Premi ad amministratori e dirigenti: deduzioni con criteri e tempi diversi

Reddito d'impresa

Per i componenti del Cda principio di cassa allargato e delibera ante erogazione

Per i dipendenti vale la competenza dell'esercizio Inerenza requisito generale

Pagina a cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

I premi, i bonus e gli altri incentivi remunerativi destinati a figure apicali delle aziende (componenti del Cda e dirigenti) prevedono il riconoscimento di un importo straordinario in denaro, da erogare al conseguimento di un determinato risultato – legato alle performance dell'azienda (fatturato e Ebitda) – o al raggiungimento di uno specifico obiettivo pattuito con la società nell'ambito di un contratto di amministrazione o all'interno del contratto di lavoro dipendente.

Gli incentivi possono essere fissi o variabili e possono altresì prevedere un periodo di maturazione sia di breve durata (ad esempio legato al positivo perfezionamento di un progetto), sia di medio-lungo termine, come accade per i premi connessi al raggiungimento di obiettivi economico-finanziari pluriennali da parte della società.

La competenza

Il costo relativo ai premi per gli amministratori e i dipendenti va rilevato in bilancio in base al principio di competenza previsto dall'articolo 2423-bis, comma 1, n. 3 e 4 del Codice civile, indipendentemente dalla data del pagamento.

Secondo i principi contabili Oic 19 e 31, la rilevazione in bilancio del costo avrà come contropartita un debito nelle situazioni in cui alla data di chiusura dell'esercizio l'impresa sia in possesso di tutti gli elementi per la quantificazione del bonus, ossia non vi siano ulteriori elementi di incertezza sul relativo ammontare. Dal punto di vista fiscale i premi dovrebbero quindi concorrere a determinare il reddito d'impresa nell'esercizio di imputazione in bilancio, ed essere deducibili nell'esercizio di stanziamento del debito per effetto del principio di derivazione rafforzata (articolo 83 del Tuir).

Viceversa, nell'ipotesi in cui, alla luce delle clausole previste negli accordi, alla medesima data l'impresa non disponga (nemmeno teoricamente) di tutti gli elementi informativi necessari alla sua determinazione, sarà necessario procedere con l'accantonamento a un fondo. In questo caso, i costi accantonati risulterebbero indeducibili non rientrando tra gli accantonamenti previsti dall'articolo 107, commi 1-3 del Tuir (documento Cndcec-Fnc del 24 aprile 2018, paragrafo 6.5).

Infatti, in base all'articolo 9 del Dm 8 giugno 2016 – applicabile anche ai soggetti Oic per via del rimando dell'articolo 2 del Dm 3 agosto 2017 – sono considerati accantonamenti i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti previsti dallo Ias 37, ancorché disciplinati da uno Ias/Ifrs diverso rispetto allo stesso Ias 37.

L'inerenza

A prescindere dalla quantificazione e dalle modalità di erogazione, i premi in denaro riconosciuti in base ai piani di incentivazione sono deducibili nel rispetto del principio di inerenza ex articolo 109, comma 5, del Tuir legato all'attività esercitata dall'impresa. In questo senso, come chiarito anche di recente dall'agenzia delle Entrate (risposta 539 del 31 ottobre 2022), risultano deducibili i costi riferiti ad attività e operazioni che concorrono a formare il reddito, compresi gli oneri sostenuti in proiezione futura, se connessi ad attività dalle quali possono derivare ricavi in tempi successivi.

Particolare attenzione dovrà essere invece dedicata ai bonus riferiti agli amministratori. Bonus che dovranno essere oggetto di una specifica delibera assembleare, con data antecedente a quella dell'erogazione, che dovrà recepire e quindi deliberare per competenza il premio raggiunto sulla base del contratto di amministrazione sottoscritto.

Inoltre, non va dimenticato che, in sede di controllo, l'Agenzia potrebbe disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei bonus qualora gli stessi risultassero sproporzionati o strumentali a ottenere indebiti vantaggi fiscali (risoluzione 113/E/2012), oppure se ritenuti non congrui rispetto all'oggetto sociale e ai ricavi della società (Cassazione 33217/2018).

La deducibilità Ires e Irap

I premi destinati a dipendenti risulteranno deducibili per l'impresa in base all'articolo 95, comma 1, del Tuir, che prevede la deducibilità integrale delle spese per prestazioni di lavoro dipendente di competenza dell'esercizio. Per i bonus agli amministratori, invece, si applicano gli articoli 95, comma 5, e 51, comma 1, del Tuir, secondo cui risultano deducibili i compensi corrisposti entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono (cosiddetto "principio di cassa allargato").

Ai fini Irap, i premi e gli incentivi rilevano ai fini della determinazione del valore della produzione netta solo se riferiti ai dipendenti a tempo indeterminato, seguendo le regole generali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

PAROLA CHIAVE

#Premio

La retribuzione variabile mira a riconoscere i risultati ottenuti, stabilendo un collegamento diretto tra i compensi e le performance nel breve, medio e lungo termine. Per rafforzare l'allineamento tra gli interessi degli azionisti e gli interessi del vertice aziendale e dei dipendenti, la misurazione della performance rispecchia i risultati effettivi dell'azienda nel suo complesso, dell'unità di business di riferimento e, naturalmente, dell'individuo, con un approccio meritocratico e selettivo.

I casi risolti

LA SITUAZIONE	LA SOLUZIONE
Il bonus erogato a febbraio La Società Alfa Spa ha pattuito un bonus a favore dell'amministratore delegato, pari a 100.000 euro a valere sul bilancio 2022. In base agli accordi sottoscritti tra le parti, il compenso verrà corrisposto a decorrere dal 15 febbraio 2023 mediante bonifico bancario.	**Il bonus è indeducibile per la società nel periodo d'imposta 2022, poiché non verrà corrisposto entro il 12 gennaio 2023.** **Alfa rileverà le differenze temporanee deducibili o negative in quanto il relativo costo si tradurrà in costo deducibile nell'esercizio successivo.**
La delibera mancante Nel corso del 2022 una società ha deciso di erogare un bonus straordinario agli amministratori, correlato al raggiungimento degli obiettivi semestrali del budget definito a inizio anno, senza tuttavia procedere alla relativa delibera assembleare.	**Per poter considerare il costo deducibile nell'anno 2022 non è sufficiente il pagamento del bonus agli amministratori, ma occorre la delibera.** **La società può tuttavia ratificare la decisione presa, tramite l'adozione di una specifica delibera assembleare entro il 31 dicembre 2022.**
I premi alla controllante Nell'ambito degli accordi sottoscritti, la controllata Beta ha concordato di corrispondere i bonus spettanti ai propri amministratori direttamente a favore della controllante Alfa, in quanto gli stessi amministratori sono dirigenti e dipendenti della capogruppo.	**Poiché il compenso non viene erogato direttamente agli amministratori persone fisiche, Beta non può applicare il principio di cassa (art. 95, c. 5, Tuir). Il costo sostenuto dalla controllata risulta quindi deducibile in base al criterio di competenza, ex art. 109 del Tuir (Cassazione, 2067/2021).**
L'incentivo alla vendita Il piano di incentivazione riconosciuto all'amministratore di Gamma prevede che, al momento della vendita dell'azienda, da parte dei soci gli sia riconosciuto un premio in denaro costituito da una componente variabile, correlata alla crescita del valore aziendale.	**Il premio è inerente. Infatti, nonostante il diritto alla percezione degli incentivi dipenda dal perfezionamento dell'operazione di vendita dell'azienda, sussiste una diretta correlazione con l'esercizio dell'attività da parte dell'amministratore (risposta a interpello 539/2022).**