



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF104

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 9

OGGETTO	COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI: ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI
RIFERIMENTI	ART. 95, C. 5, TUIR; ART. 51 C. 1, TUIR - CM 57/2001; RM 124/2017 – CASS. VARIE
CIRCOLARE DEL	5/06/2019

Sintesi: i compensi corrisposti agli amministratori rappresentano il corrispettivo che la società riconosce all'organo gestorio. In tale ambito si possono rilevare diverse criticità relativamente alla:

- individuazione della natura del rapporto che lega la società con gli amministratori ai fini dell'applicabilità della disciplina dei privilegi e della regolamentazione dei rapporti intersoggettivi;
 - individuazione delle informazioni da fornire nel corpo del bilancio;
 - deduzione in capo alla società ed imponibilità per l'amministratore, ai fini delle imposte dirette.
- Si procede ad una disamina, alla luce delle più recenti interpretazioni.*

ASPETTI CIVILISTICI

INQUADRAMENTO DEL RAPPORTO

In ordine all'inquadramento giuridico che lega l'amministratore alla società si sono consolidate nel tempo due diverse teorie:

- **teoria contrattualistica**: si fonda sulla natura parasubordinata del rapporto che lega l'amministratore alla società che comporta
 - ✓ l'applicazione dell'art. 409, n. 3, c.p.c. con la conseguenza che le controversie tra società e amministratore rientrano nell'orbita della competenza del giudice del lavoro e
 - ✓ l'applicazione del d.p.r. n. 180/1950, modificato dalla l. n. 311/2004 e dalla l. n. 80 del 2005, di conversione del d.l. n. 35 del 2005, per effetto del quale l'art. 2 limita nella misura di 1/5 il sequestro ed il pignoramento di stipendi, salari e pensioni;
- **teoria organica**: a tutt'oggi avallata dalle SSUU della cassazione, fondata sui seguenti presupposti:

Teoria organica Cass., n. 4406/2017	<ul style="list-style-type: none"> - gli amministratori rappresentano un organo necessario per il funzionamento e per la realizzazione degli obiettivi della società; infatti sono dotati di poteri gestori; - nell'ambito della separatezza delle funzioni convivono con l'assemblea dei soci; - per effetto della immedesimazione organica non esiste un conflitto d'interessi con la società in quanto non si cristallizza l'esistenza di due opposti centri d'interesse; - non si applicano le disposizioni contenute negli artt. 409, n. 3, e 545, n. 4, c.p.c. ed i conseguenti limiti di pignorabilità; - il credito dell'amministratore inerente il proprio compenso non è assistito dal privilegio generale
----------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



Attenzione: la recente Cass. n. 9499/2019 ha riaffermato tale orientamento, precisando che

"(i) il rapporto che lega l'amministratore alla società è infatti di immedesimazione organica, non riconducibile al rapporto di lavoro subordinato, né a quello di collaborazione coordinata e continuativa, dovendo essere, piuttosto, ascritto all'area del lavoro professionale autonomo ovvero qualificato come rapporto societario tout court (Cass 2759/2016; Cass.S.U. 1545/2017)".

Nel caso di specie la prestazione fornita dall'amministratore s'identifica con la stessa attività d'impresa, sottraendosi dall'ambito delle prestazioni d'opera intellettuale e considerando altresì che il contratto che lega l'organo gestorio alla società non è assimilabile al contratto d'opera, di cui all'art. 2222 e ss. c.c. Ne deriva che il credito dell'amministratore **non è assistito dal privilegio generale** ex art. 2751 bis, n. 2, c.c.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 - Email: info@redazionefiscale.it

IL DIRITTO AL COMPENSO

Nell'ambito delle S.r.l., posta l'ampia autonomia statutaria e deliberativa sussistente nel caso di specie, l'amministratore non ha il diritto in sé di percepire un compenso per l'attività svolta, posto che si tratta di un diritto disponibile rimesso allo statuto o, in assenza di specifiche indicazioni, all'assemblea dei soci (Trib. di Milano, sent. nn. 10549/2016 e 9672/2017).

S.R.L. DISCIPLINA DELLA GRATUITA' DEL COMPENSO (CASS., n. 24139/2018)		
Cod. Civ.	COMMENTO	
Art. 1709	<i>"Il mandato si presume oneroso. La misura del compenso, se non è stabilita dalle parti, è determinata in base alle tariffe professionali o agli usi; in mancanza è determinata dal giudice."</i>	La disposizione fa riferimento allo schema generale dell'agire gestorio, applicabile anche alla materia societaria.
Art. 2389 c. 1	<i>"I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea."</i>	La norma è inserita nel corpo delle disposizioni riguardanti le S.p.a., ma è riferibile anche alle S.r.l. (cass., n. 21953/2015). Non costituendo il compenso un diritto alla retribuzione in senso tecnico, può essere oggetto di rinuncia (cass., n. 19714/2012). La fattispecie rientra nello schema generale della remissione del debito (artt. 1236 ss., c.c.) con la conseguente applicazione delle relative regole tra le quali occorre includere la necessità che emerga una volontà in tal senso, in quanto la mera "rinuncia tacita" non costituisce una fattispecie sorretta dalla suddetta disciplina (cass. n. 16125/2006).



N.B.: secondo la cassazione (sent. n. 24139/2018) l'incarico può essere gratuito, ma tale gratuità scaturisce unicamente dalla specifica previsione di:

- un'apposita clausola statutaria;
- un'apposita clausola contenuta nel contratto di amministrazione.

DETERMINAZIONE DEL COMPENSO - NECESSITA' DELLA DELIBERA

L'art. 2364 c. 3, c.c. stabilisce quanto segue:



*"Nelle società prive di consiglio di sorveglianza, l'assemblea ordinaria [...]:
3) determina il compenso degli amministratori e dei sindaci, se non è stabilito dallo statuto ...".*



Nota: la medesima attribuzione viene fissata dall'art. 2364-bis, n. 2, c.c., nel caso delle S.p.a. con consiglio di sorveglianza.

L'interpretazione del disposto normativo transita, ai fini civilistici, attraverso l'esigenza di ricercare un "equilibrio tra gli interessi dei soggetti che hanno compiti di direzione delle società e quelli degli azionisti, che porta a rendere sempre più puntuali e pregnanti le regole sull'informazione all'interno e all'esterno delle società e sulla trasparenza degli atti" (cass., SS.UU. n. 21933/2008), con la conseguenza che **gli atti di autodeterminazione dei compensi** da parte degli amministratori **sono da considerarsi nulli** (e vanno, pertanto, restituiti) per la violazione della norma imperativa contenuta nell'art. 2389 c.c.

A tal fine, **non** può considerarsi **sufficiente**, ai fini della validità della delibera, l'approvazione implicita del compenso per effetto dell'**approvazione del bilancio** che lo evidenzia (Cass., n. 3586/2009).

LA PRESCRIZIONE

La prescrizione si pone il fine di ritenere, in via presuntiva, l'abbandono di un diritto per l'inerzia protrattasi per un certo tempo da parte del suo titolare (Cass., n. 2690/1972).

L'art. 2949 c. 1 c.c., disciplina la prescrizione in materia di società, fissando il termine di 5 anni se la società è iscritta al registro delle imprese.

Il termine breve ha lo scopo di assicurare maggiore certezza nella definizione dei rapporti societari (Cass., n. 22574/2014).

Proprio la derivazione del diritto al compenso degli amministratori dal contratto sociale porta la fattispecie nell'ambito della **prescrizione breve**, in materia di società (Cass., n. 13686/2016).

Nel caso di specie, in relazione al principio generale contenuto nell'**art. 2395 c.c.**, *"la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere"*.

La prescrizione del debito comporta la sua chiusura mediante la seguente scrittura contabile:

Amministratori c/competenze	a	Sopravvenienze attive	30.000,00
-----------------------------	---	-----------------------	-----------



Nota: la medesima annotazione contabile si deve effettuare in tutti i casi in cui dovesse venire meno il debito annotato in bilancio come, ad esempio, nella ipotesi della rinuncia dell'amministratore non socio.

→ EFFETTI FISCALI

La sopravvenienza attiva generata dalla chiusura del debito **non rileva fiscalmente** in quanto l'art. 88 c. 1, tuir, sottopone a tassazione le sopravvenienze conseguite a fronte di costi dedotti (v RM 124/2017, relativamente alla rinuncia al TFM).



RINUNCIA AL CREDITO DA PARTE DELL'AMMINISTRATORE-SOCIO

Se l'amministratore rinuncia al proprio credito ma al contempo riveste la qualifica di socio, la rinuncia al credito viene trattata alla stregua dell'apporto *"se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società"* (OIC 16, par. 36).

Nel caso dell'apporto si riporta la seguente scrittura in partita doppia:

Amministratori c/competenze	a	Versamenti in c/capitale	30.000,00
-----------------------------	---	--------------------------	-----------

INFORMATIVA DI BILANCIO

Si riportano le voci del bilancio interessate alla rilevazione dei compensi dovuti agli amministratori:

CONTO ECONOMICO	
B.7	Costi per servizi

STATO PATRIMONIALE PASSIVO	
D.14	Altri debiti

NOTA INTEGRATIVA: deve indicare (art. 2427, n. 16 c.c.):

"l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria ..."



Micro-imprese: l'informazione di cui sopra rileva **anche per le micro-imprese**, nel corpo dell'apposito prospetto allegato al bilancio.

Di più, l'eventuale mancata indicazione di tali notizie (nonché delle notizie contenute nei nn. 9 e dei nn. 3 e 4 dell'art. 2428 c.c.) comporta l'obbligo di presentare la nota integrativa e la relazione sulla gestione.

ASPETTI FISCALI

REGIMI FISCALI DEI COMPENSI E IL PRINCIPIO DELL'ATTRAZIONE

In estrema sintesi i redditi prodotti dagli amministratori rientrano fiscalmente nei regimi di seguito riportati [art. 50, c. 1, lett. c-bis]:

- ➔ redditi assimilati al lavoro dipendente
- ➔ redditi di lavoro autonomo (per effetto del principio della "attrazione").



Principio dell'attrazione: ricorre nei seguenti casi (CM 105/2011):

- ✓ riconducibilità dell'attività dell'amministratore alle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria specificamente disciplinata dal legislatore (es.: dottore commercialista);
- ✓ svolgimento di un incarico oggettivamente connesso alle mansioni tipiche della propria professione abituale, pur in assenza di una espressa previsione nell'ambito delle norme disciplinanti l'ordinamento professionale (es.: ingegnere che ricopre l'incarico di amministratore di una società che opera nel campo delle costruzioni).

REQUISITI PER LA DEDUCIBILITA' DEI COMPENSI

Le disposizioni del tur che si occupano della fiscalità dei compensi corrisposti agli amministratori sono di seguito riportate.

DISCIPLINA FISCALE DEI COMPENSI CORRISPOSTI AGLI AMMINISTRATORI

Art. 95, c. 5, tur	Criterio di cassa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Applicazione del criterio di cassa; ▪ Deroga al principio riguardante la previa imputazione dei costi a bilancio, per i compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili <p>RM 113/2012: <i>"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."</i></p>
	Necessità di delibera	La necessità di effettuare un'apposita delibera assembleare ai fini civilistici si riflette sulla deducibilità del costo, in assenza di una specifica disposizione fiscale che disciplini la fattispecie (Cass., nn. 21933/2008, 20265/2013, 17673/2013, 5349/2014, 21953/2015, 11779/2016, 11781/2016, 884/2019)

Art. 51 c. 1, II° per., tuir; CM 57/2001, par. 7.1	Criterio della cassa allargata	Applicazione del principio della cassa allargata per gli amministratori (compensi pagati entro il giorno 12 del mese di gennaio relativo al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento). Il criterio non è applicabile nel caso in cui il reddito dell'amministratore è inquadrato nell'ambito del reddito di lavoro autonomo (artt. 53 e 54 del tuir), per effetto del principio dell'attrazione. Nel caso di specie sono deducibili i compensi pagati entro il 31 dicembre dell'anno in corso.
Art. 60, c. 1, tuir	Amministratore unico - Compenso dell'imprenditore	<u>Secondo un orientamento</u> della Cassazione la norma preclude la deducibilità del compenso nel caso dell' amministratore unico di società di capitali, in quanto <i>"la posizione di quest'ultimo è equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società, e non ricorrendo quindi l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione, come nella specie (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 24188 del 13/11/2006, n. 21155 del 2005)"</i> (Cass., n. 25572/2013; conforme: CTR Torino, N. 8/34/2012).
Giurisprud. (cass., nn. 24379/2016, 9036/2013, 3243/2013, 9497/2008, 15856/2018)	Congruità	Il Tuir non disciplina in via specifica il requisito della congruità ai fini della deduzione dei compensi corrisposti agli amministratori. Questo si fonda sui punti di seguito sintetizzati: <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'amministrazione è legittimata a verificare la eventuale "antieconomicità" dei dati contenuti nella dichiarazione dei redditi; ▪ l'inerenza assume connotazioni anche quantitativi ▪ spetta al contribuente provare l'inerenza dei costi portati in deduzione.



ATTENZIONE: l'orientamento relativo alla congruità **non può ancora definirsi univoco**.

Si richiama in tal senso la recente giurisprudenza delineatasi per effetto delle seguenti sentenze: cass., nn. 450/2018, 3170/2018, 13588/2018, 13882/2018, 15483/2018.

Per tale motivo è consigliabile adottare un comportamento cautelativo, evitando compensi di importo particolarmente elevato in relazione al volume dell'attività della società.

Esempio1	Alfa S.r.l. delibera compensi da corrispondere agli amministratori per euro 100.000, da saldare nel corso dell'esercizio successivo. Si riportano di seguito le indicazioni da fornire nel corpo della dichiarazione dei redditi.	
	RF14 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)	100.000,00
	Le eventuali variazioni in diminuzione vanno indicate nel rigo RF40.	
	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)	,00

ANNOTAZIONE IN BILANCIO DELLE DTA

I compensi non corrisposti agli amministratori, regolarmente imputati nel conto economico, generano differenze temporanee deducibili (o negative), in base alle indicazioni contenute nell'**OIC 25**, in quanto i connessi costi si tradurranno in costi deducibili negli esercizi successivi.

L'iscrizione delle **attività per imposte anticipate**, per effetto dell'applicazione del principio della prudenza, va effettuata solo **se vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero**.



OIC 25 par. 41: "La ragionevole certezza è comprovata **quando**:

- **esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole**, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
- **negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.**"

La sussistenza di tali condizioni comporta l'iscrizione delle *Deferred Tax Asset*.

Esempio2	La Alfa S.r.l. nell'esercizio considerato effettua la seguente scrittura contabile (si veda: FNC, Doc. del 2 luglio 2018):			
	Attività per imposte anticipate (Voce C) II. 5 ter S.P.)	a	Imposte anticipate (Voce 20) del C.E.)	24.000,00
	Nel corso dell'esercizio successivo, per effetto del riassorbimento, o reversal, dell'imposte rilevate, si esegue la seguente scrittura:			
	Imposte anticipate (recupero)	a	Attività per imposte anticipate	24.000,00



POSTULATO DELLA "CONTINUITA' AZIENDALE": si noti come l'iscrizione delle DTA è, di fatto, strettamente correlato al principio della continuità aziendale (nuovo OIC 11/2012), laddove vengono individuate anche le imposte anticipate tra le poste critiche che richiedono attenzione nei casi in cui la continuità aziendale sia messa in crisi. Nel caso di specie occorre infatti:

- continuare ad utilizzare i criteri di funzionamento;
- tenere conto del limitato orizzonte temporale residuo;
- descrivere adeguatamente in nota integrativa le circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

LE PRESTAZIONI GRATUITE AI FINI FISCALI

L'esercizio gratuito dell'attività di amministratore può comportare la rettifica del reddito dello stesso ai fini fiscali. In merito possiamo rilevare due orientamenti estremi di seguito riportati.



ASPETTI FISCALI: la **Cass. n. 1915/2008**, fondata sul sindacato di congruità [il comportamento antieconomico, non giustificato dal contribuente, legittima l'accertamento analitico-induttivo fondato su presunzioni semplici, gravi, precise e concordanti (Cass. n. 7680/2002; n. 10802/2002; n. 1821/2001)] ha sancito che è legittima la rettifica del reddito dell'amministratore di S.r.l. che svolge gratuitamente la propria attività, sulla base del fatto che questa risulta contestualmente complessa, impegnativa e di responsabilità. Nel caso esaminato dalla sentenza detta gratuità non era neanche supportata da una dichiarazione del contribuente, posta l'onerosità del mandato ai sensi dell'art. 2389 c.c.

Al tale orientamento si contrappone quello della **Cass. n. 18643/2018** che ha ritenuto non applicabile la presunzione di onerosità del mandato di amministratore, in presenza di un **diritto disponibile** (come già più sopra si è detto), richiamando la precedente **sentenza n. 2671/1998** (conforme, in relazione alla legittima gratuità della prestazione: **cass., n. 15382/2017**).

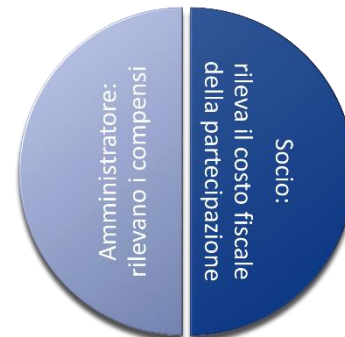
RINUNCIA AL CREDITO - INCASSO GIURIDICO

Nel caso in cui una persona fisica rivesta contemporaneamente la qualità di:

→ **amministratore**

→ **e socio**

si può evidenziare una fattispecie fiscalmente rilevante, nota come "incasso giuridico", connessa con la rinuncia al credito professionale.



CASO 1: SOCIO/AMMINISTRATORE

Nel caso di specie vengono in contatto due ambiti fiscali che fanno capo al medesimo soggetto, come di seguito indicato dalla figura.

Nel caso in cui il socio-amministratore rinunci al proprio credito in qualità di amministratore, occorre fare riferimento alle seguenti fonti.

DISCIPLINA CIVILE E FISCALE DELLA RINUNCIA DEL CREDITO DEL SOCIO-AMMINISTRATORE		
	IN CAPO ALLA SOCIETÀ'	IN CAPO ALL'AMMINISTRATORE
OIC 28, par. 36	<i>"La rinuncia del credito da parte del socio - se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società - è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito."</i> Il credito vantato dal socio può assumere natura diversa da quella finanziaria (es.: commerciale).	Non pertinente
Art. 88, c. 1 Tuir	Si considerano sopravvenienze attive, tra le altre, le riduzioni di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite, od oneri dedotti in precedenti esercizi.	Non pertinente
Art. 88, c. 4 Tuir	<i>"Non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società' e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), dai propri soci, ne' gli apporti effettuati dai possessori di strumenti similari alle azioni"</i>	Non pertinente
Art. 88, c. 4-bis Tuir	<i>"La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito (N.d.a.: qualunque sia la sua tipologia: finanziaria, commerciale, ...) è assunto pari a zero. (...)"</i>	Non pertinente
RM 124/2017	La rinuncia al credito assume natura di apporto (e non di sopravvenienza attiva) se la rinuncia trova giustificazione nella volontà del socio di patrimonializzare la società partecipata (RRMM 124/2017, 41/2001 e 152/2002).	La rinuncia al credito aumenta il costo fiscale della partecipazione in capo alla sfera relativa al socio con la conseguenza che essa deve essere acquisita a tassazione in base al presupposto

	Non trova applicazione il c. 4-bis nel caso delle persone fisiche.	dell'avvenuto incasso giuridico del credito. Questo non viene conseguito materialmente per effetto di una movimentazione finanziaria ma solo perché viene utilizzato (conf.: CM 73/1994; Cass., n. 26842/2014; Cass., n. 1335/2016).
AIDC, NdC n. 201/2018	Trova applicazione l'art. 88 c. 4-bis, con la conseguente determinazione della sopravvenienza attiva imponibile da tassare attraverso una variazione in aumento.	Il socio-amministratore incrementa indirettamente il proprio arricchimento attraverso la realizzazione della sopravvenienza attiva conseguita dalla società, alla stessa stregua di qualsiasi sopravvenienza attiva. Egli non deve dichiarare alcunché strettamente connesso con la rinuncia (non è applicabile l'art. 94 c. 6).

Esempio3	Il Dott. Rossi rinuncia al proprio credito di 100. Verifichiamo i diversi effetti fiscali raffrontando gli orientamenti dell'agenzia delle entrate e dell'AIDC.
-----------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

AIDC	Bilancio	Viene stanziato il versamento in c/capitale in luogo del debito in base all'OIC 28
	Mod. Redditi S.r.l.	Si effettua una variazione in aumento di 100, tassata (88 c. 4-bis)
	Mod. Redditi del Socio/Amministr.	Il Dr. Rossi viene tassato indirettamente in base al regime fiscale societario (ovvero in base ai dividendi distribuiti ovvero per trasparenza), in conseguenza alla realizzazione della sopravvenienza attiva di 100. Il costo fiscale della partecipazione non aumenta ai sensi dell'art. 94 c. 6. In effetti l'arricchimento fiscale è solo eventuale e successivo e si concretizza solo nel caso della futura cessione della partecipazione ad un prezzo superiore al costo (conforme: FNC, Doc. del 30/06/20016, nella parte in cui si rileva che non è certo di realizzare in futuro il maggior valore della partecipazione).
ADE	Bilancio	Si veda sopra.
	DR S.r.l.	Non viene effettuata alcuna tassazione
	Mod. Redditi del Socio/Amministr.	Viene tassato un compenso per 100 in base al principio dell'incasso giuridico in capo al Dr. Rossi in qualità di amministratore. Il costo fiscale della partecipazione aumenta di 100.



ATTENZIONE: la teoria dell'incasso giuridico trova un'ampia giurisprudenza contraria (Cass. Sent. 22.09.2010, n. 2002, Cass., Sentenza 4 aprile 1996, n. 3155; Commissione tributaria centrale, Sezione I, 8 marzo 1994; Commissione tributaria centrale, Sezione XIX, 13 luglio 1990, n. 5259; Commissione tributaria centrale, Sezione XIV, 22 aprile 1998, n. 2085; Commissione tributaria centrale, Sezione XIV, 10 novembre 1997, n. 5425; CTP di Reggio Emilia, n. 197/2/2018; CTR Lombardia, n. 354/2018).

CASO 2: SOCIO NON AMMINISTRATORE

Nel caso in cui l'amministratore non rivesta i panni del socio non si pone il problema del salto d'imposta dovuto all'incremento del costo della partecipazione. In questo caso la **RM 124/2017** chiarisce quanto segue (con specifico riferimento al TFM):



"... sarà la società istante ad assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia al TFM nei limiti in cui abbia dedotto gli accantonamenti effettuati in passato.

Per gli amministratori non soci, in assenza di una contropartita e non potendo incrementare il valore della partecipazione, il principio del c.d. incasso giuridico non si applica ed essi non saranno assoggettati ad alcuna imposizione fiscale".



N.B.: La fattispecie è equiparabile al caso del compenso non riscosso, per il quale vige il criterio di cassa in capo all'amministratore.

Nel caso di specie (conformi, relativamente al TFM: RM 124/2017; AIDC, NdC n. 201/2018):

- ➔ la società non deve tassare la sopravvenienza attiva poiché il costo non è stato dedotto in quanto non è mai stato saldato il debito, posta l'applicazione del criterio di cassa;
- ➔ gli amministratori non sono tassati mediante il principio dell'incasso giuridico, non sussistendo la contestuale qualità di socio.