

REDDITO IMPRESA E IRAP

Non sempre cassa allargata per la deduzione dei compensi amministratori

di **Sandro Cerato**

Le regole fiscali che disciplinano la **deduzione dei compensi erogati agli amministratori di società di capitali** sono contenute nell'art. 95, co. 5, del TUIR, secondo cui i compensi in questione sono **deducibili nell'esercizio in cui sono effettivamente corrisposti**, ossia in base al criterio di cassa (sia pure quasi sempre "allargata", come si vedrà meglio in seguito). Il riconoscimento di un compenso, a beneficio dell'amministratore, è demandato in linea generale alla **delibera dei soci**, partendo dal presupposto che **l'attività gestoria si presume a carattere oneroso**. In tale ambito, si pensi soprattutto alle s.r.l. connotate, in base allo statuto, alla struttura societaria ed alla composizione dell'organo amministrativo, da un assetto tipicamente personalistico, in cui l'amministrazione è affidata, in via esclusiva, a tutti i soci. Al ricorrere di questa ipotesi, non è dovuto un compenso per la **funzione gestoria**, in quanto da ritenersi ricompreso nella quota di partecipazione agli utili definita dall'atto costitutivo. In senso conforme, si riscontra anche la **consolidata posizione della giurisprudenza di legittimità**, secondo cui è efficace la previsione statutaria di gratuità dell'esercizio delle funzioni di amministratore: il principio dell'onerosità della carica è, infatti, stabilito per i sindaci, a norma degli artt. 2364, co. 1, n. 3, e 2402 c.c., ma non per gli amministratori (Cass. 31 maggio 2008, 14640). Con l'effetto che, qualora l'atto costitutivo riconosca esclusivamente un'indennità per lo svolgimento di particolari incarichi, **l'amministratore matura il diritto al compenso soltanto se dimostra l'effettuazione di attività eccedenti i compiti propri del suo mandato**, ovvero non riconducibili alla funzioni rappresentative e di spettanza (Cass. 1° aprile 2009, n. 7961).

Le modalità e i **criteri di determinazione del compenso spettante agli amministratori** devono essere stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea dei soci, come previsto – nel caso delle s.p.a. – dall'art. 2389 c.c. (analogicamente applicabile anche alle s.r.l.). In altri termini, **il compenso deve essere espressamente deliberato**, sulla base di una esplicita decisione in tal senso, non essendo possibile invocare un'implicita scelta dei soci, in occasione dell'approvazione del bilancio: infatti, secondo la Cassazione (si veda, ad esempio, la sentenza 29 agosto 2008, n. 21933) **non è infatti sufficiente che la nota integrativa contenga la voce "compenso amministratori"**, e il relativo importo. Diversamente, si violerebbero le norme imperative in materia di competenza degli organi sociali e di tutela dei diritti di informazione dei soci e dei terzi.

Sotto il **profilo fiscale**, in **deroga al generale criterio di competenza**, sul quale è fondata la determinazione del reddito d'impresa, l'art. 95, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che il **costo relativo al compenso degli amministratori persone fisiche è deducibile**, da parte

dell'impresa gestita, nel periodo d'imposta in cui lo stesso è **effettivamente erogato** (c.d. *principio di cassa*). La norma ha natura antielusiva, in quanto si pone l'obiettivo di evitare che gli amministratori, soprattutto in società a struttura prettamente familiare, si assegnino compensi con il solo obiettivo di ridurre il reddito imponibile della società. L'operatività della disposizione in parola è, tuttavia, differente, a seconda della **natura del soggetto incaricato della gestione** dell'impresa:

- **amministratore "professionista"** (C.M. 12 dicembre 2001, n. 105/E): il compenso è fiscalmente deducibile, in capo all'impresa gestita, nel periodo d'imposta della corresponsione, e rappresenta un reddito imponibile per l'amministratore, nell'anno dell'effettiva percezione (c.d. *principio di cassa ristretto*);
- **amministratore "lavoratore dipendente"**: l'onorario rileva, in sede di determinazione del reddito d'impresa, anche se corrisposto successivamente alla chiusura del periodo d'imposta, ma non oltre il 12 gennaio (C.M. 18 giugno 2001, n. 57/E), a norma dell'art. 51, co. 1, del Tuir, disciplinante il reddito maturato da tale tipologia di rapporto (c.d. *principio di cassa allargato*).

I **compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili** sono deducibili nell'esercizio di pagamento anche se non imputati al conto economico (art. 95, co. 5, del Tuir). Anche gli eventuali acconti riconosciuti all'amministratore, in base allo statuto o a delibera assembleare, assumono rilevanza nell'anno di corresponsione, purchè abbiano natura di costo maturato per la società e non costituiscano semplicemente dei crediti. La loro deducibilità è subordinata al fatto che ne sia certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare (art. 109, co. 1, del Tuir): il verbale di assemblea costituisce un elemento valido a configurarne l'esistenza e la determinabilità.