

Milano, 5 Ottobre 2017

*La remunerazione degli amministratori:*

*Regole civilistiche, fiscali e contabili*



# *Indice*

## LA REMUNERAZIONE DEGLI AMMINISTRATORI

1. LA FIGURA DELL'AMMINISTRATORE
2. TIPOLOGIE DI CONTRATTO
3. ASPETTI FISCALI
4. ASPETTI FISCALI E PRINCIPALI CONTENZIOSI  
Coffee Break
5. TFM
6. SCRITTURE CONTABILI
7. ASPETTI CRITICI E PARTICOLARITA'

# *La Figura dell'amministratore*

## CODICE CIVILE

- Ai sensi dell'art. 2383 cod.civ. (S.P.A.) "La nomina degli amministratori spetta all'assemblea, fatta eccezione per i primi amministratori, che sono nominati nell'atto costitutivo»
- Ai sensi dell'art. 2475 cod.civ. (S.R.L.) «Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci, nominati con decisione dei soci (...)»
- Ai sensi dell'art. 2295 cod.civ. (S.N.C. anche per S.A.S.) «L'atto costitutivo delle società deve indicare (...) i soci che hanno l'amministrazione e la rappresentanza della società»

# La Figura dell'amministratore

## PRINCIPALI DIFFERENZE TRA SRL E SPA

|                    | SRL  | SPA   |
|--------------------|--|---|
| DURATA IN CARICA   | A scelta (anche fino a revoca)   | Non superiore ai tre anni, rieleggibili con scadenza alla data dell'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio in carica |
| INDIPENDENZA       | I soci hanno diritto di avere dagli amministratori notizie e informazioni sull'andamento della società             | La gestione della società spetta esclusivamente agli amministratori che rispondono delle loro azioni                                  |
| RESPONSABILITA'    | Non è espressamente previsto un obbligo di diligenza, ma per analogia si ritiene di utilizzare lo stesso delle SPA | Gli amministratori (ex art. 2392) devono adempiere ai doveri imposti dalla legge e dallo Statuto                                      |
| REQUISITI «MORALI» | Non vi è alcuna specifica  | Lo Statuto può subordinare l'assunzione della carica a speciali requisiti di onorabilità  |

# *La Figura dell'amministratore*

## AMMINISTRAZIONE IN SOCIETA' PER AZIONI

- Il legislatore ha previsto per la società per azioni ben tre distinti sistemi di amministrazione e controllo. Ciascun sistema di amministrazione e controllo è caratterizzato da organi denominati in modo diverso, con funzioni e relazioni reciproche differenti:
  1. sistema tradizionale (amministratore unico/consiglio di amministrazione, collegio sindacale e revisore legale dei conti o società di revisione legale dei conti)
  2. sistema monistico (consiglio di amministrazione, comitato per il controllo della gestione e revisore legale dei conti o società di revisione legale dei conti);
  3. sistema dualistico (consiglio di gestione, consiglio di sorveglianza e revisore legale dei conti o società di revisione legale dei conti).

In mancanza di una specifica disposizione statutaria, l'amministrazione ed il controllo della società sono disciplinati dalle norme che prevedono e regolano il sistema tradizionale.

# *La Figura dell'amministratore*

## AMMINISTRAZIONE IN SOCIETA' A RESPONSABILITA' LIMITATA

Due sono i tipi di organo amministrativo possibili nelle società a responsabilità limitata:

1. **ORGANO MONOCRATICO**, quando l'amministrazione è affidata ad un amministratore unico;
2. **ORGANO PLURIPERSONALE**, quando l'amministrazione è affidata ad una pluralità di soggetti.

• Tre, invece, sono i modelli di amministrazione:

1. **AMMINISTRATORE UNICO**
2. **CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE**
3. **PLURALITA' DI AMMINISTRATORI** (in via disgiunta, congiunta o mista).

Quando l'amministrazione è affidata a una pluralità di soggetti, se l'atto costitutivo non dispone diversamente, essi costituiscono il consiglio di amministrazione.

# *La Figura dell'amministratore*

## GLI ADEMPIMENTI «BUROCRATICI»

La nomina di uno o più amministratori, sia esso di SRL o di SPA, soggiace all'obbligo di «pubblicità dichiarativa» attraverso la domanda di iscrizione della nomina stessa al Registro delle Imprese che prevede le seguenti caratteristiche:

- Scadenza : entro 30 giorni
- Sanzioni : euro 68,66 per ogni amministratore nominato, più spese di notifica verbale (se la domanda è presentata entro 30 giorni successivi alla scadenza) ; euro 206,00 per ogni amministratore nominato, più spese di notifica verbale (se la domanda è presentata oltre 30 giorni successivi alla scadenza)

# *La Figura dell'amministratore*

## GLI ADEMPIMENTI «BUROCRATICI»

- Soggetto obbligato: il medesimo organo amministrativo che ha l'obbligo di iscrivere la propria nomina
- Soggetti delegabili: il procuratore oppure il professionista incaricato
- Firma: digitale. Sia del soggetto che presenta la domanda, sia dell'amministratore, ad eccezione dei casi di procura (in assenza di firma digitale) a un soggetto terzo
- Modelli: Modello S2 e Intercalare per ogni amministratore nominato
- Allegati: Copia informatica del verbale di assemblea di nomina



# *Tipologie di contratto*

## UN PO' DI «STORIA»

Secondo la dottrina tradizionale il rapporto tra amministratore e società era assimilato a un contratto di MANDATO a esecuzione continua e reiterata.

Con la riforma del diritto societario è scomparso il riferimento al Mandato in luogo di una più vicina equiparazione del ruolo dell'amministratore a quello dell'imprenditore e quindi di GESTORE dell'impresa.

Secondo la giurisprudenza siamo invece di fronte a un rapporto obbligatorio avente ad oggetto da una parte la prestazione d'opera e dall'altro la corresponsione del compenso.

# *Tipologie di contratto*

## DIFFERENTI TIPOLOGIE

Per prassi, la retribuzione dell'amministratore può essere corrisposta con differenti modalità.

1. Collaborazione coordinata e continuativa (lavoro parasubordinato)
2. Prestazione di lavoro autonomo
3. Rapporto di lavoro subordinato (o a questo assimilabile).

# *Tipologie di contratto*

## COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

Nel caso di compenso derivante da collaborazione coordinata e continuativa, c.d. Co.Co.Co, se stabilito in misura fissa:

1. viene tassato nell'anno in cui è incassato dall'amministratore, in base al principio di cassa "allargato";
2. è sottoposto a ritenuta alla fonte, compresi i compensi in natura;
3. è soggetto a contribuzione mediante iscrizione alla gestione separata INPS (di cui 1/3 a carico del lavoratore e 2/3 a carico dell'azienda). Nota: il socio amministratore di una Srl deve iscriversi sia alla Gestione Separata Inps sia alla Gestione Commercianti Inps D.L. 78/2010 qualora svolga la propria attività con assiduità e prevalenza a favore della società stessa.

# *Tipologie di contratto*

## COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

L'articolo 7 della Legge n. 81/2017 ha previsto un aumento dell'aliquota contributiva per alcune categorie di soggetti iscritti alla Gestione Separata Parasubordinati, in vigore dall'1 luglio 2017.

Di conseguenza a decorrere da tale data, per gli amministratori iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata, non pensionati e privi di partita IVA, è dovuta un'aliquota contributiva aggiuntiva pari allo 0,51%.

Tale aliquota si aggiunge a quelle attualmente in vigore pari a:

32,00%, ex lege n. 92/2012 + 0,50%, ex lege n. 449/1997 + 0,22%, ex Decreto Ministeriale 12 luglio 2007.

Dunque, aggiunta a queste quella dello 0,51%, l'aliquota totale dovuta nei suddetti casi è pari al 33,23%. (In caso di altra tutela pensionistica o per pensionati l'aliquota è pari al 24%)

# *Tipologie di contratto*

## PRESTAZIONI DI LAVORO AUTONOMO

E' possibile anche che il rapporto tra società e amministratore resti nell'ambito di una prestazione di lavoro autonomo:

1. In caso di amministratore professionista e titolare di partita Iva
2. In caso l'attività di amministratore esiga le necessarie conoscenze tecnico-giuridiche strettamente inerenti l'attività di lavoro autonomo esercitata. In tal caso la valutazione dell'inerenza deve essere operata tenendo in considerazione quanto disposto dai singoli ordinamenti giuridici professionali. In assenza di una previsione espressa contenuta negli ordinamenti professionali, l'inerenza sussiste quando il professionista svolge l'incarico in una società o ente che esercita un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione.

# *Tipologie di contratto*

## PRESTAZIONI DI LAVORO AUTONOMO

In tal caso viene prevista l'applicazione delle regole previste per i lavoratori autonomi. In particolare:

1. la possibilità di dedurre le spese inerenti l'esercizio della professione;
2. la tassazione per cassa e l'effettuazione, da parte della società erogante, di una ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 20% (in caso non si tratti di un soggetto forfettario);
3. il concorso del compenso alla formazione della base imponibile ai fini IRAP del professionista amministratore e l'assoggettamento dei compensi all'imposta sul valore aggiunto, nonché l'assoggettamento alla contribuzione prevista dalla categoria di appartenenza (Cassa o Inps Gestione Separata con aliquota del 25,72%)

# *Tipologie di contratto*

## RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

Perché un dipendente della società possa rivestire anche la carica di amministratore della stessa è necessario che si mantengano ferme due principali condizioni:

1. i poteri attribuiti al dipendente/amministratore non devono pregiudicare l'esistenza di un vincolo di subordinazione;
2. l'attività del dipendente non deve restare assorbita dalle mansioni di amministratore. In tale ultimo caso, le mansioni del dipendente devono essere accuratamente descritte perché non si sovrappongano a quelle di amministratore.

Confermato dalla sentenza della corte di Cassazione n. n. 24188/06.

# *Tipologie di contratto*

## RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

Casi già affrontati in giurisprudenza e possibili soluzioni:

1. La qualifica di Amministratore unico (o di Presidente del Cda) di una società di capitali non è sostanzialmente compatibile con la condizione di lavoratore subordinato della stessa società;
2. è normalmente ammessa la compatibilità della figura del dirigente di azienda – lavoratore dipendente della società - con quella di membro del consiglio di amministrazione della società il quale, seppure investito di particolari deleghe, conserva quale organo di etero-direzione il Consiglio di amministrazione di cui fa parte;



# *Tipologie di contratto*

## RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

Conseguenza di mancata presenza di Eterodirezione, ossia del comando altrui:

1. Contestazione della deducibilità delle retribuzioni del rapporto di lavoro dipendente in capo alla società
2. disconoscimento della prestazione previdenziale creata con i contributi versati

# *Tipologie di contratto*

## BENEFIT E RIMBORSI

Non vi è alcuna norma specifica, ma per prassi anche i rimborsi e i benefit di vario genere devono essere inseriti nel contratto di lavoro (sia esso parasubordinato, subordinato o professionale) sottoscritto tra la società e l'amministratore.

In alcuni casi è possibile provvedere (come nel caso di rimborso auto dell'amministratore) a inserire l'autorizzazione all'utilizzo del mezzo direttamente nel verbale di assemblea di nomina o in uno successivo, ai fini di una giustificazione della spesa stessa ai fini fiscali.

# *Aspetti fiscali*

## *Punti chiave del compenso amministratori*

- Il compenso (o la gratuità) deve essere deliberato dall'assemblea dei soci o al momento della nomina o successivamente
- Può essere pagato con una periodicità a scelta
- Può consistere in una somma in misura fissa, oppure variabile in base agli utili, al volume d'affari o misto
- Può essere «accompagnato» da indennità di fine mandato, rimborsi spese o benefit

# *Aspetti fiscali*

## *Dalla parte dell'amministratore in caso di contratto parasubordinato*

- Il compenso per l'incarico di amministratore è configurato fiscalmente tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art.50, co.1, lett.c-bis), del D.P.R.n.917/1986 (T.u.i.r).
- L'assimilazione al lavoro dipendente prevede pertanto il medesimo trattamento per erogazioni liberali, contributi previdenziali, mense, fringe, trasporti, vitto, alloggio etc.
- Le imposte dovute dall'Amministratore vengono calcolate ragguagliando gli scaglioni annui di reddito ai periodi di paga e considerando le detrazioni spettanti ragguagliate al periodo di paga

# *Aspetti fiscali*

## *Dalla parte della società*

- I compensi agli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono stati corrisposti (criterio di cassa), secondo il disposto dell'articolo 95 del Tuir. In caso di mancato corrisposone del compenso stabilito in sede di nomina, il relativo costo inserito a Conto Economico resta «temporaneamente indeducibile», fino al momento dell'effettivo pagamento

# *Aspetti fiscali*

## *Principio di cassa allargato*

Si possono avere, pertanto, a seconda della tipologia di contratto due tipi di deduzione:

- Se l'amministratore consegue reddito di lavoro dipendente o assimilato è possibile attendere il 12 gennaio dell'esercizio successivo per procedere al pagamento delle somme spettanti, in quanto – così facendo – il relativo costo resta comunque deducibile nell'anno di competenza
- Se l'amministratore ha reddito professionale la deduzione alla società è consentita esclusivamente se il pagamento avviene entro il 31 dicembre.

# *Aspetti fiscali*

## *Necessità della delibera*

Per essere deducibile, il compenso deve essere previsto dalla delibera che riconosca all'amministratore il diritto a percepirlo. Sul tema va segnalata la sentenza Cassazione 21933/08 che ha risolto la disputa pluriennale che ha sancito che l'atto di determinazione del compenso non può essere semplicemente ratificato sulla base di un comportamento concludente. Anche numerose sentenze di Commissioni Tributarie ormai vanno in quella direzione. L'atto di approvazione del bilancio non «ratifica» il compenso amministratori.

# *Aspetti fiscali*

## *Necessità della delibera*

Suggerimenti:

Dando ormai per scontata la non correttezza della assemblea di ratifica del compenso attribuito l'anno precedente, il suggerimento potrebbe essere quello eventualmente di inserire la clausola nella prima nomina di «attribuzione compenso sino a successiva modifica». In tal modo si riuscirebbe quanto meno a salvaguardare la retribuzione base, in presenza di eventuali nuovi incrementi.



# *Aspetti fiscali*

## *Congruità del compenso*

In base al principio di inerenza (art. 109 del Tuir) sono deducibili tutte le spese sostenute che siano in rapporto di strumentalità, secondo un criterio oggettivo, con l'attività di impresa.

Da questo punto di vista non si ravvisa alcun problema

Secondo prassi amministrativa e giurisprudenza il principio di inerenza esprimerebbe anche una valutazione di ordine quantitativo nel rapporto tra spesa e attività economica. Una spesa, seppur astrattamente inerente, potrebbe non esserlo se supera limiti di «normalità» e di «congruità» del compenso medesimo.

# Aspetti fiscali

## Congruità del compenso

Risoluzione n. 113/E/12:

*«(...) Resta fermo che, 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 appaiono insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi.»*

# *Aspetti fiscali*

## *Compensi in misura variabili*

Per gli amministratori la partecipazione agli utili è prevista dall'art. 2432 c.c. entro i limiti degli utili al netto della riserva legale.

Sul piano fiscale la partecipazione agli utili degli amministratori è una normale componenti variabile, che è del tutto equiparata alla parte fissa.

Per l'impresa la parte variabile è deducibile anche se non imputata a conto economico.

# *Aspetti fiscali*

## *Una particolarità: i compensi reversibili*

Esiste la particolare situazione in cui il beneficiario effettivo di compensi non sia la persona fisica che ricopre la carica ma l'ente del quale tale persona fa parte, nonostante ci sia una delibera di corresponsione a suo favore. E' il caso dei compensi reversibili.

# *Aspetti fiscali*

## *Una particolarità: i compensi reversibili*

Nella prassi, la procedura per la gestione di compensi reversibili viene regolata in questo modo:

1. Accordo tra società controllante e amministratore (suo dipendente o collaboratore) da cui risulti l'obbligo di reversibilità del compenso;
2. Comunicazione da parte della società controllante alla società controllata dell'esistenza del suddetto accordo, affinché quest'ultima provveda legittimamente ad erogare il compenso direttamente alla prima società, liberandosi da ogni altra obbligazione nei confronti dell'amministratore;
3. Documentazione comprovante l'effettivo pagamento del compenso reversibile, di norma mediante l'emissione di fattura (ancorché non sia obbligatoria in quanto esclusa da Iva ai sensi dell'art. 5 Dpr 633/1972).

# *Aspetti fiscali*

## *Una particolarità: i compensi reversibili*

Così facendo il compenso non rileva in capo al lavoratore subordinato della società controllante, in virtù del principio generale secondo cui non configurano reddito imponibile le somme di cui il dipendente non ottenga, in alcun modo, la disponibilità.

# *Aspetti fiscali*

## *Benefit agli amministratori*

Per quanto concerne i compensi corrisposti in natura (cd fringe benefit) il costo deducibile deve essere quantificato in denaro, con riferimento al valore normale o corrente dei beni o dei servizi (art. 110, co. 2 del Tuir).

Si analizzano di seguito i principali casi:

- a. Autovetture
- b. Rimborsi chilometrici e rimborsi spese di viaggio
- c. Polizze assicurative
- d. Stock Options

# *Aspetti fiscali*

## *Benefit agli amministratori: Autovetture*

Ipotesi di utilizzo vettura:

1. Uso esclusivamente aziendale
2. Uso promiscuo
3. Uso esclusivamente personale



# *Aspetti fiscali*

## *Benefit agli amministratori: Autovetture a uso personale*

Per la società erogante il benefit, i costi sostenuti per i veicoli dati in uso esclusivamente personale sono interamente indeducibili, ai sensi dell'art. 164 del Tuir, per la parte eccedente il benefit tassato in busta paga o fatturato all'amministratore.

# *Aspetti fiscali*

## *Benefit agli amministratori: Autovetture a uso promiscuo*

Per la società erogante il benefit, i costi sostenuti per i veicoli dati in uso promiscuo sono integralmente deducibili limitatamente all'importo corrisposto in busta paga e tassato dall'amministratore. L'eventuale eccedenza è deducibile nella misura del 20%. (se subordinati 70%)

Il componente in natura oggetto di tassazione in capo all'amministratore deve ritenersi pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle Aci.

# *Aspetti fiscali*

## *Benefit agli amministratori: Autovetture a uso esclusivo aziendale*

Per la società erogante il benefit, i costi sostenuti per i veicoli dati in uso esclusivamente aziendale sono parzialmente deducibili nella misura del 20%. (se subordinati 70%)

Per contro, non sorge alcun compenso tassabile in busta paga.

# *Aspetti fiscali*

## *Rimborsi chilometrici*

Nel caso in cui l'amministratore utilizzi la propria auto può, se debitamente autorizzato, avere diritto ad un rimborso chilometrico.

I rimborsi di tale natura per viaggi nel Comune in cui è ubicata la sede di lavoro risultano interamente tassabili in capo all'amministratore.

I rimborsi chilometrici per viaggi al di fuori del Comune non hanno mai natura retributiva e pertanto non concorrono a formare reddito in capo all'amministratore.

Si consiglia comunque di conservare documentazione relativa ai chilometri percorsi e alle modalità di calcolo utilizzate.

# *Aspetti fiscali*

## *Rimborsi chilometrici*

In capo alla società, invece, il comma 3 dell'articolo 95 del Tuir dispone che la spesa deducibile relativa al rimborso chilometrico erogato sia limitata al corso di percorrenza (se auto di proprietà) o alla tariffe di noleggio (se auto noleggiata) relative a autoveicoli di potenza non superiore ai 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

# *Aspetti fiscali*

## *Rimborsi per trasferte e spese di viaggio*

Definizione di sede di lavoro dell'amministratore:

Rispetto alle trasferte dei dipendenti, quelle degli amministratori sono più flessibili e spesso non hanno una tempistica predefinita.

Per questo generalmente la sede di lavoro dell'amministratore viene fatta coincidere con il domicilio fiscale dello stesso e non con la sede della società (Ideale sarebbe indicarla nella delibera di nomina con apposizione di data certa)

# Aspetti fiscali

## Rimborsi per trasferte e spese di viaggio

Si dettagliano nel seguente schema in caso di rimborso interamente analitico:

| Tipo di spesa       | Documentazione                | Imponibilità amministratore          | Deducibilità società                    |
|---------------------|-------------------------------|--------------------------------------|---|
| Viaggio e trasporto | Analiticamente documentate    | Non tassabili                        | Interamente deducibili                  |
| Vitto e alloggio    | Analiticamente documentate    | Non tassabili                        | 180,76 al giorno IT<br>258,23 se estero |
| Altre spese         | Attestate dall'amministratore | 15,49 Euro IT,<br>25,82 Euro estero. | Interamente deducibili                  |

# Aspetti fiscali

## Rimborsi per trasferte e spese di viaggio

Si dettagliano nel seguente schema in caso di rimborso forfettario per vitto e alloggio:

| Tipo di spesa       | Documentazione             | Imponibilità amministratore                         | Deducibilità società   |
|---------------------|----------------------------|---|------------------------|
| Viaggio e trasporto | Analiticamente documentate | Non tassabili                                       | Interamente deducibili |
| Vitto e alloggio    | Indennità forfettaria      | 46,48 al giorno se IT,<br>77,47 al giorno se estero | Interamente deducibili |



# Aspetti fiscali

## Rimborsi per trasferte e spese di viaggio

Si dettagliano nel seguente schema in caso di rimborso forfettario misto per vitto e alloggio:

| Tipo di spesa          | Documentazione             | Imponibilità amministratore                         | Deducibilità società   |
|------------------------|----------------------------|---|------------------------|
| Viaggio e trasporto    | Analiticamente documentate | Non tassabili                                       | Interamente deducibili |
| Vitto                  | Analiticamente documentate | Non tassabili                                       | Interamente deducibili |
| Alloggio e altre spese | Indennità forfettaria      | 30,99 al giorno se IT,<br>51,65 al giorno se estero | Interamente deducibili |

# *Aspetti fiscali*

## *Polizze assicurative*

In caso di polizza contratta a favore dell'amministratore e/o degli eredi tale costo è interamente tassabile in capo all'amministratore in busta paga come fringe benefit e, pertanto, interamente deducibile in capo all'impresa. (Si vedano ultimi contenziosi fiscali)

In caso di polizza contratta per key-man, tale premio non è tassabile in capo all'amministratore ma resta deducibile in capo alla società amministrata.

# *Aspetti fiscali*

## *Stock options*

Le stock options (assegnazione all'amministratore di un'opzione all'acquisto di azioni della società) sono da considerare a tutti gli effetti come un fringe benefit.

Il momento impositivo si verifica solo all'esercizio dell'opzione per cui l'amministratore acquisterà una azione ad un valore inferiore rispetto al valore di mercato.

Tale differenza è appunto il benefit che deve essere tassato in busta paga con la normale aliquota Irpef a scaglioni.

E' prevista invece l'esenzione da contribuzione Inps. (art. 82, co. 24-bis, D.L. 112/2008)

# *Aspetti fiscali e principali contenziosi*

## *Sindacabilità del compenso: distribuzione indiretta di utili*

Con la sentenza 35/2006 la CTP di Siena ha riaffermato la inattendibilità e la conseguente indeducibilità dei compensi agli amministratori è sempre riscontrabile dall'analisi dei valori di bilancio, ove risulti evidente una sproporzione tra costi e utile dell'esercizio (...) nel caso in cui infatti si ricompensi un socio-amministratore in maniera abnorme, si può configurare, di fatto, una distribuzione di utili dissimulata dietro lo schermo di erogazione del compenso.

# *Aspetti fiscali e principali contenziosi*

## *Delibera di determinazione compensi*

Con la sentenza della Corte di Cassazione n. 21953 del 28 ottobre 2015, viene ulteriormente definito che per ritenere i compensi deducibili si deve essere di fronte a una delibera assembleare avente per oggetto specifico la determinazione degli stessi in quanto funzionale a garantirne la piena trasparenza e la previa conoscenza di tutti i soci e in quanto elemento essenziale del rapporto fiduciario che presiede all'affidamento dell'incarico di amministrazione

# *Aspetti fiscali e principali contenziosi*

## *Delibera di determinazione compensi*

A commento di alcune sentenze di Ctp la prassi afferma che la delibera non sempre deve essere preventiva. A fondamento di tale assunto si è invocato l'art. 95 del Tuir, che fa riferimento ai compensi SPETTANTI agli amministratori. La «spettanza» dei compensi discenderebbe dalla natura dell'incarico, tant'è che l'amministratore può rivolgersi all'autorità giudiziaria per ottenerne la quantificazione e la liquidazione. Tale principio prescinde dall'esistenza di una delibera, che rileverà tutt'al più per il quantum e non per l'an.

# *Aspetti fiscali e principali contenziosi*

## *Delibera di determinazione compensi*

Con la sentenza 21953/2015 della Corte di Cassazione si è esclusa ulteriormente la possibilità di considerare implicitamente deliberati i compensi. Secondo tale sentenza infatti «sono nulli gli atti di autodeterminazione dei compensi da parte degli amministratori (...) la indeducibilità dei compensi non può che rinvenirsi nella mancanza dei requisiti di certezza e oggettiva determinabilità della spesa ex art. 109 del Tuir.»

# *Aspetti fiscali e principali contenziosi*

## *Indeducibilità dei compensi all'amministratore senza poteri*

Con la sentenza della corte di Cassazione n. 18448 del 21 Settembre 2016 è stato definito che gli amministratori «di comodo» o, in ogni caso, senza alcun potere decisionale o delega all'interno del Cda, non possono ottenere compensi e – nel caso ottenuti – il costo relativo si ritiene indeducibile in quanto si tratta di «figure di comodo senza reale potere decisionale». E pertanto il costo – seppur documentato da uscite finanziarie contabilizzate – non risponde ai requisiti di inerenza e coerenza economica



# *Trattamento di fine mandato*

## *Aspetti civilistici*

Nel Codice Civile l'istituto del TFM non viene esplicitamente trattato in quanto non è un obbligo giuridico ma una scelta societaria.

Può essere riconosciuto solamente nell'ipotesi che lo Statuto o l'assemblea dei soci lo abbiano appositamente previsto ai sensi dell'articolo 2389 C.C.

# *Trattamento di fine mandato*

## *Determinazione*

Vi è assoluta libertà di scelta da parte dei Soci sulla determinazione del TFM. Nella prassi le modalità più utilizzate sono le seguenti:

1. Misura fissa
2. Misura percentuale sul compenso annuo
3. Misura variabile in base ad indici di redditività del bilancio o del gruppo

Nota: se l'amministratore è un professionista non gli può essere attribuito un'indennità di fine mandato

# *Trattamento di fine mandato*

## *Aspetti fiscali*

La lettura combinata degli art. 105 e 17 del Tuir permette di determinare che il costo relativo all'accantonamento per Trattamento di Fine Mandato è deducibile per competenza.

Tale possibilità è concessa, tuttavia, solo se il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto con l'amministratore.

# *Trattamento di fine mandato*

## *Aspetti fiscali*

La tassazione in capo all'amministratore, in base a quanto affermato dall'art. 17 del Tuir, prevede la possibilità per lo stesso di optare, al momento della riscossione del Tfm, per la tassazione separata, in luogo di quella ordinaria.

Il DL 201/2011 ha determinato il limite entro il quale tale opzione è possibile: fino ad Euro 1.000.000,00.= è possibile optare per tassazione separata. Per gli importi corrisposti oltre tale limite si applicherà invece la tassazione ordinaria.

# Trattamento di fine mandato

## Aspetti fiscali

In sintesi:

| Deliberazione   | Deduzione società                           | Tassazione amministratore  |
|---|---|--|
| Risultante da atto con data certa anteriore all'inizio del rapporto | Annualmente per competenza                  | Tassazione separata fino ad Euro 1.000.000,00.= (interamente tassazione separata se «riscosso» da eredi) |
| Non risultante da data certa  | Deduzione solo nell'esercizio di erogazione | Tassazione ordinaria   |

# *Trattamento di fine mandato*

## *Altri aspetti relativi al TFM*

1. Mediante apposita delibera, la società può stabilire di non corrispondere TFM ma di proseguire nell'accumulo in caso di rielezione all'interno del cda del medesimo amministratore
2. Nel caso di cessazione del rapporto e di contestuale rinuncia al TFM da parte dell'amministratore, la società avrà una sopravvenienza attiva interamente tassabile mentre non vi sarà nessuna tassazione per l'amministratore
3. Nella prassi il Tfm viene accantonato, anche finanziariamente, in polizze assicurative impignorabili e insequestrabili

# *Scritture contabili*

## *Rilevazione compenso amministratori*

- Compensi amministratori (Ce) a Diversi
  - Amministratori c/compensi (Sp)
  - Inps c/contributi collaboratori (Sp)
  - Erario c/ritenute amministratori (Sp)
  - Inail c/contributi collaboratori (Sp)
  - Amministratori c/arrotondamenti (Sp)

# Scritture contabili

## Rilevazione contributi Inps e Inail c/ditta

- Diversi a Diversi
  - Contributi c/Inps amministratori (Ce)
  - Contributi c/Inail amministratori (Ce)
- Inps c/contributi collaboratori (Sp)
- Inail c/contributi collaboratori (Sp)



# Scritture contabili

## Rilevazione compensi amministratori su utile

- Utile di esercizio a Amministratori c/compensi (Sp)
- Amministratori c/compensi (Sp) a Diversi  
Banca c/c (Sp)  
Inps c/contributi collaboratori (Sp)  
Erario c/ritenute dipendenti (Sp)  
Inail c/contributi collaboratori (Sp)

# Scritture contabili

## Rilevazione Indennità e erogazione TFM

- Accantonamento TFM (CE) a Fondo TFM (Sp)
- Fondo TFM (Sp) a Diversi  
Banca c/c (Sp)  
Inps c/contributi collaboratori (Sp)  
Erario c/ritenute collaboratori (Sp)

# *Aspetti critici e particolarità*

## *Gratuità dell'incarico*

L'amministratore di una società, con l'accettazione della carica, acquisisce il diritto ad essere compensato per l'attività svolta; tale diritto è però disponibile e può anche essere derogato da una clausola dello statuto societario.

È il principio ribadito dalla Cassazione con la sentenza n. 15382/2017.

La Cassazione precisa, insomma, che non può riconoscersi un diritto ex lege al compenso, a maggior ragione se si considera che l'amministratore è legato all'ente da un rapporto di tipo societario che si caratterizza per l'immedesimazione organica.

# *Aspetti critici e particolarità*

## *La rinuncia al compenso*

Nel caso in cui l'amministratore, a cui è stato attribuito un compenso, rinunci allo stesso, Giurisprudenza e Amministrazione Finanziaria sono concordi nell'affermare che se un amministratore (in particolare se anche socio c.d. incasso giuridico) rinuncia al suo compenso, ai fini fiscali è come se il compenso stesso fosse stato incassato, e deve essere quindi soggetto a tassazione secondo le regole ordinarie. La conseguenza sarebbe la indeducibilità del compenso in capo alla società in quanto non corrisposto e la tassabilità del compenso stesso in capo al socio.

Si è in tal caso ancora in attesa di una soluzione alla problematica.

# *Aspetti critici e particolarità*

## *Clausole di non concorrenza*

Il patto che limita la concorrenza con gli amministratori:

1. deve essere provato per iscritto;
2. è valido se circoscritto ad una determinata zona o ad una determinata attività;
3. non può eccedere la durata di 5 anni.

Fiscalmente, per la società, tale costo deve essere ammortizzato o in ragione dei 5 anni, se pagato al termine del rapporto. Più di difficile interpretazione nel caso venga pagato durante il rapporto di lavoro.

Per l'amministratore la tassazione è equiparabile a quella del TFM.

# *Aspetti critici e particolarità*

## *Pignorabilità del compenso*

Nel settore pubblico è prevista la pignorabilità dello stipendio fino a un massimo di 1/5 dell'importo complessivo. Tale previsione è stata estesa anche al settore privato. Per anni si è dibattuto sulla estendibilità di tale limite anche al compenso amministratori.

Recente sentenza della Cassazione (n. 1545/2017) ha definito, invece, che i compensi amministratori sono pignorabili senza alcun limite in quanto nel rapporto amministratori/società manca il rapporto gerarchico che contraddistingue il lavoro subordinato, unico contratto di lavoro che permette la limitazione alla pignorabilità del compenso.

# *Aspetti critici e particolarità*

## *Non obbligo di corresponsione dell'emolumento*

Secondo la Corte d'Appello di Milano, con la sentenza n. 3375 del 18.07.2017, la società può opporre l'eccezione di inadempimento agli amministratori, e, di conseguenza, non pagare il compenso stabilito e determinato in assemblea.

*«Pertanto, anche gli amministratori, con l'accettazione della carica, assumono l'obbligo di adempiere ai doveri derivanti dalla legge o dallo statuto, e non può ritenersi sussistente alcun automatismo in forza del quale la copertura della carica imponga in ogni caso il pagamento del compenso.»*

*Grazie per l'attenzione*

