



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 16/2014

OGGETTO: *Gli amministratori di società: aspetti civilistici, contabili e fiscali.*

- **Premesse**

La presente nota operativa ha lo scopo di riepilogare e chiarire le tematiche civilistiche, contabili e fiscali riguardanti la nomina, la revoca, le funzioni e la responsabilità degli amministratori nelle società di capitali e il relativo trattamento civilistico, contabile e fiscale dei compensi.

- **Nomina, requisiti, revoca e funzioni degli amministratori**

Gli amministratori costituiscono l'organo cui è affidata **la gestione societaria e la direzione dell'attività imprenditoriale.**

Indipendentemente dal modello di amministrazione adottato (**Tradizionale, Dualistico o Monistico**), gli stessi sono tenuti al rispetto delle regole di corretta amministrazione stabilite dalla legge e dall'atto costitutivo.

Il codice civile, **nell'art. 2380-bis**, prevede che l'organo amministrativo possa avere sia carattere **unipersonale** che **collegiale** e in tal caso si forma il consiglio di amministrazione.

Gli amministratori vengono **nominati**, generalmente, dall'assemblea, però vi sono casi nei quali la nomina non spetta all'assemblea, ma sono previsti dalla legge:

- nomina nell'atto costitutivo;
- nomina da parte dello Stato o da altri enti pubblici;
- nomina dell'assemblea dei sottoscrittori, nel caso dei primi amministratori nelle Spa costituite per pubblica sottoscrizione;
- nomina dei detentori di particolari strumenti finanziari emessi dalla società;
- nomina per cooptazione (è il consiglio di amministrazione stesso che nomina nuovi amministratori; la delibera deve essere approvata dal collegio sindacale, se esistente).

La carica è solitamente triennale ma è rinnovabile senza limiti.

Per quanto concerne i **requisiti**, il comma 2 dell'art. 2380-bis c.c. stabilisce che possono essere nominati amministratori anche non soci, e per la nomina sono richiesti **requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza**. Le cause di ineleggibilità sono previste dall'art. 2382 c.c..

Gli amministratori possono essere **revocati** in qualsiasi momento per **giusta causa o senza giusta causa**.

Il primo caso si ha quando l'amministratore ha tenuto comportamenti contrari alla legge o allo statuto societario. In tal caso, all'amministratore potrà anche essere richiesto il risarcimento danni a favore della società. Nel secondo caso, a richiesta dell'amministratore, la società dovrà risarcire il danno causato dalla revoca.

Più precisamente, in base alla durata dell'incarico, bisogna distinguere se gli amministratori sono stati **nominati a tempo determinato o a tempo indeterminato**. Nel primo caso gli amministratori, se revocati senza giusta causa prima della scadenza, hanno diritto al risarcimento del danno; nel secondo caso, la revoca obbliga al risarcimento del danno solo quando non è stato dato un congruo preavviso, salvo ricorra una giusta causa.

Generalmente, agli amministratori sono attribuite le seguenti **funzioni**:

- deliberare sulla gestione sociale;
 - convocare l'assemblea e stabilirne l'ordine del giorno;
 - redigere il bilancio d'esercizio da presentare all'assemblea dei soci per l'approvazione;
 - dare esecuzione alla volontà assembleare;
 - curare e tenere le scritture contabili;
 - rappresentare la società di fronte a terzi e in giudizio.
- **La responsabilità degli amministratori**

Gli amministratori, nello svolgimento del loro incarico, sono tenuti al **rispetto delle regole di corretta amministrazione stabilite dalla legge e dall'atto costitutivo**.

Nel caso in cui essi violassero tali regole e la violazione fosse tale da produrre dei danni, il comportamento posto in atto potrebbe costituire fonte di responsabilità nei confronti della società, dei singoli soci e di terzi. La responsabilità degli amministratori è disciplinata dagli **artt. 2392 e seguenti del codice civile**.

E' da rilevare che per le Società a Responsabilità Limitata, il comma 3 dell'art. 2476 c.c. dispone, tra l'altro, che **l'azione di responsabilità contro gli amministratori può essere promossa da ciascun socio**, indipendentemente dalla quota di capitale da essi posseduta.

In tal caso non è più necessaria una delibera di assemblea dei soci. L'azione di responsabilità da parte del singolo socio non toglie, comunque, alla stessa la natura sociale di azione di responsabilità, e ciò significa che essa è proponibile *in primis* dalla società.

E' infine, da precisare che la responsabilità di un amministratore di una S.r.L. è limitata all'incarico assegnatole, in quanto sono sempre i soci che rispondono in maniera solidale delle responsabilità societarie.

- **Le disposizioni civiliste e fiscali relative ai compensi degli amministratori**

Il codice civile, rispetto al combinato disposto degli **art. 2364 comma 1, numero 3 e art. 2389 comma 1**, stabilisce che il compenso degli amministratori è rimesso in primo luogo a quanto previsto nello Statuto societario e, nel caso in cui quest'ultimo non lo preveda, all'assemblea ordinaria.

Per gli amministratori investiti di particolari cariche, invece, il compenso è fissato dal Consiglio di Amministrazione, sentito il Collegio Sindacale.

Generalmente, negli Statuti societari è prevista la seguente clausola:

“ agli amministratori, oltre al rimborso delle spese sostenute per l'esercizio delle loro funzioni, potrà essere assegnata un'indennità annua complessiva, anche sotto forma di partecipazione agli utili, che verrà determinata dai Soci in occasione della nomina o con apposita decisione. All'Organo Amministrativo potrà altresì essere attribuito il diritto alla percezione di un'indennità di fine rapporto, da costituirsi mediante accantonamenti annuali, ovvero mediante apposita polizza assicurativa”.

E' da precisare che nel caso in cui si volesse procedere alla rideterminazione dei compensi in base a quanto previsto dallo Statuto, essa sarà possibile solo tramite una delibera dell'**assemblea straordinaria**.

Le varie tipologie di compenso sono le seguenti:

- a) compenso in misura fissa;
- b) compenso variabile in base alla partecipazione agli utili;
- c) compenso misto, composto da una base fissa più una parte variabile in base agli utili;
- d) compenso variabile in base al volume di affari.

Ad essi possono essere aggiunti:

- e) il rimborso delle spese sostenute in funzione del proprio mandato;
- f) indennità di fine rapporto;
- g) compensi in natura;
- h) benefici supplementari.

Inoltre, il compenso può essere pagato con periodicità annuale, mensile, trimestrale, ecc.. Nel caso in cui l'amministratore riceva un compenso non deliberato o superiore a quello deliberato, anche sotto forma di benefici non tassati, esso può essere passibile di **sanzioni penali**, in base a quanto disposto dall'art. 2634 del codice civile.

Per quanto concerne **gli aspetti fiscali**, il **comma 5 dell'art. 95 del T.U.I.R.** prevede la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio in cui sono corrisposti.

Il compenso deve essere iscritto in bilancio per competenza, ma è fiscalmente deducibile secondo il **principio di cassa allargato**.

Il principio di cassa allargato prevede che il compenso si considera pagato nell'anno, e di conseguenza deducibile se **percepito entro il termine ultimo del 12 Gennaio dell'anno successivo**.

Ciò significa che i pagamenti si intendono effettuati nel momento in cui le somme entrano nella disponibilità del percettore. Ad esempio: il pagamento mediante **assegni bancari o circolari** si considera effettuato quando il destinatario li riceve e li **mette all'incasso** entro la data ultima del 12 gennaio, mentre i pagamenti effettuati mediante **bonifici** si considerano avvenuti al momento in cui il **beneficiario riceve l'accredito sul conto corrente**. Il suddetto principio si applica solo quando il compenso agli amministratori rientra tra i redditi assimilati al lavoro dipendente.

Al riguardo è da precisare che il suddetto principio **non si applica alle società con periodo di imposta diverso dall'anno solare**. Ciò significa che, se l'esercizio è a cavallo della data del 31 dicembre, il compenso si può dedurre solo entro il termine dell'esercizio stesso.

Lo stesso principio vale nel caso in cui il compenso è corrisposto ad un soggetto che **svolge attività di lavoro autonomo**: in tal caso il compenso può essere deducibile dal reddito d'impresa della società solo se corrisposto entro la fine dell'esercizio. Per il professionista amministratore esso concorrerà a formare il reddito tassabile nello stesso esercizio, se corrisposto entro la data del 31 Dicembre.

In sede di calcolo delle imposte da pagare, quando tra il principio di cassa allargato e quello di competenza ci sono **sfasature temporali**, occorre effettuare una variazione in aumento sul modello di dichiarazione dei redditi. Trattandosi di **“variazioni temporanee”** e in presenza di una **“ragionevole certezza”**, si dovrà procedere al calcolo delle **imposte anticipate** da allocare alla voce **“22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate”** del Conto economico del bilancio (Art. 2425 c.c.).

L'articolo in partita doppia è il seguente:

Crediti per imposte anticipate (C II, 4-ter)	a	Imposte anticipate (E 22)
--	---	---------------------------

I compensi erogati agli amministratori sotto forma di partecipazione agli utili, sono disciplinati dall'**articolo 95 del T.U.I.R.**, che al **comma 4** dispone che essi **sono deducibili anche se non imputati al conto economico**.

E' da rilevare che, secondo una sentenza di **Cassazione a Sezioni Unite la n. 21933/2008**, il **compenso percepito senza delibera** è nullo, in quanto la mancanza di deliberazione è sintomatica di un reale intento evasivo. Inoltre, non è ammessa la ratifica tacita neppure con la delibera di approvazione del bilancio, e ciò comporta, dal punto di vista tributario, **l'indeducibilità dello stesso**.

Una recente **sentenza della Suprema Corte di Cassazione, la n.17673 del 19 Luglio 2013**, ha asserito quanto segue:

“... conseguentemente all’approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica delibera richiesta dall’art. 2389 cit., salvo che un’assemblea convocata solo per l’approvazione del bilancio, **essendo totalitaria**, non abbia **espressamente discusso e approvato** la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori”.

In merito alla congruità del compenso, esso deve essere determinato secondo **criteri di ragionevolezza** in relazione alle dimensioni, alla struttura e alla redditività della società.

A tal riguardo, soprattutto per **i soci di società a ristretta base sociale**, si sono verificate contestazioni da parte dell’Amministrazione Finanziaria, in quanto la corresponsione di un compenso “*sproporzionato*” viene da essa ritenuto “ **un artificio volto a distribuire utili mascherandoli da compenso**”, e quindi secondo la stessa **non sono deducibili (Risoluzione Ministeriale 113/E/2012)**.

Invece, una precedente **sentenza della Cassazione la n. 24957/2010** ha affermato la piena deducibilità dei compensi degli amministratori, deliberati e liquidati dalle Società di Capitali, ed ha chiarito che l’Amministrazione Finanziaria non ha il potere di disquisire circa gli importi o di riportarli al c.d. “ **valore normale**”.

Tuttavia, una recente **sentenza di Cassazione la n. 3243/2013** ha affermato che rientra nei poteri dell’Amministrazione Finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni, e quindi dei compensi corrisposti agli amministratori, potendone poi disconoscere parzialmente la deducibilità se ritenuti sproporzionati.

La diversità di opinioni emerse dalle varie sentenze inducono a porre la massima attenzione nel giustificare le scelte relative all’ammontare del compenso attribuito agli amministratori.

- **Le scritture contabili dei compensi agli amministratori**

A fine esercizio bisogna redigere le scritture relative alla maturazione e attribuzione dei compensi degli amministratori.

Bisogna, quindi, distinguere i vari casi.

- Se l’amministratore è un **lavoratore dipendente** fa sorgere l’obbligo di iscrizione alla gestione separata Inps ed al pagamento del relativo contributo. E’ da precisare che all’atto della nomina, l’iscrizione all’Inps territorialmente competente può essere effettuata dagli stessi amministratori o anche direttamente dalla società. Inoltre, i contributi previdenziali sono pagati dalla società, tramite modello F24, entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso (per 2/3 sono a carico della società, mentre il restante 1/3 è a carico dell’amministratore).

La scrittura contabile è la seguente:

Diversi	a	Diversi
- Compenso amministratori		- Amministratori c/competenze
- Contributi Inps		- Erario c/ritenute
		- Inps c/contributi (carico amm.ri)

Nel momento in cui viene corrisposto il compenso, si procede con la seguente rilevazione contabile:

Diversi	a	Banca c/c
- Amministratori c/competenze		
- Erario c/ritenute		
- Inps c/contributi (a carico amm.ri)		

- Se l'amministratore è un **professionista**, lo stesso dovrà emettere regolare fattura, assoggettando il compenso ad IVA con ritenute d'acconto.

Ad esempio: un professionista Dottore Commercialista, che amministra una società e riceve un compenso dalla stessa, emette regolare fattura.

La società registrerà la fattura ricevuta con le seguenti scritture contabili:

Diversi	a	Debiti Vs Amministratore
- Compenso amministratore		
- Iva a credito		

Quando la società provvederà al pagamento del compenso, registrerà in PD quanto segue:

Debiti Vs Amministratore	a	Diversi
		- Banca c/c
		- Erario c/ritenute
Erario c/ritenute	a	Banca c/c

- Se il compenso dell'amministratore viene percepito sotto forma di **partecipazione agli utili**, è da precisare che esso non rappresenta civilisticamente un costo, ma solo una modalità di destinazione degli utili. In tal caso, le modalità di destinazione dell'utile di esercizio sono le seguenti:
 - 1- una parte di utile è da destinare alla riserva legale, qualora essa non abbia raggiunto 1/5 del capitale sociale;
 - 2- una parte a copertura delle perdite, qualora siano presenti;
 - 3- una parte alle riserve statutarie, qualora siano previste;
 - 4- infine, come compenso all'amministratore.
 In tal caso, la scrittura contabile è la seguente:

Utile d'esercizio	a	Diversi <ul style="list-style-type: none"> - (Riserva legale) - (Riserva a copertura perdite) - (Riserve statutarie) - Compenso amministratori
--------------------------	---	---

- **Conclusioni**

Il ruolo che svolge l'amministratore nella gestione della società è complesso e al contempo delicato. La normativa di riferimento spesso non è chiara (vedi le contrastanti sentenze di Cassazione sopra riportate), e ciò comporta incertezze anche nella corretta elaborazione del bilancio di esercizio.

Tale nota operativa ha lo scopo di dare alcune delucidazioni in merito agli adempimenti che gli amministratori devono compiere al fine di **non incorrere in eventuali sanzioni e responsabilità**.

Delucidazioni o ulteriori approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti, dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**.

Il Redattore
Dott.ssa Valentina Rotondo
Dott.ssa Valentina Tancioni

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti