



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE

INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 169

Trattamento dei compensi reversibili degli amministratori ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA

MASSIMA

I compensi reversibili non sono tassati ai fini delle imposte sui redditi in capo all'amministratore persona fisica e costituiscono costo deducibile nell'esercizio di competenza per la società erogante e ricavo imponibile per competenza per l'impresa percipiente.

Agli effetti dell'IRAP il costo non è deducibile per la società erogante e il ricavo non è imponibile per quella percipiente.

Ai fini IVA l'attività non rileva se la prestazione è resa da un soggetto che non svolge per professione abituale altra attività di lavoro autonomo.

I compensi spettanti al dipendente o al collaboratore coordinato e continuativo di un'impresa, nominato quale membro dell'organo amministrativo di un'altra società, possono contrattualmente essere versati direttamente alla prima. Questi rapporti contrattuali – denominati “compensi reversibili” – intervengono in genere, nell'ambito di gruppi societari, fra la “controllante” e la “controllata” (il caso che sarà illustrato in seguito), ma possono presentarsi anche fra società che non hanno questo tipo di rapporto. La procedura normalmente utilizzata è la seguente¹:

- accordo fra la società controllante e l'amministratore da cui risulti l'obbligo di reversibilità;
- comunicazione, da parte della controllante alla controllata, dell'esistenza dell'accordo, affinché il pagamento diretto del compenso alla controllante sia liberatorio per la controllata;
- documentazione dell'effettivo pagamento del compenso reversibile direttamente alla controllante.

Il trattamento fiscale di queste somme è diversificato in base ai diversi soggetti coinvolti.

Reversibilità in capo ad un dipendente della controllante

Trattamento in capo al dipendente

Il compenso di amministratore non rileva in capo al dipendente, ai fini delle imposte sui redditi, in base al principio generale secondo cui non si configurano quale reddito imponibile di un soggetto le somme di cui egli non ottenga in alcun modo la disponibilità. Manca, in altri termini, il presupposto impositivo previsto dall'art. 1 del Testo Unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 917/86 (possesso in denaro o in natura di un reddito rientrante nelle categorie previste dalla normativa)². Ciò è indirettamente desumibile anche dall'art. 50 comma 1, lett. b) dello stesso Testo unico, che esclude dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente i compensi a carico di terzi spettanti al lavoratore

¹ Al riguardo vedasi anche Risoluzione Ministero delle Finanze n. 8/196 del 15 febbraio 1980.

² Risoluzioni Ministeriali 17 maggio 1977 n. 8/166, 15 febbraio 1980 n. 8/196 e 5 luglio 1986 n. 8/1236.



dependente per incarichi svolti in relazione a tale qualità che, per clausola contrattuale, devono essere riversati al datore di lavoro. Pertanto, in assenza di presupposto impositivo in capo al dipendente, nessuna ritenuta alla fonte deve essere operata nei suoi confronti ai sensi dell'articolo 24, comma 1 *ter*, del D.P.R. 600/73³.

Ai fini IVA, dato che la prestazione viene svolta non dalla società, ma da un soggetto persona fisica nell'ambito di attività non rientrante nel presupposto soggettivo dell'IVA, si applica la disciplina prevista dall'art. 5 del D.P.R. 633/72; pertanto la prestazione è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA⁴.

Trattamento in capo alla controllata

Per la società controllata, il costo è deducibile ai fini delle imposte dirette per competenza. Infatti si tratta di somme non spettanti all'amministratore, ma – contrattualmente – direttamente alla società o ente di appartenenza; di conseguenza, essendo il compenso attribuito a un soggetto titolare di reddito d'impresa, non è applicabile il criterio di cassa di cui all'articolo 95, comma 5 del Testo unico⁵.

Ai fini Irap, il costo non è deducibile per effetto dell'articolo 11, comma 2, del D. Lgs. 446/1997, relativo al recupero di oneri del personale distaccato presso terzi. Infatti, nei confronti del soggetto che impiega personale distaccato, gli importi addebitati dalla distaccante si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione; tale disposizione si applica anche con riferimento al personale dipendente che svolga incarichi di amministratore presso altre società⁶.

Trattamento in capo alla controllante

Le somme corrisposte al datore di lavoro dell'amministratore concorrono, per effetto della reversibilità, a formare il reddito imponibile della società percipiente.

Se il compenso viene corrisposto ad una società residente in Italia o ad una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, esso concorre a formare il suo reddito imponibile per competenza e non è soggetto alla ritenuta d'acconto di cui all'articolo 24, comma 1 *ter* del D.P.R. 600/1973, essendo, questa, applicabile ai redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettera *c bis* del Testo unico e non ai redditi d'impresa⁷.

³ Cfr. le risoluzioni citate nella nota 2.

⁴ Risoluzione Ministeriale 26 febbraio 1985, n. 17

⁵ Assonime, circolare numero 50 del 23 aprile 1990, commento al rigo A69 della dichiarazione dei redditi relativa al 1989. *Contra*, nota dell'Agenzia delle Entrate 20 giugno 2002, n. 124734 riportata in "Fisco oggi" del 1° agosto 2002.

⁶ Cfr. la Circolare Ministeriale 4 giugno 1998, n. 144/E, par 3.2.1.2 e la Circolare 12 novembre 1998, n. 263/E, par. 2.9. Quest'ultima, nel ribadire l'applicabilità dell'art. 11, comma 2 del D.Lgs. 446/97 ai compensi reversibili, precisa ulteriormente che «qualora in base all'accordo tra le due società, gli importi dovuti dalla società presso cui il dirigente svolge l'incarico di amministratore o sindaco siano superiori a quelli che spetterebbero a titolo di mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi relativi al dipendente "comandato" – e nel presupposto, ovviamente, che si tratti di compensi reversibili da parte del dipendente stesso – la regola in precedenza esposta si rende applicabile anche alla quota di rimborso eccedente detti oneri. Pertanto, l'intero importo del rimborso costituisce costo di lavoro indeducibile per la società presso cui viene svolto l'incarico e provento non tassabile per la società capogruppo". A parere dell'Assonime – circolare 9 giugno 1998, n. 52, par. 3.5 – queste conclusioni sono estensibili al caso in cui il soggetto incaricato di assumere mansioni presso altra società del gruppo non rivesta la qualifica di dipendente, ma semplicemente di collaboratore dell'impresa distaccante (come ad esempio, l'amministratore incaricato di tale compito anche presso altra società). Per il caso in cui il compenso reversibile sia corrisposto da un ente pubblico, si veda la Risoluzione 27 aprile 2001, n. 57/E.

⁷ Cfr. le risoluzioni citate nella nota 2, tutt'ora valide anche se riferite a fattispecie in cui i compensi di collaborazione coordinata e continuativa erano considerati redditi di lavoro autonomo e non, come nella normativa vigente, redditi assimilati al lavoro dipendente.



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
www.adcmi.it

A.D.C.

Ai fini Irap, il provento non è tassabile per effetto dell'articolo 11, comma 2, D. Lgs. 446/1997 secondo cui gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri del personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile; il corrispettivo può infatti essere assimilato alla fattispecie di "recupero di oneri di personale distaccato presso terzi"⁸.

Se invece il compenso è percepito da una società non residente e non è relativo ad una stabile organizzazione in Italia, trova applicazione la ritenuta d'imposta di cui all'articolo 24, comma 1 *ter* del D.P.R. 600/1973, dato che il presupposto territoriale dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa è costituito, anche per le imprese non residenti, dalla residenza in Italia del soggetto che eroga il compenso (articolo 23, comma 2, lettera *b* del Testo unico)⁹.

Reversibilità in capo ad un collaboratore coordinato e continuativo della controllante

Ad analoghe conclusioni si perviene nel caso in cui sia un amministratore o altro collaboratore coordinato e continuativo della società controllante (assimilato ai fini fiscali ai lavoratori dipendenti) ad essere nominato, su indicazione di questa, membro del Consiglio d'amministrazione di altra società, con obbligo di reversibilità del compenso.

In particolare:

- il compenso non è soggetto a ritenuta d'acconto;
- la società controllata deduce il compenso, solo ai fini Ires e non ai fini Irap, per competenza;
- la società controllante assoggetta ad imposizione il compenso solo ai fini Ires e non ai fini Irap, per competenza.

Ai fini IVA, se la prestazione è svolta da un collaboratore coordinato e continuativo che non esercita per professione abituale altra attività di lavoro autonomo, la prestazione è esclusa dal campo di applicazione del tributo, per effetto dell'articolo 5, comma 2, del D.P.R. 633/1972¹⁰; pertanto né la controllante né il collaboratore saranno soggetti ad obbligo di fatturazione.

In base allo stesso articolo 5, comma 2, del D.P.R. 633/1972, se invece la prestazione è effettuata da un collaboratore che esercita per professione abituale altra attività di lavoro autonomo, questi dovrà fatturare con IVA e con obbligo di rivalsa il proprio compenso alla società controllata, in quanto prestatore del servizio, nonostante non abbia materialmente incassato il compenso perché reversibile. Si verificano, infatti, il presupposto soggettivo (l'amministratore è un esercente arti e professioni) e oggettivo (l'amministratore effettua una prestazione di servizi) del tributo¹¹. A questo proposito, peraltro, la circolare Agenzia Entrate n. 207/E del 16 novembre 2000 ha avuto modo di precisare che l'articolo 5 del D.P.R. 633/1972 deve essere interpretato nel senso che restano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale.

⁸ Vedasi nota 6.

⁹ Si ricorda che le convenzioni internazionali conformi all'articolo 16 del modello OCSE consentono allo Stato di residenza della società che eroga i compensi d'amministrazione di tassare i compensi corrisposti a residenti dell'altro Stato contraente in qualità di membri del consiglio d'amministrazione.

¹⁰ Cfr. Risoluzione Ministeriale 26 febbraio 1985, n. 17.

¹¹ Per analogia, si veda la Risoluzione Ministeriale 13 giugno 1981, n. 331350, in cui si precisa che il rapporto tributario si instaura tra il prestatore del servizio o il cedente del bene e la committente, la quale ha richiesto l'effettuazione di dette operazioni, a nulla rilevando la circostanza che un terzo subentri alla società committente nel pagamento del corrispettivo. Si veda anche la consolidata giurisprudenza della Cassazione e prassi amministrativa in materia di distrazione degli onorari del legale (Cassazione, Sezioni Unite 12 giugno 1982, n. 3544; Cassazione 19 settembre 2006, n. 106; Circolare Ministeriale 6 dicembre 1994, n. 203/E e Assonime, Circolare 6 giugno 1995, n. 66).



Associazione italiana

Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano

Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62

Fax 02.55.01.98.49

e-mail adcmi@adcmi.it

www.adcmi.it

A.D.C.

Ovviamente, in caso di fatturazione con IVA, la controllata dovrà corrispondere all'amministratore l'importo dell'IVA e l'eventuale contributo integrativo previdenziale da esso addebitato in fattura.

Ottobre 2007