



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 35

Roma, 22 settembre 2010

Oggetto: compensi corrisposti all'amministratore e ai membri componenti il consiglio di amministrazione di società di capitali – errata interpretazione in una Ordinanza della corte di cassazione, comunque ininfluyente per le situazioni attuali .

Sommario

1. PREMESSA	2
2. LA DEDUCIBILITÀ DEI COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI.....	3
3. L'ARTICOLO 95 DEL TUIR NELLA FORMULAZIONE PRE-VIGENTE E IN QUELLA INTRODotta DALLA RIFORMA DELL'IRES DEL 2003.	4
4. EFFETTI DELL'ORDINANZA	5

1. Premessa

L'Ordinanza della Cassazione, Sezione tributaria, del 13 agosto 2010, n. 18702 ha stabilito l'indeducibilità dal reddito delle società di capitali dei compensi dovuti agli amministratori, fornendo una interpretazione non in linea con le disposizioni del Tuir fondata, peraltro, su di un precedente giurisprudenziale relativo a situazioni di fatto diverse.

Si sottolinea, inoltre, che l'interpretazione fornita nell'Ordinanza in oggetto **fa riferimento all'articolo 62 (1), commi 2 e 3 del TUIR 22 dicembre 1986, n. 917, nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2003.**

Si segnala, che la seguente linea interpretativa è stata assunta unitamente all'ufficio politiche fiscali della Confartigianato.

Nell'Ordinanza viene, infatti, affermato che la Corte ha precedentemente affermato⁽²⁾ che l'articolo 62 del Tuir, *“esclude l'ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore, limitando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro a quelle sostenute per lavoro dipendente e per compensi spettanti agli amministratori di società di persone, non consente di dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore di società di capitali: la posizione di quest'ultimo è infatti 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”*.

In sintesi, secondo la Cassazione, l'articolo 62, vecchia formulazione, del TUIR limita la deduzione dei compensi dovuti agli amministratori alle sole società di persone e non anche a quelle di capitali sulla base dell'assunto che nelle società di capitali l'attività svolta dagli amministratori risulterebbe del tutto identica a quella dell'imprenditore individuale, in virtù dell'equiparabilità della posizione

¹ Art. 62 (Spese per prestazioni di lavoro) – formulazione in vigore sino al 31 gennaio 2003

.....2. Non sono 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 comma 4 dell'articolo 5. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.

3. I compensi spettanti agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili sono deducibili anche se non imputati al conto dei profitti e delle perdite.

² Sentenza n. 24188 del 13 novembre 2006.



dell'amministratore a quella dell'imprenditore. E l'articolo 62, vecchia formulazione, del TUIR dispone, infatti, che non sono ammesse deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore individuale e dai suoi familiari.

Inoltre, tra i motivi della decisione assunta la Corte afferma che: *"...appare irrilevante la circostanza che, nella sentenza citata nella relazione, si trattasse del compenso all'amministratore unico e non (come nella specie) ai componenti del consiglio di amministrazione, identica essendo nei due casi la problematica di fondo."*

2. La deducibilità dei compensi agli amministratori

Nelle società di capitali la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori è sempre stata ammessa in maniera implicita grazie al rinvio, operato dall'articolo 95 ⁽³⁾, TUIR alle disposizioni previste per le società di persone contenute nel testo del precedente articolo 62.

La Cassazione è giunta alla conclusione sopra ricordata pur essendo stata chiamata ad esprimersi in merito ad un contenzioso, sorto tra l'Agenzia delle entrate e una società di capitali, relativamente alla possibilità, per la società, di dedurre i compensi nell'anno successivo a quello di loro erogazione. La Cassazione con l'Ordinanza in argomento è andata ben oltre la questione sulla quale era chiamata a decidere e, richiamando, secondo la Corte, quanto già affermato in una sua precedente sentenza, Cass. n. 24188/2006, ha, invece, disposto che la decisione della Commissione tributaria regionale impugnata, nella parte in cui ha riconosciuto la deducibilità del relativo costo, fosse ispirata ad un erroneo principio di diritto, non perchè i compensi degli amministratori di società di capitali siano deducibili nel solo anno in cui sono corrisposti, ma perchè non sono affatto deducibili.

E' utile sofferarsi sui contenuti della precedente sentenza, Cass. 24188/2006, sulla base della quale l'Ordinanza si è incardinata. In tale pronuncia è affermato

³ Articolo 95: (Reddito complessivo) - formulazione in vigore sino al 31 gennaio 2003

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa ed è determinato secondo le disposizioni degli articoli da 52 a 77, salvo quanto stabilito nelle successive disposizioni del presente capo.

2. Le disposizioni degli artt. 43 e 45 e quelle del capo VI del titolo I, relative alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, valgono anche per le società e gli enti di cui al comma 1. La disposizione del comma 3 dell'art. 62 vale anche per le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori.



che: *“l’art. 62, D.P.R. n. 917 del 1986, il quale esclude l’ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l’opera svolta dall’imprenditore, limitando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro a quelle sostenute per lavoro dipendente e per compensi spettanti agli amministratori di società di persone, non consente di dedurre dall’imponibile il compenso per il lavoro prestato e l’opera svolta dall’amministratore unico di società di capitali: la posizione di quest’ultimo è infatti 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”*.

Tale decisione sostiene, in realtà, l’incompatibilità della qualifica di amministratore unico di società di capitali con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della stessa società con la conseguente indeducibilità dei costi per spese di lavoro dipendente in capo alla società medesima.

3. L’articolo 95 del tuir nella formulazione pre-vigente e in quella introdotta dalla riforma dell’ires del 2003.

Va rilevato, inoltre, che nell’Ordinanza non viene fatto alcun richiamo all’articolo 95 del Testo Unico delle imposte sui redditi, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2003, con il quale, fino a quella data, alle società di capitali si rendevano applicabili le disposizioni dell’Irpef previste in materia di reddito di impresa per le società di persone. La disposizione, pur prevedendo l’indeducibilità per i compensi agli imprenditori individuali, faceva salva tale facoltà per le somme erogate agli amministratori di società di persone e, il richiamo integrale, ai fini dell’allora IRPEG, a quanto stabilito dalle norme IRPEF ne determinava l’estensione anche alle società di capitali.

Si ricorda, infine, che con la riforma fiscale, attuata con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, sono state riscritte le regole di determinazione del reddito imponibile per le società di capitali. L’articolo 95, comma 5, nella nuova formulazione in vigore dal 1° gennaio 2004, dispone, esplicitamente, che i compensi spettanti agli amministratori delle società di capitali ed enti di cui



all'articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. Rispetto alla precedente disciplina, la nuova non solo prevede espressamente la deducibilità dei compensi dal reddito di impresa ma dispone soprattutto che questa avvenga, non secondo il principio di competenza, ma seguendo il criterio di cassa.

Inoltre, per quanto concerne il trattamento dei compensi agli amministratori, le norme di rinvio operano, ora, in senso inverso rispetto alla precedente disciplina. Infatti il vecchio articolo 62 del Tuir è stato sostituito dal nuovo articolo 60 del Tuir che non prevede più espressamente la deducibilità dei compensi agli amministratori di società di persone ma solo l'indeducibilità dei compensi per il lavoro prestato o per l'opera svolta dall'imprenditore e dai suoi familiari. Interviene, comunque, a favore delle società di persone, il nuovo articolo 56 ⁽⁴⁾, comma 1, del Tuir che prevede che le disposizioni relative alle società di capitali valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

4. Effetti dell'ordinanza

Si è dell'avviso che non dovrebbero esserci delle conseguenze, sul piano pratico, nella considerazione che:

- per i periodi di imposta fino al 2003 i termini per l'accertamento risultano scaduti;
- dal 2004 la disciplina fiscale contenuta nell'articolo 95, del T.U.I.R. prevede espressamente la deducibilità dal reddito di impresa dei compensi corrisposti agli amministratori di società di capitali.

L'Ordinanza, non in linea con le disposizioni del Tuir, si è basata su di un precedente giurisprudenziale relativo a situazioni di fatto diverse. Purtroppo, in maniera poco attenta, le conclusioni a cui è giunta la Cassazione della sentenza n. 24188/2006 sono state trasfuse nell'Ordinanza in oggetto.

Infine, si sottolinea che dal 2004, a seguito della riforma del reddito d'impresa, non sono mutati i precedenti criteri per la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società di persone. Da tale data, infatti, la deducibilità è

⁴ Art. 56 (Determinazione del reddito d'impresa) – testo in vigore dal 1° gennaio 2004

1. Il reddito d'impresa e' determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I e del capo VI del titolo II, relati-



riconosciuta a seguito del rinvio operato dall'art. 56 del Tuir alle disposizioni che disciplinano le società di capitali.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(CC/cc/deduc_amministra)

ve alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

