

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Fabio Mongiardini

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Inquadramento degli amministratori persone fisiche:

- a. rapporto di collaborazione
- b. amministratore e lavoro dipendente
- c. amministratore e lavoro autonomo

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Inquadramento fiscale rapporto di collaborazione



sono applicabili le norme sul lavoro dipendente ex art. 50, co. 1, lett. c bis) TUIR:

- detrazione lavoro dipendente
- obbligo per il sostituto di applicare le ritenute con scaglioni di imposta, di effettuare il conguaglio fiscale e rilasciare il CUD (ora la certificazione unica)
- elaborare cedolino all'erogazione
- principio cassa "allargato"

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

*Inquadramento previdenziale
rapporto di collaborazione*



gestione separata: contributo ripartito tra
committente (2/3) e collaboratore (1/3)

N.B. il socio amministratore di una Srl commerciale deve
iscriversi sia alla Gestione Separata Inps sia alla Gestione
Commercianti Inps → D.L. 78/2010



Doppia contribuzione

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

*Inquadramento assicurativo
rapporto di collaborazione*



- obbligo di assicurazione Inail qualora venga svolta un'attività considerata a rischio infortuni ovvero vi sia utilizzo dell'auto per svolgimento delle mansioni;
- contributo ripartito tra committente (2/3) e collaboratore (1/3).

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Amministratore e lavoro dipendente: è compatibile la coesistenza della carica di amministratore e di un rapporto di lavoro dipendente con la medesima società?

↓
Necessario verificare l'esistenza della eterodirezione, ossia del comando di altri (dimostrabile anche attraverso la formalizzazione di procedure aziendali dalla quali risulti il nominativo della persona gerarchicamente superiore)

Lavoratore dipendente con carica all'interno del Cda senza deleghe o con deleghe che esulano dalle sue mansioni come dipendente

SI
eterodirezione

Compatibilità

In tal caso saranno elaborati due cedolini e sarà dovuta la contribuzione Inps come lavoratore dipendente e la contribuzione alla gestione separata come amministratore

Lavoratore dipendente che assume carica all'interno del Consiglio con deleghe ampie o con deleghe nell'ambito delle sue mansioni come dipendente

NO
eterodirezione

Incompatibilità

Amministratore unico o Presidente Cda e lavoro dipendente

NO
eterodirezione

Incompatibilità

Rischio:

- contestazione della deducibilità delle retribuzioni per rapporto di lavoro dipendente
- disconoscimento della prestazione previdenziale creata con i contributi versati (Circolare Inps 179/1989)

Tesi recentemente sostenuta dalla Cassazione con la sentenza n.

22403/2014

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Amministratore e lavoro autonomo: i compensi percepiti sono attratti nel reddito di lavoro autonomo (art. 53, comma 1, TUIR) se:



- necessitano conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitato abitualmente;



- l'ordinamento della professione ricomprende come mansione tipica l'amministrazione e gestione di azienda;



- in assenza di previsioni dell'ordinamento della professione, l'attività svolta dalla società è connessa alle mansioni tipiche della professione abituale.

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Deducibilità dei compensi agli amministratori per soggetto erogante ex art. 95 comma 5 TUIR



Rapporto di collaborazione:

* Anche se l'art. 95 comma 5 del Tuir sancisce la deducibilità nell'esercizio in cui i compensi sono corrisposti, è prassi comune dedurre i compensi degli amministratori secondo il principio di cassa "allargata" (01/01 – 12/01 anno successivo) sancito ai fini IRPEF per i redditi di lavoro dipendente (tesi sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria al fine di far coincidere il periodo di imposta in cui i compensi sono tassati in capo al percettore con il periodo di imposta in cui i compensi sono dedotti dal reddito dell'erogante (Circolare Agenzia delle Entrate 57/2001 e Circolare Agenzia delle Entrate 113/2012)

* Indeducibilità ai fini IRAP


Rapporto di lavoro autonomo:

deducibilità secondo il principio di cassa "ordinario" (01/01 – 31/12) ai fini IRES/IRPEF; deducibilità ai fini IRAP

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Aspetti particolari:

- 1) necessità delibera assembleare per deduzione compensi ex art. 2389 Cod. Civile (la delibera può essere unica per tutto il periodo di durata della carica)



Parte della dottrina ritiene che la previsione dell'art. 2389 c.c. circa la necessità di una delibera assembleare per i compensi degli amministratori ha rilevanza civilistica e non fiscale

Parte della dottrina ritiene necessaria la delibera assembleare per la deduzione dei compensi degli amministratori

N.B. La Cassazione, con sentenza 17673 del 19/07/2013, ha affermato che qualora il compenso degli amministratori non è stabilito dallo Statuto, è necessaria una specifica delibera dell'assemblea dei soci per riconoscerlo; l'approvazione del compenso da parte dell'Assemblea può avvenire contestualmente all'approvazione del bilancio se è provato che l'Assemblea, convocata solo per l'esame e l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, abbia anche discusso e approvato una specifica proposta di determinazione dei compensi agli amministratori

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Aspetti particolari:

- 2) Sindacato di inerenza dei compensi degli amministratori: possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di disconoscere la deduzione dei compensi agli amministratori se questi risultano essere insoliti, sproporzionati o strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi



Risoluzione 113/2012 Agenzia delle Entrate:

✓ afferma il possibile disconoscimento

Corte di Cassazione:

✓ Sentenza 3243/2013: afferma il possibile disconoscimento;

✓ Sentenza 24957/2010: afferma l'improbabilità di uno scopo fraudolento e la rilevanza della qualità e non della quantità ai fini della valutazione dell'inerenza

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Cosa fare?

A nostro avviso, l'elusività del comportamento e l'abuso di diritto sono difficilmente riscontrabili posto che l'imposizione (IRPEF + addizionali) gravante sull'amministratore è generalmente più elevata di quello relativo alla società soggetta all'IRES (ai fini IRAP i compensi sono indeducibili)

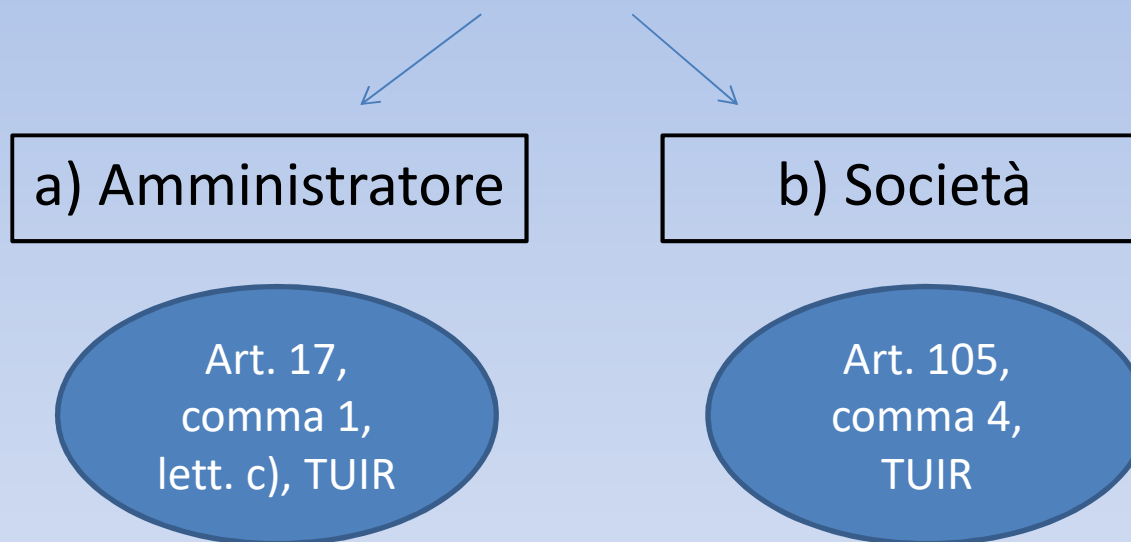
I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

TRATTAMENTO FINE MANDATO (T.F.M.)

Il T.F.M. può essere definito come una retribuzione che la società si obbliga a corrispondere agli amministratori, generalmente in aggiunta al compenso ordinario, al termine del loro incarico



I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Disciplina fiscale



I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

a) Amministratore

- Il T.F.M. si configura come retribuzione differita imponibile secondo il criterio di cassa “allargata” e soggetto a contributo previdenziale ai sensi della Legge n. 335/95 (Gestione Separata Inps);
- Tassazione (art. 17, comma 1, lett. C), TUIR:
 - ✓ Diritto stabilito con data certa anteriore all’inizio del rapporto
 Tassazione separata
 - ✓ Diritto stabilito con atto privo di data certa e/o non anteriore all’inizio del rapporto
 Tassazione ordinaria

N.B.

L’art. 24, comma 31, D.L. 6/12/2011 n. 201 (Decreto Salva Italia) ha previsto che alla quota di T.F.M. che eccede € 1.000.000 si applica il regime di tassazione ordinaria (si veda Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 28/2/2012 pag. 7) → la disposizione si applica alle indennità il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 01/01/2011. Occorre tenere conto di tutte le indennità erogate di cui all’art. 17, comma 1, lett. a) e c), TUIR anche in diversi periodi d’imposta.

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

La data certa:

- 1) apposizione del timbro, presso un ufficio postale, sul documento (non più possibile)
- 2) invio a se stessi utilizzando una casella PEC
- 3) apposizione di marca temporale al documento digitale
- 4) notifica agli amministratori della delibera
- 5) invio della delibera con A/R in plico senza busta
- 6) registrazione della delibera
- 7) redazione del verbale da parte di un notaio
- 8) autentica notarile delle firme dei soci sul verbale

N.B. Il requisito della data certa è sempre rispettato nel caso in cui si sia prevista per statuto la corresponsione di un'indennità di fine mandato poiché, in tal caso, il diritto sorge con la costituzione della società che avviene per atto pubblico e, pertanto, l'inizio del rapporto non può che essere successivo (approfondimento Assonime n. 2/2011)

Non vale normale verbale assemblea essendo privo di data certa

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

b) Società

- Art. 105, commi 1 e 4 coordinati:



gli accantonamenti per il T.F.M. sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Deducibilità T.F.M.: 2 interpretazioni

a) Dottrina prevalente (tra cui norma comportamento n. 180 Aidc del 1/4/2011)



Deduzione per competenza (il richiamo fatto dall'art. 105, comma 4, TUIR all'art. 17, comma 1, lett. c) si riferisce unicamente alla tipologia di reddito indicati nell'articolo citato e non alle condizioni richieste ai fini della deducibilità per le società erogante

b) Dottrina minoritaria (tra cui Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 211 del 22/5/2008 e le sentenze della Corte di Cassazione n. 10959/2007 e 18752/2014)



L'esistenza dell'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto è condizione necessaria per consentire sia la tassazione separata del T.F.M. in capo agli amministratori, sia la deduzione per competenza in capo alla società erogante



Insussistenza di atto con data certa anteriore all'erogazione



Deduzione T.F.M. all'atto dell'effettiva corresponsione (non per competenza)

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Contributi previdenziali T.F.M.

- obbligo di pagamento dei contributi previdenziali alla gestione separata Inps (Legge 335/95) per cassa
- base imponibile previdenziale pari al T.F.M. lordo
- massimale unico con compensi ordinari (si sommano sempre i TFR dell'anno per la determinazione della soglia)