



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF114

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	COMPENSO AGLI AMMINISTRATORI DELLE S.A.S.
RIFERIMENTI	ARTT. 2318 E 2320 C.C., ART. 95 TUIR – CASSAZIONI VARIE
CIRCOLARE DEL	19/06/2019

Sintesi: la società in accomandita semplice presenta delle peculiarità nel panorama delle società di persone, laddove la funzione gestoria e la funzione capitalistica sono separate, per espressa previsione di legge. La linea di demarcazione che separa i soci accomandatari dai soci accomandanti perde, tuttavia, la sua nettezza nel caso dell'ingerenza del socio accomandante. Anche la tassazione degli utili e la contribuzione previdenziale dovuta dai soci assume caratteristiche diverse e articolate in relazione all'attività effettivamente svolta dai soci.

ASPETTI GENERALI

La S.a.s., si caratterizza per l'esplicita distinzione operata dal legislatore tra:

- ➔ soci amministratori (accomandatari)
- ➔ soci non amministratori (accomandanti).

I seguenti aspetti di ordine civilistico assumono rilevanza anche ai fini dell'inquadramento fiscale e contributivo della fattispecie.

NORMATIVA CIVILISTICA	
Art. 2318 c. 2 C.C.	L'amministrazione della società può essere conferita soltanto a soci accomandatari.
Art. 2320, c. 1 e 2, c.c.	<p>I soci accomandanti non possono compiere atti di amministrazione, né trattare o concludere affari in nome della società, se non in forza di procura speciale per singoli affari. Il socio accomandante che contravviene a tale divieto assume responsabilità illimitata e solidale verso i terzi per tutte le obbligazioni sociali e può essere escluso a norma dell'articolo 2286.</p> <p>I soci accomandanti possono tuttavia prestare la loro opera sotto la direzione degli amministratori e, se l'atto costitutivo lo consente, dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni e compiere atti di ispezione e di sorveglianza.</p>

Ciò che connota l'attività dell'amministratore è l'esercizio dell'attività gestoria. In merito la **sentenza n. 11250/2016 della cassazione** precisa quanto segue:



*"deve conclusivamente affermarsi che il socio accomandante assume responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali, ai sensi dell'art. 2320 cod. civ., solo ove contravvenga al divieto di compiere **atti di amministrazione** - intesi questi ultimi **quali atti di gestione, aventi influenza decisiva o almeno rilevante sull'amministrazione della società, non già di atti di mero ordine o esecutivi - o di trattare o concludere affari in nome della società** (vedi Cass. 25 luglio 1996 n.6725 cui adde Cass. 17 dicembre 2012 n.23211)."*



ATTENZIONE: l'attività gestoria è attribuita ai soli soci accomandatari. Ne consegue che:

- ✓ nell'ambito delle S.a.s. **non può svolgere l'attività amministrativa un terzo**, non socio della società, per effetto della esplicita esclusione prevista dal secondo comma dell'art. 2318 c.c.;
- ✓ l'esclusiva attribuzione delle funzioni gestorie ai soci accomandatari è rafforzata dall'art. 2320 c. 1, per effetto del quale il **socio accomandante che s'ingerisce nella gestione societaria acquista la qualifica di socio accomandatario**, assumendo la responsabilità illimitata e solidale verso i terzi per le obbligazioni sociali.

ATTIVITÀ GESTORIA DELL'ACCOMANDANTE - LA GIURISPRUDENZA

Per la distinzione tra la figura del socio accomandatario dal socio accomandante, occorre tener conto che quest'ultimo **può prestare la propria opera**, ex art. 2320 c. 3, ma **questa non deve riguardare l'attività gestoria**, propria dell'imprenditore (Cass., n. 11250/2016).

DECISIONI DELLA GIURISPRUDENZA	
Cass., sez. L, sent. n. 11250/2016	La mera presenza del socio accomandante nella rivendita commerciale relativa alla società non configura di per sé, senza procedere all'ulteriore disamina della natura dell'attività esercitata, attività di cogestione da parte del socio accomandante.
Cass., 15252/2015	Nel caso delle S.a.s., l'ingerenza nella gestione societaria del socio accomandante non lo porta a rispondere solidalmente e illimitatamente solo per le obbligazioni contratte derivanti dagli atti compiuti, ma per tutte le obbligazioni sociali, ivi compresi i debiti tributari
Cass., sez. I, sent. n. 23211/2012	Il socio accomandante assume responsabilità illimitata solo ove compia atti di amministrazione o tratti o concluda affari in nome della società.
Cass., sez. I, sent. 13468/2010	La prestazione di garanzia a favore di una società attiene al momento esecutivo delle obbligazioni mentre il prelievo di fondi dalle casse sociali per motivi personali non costituisce un atto di gestione della società, con la conseguenza che il socio accomandante, posto il compimento dei suddetti atti, non acquisisce la responsabilità illimitata.
Cass., sez. III, sent. n. 11973/2010	Il potere di rappresentanza spetta al socio accomandatario. Il socio accomandante può trattare o concludere affari solo in forza di una procura speciale relativa volta alla singola operazione. Di contro, la procura generale o la procura speciale che sia talmente ampia da consentire di fatto la sostituzione del socio accomandante con l'amministratore, comporta l'acquisizione della responsabilità illimitata,
Cass., sez. I, sent. N. 2854/1998	Non costituisce procura speciale quella che consente l'esercizio di una categoria di operazioni che possono condizionare le scelte del socio accomandatario, come accade nel caso della delega, concessa dall'accomandatario all'accomandante, per la gestione bancaria della società.

Una volta definita la linea di separazione tra soci amministratori e soci non amministratori appare evidente che dalle S.a.s. derivano due diverse tipologie reddituali:

- ➔ gli utili, relativamente ai soci in quanto tali
- ➔ i compensi, relativamente agli amministratori.

La tassazione degli utili, nelle società di persone, è disciplinata dall'art. 5 del tuir, per effetto del quale:

- sono tassati per trasparenza in capo ai soci, in proporzione alle quote di partecipazione fissate dall'atto costitutivo o, in mancanza, in parti uguali
- si prescinde dalla effettiva distribuzione.

I compensi spettanti agli amministratori assumono rilevanza fiscale in base alle norme contenute negli artt. 50, 56 e 95 del tuir.

IN SOSTANZA:

- ✓ ai sensi dell'art. 50, c. 1, lett. c-bis) Tuir: i compensi corrisposti agli amministratori di società rientrano nell'ambito dei redditi assimilati al lavoro dipendente;
- ✓ ai sensi dell'art. 56 c. 1 Tuir: le disposizioni fiscali riguardanti la determinazione del reddito delle società di capitali trovano applicazione nell'ambito delle società di persone
- ✓ ai sensi dell'art. 95 c. 5 Tuir: i compensi spettanti agli amministratori sono deducibili per cassa, anche se non imputati a conto economico.

Molto spesso le S.a.s. si caratterizzano, nella pratica, per il fatto che non vengono corrisposti compensi agli amministratori per evitare di caricare un doppio onere previdenziale in capo a detti soggetti, ovvero:

- ➔ l'assoggettamento del reddito trasparente alla contribuzione IVS;
- ➔ l'assoggettamento del compenso di amministratore alla gestione separata.

ACCERTAMENTO FISCALE

Ai fini fiscali rilevano le disposizioni civilistiche in materia di amministrazione societaria per effetto delle quali:

- ➔ i diritti e gli obblighi degli amministratori seguono le disposizioni relative al mandato (art. 2260 c. 1, c.c.);
- ➔ le norme sul mandato (art. 1709 c.c.) presuppongono l'onerosità dell'incarico amministrativo.

A tal fine, occorre considerare ora il corretto inquadramento fiscale dei compensi dei soci accomandatari, alla luce della recente giurisprudenza di legittimità.

DECISIONI DELLA GIURISPRUDENZA	
Cass., sez. V, sent. n. 10909/2018	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Secondo l'agenzia delle entrate i prelievi di utili in corso d'anno, effettuati dai soci accomandatari, costituivano compensi di questi non dichiarati, per effetto di un accertamento operato ai sensi dell'art. 39 c. 1, lett. c) e d), DPR 600/1973; ✓ Più in particolare, secondo l'agenzia delle entrate, si era configurato tra la società e gli amministratori un rapporto di lavoro subordinato rientrando tra i redditi assimilati, ai sensi dell'art. 50 c. 1, lett. c)-bis, tuir; ✓ La suprema corte ha precisato che l'inquadramento del rapporto di lavoro subordinato, riferito ai soci accomandatari delle S.a.s., determinerebbe la perdita dell'elemento dell'intersoggettività, in quanto non possono in un unico soggetto riunirsi la qualità di esecutore subordinato della volontà sociale e quella di organo competente ad esprimere tale volontà; ✓ In via ulteriore, secondo la cassazione, il principio della trasparenza disciplinato dall'art. 5 del tuir, pone una "presunzione legale di percezione degli utili". <i>"Ciò quale conseguenza logica del principio di "immedesimazione" esistente tra società a base personale e singoli soci, tanto che, rispetto all'Agenzia delle entrate, le società di persone si pongono come uno schermo, dietro il quale operano i soci, che hanno poteri di direzione, di gestione e di controllo, anche quando non ne sono amministratori (Cass., Sez.Un., 8 gennaio 1993, n. 125)."</i>
Cass., sez. V, sent. N. 26397/2018	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Nel caso di specie l'agenzia delle entrate ha rettificato il costo dovuto al compenso dei soci accomandatari posta l'assenza di una delibera che ne giustificasse, anno per anno, l'ammontare, tanto da determinare l'incertezza circa l'effettività e l'ammontare della stessa voce di spesa; ✓ La cassazione ha precisato che il diritto al compenso dell'amministratore di una società di persone discende direttamente dagli artt. 2260, 1709 cod. civ., posto che nel caso di specie non è applicabile l'art. 2389 c.c., riguardante le società di capitali, secondo cui l'ammontare del compenso deve essere stabilito dall'assemblea; ✓ Sempre la S.C., in via ulteriore, ha chiarito che non compete all'amministrazione finanziaria valutare la congruità del compenso.

**CONSIDERAZIONI:**

- in merito ai compensi ai soci accomandatari la porta della **presunzione di onerosità** dell'attività gestoria resta sempre aperta, nonostante quanto stabilito nella sentenza n. 26397/2018
- è auspicabile, anche per le S.a.s., soprattutto nel caso in cui si programmi il prelievo degli utili in proporzione alle quote possedute, di prevedere una **specificata clausola statutaria da cui emerga tale gratuità**
- resta sempre aperta la possibilità dell'accertamento fondato sul **sindacato di congruità**, posto l'ondivago orientamento della cassazione (v. RF 104/2019).

CRITICITA' CONTRIBUTIVE

Si riporta di seguito una tabella che sintetizza le **conseguenze ai fini contributivi**, tenendo conto delle norme e delle **interpretazioni dell'INPS**.



DISPOSIZIONI IN MERITO ALLA CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE NELLE S.A.S.		
Contributi IVS	Art. 3-bis, c. , D.L. 384/1992, conv. L. 438/1992 e Art. 1 L. 233/1990	Il contributo annuo è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini irpef
	Cir. INPS n. 102/2003	Ai sensi dell'art. 6 del tuir i redditi delle S.a.s. e delle S.n.c., da qualsiasi fonte provengano, sono redditi d'impresa e pertanto soggetti alla contribuzione previdenziale Il principio della immedesimazione fra società e socio comporta che anche il socio accomandante deve corrispondere la contribuzione previdenziale.
	Art. 1, l. 662/1996	Requisiti soggettivi per l'iscrizione nella gestione IVS: a) siano titolari o gestori in proprio di imprese che, a prescindere dal numero dei dipendenti, siano organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti la famiglia, ivi compresi i parenti e gli affini entro il terzo grado, ovvero siano familiari coadiutori preposti al punto di vendita; b) abbiano la piena responsabilità dell'impresa ed assumano tutti gli oneri ed i rischi relativi alla sua gestione. Tale requisito non è richiesto per i familiari coadiutori preposti al punto di vendita nonché per i soci di società a responsabilità limitata; c) partecipino personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitudine e prevalenza; d) siano in possesso, ove previsto da leggi o regolamenti, di licenze o autorizzazioni e/o siano iscritti in albi, registri o ruoli".
	Art. 1 c. 208, l. 662/1996	In caso di esercizio contemporaneo di varie attività, anche in un'unica impresa, autonomamente assoggettabili a diverse forme di assicurazione, si effettua l'iscrizione, su decisione dell'INPS, per l'attività prevalente



N.B.: l'interpretazione della normativa porta a diverse conclusioni, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza:

- l'assicurazione è posta a protezione dei lavoratori, alla stessa stregua dei lavoratori dipendenti, per effetto dell'espletamento di un'attività lavorativa abituale e prevalente rispetto agli altri fattori produttivi all'interno dell'impresa (Cass., SS.UU., n. 3240/2016);
- **spetta all'INPS dimostrare** la sussistenza dei **caratteri di abitudine e prevalenza**, presupposti necessari per l'iscrizione (cass., n. 8611/2019).

Ne consegue che i presupposti necessari per l'iscrizione IVS, secondo la **cassazione**, devono sussistere anche nel caso dei soci accomandatari, come precisa la **sentenza n. 5210/2017** (conformi le Cass. nn. 3835/2016, 23360/2016)



"nella società in accomandita semplice l'accomandatario sarà tenuto all'iscrizione solo qualora partecipi direttamente al lavoro aziendale e detta partecipazione sia abituale e prevalente."

Inoltre, la più recente **sentenza n. 8611/2019** ha affermato quanto segue:



"ai sensi dell'art. 1, comma 203, L. n. 662/1996, che ha modificato l'art. 29 L. n. 160/1975, e dell'art. 3 L. n. 45/1986, la qualità di socio accomandatario non è sufficiente a far sorgere l'obbligo di iscrizione nella gestione assicurativa degli esercenti attività commerciali, essendo necessaria anche la partecipazione personale al lavoro aziendale, con carattere di abitudine e prevalenza, la cui prova è a carico dell'istituto assicuratore."

Se da una parte il socio accomandatario non deve necessariamente iscriversi alla gestione IVS, dall'altra sullo stesso grava l'ulteriore adempimento contributivo dovuto dalla gestione separata, segnatamente per l'attività gestoria.

La contribuzione scatta nel caso in cui il socio percepisca compensi in qualità di amministratore.



ATTENZIONE: si ricorda che la debenza dei contributi alla gestione separata non è influenzata dall'iscrizione alla gestione IVS (cass., n. 17076/2011).

Infatti:

- ✓ il socio lavorante, per il quale è prevista l'iscrizione alla gestione IVS, espleta un'attività operativa in cui si estrinseca l'oggetto dell'impresa con abitudine e prevalenza (Cass., nn. 12560/2017, 26244/2018, 10763/2018);
- ✓ il socio amministratore esercita un'attività volta a realizzare lo scopo sociale e al suo raggiungimento operativo attraverso il concorso dell'opera dei soci, dei lavoratori subordinati e dei lavoratori autonomi (cass., n. 10763/2018).