Amministratori, compensi con deducibilità per cassa nell'esercizio «allargato»

Dichiarazioni

I pagamenti erogati entro il 12 gennaio si contano tra quelli dell'anno precedente

Nel rigo RF40 le somme corrisposte nel periodo oggetto del modello Redditi

Pagina a cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Anche per l'anno 2020, ai fini della corretta determinazione delle imposte e della predisposizione del modello Redditi SC, è opportuno fare attenzione al trattamento fiscale dei compensi che i soggetti Ires corrispondono agli amministratori. Sebbene in prima battuta possa risultare di facile gestione, questo trattamento fiscale cela infatti alcune problematiche spesso sottovalutate: ci riferiamo al principio di cassa, che comporta un'attenta valutazione sulle tempistiche di pagamento, ma anche al tema delle delibere assembleari riguardanti la determinazione stessa dei compensi.

Le regole

I compensi degli amministratori sono deducibili, secondo l'articolo 95 del Tuir, nel periodo d'imposta in cui sono corrisposti.

Quindi, pur se contabilizzati in bilancio nell'esercizio in cui maturano (principio di competenza), fiscalmente sono deducibili nell'esercizio in cui vengono corrisposti (principio di cassa). E ciò a prescindere dall'introduzione del principio di derivazione rafforzata, secondo il quale valgono – anche in deroga agli articoli del Tuir – i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili (articolo 83 del Tuir).

Il principio di cassa esteso

Pur in assenza di una specifica norma, anche ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa, ai compensi degli amministratori si applica il principio di cassa allargata previsto dall'articolo 51, comma 1, del Tuir per la determinazione del reddito assimilato a quello di lavoro dipendente (circolare 57/E/2001). Tale principio prevede che i compensi erogati entro il 12 gennaio dell'anno concorrono a formare il reddito d'impresa dell'anno precedente. Pertanto, un compenso erogato il 10 gennaio 2021 è deducibile nel periodo d'imposta 2020. La Cassazione (sentenza 20033/2017) ha precisato che il periodo d'imposta nel quale i compensi si considerano pagati è:

- in caso di pagamento in contanti, il momento della consegna (ricevuta di conferma da parte del ricevente);
- in caso di pagamento tramite assegno bancario o circolare, la data dell'assegno;
- in caso di pagamento con bonifico bancario, il giorno di accredito.

La delibera assembleare

È necessario ricordare che i compensi degli amministratori, pur se rilevanti ai fini fiscali in base al principio di cassa, prima di essere corrisposti devono essere preventivamente deliberati dall'assemblea dei soci (Cassazione, Sezioni unite, 21933/2008; Cassazione 17676/2013, 20265/2013, 5349/2014, 11779/2016, 4400/2020).

Non c'è una particolare norma a riguardo, ma tale orientamento giurisprudenziale è ormai consolidato. Basti pensare alla recente sentenza della Suprema corte (7329 del 16 marzo 2021) che ha ribadito che la preventiva delibera assembleare è necessaria per rispettare il contenuto dell'articolo 109 del Tuir e, quindi, il requisito della certezza e dell'oggettiva determinabilità. La stessa sentenza evidenzia altresì che i soci della società, in mancanza di una specifica delibera, avrebbero la possibilità di attuare un'azione verso gli amministratori, ottenendo un'eventuale restituzione dei compensi corrisposti. Questo aspetto metterebbe in discussione la certezza e l'oggettiva determinabilità del costo.

Tali interpretazioni prestano il fianco ad alcune critiche, in quanto si tratta di fattispecie che derogano al criterio della competenza. Infatti, a seguito dell'introduzione della derivazione rafforzata, non si dovrebbe più far riferimento all'articolo 109 del Tuir. Tuttavia, allo stato attuale è opportuno che le società (soprattutto quelle familiari) segnino in agenda tale adempimento per evitare spiacevoli sorprese che renderebbero potenzialmente indeducibile un costo certo e corrisposto per via di una dimenticanza di tipo formale.

Gli effetti in dichiarazione

I modelli dichiarativi naturalmente tengono conto del principio di cassa previsto dall'articolo 95 del Tuir. Per tale ragione nel modello Redditi Sc 2021, al rigo RF14, vanno indicati i compensi spettanti agli amministratori, imputati al conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione, ma non corrisposti entro la data di chiusura dello stesso esercizio. Nel rigo RF40, invece, vanno indicati i compensi corrisposti nel corso del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione e imputati al conto economico di un esercizio precedente.

PAROLA CHIAVE

#Principio di cassa

Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere corrisposti dai datori di lavoro agli amministratori entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono. La "deroga" è utile anche ai fini della deduzione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'esempio

La gestione del compenso

La Società Alfa nel periodo d'imposta 2019 ha stanziato in bilancio, in seguito a una delibera assembleare, un compenso degli amministratori pari 300.000 euro. Tuttavia, tale compenso è stato corrisposto agli amministratori il 20 gennaio 2020, come risulta dalla data di accredito del bonifico bancario.
Il compenso è indeducibile per l'impresa nel periodo d'imposta 2019, in quanto non corrisposto entro il 12 gennaio 2020. Gli adempimenti sono i seguenti.

Bilancio 2019

I compensi imputati a conto economico ma non corrisposti e quindi indeducibili fiscalmente, generano differenze temporanee deducibili o negative in quanto i relativi costi si tradurranno in costi deducibili negli esercizi successivi (Oic 25). Poiché la società Alfa aveva la ragionevole certezza di recuperare in futuro i costi fiscali e, quindi, di avere reddito imponibile capiente, ha rilevato le imposte anticipate mediante la seguente scrittura contabile al 31 dicembre 2019:
Credito per imposte anticipate
(Voce C) II. 5 ter SP
a Imposte anticipate 72.000 (300.000 X 24%)
(Voce 20) CE)

Modello Redditi Sc 2020

I compensi in quanto indeducibili sono così indicati tra le variazioni in aumento:

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1 ,00	2 ,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)		,00
	RF9	Reddito determinato con criteri non analitici		,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività		,00
	RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10		,00
	RF12	ISA Ricavi non annotati	1 ,00	2 ,00
	RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)		,00
	RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)		300.000 ,00

Bilancio 2020

Tenuto conto che i compensi sono stati corrisposti al 20 gennaio 2020, essi risultano deducibili in tale esercizio. Dovranno quindi essere riassorbite le imposte anticipate stanziate nel 2019 per effetto del reversal. La società Alfa dovrà effettuare la seguente scrittura contabile al 31 dicembre 2020:
Imposte anticipate
(Voce 20) CE)
a Credito per imposte anticipate 72.000
(Voce C) II. 5 ter SP

Modello Redditi Sc 2021

I compensi, in quanto deducibili nell'anno di corresponsione, dovranno essere indicati tra le variazioni in diminuzione in modo da neutralizzare la variazione in aumento presente nella dichiarazione dell'anno precedente:

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1 ,00	2 ,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))		,00
	RF36	Utili da partecipazione in società di persone o in GEIE		,00
	RF37	Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente		,00
	RF38	Dividendi derivanti da utili formatisi in regime di trasparenza		,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10		,00
	RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)		300.000 ,00