

RISOLUZIONE N. 113/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31 dicembre 2012

***OGGETTO: Interpello articolo 11 legge 27 luglio 2000, n. 212 – ALFA SRL IN LIQUIDAZIONE – Articoli 60 e 95, comma 5, del DPR n. 917 del 1986.
(Deducibilità compensi agli amministratori)***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 60 del DPR n. 917 del 1986 , è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.r.l. (di seguito, anche "Società" o "Istante"), società in liquidazione volontaria, intende, previa delibera assembleare, corrispondere al proprio liquidatore un compenso per l'attività svolta. Il liquidatore, viene evidenziato in istanza, riveste anche la qualifica di socio, detenendo una quota di partecipazione pari al 99 per cento.

L'istante chiede di sapere se detto compenso rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 60 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR") risultando, pertanto, indeducibile dal reddito di periodo.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante rappresenta che la fattispecie oggetto dell'istanza presenta le medesime caratteristiche del caso esaminato dalla Commissione Tributaria Regionale di Torino con la sentenza n. 8/34/12, pronunciata il 23/11/2011 e depositata in data 06/02/2012.

In tale contesto, la predetta Commissione Tributaria Regionale ha ricondotto l'attività di gestione aziendale del socio amministratore all'attività dell'imprenditore, con la conseguenza che il compenso per l'opera prestata dal socio, imprenditore - amministratore, non può essere ammesso in deduzione dal reddito imponibile, ai sensi di quanto disposto all'articolo 60 del TUIR.

Tale orientamento, evidenzia l'Istante, risulta in linea con il principio espresso sul punto dalla Corte di Cassazione Civile con sentenza n. 24188 del 13/11/2006, che dopo aver ricondotto l'attività di gestione aziendale del socio amministratore all'attività dell'imprenditore, conclude per la non deducibilità del compenso per l'opera prestata dal socio, imprenditore - amministratore.

Ciò premesso, l'Istante ritiene che i principi sopra espressi trovino applicazione anche nel caso di specie con i seguenti effetti:

~ in capo alla società, il compenso erogato al liquidatore - socio non risulta deducibile, ai sensi dell'articolo 60 del TUIR, in quanto l'attività posta in essere da quest'ultimo è assimilabile all'opera svolta dall'imprenditore;

~ in capo al liquidatore - socio, il compenso percepito non concorre a formare il reddito complessivo, come disposto dall'articolo 8, comma 1, ultimo periodo del TUIR, in quanto si tratta di un onere non ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 60 del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 62 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella versione vigente prima della riforma operata dal D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (di seguito "vecchio TUIR") - ricompreso nel titolo I del TUIR ("*Imposta sul reddito delle persone fisiche*") e rubricato "*Spese per prestazioni di lavoro*" -, regolamentava l'indeducibilità del compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore e dai suoi familiari (comma 2) e la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società di persone (comma 3).

In particolare, il citato articolo 62 del vecchio TUIR prevedeva:

- al comma 2, che non fossero "*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*";

- al comma 3, che fossero deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti "*I compensi spettanti agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice*".

Al riguardo, nella relazione ministeriale al vecchio TUIR emergeva che l'indeducibilità stabilita per i compensi del coniuge e dei figli minori è tesa ad evitare artificiose manovre di contrazione degli utili con conseguente erosione di materia imponibile. Tale rischio può realizzarsi in particolare nelle imprese individuali, laddove vi è totale coincidenza di interessi tra l'unico titolare dell'impresa ed i suoi più stretti familiari.

Il rinvio contenuto nell'articolo 95 del "vecchio" TUIR comportava, per le società di capitali, il medesimo trattamento previsto per le società di persone dal comma 3 dell'articolo 62. Detto articolo disponeva, infatti che: "*Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del*

comma 1 dell'articolo 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."

Su detta impostazione ha operato il D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 per effetto del quale l'attuale disciplina delle spese per prestazioni di lavoro - prevista dal citato articolo 62 del "vecchio" TUIR - è ora confluita in due distinti articoli del "nuovo" TUIR. In particolare:

- l'articolo 60 del "nuovo" TUIR dispone che *"Non sono ammesse in deduzione 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 dei familiari partecipanti all'impresa di cui al comma 4 dell'articolo 5"*;

- l'articolo 8, comma 1, ultimo periodo del "nuovo" TUIR, prevede che *"Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60."*

In sostanza, inserendo le disposizioni prima contenute nel comma 2 dell'articolo 62 del "vecchio" TUIR nell'articolo 60 del "nuovo" TUIR - rientrante nel titolo contenente le regole di determinazione dell'IRPEF - è stata confermata l'indeducibilità dei compensi erogati per il lavoro prestato o per l'opera svolta dall'imprenditore (e dai suoi familiari).

A fronte di tale ineducibilità è rimasta ferma l'esclusione dei compensi in parola dalla determinazione del reddito imponibile del percipiente, secondo quanto disposto dal citato articolo 8, comma 1, ultimo periodo, del "nuovo" TUIR (che ha recepito quanto previsto nell'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 62 del "vecchio" TUIR).

Diversamente la disciplina fiscale, riguardante la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro costituite dai compensi agli amministratori erogate da un soggetto rientrante nell'ambito di applicazione dell'IRES, è stata inserita nel titolo II del TUIR, recante le disposizioni che involgono l'imposta sul reddito

delle società. In particolare l'articolo 95, comma 5, del "nuovo" TUIR stabilisce che *"I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti"*.

Per le società di capitali che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IRES, pertanto, a seguito dell'eliminazione del rinvio contenuto nell'articolo 95 del "vecchio" TUIR, non risulta più possibile l'applicazione di disposizioni contenute in sezioni diverse da quella riguardante l'IRES stessa.

Per completezza si fa presente che le disposizioni inerenti l'IRES trovano applicazione anche nei confronti delle società in nome collettivo e in accomandita semplice a seguito dell'espresso rinvio contenuto nel comma 1 dell'articolo 56 del "nuovo" TUIR per cui *"il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II"*.

In sostanza, le modifiche apportate al sistema tributario hanno separato nettamente il trattamento fiscale da riservare ai compensi erogati all'imprenditore individuale rispetto a quello disposto per i compensi agli amministratori erogati da società in nome collettivo, in accomandita semplice e da società di capitali rientranti nell'ambito di applicazione dell'IRES.

Pertanto, si ritiene che gli articoli 8, comma 1, ultimo periodo e 60 del "nuovo" TUIR sono da riferirsi al solo imprenditore individuale/persona fisica e non anche all'impresa esercitata in forma collettiva. Le spese per prestazioni di lavoro risultano deducibili nei confronti dei soggetti societari, ai sensi di quanto disposto nel comma 5 dell'articolo 95 del "nuovo" TUIR, al momento della corresponsione.

Lo stesso legislatore, nel consentire la deducibilità al momento della corresponsione, si è assicurato che non venissero effettuati arbitraggi consistenti nella deducibilità per competenza del costo del compenso in capo alla società e nel rinvio della tassazione al momento della percezione da parte dell'amministratore.

Tale ricostruzione è già stata effettuata nella risposta fornita in occasione del *question time* n. 5 - 03498 del 30 settembre 2010 avente ad oggetto le

problematiche riguardanti quanto affermato dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 18702 del 13 agosto 2010.

Nella citata risposta, si è evidenziato come il comma 5 dell'articolo 95 del TUIR, disponendo che il componente negativo di reddito concorre alla formazione della base imponibile al momento in cui avviene l'erogazione, non mette in dubbio la deducibilità dei compensi erogati da soggetti IRES ai propri amministratori.

Sempre a sostegno della deducibilità dei compensi di cui si tratta, si rinvia alla circolare 15 febbraio 2011, n. 4/E, in cui è stato chiarito che sono escluse dal monitoraggio le imprese che presentano per più di un periodo d'imposta dichiarazioni in perdita fiscale nei casi in cui la perdita è determinata da compensi erogati ad amministratori e soci (articolo 24, comma 1, del D.L. 31 maggio n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2011, n.122).

Tuttavia, resta fermo che, in sede di attività di controllo, l'amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei componenti negativi di cui si tratta in tutte le ipotesi in cui i compensi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, si precisa quanto segue.

I compensi oggetto dell'istanza qui in esame, risultano erogati da un soggetto (s.r.l. in liquidazione) ricompreso nel comma 1 dell'articolo 73 del TUIR e, pertanto, non risultano applicabili, in linea di principio, le disposizioni destinate ai soggetti imprenditori di cui all'articolo 60 del medesimo TUIR.

Piuttosto, si è in presenza di componenti negativi di reddito deducibili al momento dell'erogazione e tassati in capo al liquidatore secondo quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 95 del TUIR.

Conseguentemente, in capo al percettore, tali somme saranno soggette ad imposizione in quanto, ancorché lo stesso assuma il ruolo di liquidatore-socio, non risultano applicabili le disposizioni di cui al comma 1 dell'articolo 8, del TUIR, riferibili, come sopra chiarito, ai soli imprenditori individuali.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE