi saranno deducibili nel periodo d'imposta 2019.

ESEMPIO

La società Beta corrisponde il compenso all'amministratore riferito all'anno 2019 il 20 gennaio 2020. La deducibilità del compenso sarà rinviata al periodo d'imposta 2020. In tal caso sarà necessario effettuare una variazione in aumento nel modello REDDITI 2020.

Preventiva delibera

Le Sezioni Unite del 29.8.2008 n. 21933 hanno escluso la possibilità di considerare implicitamente deliberati i compensi degli amministratori con l'approvazione del bilancio.

Secondo la Cassazione, sono nulli gli atti di autodeterminazione dei compensi da parte degli amministratori per violazione di una norma imperativa, l'articolo 2389 del Codice civile, in base al quale i compensi degli amministratori sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea.

Affinché la delibera sia valida, occorre che l'assemblea deliberi contestualmente sia in ordine all'approvazione del bilancio che all'attribuzione dei compensi, previa chiara indicazione nella convocazione e nell'ordine del giorno di tale intendimento.

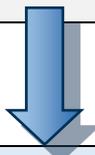




OSSERVA - Muovendo da tale assunto, la sezione tributaria della Suprema Corte ha escluso la deducibilità dei compensi agli amministratori in assenza di preventiva delibera.



Secondo la Cassazione, l'indeducibilità dei compensi "non può che rinvenirsi nella mancanza dei requisiti di certezza e determinabilità della spesa" richiesti dall'articolo 109, comma 1 del TUIR (Cassazione 28.10.2015 n. 21953).



Infatti, nel caso in cui la misura del compenso non sia prestabilita nell'atto costitutivo ovvero in apposita delibera dell'assemblea, la stessa non può essere determinata dal creditore, ma richiede il consenso della società, manifestato mediante una formale deliberazione dell'assemblea dei soci.

Congruietà dei compensi



La Cassazione, dopo aver ribadito che i compensi agli amministratori costituiscono senza dubbio un costo deducibile ha stabilito che la deducibilità dei costi è subordinata al rispetto dell'inerenza all'attività dell'impresa e pertanto, una volta accertata tale qualità del costo:

↳ *"risulta difficile dire in quale misura esso è deducibile o meno, a meno che non vi sia un'indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese ..."*.

Pertanto, la misura dei compensi non è sindacabile dall'Amministrazione finanziaria (Cassazione 10.12.2010 n. 24957)

Trattamento IRAP



I compensi per l'incarico di amministratore o sindaco di società corrisposti a professionisti che esercitano un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale (esempio amministratore di società che sia dottore commercialista o esperto contabile) sono deducibili per l'impresa erogante, in quanto attratti nell'ambito del reddito professionale del percipiente, come precisato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12.12.2001 n. 105.



NOTA BENE - Nei casi diversi da questa ipotesi, invece, i compensi corrisposti ad amministratori, sindaci e revisori, in quanto redditi di lavoro dipendente o a questi assimilati, sono indeducibili ai fini IRAP ai sensi dell'articolo 5, comma 1 del D.Lgs. 446/1997, fatta salva l'applicazione delle deduzioni eventualmente spettanti ai sensi dell'articolo 11 del medesimo D.Lgs. 446/97.

Trattamento Contabile

Secondo il documento OIC 12, paragrafo 63, i compensi agli amministratori e i relativi rimborsi spese sono da classificare, nel bilancio d'esercizio in cui sono maturati per competenza in base alle delibere assembleari o alle norme statuarie, nel Conto economico alla voce B.7 "Costi per servizi".



OSSERVA - Gli eventuali debiti verso gli amministratori per emolumenti loro spettanti non ancora corrisposti alla data di chiusura dell'esercizio vanno esposti nello Stato patrimoniale alla voce D.14 "Altri debiti, importi esigibili entro l'esercizio successivo").

Le registrazioni contabili assumono connotazioni diverse a seconda della tipologia di reddito che tale compenso va a costituire: reddito assimilato a quello da lavoro dipendente ovvero reddito da lavoro autonomo.

Nel primo caso la società deve emettere un cedolino paga e applicare le relative ritenute fiscali e previdenziali (gestione separata).



ESEMPIO

Al sig. Rossi, amministratore di Alfa Srl, per il mese di novembre 2019 viene corrisposto un compenso precedentemente deliberato dall'assemblea dei soci pari ad Euro 10.000 al loro di oneri sociali e previdenziali.

La scrittura contabile sarà la seguente:

Compenso amministratore (B.7 CE)	a	Diversi	
		Amministratore c/compensi (D.14 SP)	5.900,00
		Erario c/ritenute IRPEF (D.12 SP)	3.200,00
		INPS c/contributi (D.13 SP)	900,00
			10.000,00

Analogo trattamento sarà riservato per i contributi INPS a carico della società:

Contributi INPS (B.7 CE)	a	INPS c/contributi (D.13 SP)	1.800,00
--------------------------	---	-----------------------------	----------

Qualora l'attività di amministratore sia svolta all'interno di una professione autonoma i relativi compensi andranno fatturati e la società effettuerà le seguenti registrazioni contabili:

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>	xx,xx
Compenso amministratore			x,xx
Contributo previdenziale	cassa		x,xx
Credito IVA			x,xx
		Debito vs amministratore	x,xx
		Erario c/ritenute	x,xx

Un'ulteriore ipotesi che interessa gli emolumenti agli amministratori è rappresentata dalla partecipazione agli utili degli stessi, così come previsto dall'articolo 2432 del Codice civile. In tal caso, il compenso all'amministratore non rappresenta un costo a per l'azienda ma solo una modalità di destinazione degli utili. La relativa scrittura contabile potrà quindi prevedere:

Utile netto	a	<i>Diversi</i>	xx,xx
		Riserva legale	x,xx
		Riserva straordinaria	x,xx
		Debito vs amministratore	x,xx

Imposte anticipate



RICORDA - Come precedentemente affermato, il compenso corrisposto agli amministratori deve essere iscritto in bilancio per competenza mentre è fiscalmente deducibile secondo il principio di cassa allargato, ai sensi dell'articolo 95, comma 5 del TUIR.

Qualora tra il principio di cassa allargato e quello di competenza ci siano sfasature temporali, nel bilancio d'esercizio cui la prestazione si riferisce occorre stanziare la quota di imposta anticipata inerente il compenso.

La posta va iscritta nella voce C.II.4-ter "imposte anticipate" dello Stato patrimoniale e nella voce 22 "imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate" del Conto economico (con il segno meno).



ESEMPIO

Al sig. Verdi, amministratore della società Beta Srl, viene deliberato dall'assemblea dei soci l'attribuzione di un compenso per l'anno 2019 di Euro 40.000. Questo compenso, però, verrà corrisposto monetariamente solo nel febbraio 2020. Pertanto, per il 2019, si verifica una temporanea indeducibilità di detto compenso che comporta un'anticipazione del pagamento dell'IRES.

La rilevazione contabile è la seguente:

Imposte anticipate (SP)	a Imposte anticipate (CE)	9.600,00
-------------------------	---------------------------	----------

L'importo di Euro 9.600 è dato dal compenso non corrisposto di Euro 40.000 per l'aliquota IRES del 24%. Nella più frequente ipotesi in cui il compenso sia indeducibile ai fini IRAP non va rilevata la fiscalità differita relativa all'IRAP.

Informativa in nota integrativa

L'articolo 2427, comma 1, numero 16 del Codice civile

richiede l'indicazione nella Nota integrativa dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci.

Tale informazione, precisa la norma, non deve essere fornita nominativamente ma cumulativamente per ciascuna categoria.

L'indicazione deve riguardare:

- i compensi che compaiono nei costi (voce B.7 del Conto economico: spese per servizi, come spese per il funzionamento di organi sociali);
- i compensi che rappresentano una partecipazione agli utili, e che quindi non compaiono nel Conto economico.



ATTENZIONE! - deve essere fornita la specifica indicazione circa il tasso d'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.

Riferimenti normativi

- Articolo 2389 del Codice Civile;
- Articoli 50, 56, 95, comma 1 [TUIR](#);
- Principio contabile OIC 12;
- Circolare Agenzia delle Entrate 57/E/2001;
- Circolare Agenzia delle Entrate 105/E/2001.

Allegato 1

L'Esperto risponde...

Oggetto: Deducibilità compensi amministratore unico

DOMANDA

Si chiede se è possibile per una srl dedurre i compensi erogati all'amministratore unico. Il quesito posto deriva dall'Ordinanza della Corte di Cassazione 14.11.2013 n. 25572 che sembra aver escluso, di fatto, tale possibilità, in quanto, secondo la Corte, la posizione dell'amministratore unico di società di capitali è equiparabile, sotto il profilo giuridico, alla figura dell'imprenditore, il quale non è soggetto ad altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare. Si richiede pertanto se sia deducibile il compenso attribuito ad un amministratore unico che risulta anche essere socio della stessa SRL?

RISPOSTA

La questione relativa alla deducibilità dei compensi dell'amministratore unico di srl risulta controversa. Infatti, ai sensi dell'articolo 60 del TUIR, non sono ammesse deduzioni a titolo di compenso per il lavoro svolto, tra gli altri, dall'imprenditore.

Nel caso di amministratore unico di srl, la Corte di Cassazione, con Ordinanza 14.11.2013 n. 25572, ha affermato che il compenso non è deducibile dal reddito d'impresa. Ciò in quanto, sussistendo un'equiparazione tra amministratore unico e imprenditore, la remunerazione riconosciuta rientrerebbe in quella relativa all'attività svolta dall'imprenditore, la cui deducibilità è vietata dalle disposizioni del TUIR. L'Amministrazione finanziaria con le Risoluzioni n. 158 del 27 maggio 2002 e n. 113 del 31 dicembre 2012 ha, tuttavia, stabilito che l'articolo 60 del TUIR si riferisce, in realtà,

↳ *"al solo imprenditore individuale e non anche all'impresa esercitata in forma collettiva".*



In tale ottica, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, l'articolo 60 del TUIR non è applicabile ai compensi degli amministratori, in quanto corrisposti da un soggetto collettivo i compensi sono, quindi, deducibili ai sensi dell'articolo 95, comma 5 del TUIR. Pertanto, la tesi dell'Agenzia delle Entrate è opposta a quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione.

In dottrina, l'orientamento maggioritario è favorevole alla deducibilità dei compensi dell'amministratore unico.