



Risoluzione n.113/E del 31 dicembre 2012: deducibilità dei compensi dei liquidatori e degli amministratori

Le diverse problematiche relative alla deducibilità dei compensi degli amministratori

Con la recente [R.M. n.113/E del 31 dicembre 2012](#) l'Agenzia delle Entrate interviene ancora una volta sulla deducibilità dal reddito d'impresa dei compensi erogati agli amministratori e ai liquidatori di società.

Infatti, negli ultimi anni, soprattutto in conseguenza di talune discutibili interpretazioni della giurisprudenza di legittimità e di merito, sono emerse una serie di criticità in ordine alla deducibilità dei compensi agli amministratori sotto diversi punti di vista.

In particolare, le principali questioni interpretative riguardanti il trattamento dei compensi degli amministratori ai fini della determinazione del reddito d'impresa delle società di capitali riguardano:

- ➔ l'applicabilità anche alle società di capitali dell'art.60 del Tuir il quale dispone che non sono deducibili dal reddito d'impresa i compensi per il lavoro prestato o per l'opera svolta dall'imprenditore;
- ➔ la possibilità da parte del Fisco di sindacare la congruità dei compensi erogati agli amministratori e di conseguenza disconoscere la deducibilità di quelli di importo "sproporzionato" rispetto alle dimensioni della società e alle attività svolte;
- ➔ la necessità di una delibera assembleare con la quale siano stati deliberati i compensi agli amministratori ai fini della loro deducibilità dal reddito d'impresa.

La recente R.M. n.113/E/12 rappresenta l'occasione per fare il punto su tali problematiche interpretative.

L'inapplicabilità ai compensi degli amministratori dell'art.60 del Tuir relativo all'indeducibilità del compenso dell'imprenditore

La questione nasce a seguito della "sconcertante" [ordinanza della Cassazione n.18702/10](#), con la quale la Suprema Corte, rifacendosi impropriamente al disposto [della sentenza n.24188/06](#), aveva sostenuto l'indeducibilità dei compensi degli amministratori di società di capitali sulla base dell'assunto che l'art.62 del "vecchio" Tuir (ovvero quello vigente prima della c.d. "Riforma Tremonti") nell'escludere la deduzione del compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore individuale, consentirebbe la deducibilità dei soli compensi spettanti agli amministratori di società di persone e non dei compensi attribuiti agli amministratori di società di capitali. Secondo la Cassazione, infatti, la posizione dell'amministratore di società di capitali risulterebbe:

"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".

Di conseguenza, i compensi in oggetto risulterebbero non deducibili ai fini Ires per la società e non imponibili ai fini della determinazione del reddito Irpef dell'amministratore. Detta posizione ha suscitato forti critiche tra gli addetti ai lavori in quanto metteva in discussione un principio ormai consolidato circa la piena deducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori di società di capitali ai fini della determinazione del reddito

d'impresa, seppure sulla base del principio di cassa e non di competenza, come sancito dall'art.95, co.5 del Tuir (si ricorda al riguardo che, come precisato dalla C.M. n.57/E/01, è applicabile il principio di cassa c.d. "allargato", in base al quale i compensi degli amministratori sono comunque deducibili nell'anno di competenza se erogati entro e non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo).

Cosicché la questione è stata oggetto dell'[interrogazione parlamentare n.5-03498 del 30 settembre 2010](#), presentata dal deputato A. Pepe, alla quale i sottosegretari S. Viale e A. Giorgetti hanno risposto precisando che la deducibilità dei compensi erogati agli amministratori di società di capitali, sancita dall'art.95, co.5 del Tuir, trova un unico limite esclusivamente al rispetto del principio di inerenza degli stessi all'attività d'impresa, ai sensi dell'art.109, co.5, che va verificato caso per caso.

Anche la stessa Cassazione si è poi "uniformata" alla posizione dell'Agenzia delle Entrate in quanto con la [sentenza n.24957/10](#), superando la posizione assunta nella precedente ordinanza n.18702/10, ha affermato la piena deducibilità dei compensi erogati ad amministratori di società di capitali in quanto la previgente disciplina (ovvero l'art.59 del DPR n.597/73, che stabiliva che i compensi degli amministratori di società erano deducibili nel limite delle misure correnti per gli amministratori non soci) non è stata più riproposta con l'approvazione del Tuir ad opera del DPR n.917/1986.

La questione sembrava quindi definitivamente superata, sennonché è intervenuta la Commissione Tributaria Regionale di Torino che con la [sentenza n.8/34/12](#), pronunciata il 23/11/11 e depositata in data 6/02/12, ha riaffermato la piena riconducibilità dell'attività di gestione aziendale del socio amministratore all'attività dell'imprenditore, con la conseguenza che il compenso per l'opera prestata dal socio, imprenditore e amministratore, non potrebbe essere ammesso in deduzione dal reddito imponibile, ai sensi di quanto disposto dall'art.60 del "nuovo" Tuir.

La posizione da ultimo espressa dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha dato origine all'istanza di interpello la cui risposta è stata pubblicata proprio con la R.M. n.113/E/12.

Il caso riguardava non il compenso erogato ad un amministratore, bensì ad un liquidatore, il quale risultava anche socio di maggioranza della società a responsabilità limitata posta in liquidazione.

L'istante chiedeva al riguardo di sapere se detto compenso rientrasse o meno nell'ambito di applicazione dell'art.60 del Tuir risultando, pertanto, in deducibile dal reddito di periodo. La risoluzione in commento ha opportunamente precisato che è comunque necessario distinguere la disciplina prevista dal "vecchio" Tuir, da quella contenuta nel "nuovo" Tuir introdotto dal D.Lgs. n.344/03. In particolare, l'art.62 del "vecchio" Tuir ("Spese per prestazioni di lavoro") disciplinava:

sia l'ineducibilità del compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore e dai suoi familiari



co.2

sia la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società di persone



co.3

Il comma 2 stabiliva in particolare che non fossero "ammesse deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa di cui al co.4 dell'art.5. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti", mentre il comma 3 stabiliva che fossero deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti "i compensi spettanti agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice" (tale ultima disposizione si applicava anche alle società di capitali stante il

rinvio disposto dall'art.95 del "vecchio" Tuir alle regole di determinazione del reddito di impresa anche per i soggetti Irpeg).

La relazione ministeriale al vecchio Tuir precisava che l'indeducibilità stabilita per i compensi del coniuge e dei figli minori è tesa ad evitare artificiose manovre di contrazione degli utili con conseguente erosione di materia imponibile. Questo rischio può realizzarsi in particolare nelle imprese individuali, laddove vi è totale coincidenza di interessi tra l'unico titolare dell'impresa ed i suoi più stretti familiari.

Le disposizioni contenute nell'art.62, co.2 del vecchio Tuir sono confluite in due distinti articoli del "nuovo" Tuir e, in particolare:

nell'art.60 del "nuovo" Tuir ove si dispone che

"non sono ammesse in deduzione a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dei familiari partecipanti all'impresa di cui al co.4 dell'art.5";

nell'art.8, co.1, ultimo periodo del "nuovo" Tuir, ove si prevede che

"non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60".

La disciplina fiscale riguardante la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro costituite dai compensi agli amministratori erogate da un soggetto rientrante nell'ambito di applicazione dell'Ires, è stata invece inserita nel titolo II del Tuir, recante le disposizioni che attengono all'imposta sul reddito ed in particolare nell'art.95, co.5 del "nuovo" Tuir il quale stabilisce che *"i compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art.73, co.1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti"* (che si rende applicabile anche alle società di persone in quanto il co.1 dell'art.56 del "nuovo" Tuir stabilisce che per *"il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II"*).

Pertanto la R.M. n.113/E/12 ha chiarito che, a fronte della diversa impostazione del nuovo Tuir, non risulta più possibile ai fini della determinazione dell'Ires applicare disposizioni contenute in sezioni diverse da quella riguardante l'Ires stessa.

Di conseguenza gli artt.8, co.1, ultimo periodo e 60 del "nuovo" Tuir sono da riferirsi al solo imprenditore individuale/persona fisica e non anche all'impresa esercitata in forma collettiva.

Nei confronti dei soggetti societari le spese per le prestazioni di lavoro degli amministratori risultano deducibili, ai sensi di quanto disposto nel co.5 dell'art.95 del "nuovo" Tuir, al momento della corresponsione.

La congruità dei compensi erogati agli amministratori

La R.M. n.113/E/12 se, da una parte, sembra aver posto definitivamente fine alla questione dell'applicabilità dell'art.60 del Tuir ai compensi degli amministratori, dall'altra ha invece ribadito che resta ferma la possibilità da parte dell'Amministrazione, in sede di attività di controllo, di disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei compensi dei liquidatori e degli amministratori in tutte le ipotesi in cui gli stessi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi.

Questa posizione sembrava, peraltro, già affermata nella citata risposta alla interrogazione parlamentare n.5-03498 del 30 settembre 2010, ove era stato precisato che secondo l'Agenzia delle Entrate:

“la deducibilità del compenso presuppone la sua inerenza all’attività d’impresa secondo il principio di cui all’art.109, co.5 del Tuir, inerenza che va valutata caso per caso in relazione alla specifica fattispecie considerata”.

La questione attiene, come è noto, alla controversa possibilità da parte dell’Amministrazione Finanziaria di sindacare i costi esposti in bilancio in presenza di comportamenti c.d. “antieconomici”. L’antieconomicità deve ricondursi al principio dell’inerenza che attiene al collegamento tra il componente negativo di reddito e l’attività economica esercitata dall’impresa.

In tale ambito la posizione dell’Agenzia delle Entrate non pare in linea con il più recente orientamento della Cassazione, la quale nella citata sentenza n.24957/10 ha precisato che non è prevista la possibilità da parte dell’Amministrazione Finanziaria di sindacare l’importo dei compensi erogati agli amministratori.

La Cassazione ha, infatti, correttamente evidenziato che l’inerenza assume rilevanza sotto il profilo qualitativo e non quantitativo del costo, perché l’ordinamento riconosce all’imprenditore la libertà di impostare la sua strategia d’impresa, salvi i casi in cui norme specifiche impongono un “tetto” alla deducibilità delle spese, che non sussiste con riguardo ai compensi in esame erogati agli amministratori.

Di conseguenza, non essendo previsto un limite massimo di spesa, la deducibilità dei compensi agli amministratori:

“è determinata dal consenso che si forma o tra le parti o nell’ambito dell’ente sul punto, senza che all’Amministrazione Finanziaria sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità”.

La Cassazione ha altresì fatto notare che alla luce della vigente normativa fiscale difficilmente la previsione di compensi “eccessivi” a favore degli amministratori può essere funzionale a scopi di evasione fiscale.

Infatti, le aliquote applicabili nei confronti dei redditi degli amministratori (tassati proporzionalmente ai fini Irpef), se di importo rilevante, sono sempre superiori rispetto a quelle applicabili per i redditi delle società (27,5%, considerando che i compensi degli amministratori sono indeducibili ai fini Irap). Dunque il carico fiscale gravante sull’amministratore risulta superiore al risparmio fiscale per la società. Si aggiunga che poiché il principio di cassa vale sia per la tassazione in capo all’amministratore che la per la deduzione in capo alla società, la previsione di compensi “eccessivi” non consente neppure di anticipare la deduzione per la società e nello stesso tempo differire la tassazione per l’amministratore, rinviando il pagamento.

La necessità di una delibera assembleare

La R.M. n.113/E/12 non ha, invece, affrontato l’ultima questione evidenziata nelle premesse di questo intervento, ovvero quella che riguarda la necessità che i compensi degli amministratori siano stati deliberati dall’assemblea dei soci ai fini della loro deducibilità dal reddito d’impresa.

Al riguardo, le Sezioni Unite della Cassazione nella [sentenza n.21933/08](#), hanno chiaramente affermato che per l’attribuzione del compenso agli amministratori delle società di capitali è necessaria una specifica delibera dell’assemblea dei soci, in assenza della quale la detta attribuzione è da considerarsi nulla. Ne consegue che i compensi eventualmente erogati agli amministratori sono indeducibili in quanto non spettanti.

In particolare, la Cassazione ha sostenuto che gli amministratori non possono determinare autonomamente il proprio compenso e ottenere successivamente la ratifica dei soci soltanto attraverso l’approvazione del bilancio nel quale è stata inserita l’apposita voce di spesa.

L'approvazione da parte dell'assemblea dell'attribuzione dei compensi può avvenire contestualmente all'approvazione del bilancio, ma deve essere "esplicita", ovvero è necessario provare che:

"l'assemblea convocata soltanto per l'esame e l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, abbia anche espressamente discusso e approvato una specifica proposta di determinazione dei compensi degli amministratori".

Sulla base di questa sentenza della Cassazione diverse Commissioni Tributarie Provinciali e regionali hanno sposato la tesi secondo la quale è indeducibile il compenso corrisposto all'amministratore, ma non spettante in quanto non previamente e specificamente deliberato.

Tali sentenze si sono spinte a negare anche la rilevanza ai fini fiscali della successiva delibera assembleare di ratifica del compenso, sulla base della considerazione che al momento della corresponsione i compensi degli amministratori devono essere già "spettanti", cioè già deliberati secondo il disposto dell'art.95, co.5 del Tuir¹.

Quest'ultima posizione è stata oggetto di critiche, in quanto, come evidenziato da parte della dottrina, il riferimento, contenuto nell'art.95, co.5 del Tuir, ai compensi "spettanti" non va inteso in senso civilistico, ovvero con riguardo al momento di approvazione della specifica delibera, ma va inteso come "maturati" nel corso dell'esercizio a seguito dello svolgimento dell'attività da parte degli amministratori.

EUROCONFERENCE EDITORE

PRELEVA IL COUPON PER L'ACQUISTO

IMU
di Giovanni Chittolina, Fabio Garrini

Descrizione
La nuova imposta municipale si presenta come un tributo complesso, per il quale occorre far riferimento a diverse fonti normative: si tratta in particolar modo di coordinare le disposizioni specifiche introdotte dal D.L. 201/11 e dal D.Lgs. 23/11 con le previsioni, esplicitamente richiamate, del D.lgs. 504/92 in materia di ICI. La presente opera è costruita sul presupposto che, per una corretta applicazione dell'IMU, sarà in particolare necessario analizzare le nuove norme sfruttando le interpretazioni che nel corso degli anni si sono formate in relazione al precedente tributo comunale, soprattutto attraverso la cospicua produzione giurisprudenziale. L'analisi del tributo non viene organizzata seguendo il testo normativo ma piuttosto seguendo specifiche problematiche, analizzando i presupposti applicativi, le regole dichiarative, le modalità di liquidazione dell'imposta e di versamento, le agevolazioni e gli esoneri, sino ad arrivare alle previsioni da seguire per ottenere il rimborso e per gestire il futuro accertamento.

Edizione
Gennaio 2013

Prezzo
€ 34,00

E-book
€ 20,00 + IVA

ACQUISTA IL TESTO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito** su www.euroconference.it/editoria

Gruppen EUROCONFERENCE®
costruiamo competenze

VISA MasterCard

¹ Cfr. CTP di Reggio Emilia, sentenza n.186/10.