

## Deducibilità variabile per i compensi agli amministratori

Se l'indennità di fine mandato non risulta da atto avente data certa, l'accantonamento annuale effettuato dalla società è indeducibile

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Patrizia MARRA

Il compenso all'amministratore da sempre conosce una vita travagliata, almeno dal punto di vista dei **criteri di rilevanza fiscale**. Il comma 5 dell'articolo 95 del TUIR disciplina i compensi spettanti agli amministratori delle società di capitali ed enti commerciali, ma la disposizione è applicabile anche alle società di persone per via del richiamo contenuto nel comma 1 dell'art. 56, stabilendo, al riguardo, che gli stessi sono deducibili per la società erogante nell'esercizio in cui li corrisponde (c.d. principio di cassa). Dunque siamo di fronte ad una deroga al principio generale di competenza di cui all'art. 109, comma 1. Ad ogni modo, l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 7/E del 2001) ha chiarito che il **compenso** corrisposto all'amministratore nel periodo 1/1 - 12/1 dell'anno successivo a quello di maturazione, resta **deducibile** per la società **nell'anno precedente**. Ciò per coerente uniformità, in quanto l'emolumento di cui trattasi forma **reddito per l'amministratore** (sempre che si tratti di collaboratore coordinato e continuativo) nell'anno precedente cui si riferisce.

Sembra, poi, definitivamente superata la *querelle* circa la **congruità del compenso** dell'amministratore, che autorizzerebbe l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate a riprendere a tassazione la parte di esso eccedente il ragionevole importo in relazione alle caratteristiche della società. Dopo alcune sentenze della Corte di cassazione (17 maggio 2000 n. 12813 e 30 ottobre 2001 n. 13478), che ritennero censurabile da parte dell'Amministrazione finanziaria la congruità del compenso anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o di vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, la situazione è stata ribaltata dalla stessa Cassazione (sentenza n. 6599 del 9 maggio 2002; n. 21155 del 31 ottobre 2005; n. 20748 del 25 settembre 2006; n. 28595 del 2 dicembre 2008) che ha **escluso**, in base alla attuale normativa, che l'**Amministrazione finanziaria** abbia la possibilità di **valutare la congruità dei compensi** agli amministratori e di disconoscere la deducibilità del relativo costo se superiore ad un determinato livello, in quanto l'art. 95 del TUIR non prevede più, a differenza del precedente art. 59 del DPR n. 597/1973, che gli emolumenti siano deducibili nei limiti dei "valori correnti".

D'altronde l'ILOR è da tempo abrogata, l'aliquota IRES è ridotta al 27,5% e i compensi per collaborazioni coordinate e continuative non sono deducibili ai fini IRAP, talché non vi è più la convenienza che vi era una volta a spostare il reddito dalla società all'amministratore.

Una questione che merita di essere segnalata è quella riferita alla CM n. 73/1994, nella quale è stato chiarito che la rinuncia **ai crediti correlati a redditi** che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali ad esempio i compensi dell'amministratore) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito stesso e quindi l'**obbligo** di sottoporre a **tassazione** il suo ammontare anche mediante applicazione della **ritenuta fiscale**. Ciò può accadere soprattutto in società a stretta base proprietaria dove, nonostante la delibera assembleare che ha disposto l'attribuzione all'amministratore di un determinato compenso annuale, a causa delle difficoltà economico-finanziarie della società quest'ultimo rinunci al compenso medesimo. Secondo l'Agenzia delle Entrate si avrebbe per la società, da un lato, il **costo deducibile** relativo all'amministratore e, dall'altro, una **sopravvenienza attiva** tassata a seguito della rinuncia al compenso. Non basta: per l'amministratore, il compenso non percepito sarebbe comunque assoggettato a tassazione con obbligo di effettuazione della **ritenuta IRPEF** (n.d.r. e INPS) da parte della società. Tali conclusioni hanno lasciato perplessi. Ci si chiede, allora, come debba essere giuridicamente inquadrata l'ipotesi in cui – invece della mera rinuncia da parte dell'amministratore – vi sia una apposita assemblea che **revochi il compenso**, con il beneplacito dell'amministratore che fa acquiescenza. In questo caso, è da ritenersi che la società **non** debba **contabilizzare alcun costo** (tanto meno alcuna sopravvenienza) e l'**amministratore**, ovviamente, **non** debba essere **tassato**.

Con la Risoluzione n. 211/E del 22 maggio 2008, l'Agenzia – in risposta a un interpello – ha affrontato inoltre il problema della deducibilità ai fini delle imposte sui redditi dell'**indennità di fine mandato** all'amministratore. L'articolo 105, comma 4, del TUIR prevede la deducibilità in base al **criterio di competenza temporale** (maturazione nel periodo d'imposta), quindi prescindendo dalla effettiva erogazione. Tuttavia, l'Agenzia ha fatto presente che il citato articolo 105 consente, in ordine alla determinazione del reddito d'impresa, la deduzione degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto, richiamando al riguardo quelli di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), del citato TUIR. Quest'ultimo consente, ai fini della tassazione di tali indennità in capo al soggetto percipiente, l'applicazione del beneficio della **tassazione separata** solo "se il diritto all'indennità risulta da **atto di data certa** anteriore all'inizio del rapporto". Ne conseguirebbe che il rinvio a quest'ultima disposizione 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** del relativo accantonamento per indennità di fine mandato, che sarebbe deducibile per cassa all'atto del pagamento alla cessazione del mandato.

Si tratta di una conclusione assai penalizzante (in senso contrario cfr. anche parere CNDCEC 9 gennaio 2009 n. 1) che sembra trovare giustificazione in una **volontà antielusiva**, ipotizzabile tuttavia solo immaginando una costruzione dia-bolica da parte della società, la quale contabilizza e deduce annualmente l'indennità pur non avendo assunto **alcuna delibera** in tal senso a vantaggio dell'ignaro (o complice) am-

ministratore, magari lasciando una pagina in bianco del libro assemblee da riempire all'occorrenza in caso di verifica fiscale. Una volta concluso il mandato dell'amministratore e trascorso il periodo di prescrizione civilistica del credito, la società provvede a stornare il fondo per l'indennità di fine mandato non dovuta e a contabilizzare, in contropartita, una sopravvenienza attiva tassata. Tutto ciò per dedurre un costo negli anni, finendo poi **tassata** per una somma esorbitante alla **conclusione del rapporto**.

Si dice che l'Italia sia un popolo di poeti, santi e navigatori. Aggiungiamo: forse anche di evasori. Nel caso di specie, però, assai cervellotici.