



I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI: ALCUNE PROBLEMATICHE

La remunerazione per le attività rese dagli amministratori di società può assumere varie forme ed essere oggetto di alcune problematiche in relazione alla diversa natura degli incarichi svolti.

Con la presente circolare, dopo un breve excursus delle disposizioni normative che si occupano dei compensi agli amministratori, si esaminano le condizioni che, allo stato attuale, permettono di dedurre i compensi corrisposti dalle società alla luce degli ultimi pronunciamenti giurisprudenziali.

ONEROSITA' O GRATUITA' DELLA CARICA

Esaminiamo le diverse fattispecie.

SOCIETÀ DI PERSONE

L'unico riferimento al diritto dell'amministratore di società di persone di percepire un compenso, si rinviene nel Codice Civile tramite il rinvio disposto dall'art. 2260 al mandato.

La presunzione di onerosità, propria del mandato, tuttavia non sussiste ogni qualvolta tutti i soci siano amministratori (situazione assai frequente nella pratica) o quando è previsto il riconoscimento di una maggior partecipazione agli utili per l'attività che l'incarico di amministratore comporta.

SOCIETÀ DI CAPITALI

Con riguardo alle spa, l'onerosità dell'incarico di amministratore è prevista dall'art. 2389 del C.C. che regola la materia prevedendone tra l'altro la fissazione all'atto della nomina o ad opera dell'assemblea.

Per le srl invece, mancando un'autonoma previsione legislativa, si ritiene che debba essere lo statuto a disporre circa la remunerazione/gratuità della carica. In assenza di una espressa previsione deve ritenersi maggiormente equa la soluzione che propende per l'onerosità dell'incarico, soprattutto quando l'amministratore non appartenga alla compagine sociale; nell'ipotesi invece di srl a ristretta base sociale in cui tutti i soci rivestano la carica di amministratore viene ad avvalorarsi la tesi della gratuità dell'incarico.

Quando vige la presunzione di onerosità del rapporto senza che per esso sia stato disposto alcun compenso dall'assemblea o dall'atto costitutivo, al fine di evitare il ricorso dell'amministratore all'autorità giudiziaria per il riconoscimento del proprio diritto (prescrivibile in 5 anni), è consigliabile la redazione da parte dei soci, nei primi mesi dell'esercizio, di un apposito verbale di attribuzione del compenso con data certa.

La data certa ai sensi dell'art. 2704 del C.C. può essere attribuita tramite:

- estratto notarile del libro delle deliberazioni o da vidimazione notarile del libro stesso;
- notifica all'amministratore della delibera di attribuzione dell'indennità mediante raccomandata in plico senza busta.

Per gli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto (ad es. delegati) la determinazione della relativa remunerazione avviene ad opera del Consiglio di Amministrazione, sentito il collegio sindacale, con facoltà per l'assemblea (se lo statuto lo prevede), di determinare la remunerazione di tutti gli amministratori, anche di quelli cui sono affidati particolari incarichi.

Ne consegue che a favore di ciascun amministratore può essere deliberato un doppio compenso:

- 1) uno per la qualifica di membro del Consiglio di Amministrazione
- 2) l'altro in qualità di amministratore delegato, stabilito dal Consiglio di Amministrazione.

TIPOLOGIE DI COMPENSO

Il compenso può essere corrisposto sotto diverse forme che si possono ricondurre a:

- compensi **in misura fissa** liquidati con cadenza periodica o "una tantum": possono essere integrati da gettoni di presenza per la partecipazione alle riunioni del CdA e comprendono anche il trattamento di fine mandato (TFM) previsto statutariamente od accordato dall'assemblea quale remunerazione differita.



Tali compensi rappresentano costi d'esercizio da rilevare in bilancio secondo il principio di competenza indipendentemente dall'effettivo pagamento.

- compensi determinati **in misura percentuale sull'utile d'esercizio**: costituiscono una modalità di destinazione dell'utile e non un costo d'esercizio. La percentuale va calcolata sugli utili netti distribuibili. Dunque dopo la deduzione:
 - della quota di riserva legale;
 - degli utili destinati a coprire le perdite di capitale sociale;
 - delle quote destinate alle riserve statutarie.

Ovviamente in assenza di utili non matura il diritto al compenso.

- compensi **in natura** (fringe benefits) quantificati in base al valore normale (ex art. 110, c. 2, TUIR), quali ad esempio: la concessione in uso di autovetture, di alloggi, l'assegnazione di azioni della società, ecc.

Le forme di compenso non sono alternative ma possono cumularsi tra loro (forma "mista").

MODALITÀ DI CORRESPONSIONE DEL COMPENSO


- in denaro;
- in natura (fringe benefits);
in forma differita attraverso la maturazione di una liquidazione da erogare alla cessazione dell'incarico (TFM);
- in forma "mista";
- in misura fissa e/o variabile (al raggiungimento di determinati risultati).

LA DEDUCIBILITA' FISCALE DEI COMPENSI

Come noto, la società può dedurre dal proprio reddito i compensi spettanti all'organo amministrativo nell'esercizio di erogazione, con possibilità di applicare il criterio di "cassa allargata" (compensi pagati fino al 12 gennaio dell'anno successivo, si veda la circolare "070109 CF"), in deroga al generale principio fiscale della competenza.

In sostanza se la corresponsione avviene nell'esercizio di competenza si verifica piena corrispondenza tra costo imputato in bilancio e costo fiscalmente deducibile; al contrario se la corresponsione non avviene nell'esercizio di competenza si verificherà un disallineamento tra risultato civilistico e fiscale che comporterà una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi di tale esercizio; invece nella dichiarazione relativa all'esercizio in cui avviene il pagamento del compenso si dovrà effettuare una variazione in diminuzione.


Anche i compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili sono deducibili fiscalmente nell'esercizio di pagamento (pur se non imputati al Conto economico), mentre le quote accantonate per l'indennità di fine mandato sono deducibili **qualora il diritto risulti da data certa anteriore all'inizio del rapporto** (nomina) e nella misura in cui sono imputati al Conto economico dell'esercizio di competenza.

 In assenza di tali condizioni il trattamento di fine mandato è deducibile dal reddito d'impresa nell'esercizio di corresponsione.

SINDACABILITÀ DEL COMPENSO

La possibilità di valutare la congruità dei compensi attribuiti agli amministratori, riconosciuta all'Amministrazione finanziaria da alcune sentenze della Corte di Cassazione, è stato un tema molto dibattuto ed ha creato non pochi problemi.

Attualmente la questione sembra volgere positivamente a favore dei contribuenti in quanto in diverse recenti sentenze (n. 6599 del 9.5.2002, n. 21155 del 31.10.2005 ed anche, seppur indirettamente, n. 20748 del 25.9.2006), la suprema Corte, con un profondo ripensamento, si è espressa per l'insindacabilità della misura del compenso da parte dell'Amministrazione finanziaria, sulla base, tra l'altro, della considerazione che l'attuale normativa fiscale non pone alcun limite quantitativo alla determinazione dei compensi, come invece avveniva in passato, in vigenza della disposizione dell'art. 59, DPR 597/1997.

 Per la deducibilità fiscale dei compensi, la Corte di Cassazione riconosce necessaria e sufficiente l'inerenza del costo all'attività svolta dalla società.

AMMINISTRATORE CON RETRIBUZIONE DI LAVORO DIPENDENTE

Nella pratica operativa ha una certa diffusione il cumulo del compenso di amministratore con la retribuzione di lavoro dipendente percepita per l'espletamento di ulteriori mansioni in ambito societario, quali possono essere, ad esempio, quelle di direttore generale.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione, n. 24188 del 13.11.2006, ha affermato **l'indeducibilità dal reddito d'impresa del compenso per lavoro subordinato prestato dal proprio amministratore**, evidenziando che l'attività di amministratore unico non è compatibile con la condizione di lavoratore subordinato della stessa società per le seguenti motivazioni:

- mancanza di effettivo assoggettamento al potere direttivo di controllo e disciplinare di altri soggetti, proprio della subordinazione;
- contenuto sostanzialmente imprenditoriale dell'attività di gestione con la conseguenza che non è possibile individuare la formazione di volontà distinte. Sulla base dell'equiparazione tra l'attività di gestione svolta dall'amministratore unico e quella dell'imprenditore la suprema Corte ritiene applicabile all'amministratore l'indeducibilità prevista per i compensi relativi all'opera svolta dall'imprenditore.

Dalla citata Sentenza emerge quindi che la qualifica di amministratore di società è incompatibile con quella di lavoratore subordinato ogni qualvolta l'amministratore possieda tutti i poteri di

controllo, gestione, comando e disciplina, oppure quando la società è amministrata da un amministratore unico.

Al contrario invece si ritiene che il lavoro dipendente sia compatibile con la carica di amministratore di società qualora sia dimostrabile che l'attività espletata non rientri nel mandato conferito e sia svolta in forma subordinata sotto la direzione di altro organo sociale.

REMUNERAZIONE DELLE PRESTAZIONI PROFESSIONALI

Anche la corresponsione agli amministratori di compensi per prestazioni professionali rese in favore della società è controversa.

Frequentemente la particolare competenza del soggetto costituisce la ragione stessa della nomina ad amministratore e di conseguenza non appare accettabile remunerare le prestazioni d'opera intellettuali rese in funzione della carica e quindi per il raggiungimento dell'oggetto sociale.

Viene invece riconosciuto il diritto al compenso professionale qualora l'attività prestata possa configurarsi come un incarico completamente estraneo all'ufficio di amministratore.

Rimane in ogni caso escluso il diritto al compenso per l'amministratore unico che si sia conferito un incarico professionale mediante contratto d'opera concluso con se stesso, in quanto in conflitto d'interessi con la società.