

Il compenso agli amministratori

Il trattamento di fine mandato

CIRCOLARI 24 FISCO

REDDITO D'IMPRESA

Il compenso agli amministratori

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESA

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Il compenso degli amministratori deve essere civilisticamente determinato e deliberato, non potendo essere “accettato” implicitamente con l'approvazione del bilancio. Da un punto di vista fiscale è deducibile per cassa.

COMMENTO

L'[articolo 95 del DPR 917/1986](#) che dispone in merito alla deducibilità dei compensi erogati agli amministratori, trova collocazione nel Titolo II, Capo II, Sezione I, titolata “Determinazione della base imponibile”. In altre parole la disposizione si trova all'interno delle norme riferite all'imposta sul reddito delle società, e questo a far tempo dalla riforma posta in essere attraverso il Dlgs 344/2003. Per espresso richiamo dell'[articolo 56 del Tuir](#), le disposizioni contenute nella Sezione I appena richiamata, sono applicabili anche per la determinazione del reddito con riferimento alle società di persone e agli imprenditori individuali salvo, come chiarito dallo stesso articolo [56](#), quanto stabilito nel Capo VI del Titolo I.

Con riferimento al compenso erogato agli amministratori, quindi, anche per le società di persone vale la regola di deducibilità secondo il principio di cassa nonché le ulteriori regole valide per le società “maggiori”, ossia per le società di capitali.

La scelta del regime di deducibilità per cassa è da attribuire al fatto che il Legislatore ha voluto evitare politiche fiscali vantaggiose per la società, consistenti nell'imputare per competenza, come costi, i compensi riconosciuti agli amministratori, deducendoli, così, senza che i percipienti provvedessero alla loro tassazione.

È bene far presente che prima dell'intervento della legge 537/1993, che ha collegato la deducibilità del compenso al suo pagamento, vigeva, anche per tale spesa sostenuta dalla società, il principio della competenza.

È evidente, però, che visto che l'amministratore avrebbe tassato il compenso solo nell'anno di percepimento dello stesso seguendo, quindi, il naturale principio di cassa, la società era libera di inserire in bilancio il costo e di tenere sospeso il pagamento del compenso, risparmiando,

così, le imposte che l'amministratore, seppure in percentuale diversa, avrebbe versato solo in periodi d'imposta successivi.

Ovviamente, dal punto di vista della rappresentazione contabile, è bene evidenziare che i compensi continuano a essere rilevati in conto economico per competenza, e che in sede dichiarativa, nel caso in cui non dovessero essere stati pagati in tutto o in parte nell'esercizio, dovranno essere oggetto di una variazione in aumento e, al momento della loro corresponsione, di una variazione in diminuzione.

Dopo aver introdotto, quindi, la deducibilità per cassa, il Legislatore non ha evidenziato o prescritto nessun'altra particolare condizione, al fine di qualificare come deducibili i compensi degli amministratori, al contrario di quanto avveniva in presenza dell'ormai datato Dpr 597/1973, sostituito poi nel 1986 dal Dpr 917/1986.

L'[articolo 59 del Dpr 597/1973](#), stabiliva, infatti, che “i compensi corrisposti dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ai soci amministratori sono deducibili nei limiti delle misure correnti per gli amministratori non soci”.

Proprio in merito alla “misura” del compenso, visto che con il passaggio dal Dpr 597/1973 al Dpr 917/1986, l'inciso sopra riportato non è stato riproposto, la Cassazione ha affermato che “non significa che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura (del compenso, ndA) indicata in deliberazioni sociali o contratti, e ciò a prescindere dall'invalidità di tali atti” e che l'Amministrazione finanziaria può altresì “valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere a rettifica di quest'ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa e di conseguenza negare la deducibilità di parte del costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa” ([Cassazione n. 12813 del 27/09/2000](#)).

Con successiva sentenza ([n. 6599 del 09/05/2002](#)), la stessa Corte di Cassazione arrivò, però, ad affermare l'insindacabilità del compenso all'amministratore con riferimento al quantum, sostenendo che l'Amministrazione finanziaria “non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone, per cui tali compensi sono deducibili come costi ai sensi dell'articolo 62 del Dpr 917/1986 (ora articolo [95](#) e [56](#) del Tuir, ndA)”. Medesima posizione è stata assunta, sempre dalla suprema Corte, con la [sentenza n. 21155/2005](#), e con la sentenza [n. 28595/2008](#).

Quindi, se dal punto di vista della quantificazione del compenso spettante all'amministratore, l'Amministrazione finanziaria non ha la possibilità di sindacare la decisione dell'ente collettivo, la determinazione degli stessi compensi deve risultare, però, da apposita deliberazione adottata da parte dell'assemblea dei soci.

Sempre la Corte di Cassazione, questa volta a sezioni unite, con la [sentenza n. 21933 del 29 agosto 2008](#), ha affermato, infatti, che il compenso degli amministratori non può essere semplicemente ratificato dall'assemblea dei soci che approva il bilancio. Non è possibile, in altre parole, sostenere che con l'approvazione del bilancio, i soci approvino implicitamente anche i compensi riconosciuti all'amministratore o agli amministratori, essendo stati inseriti come costo nel conto economico.

Ricorda la sentenza che “dall'[art. 2364 del codice civile](#) emerge con chiarezza che la legge considera le deliberazioni di approvazione del bilancio (n. 1) e quelle di determinazioni dei compensi degli amministratori (n. 3) come aventi oggetti e contenuti diversi e distinti (Cassazione 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 codice civile](#)) il compenso. E poiché, continua ancora la Cassazione, “è certo che il bilancio in ogni caso contiene la posta relativa al compenso degli amministratori, a voler ammettere che la delibera di approvazione debba ritenersi come implicita determinazione del compenso, la norma di cui si tratta sarebbe del tutto inutile. Peraltro, anche a voler ipotizzare l'ammissibilità di una ratifica tacita della (auto)determinazione del compenso da parte dell'amministratore, sarebbe necessaria la prova che, approvando il bilancio l'assemblea sia a conoscenza del vizio e abbia manifestato la volontà di far proprio l'atto posto in essere dall'organo privo di potere, non essendo invece sufficiente, in quanto circostanza non univoca, la generica delibera di approvazione”.

In altre parole, la cosiddetta autodeterminazione del compenso, poi ratificato implicitamente dall'assemblea che approva il bilancio, non può trovare assolutamente validità. Il compenso degli amministratori deve, quindi, essere deliberato dall'assemblea dei soci in modo esplicito, tenuto conto che il primo comma dell'[articolo 2389 del codice civile](#) stabilisce testualmente che “i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea”.

La Cassazione è tornata successivamente sull'argomento ([sentenza n. 17673 del 19 luglio 2013](#)), ribadendo quanto già asserito dalla stessa Corte, evidenziando, però, che “conseguentemente, l'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica delibera richiesta dall'[art. 2389](#) citato, 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”.

Anche dal punto di vista fiscale, l'Amministrazione finanziaria al fine di riconoscere la deducibilità del compenso dell'amministratore pretende, di fatto, che vi sia la preventiva delibera assembleare. Tale assunto deriva dal fatto, così come evidenziato dalla [Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia n. 186 del 18 ottobre 2010](#), che l'[articolo 95 del Tuir](#) stabilisce testualmente che siano deducibili “i compensi spettanti agli amministratori”.

Il termine “spettanti” è evidentemente riferito alla disciplina civilistica e, di conseguenza, alla necessità di apposita delibera. Non è valida nemmeno fiscalmente, quindi, la delibera postuma di ratifica del compenso ovvero l'implicita convalida dello stesso attraverso l'approvazione del bilancio.

È bene, infine, far presente che nulla è cambiato, con riferimento alla necessità fiscale della presenza della delibera in atto costitutivo o in assemblea del compenso dell'amministratore, malgrado, nel 2000, la legge 342 abbia modificato la natura dei compensi, inquadrandoli tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e introducendo l'obbligo di emissione della busta paga, proprio come avviene per i redditi di lavoro dipendente.

REDDITO D'IMPRESA

Il trattamento di fine mandato

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Agli amministratori la società può conoscere un'indennità di fine rapporto che può essere equiparata, come natura, al Tfr dei dipendenti. L'amministrazione finanziaria afferma in un proprio documento che tale indennità (Tfm) è fiscalmente deducibile solo se il documento che la riconosce ha data certa.

COMMENTO

L'[articolo 105 del Dpr 917/1986, al comma 4](#), ammette in deduzione dal reddito d'impresa, fra gli altri, anche “gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'[articolo 17, comma 1, lettere c, d e f](#)”.

L'[articolo 17 del Tuir](#), che tratta sostanzialmente della tassazione separata di alcuni redditi, alla lettera c annovera le “indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui [al comma 2 dell'articolo 49](#), se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (...)”.

In altre parole, l'indennità di fine rapporto riconosciuta dalla società al proprio amministratore o ai propri amministratori, è un costo fiscalmente deducibile, in quanto l'[articolo 105 del Tuir](#) così stabilisce senza, peraltro, prescrivere alcun particolare e ulteriore adempimento.

Fino al 2008, anno in cui l'agenzia delle Entrate intervenne con un proprio documento di prassi in merito e di cui si dirà a breve, maggioritaria dottrina sosteneva che nessun nesso vi era tra i requisiti richiesti per rendere deducibile l'indennità di fine rapporto dell'amministratore ([art. 105 del Tuir](#)) e i requisiti richiesti per la sua tassazione separata in capo all'amministratore stesso, nel momento in cui avesse percepito tale indennità ([art. 17 sempre del Tuir](#)). È solo in quest'ultimo caso, infatti, che per poter fruire della tassazione separata, la norma contenuta nella [lettera c dell'articolo 17](#), richiede la presenza di un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Il richiamo effettuato dall'[articolo 105, comma 4](#), all'indennità appena citata vale, quindi, solo come "individuazione" della tipologia di costo che il Legislatore ha inteso rendere deducibile per l'impresa ma, come appena detto, non implica che la stessa norma pretenda la presenza del requisito indicato nell'[articolo 17](#) (atto avente data certa).

Tale posizione, sposata, come si è detto, da maggioritaria dottrina e sostenuta anche dalla norma di comportamento dell'Associazione dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Milano n. 180 del 2011, con la quale è stata sottolineata la piena deducibilità dell'indennità in questione (Tfm), indipendentemente dalla presenza di un atto precedente tale accantonamento, avente data certa, è "adombrata" dalla [risoluzione n. 211/E del 22.05.2008 dell'agenzia delle Entrate](#). In tale ultimo documento, l'amministrazione finanziaria interpellata sulla deducibilità per competenza o per cassa dell'accantonamento in questione, chiarendo che si tratta di costo deducibile per competenza ha altresì affermato che esso diventa deducibile nell'anno di erogazione qualora non sia presente un documento avente data certa anteriore all'accantonamento dell'indennità.

Più precisamente, la risoluzione afferma che "si ritiene che il rinvio a quest'ultima disposizione ([art 17, comma 1, lettera c del Tuir](#), ndA) debba rigorosamente ed esclusivamente intendersi quale specifico riferimento ai rapporti risultanti da data certa con la conseguenza che, per i rapporti che non soddisfano tale condizione, viene meno la deducibilità (per competenza, ndA) del relativo accantonamento per indennità di fine mandato".

È evidente che la posizione presa dall'agenzia delle Entrate risulta essere una forzatura di quanto in effetti stabilito e voluto dal legislatore che, altrimenti, nell'[articolo 105 del Tuir](#), avrebbe condizionato la deducibilità per competenza del Tfm specificando la necessità della presenza delle medesime condizioni di cui all'[art. 17, primo comma, lettera c del Dpr 917/1986](#).

A oggi, dunque, la situazione risulta essere confusa, con una buona parte della dottrina, tra cui il documento dell'AIDC di Milano sopra citato ed emanato successivamente alla risoluzione, a sostenere comunque la non necessità di alcun documento avente data certa per rendere deducibile, per competenza, l'indennità di fine mandato riconosciuta all'amministratore e, dall'altra, l'amministrazione finanziaria in possesso di una propria presa di posizione ufficiale.

Si ritiene, in ogni caso, che per le indennità riconosciute all'amministratore prima del 2008, ancorché stanziata nei periodi d'imposta successivi, l'amministrazione non possa in nessun caso recuperare a tassazione il costo imputato a conto economico visto che, comunque, il chiarimento tramite la [risoluzione 211/E](#) è stato fornito solo nel corso del 2008. Per quanto concerne, invece, le indennità riconosciute dopo il citato chiarimento dell'agenzia delle Entrate ritengo che la richiesta di un documento avente data certa rimanga, comunque, una forzatura di quella che è la portata della norma che risulta essere, una volta tanto, chiara nell'intento di voler richiamare solamente la tipologia di reddito, con il riferimento all'[articolo 17, primo comma, lettera c del Tuir](#).

È evidente che al fine di evitare qualsiasi spiacevole ripresa a tassazione da parte dell'amministrazione finanziaria delle indennità imputate per competenza a bilancio e, di

conseguenza, un necessario contenzioso che vedrebbe l'Agenzia "appoggiarsi" al proprio documento di prassi, è comunque utile e consigliabile ufficializzare l'indennità attraverso un documento dotata di data certa.

Per completezza si ricorda che la data certa può essere attribuita al documento attraverso uno dei seguenti sistemi:

- estratto notarile del libro delle deliberazioni;
- vidimazione notarile del libro delle deliberazioni (Rdl 1666/1937, Art 1);
- notifica rituale all'amministratore della deliberazione che gli attribuisce l'indennità;
- invio all'amministratore di copia della delibera mediante raccomandata in plico senza busta.

Si ritiene che la data certa possa essere attribuita anche inviando la delibera tramite Pec a un'altra Pec, come allegato o riportando la stessa delibera nel testo dell'email certificata. Tale sistema, infatti, garantisce l'esistenza del documento allegato o riportato ancor più della "normale" raccomandata in plico aperto ove, volendo essere pignoli e pratici, il documento inviato avrebbe potuto essere vuoto non potendo nessuno certificare il suo contenuto.

SI RICORDA CHE

- Il compenso riconosciuto agli amministratori non può essere sindacato dall'amministrazione finanziaria.
- Il trattamento di fine mandato rappresenta un'indennità riconosciuta all'amministratore che può essere equiparata al Tfr dei dipendenti

SCHEMI E TABELLE

La disciplina dei compensi agli amministratori e del Tfm

| | |
|--------------------------------------|---|
| La disposizione sul compenso | L' articolo 95 del Dpr 917/1986 , che dispone in merito alla deducibilità dei compensi erogati agli amministratori, trova collocazione nel Titolo II, Capo II, Sezione I, titolata "Determinazione della base imponibile". In altre parole la disposizione si trova all'interno delle norme riferite all'imposta sul reddito delle società, e questo a far tempo dalla riforma posta in essere attraverso il Dlgs 344/2003. Per espresso richiamo dell' articolo 56 del Tuir , le disposizioni contenute nella Sezione I appena richiamata, sono applicabili anche per la determinazione del reddito con riferimento alle società di persone e agli imprenditori individuali, salvo, come chiarito dallo stesso articolo 56 , quanto stabilito nel Capo VI, del Titolo I. Con riferimento al compenso erogato agli amministratori, quindi, anche per le società di persone vale la regola di deducibilità secondo il principio di cassa nonché le ulteriori regole valide per le società "maggiori", ossia per le società di capitali. |
| La sindacabilità del compenso | Con la sentenza n. 6599 del 09/05/2002 , la Corte di Cassazione ha affermato l'insindacabilità del compenso all'amministratore con riferimento al quantum, sostenendo che l'amministrazione finanziaria "non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone, per cui tali compensi sono deducibili come costi ai sensi dell'articolo 62 del Dpr 917/1986 (ora articolo 95 e 56 del Tuir, ndA)". |

Le norme sul Tfm

L'**articolo 105 del Dpr 917/1986**, al comma 4, ammette in deduzione dal reddito d'impresa, fra gli altri, anche "gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'**articolo 17, comma 1, lettere c,) e f**". L'**articolo 17 del Tuir**, che tratta sostanzialmente della tassazione separata di alcuni redditi, alla lettera c annovera le "indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2 dell'articolo 49, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (...)". In altre parole, l'indennità di fine rapporto riconosciuta dalla società al proprio amministratore o ai propri amministratori, è un costo fiscalmente deducibile, in quanto l'**articolo 105 del Tuir** così stabilisce senza, peraltro, prescrivere alcun particolare e ulteriore adempimento.

La posizione dell'agenzia delle Entrate fino al 2008

Fino al 2008, anno in cui l'agenzia delle Entrate intervenne con un proprio documento di prassi in merito e di cui si dirà a breve, maggioritaria dottrina sosteneva che nessun nesso vi era tra i requisiti richiesti per rendere deducibile l'indennità di fine rapporto dell'amministratore (**art. 105 del Tuir**) e i requisiti richiesti per la sua tassazione separata in capo all'amministratore stesso, nel momento in cui avesse percepito tale indennità (**art. 17 sempre del Tuir**). È solo in quest'ultimo caso, infatti, che per poter fruire della tassazione separata, la norma contenuta nella **lettera c dell'articolo 17**, richiede la presenza di un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto

La risoluzione n. 211/E/2008

Tale posizione, sposata, come si è detto, da maggioritaria dottrina e sostenuta anche dalla norma di comportamento dell'Associazione de dottori commercialisti ed esperti contabili di Milano n. 180 del 2011, con la quale è stata sottolineata la piena deducibilità dell'indennità in questione (c.d. Tfm), indipendentemente dalla presenza di un atto, precedente tale accantonamento, avente data certa, è "adombrata" dalla **risoluzione n. 211/E del 22.05.2008 dell'agenzia delle Entrate**. In tale ultimo documento, l'amministrazione finanziaria interpellata sulla deducibilità per competenza o per cassa dell'accantonamento in questione, chiarendo che si tratta di costo deducibile per competenza ha altresì affermato che esso diventa deducibile nell'anno di erogazione qualora non sia presente un documento avente data certa anteriore all'accantonamento dell'indennità.