

Risposta n. 167

OGGETTO: Articolo 165 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

QUESITO

Con la presente istanza di interpello la società **Alfa** e il signor **Beta**, dipendente con qualifica dirigenziale della stessa società (d'ora in avanti anche "istanti"), hanno chiesto chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale da applicare a un compenso c.d. "reversibile" erogato al signor **Beta**, residente in Italia, da una società fiscalmente residente in Spagna, in relazione all'incarico di consigliere di amministrazione ricoperto su designazione del datore di lavoro italiano, e riversato per obbligo contrattuale allo stesso datore di lavoro, al netto della ritenuta subita nel paese della fonte del reddito (Spagna).

Al riguardo, gli istanti rappresentano che nel corso del 2018, la società **Alfa**, per il tramite della propria controllata **Gamma**, ha acquisito una partecipazione nella società di diritto spagnolo **Delta** (d'ora in avanti **Delta**), rappresentativa del.... del capitale sociale.

Come chiarito anche mediante documentazione integrativa prodotta dagli istanti a seguito di richiesta della scrivente, per effetto degli accordi intercorsi con gli altri soci di **Delta**, in data...., alcuni dipendenti della società **Alfa** sono stati chiamati a ricoprire la carica di membro del consiglio di amministrazione di **Delta**.

In particolare, tra questi, il dottor **Beta** è stato nominato consigliere della società spagnola. Con documentazione integrativa è stato precisato che tale designazione, pur essendo avvenuta in forma verbale, è provata dal contenuto del comunicato stampa di **Delta** alla *Comisión Nacional del Mercado de Valores* (CNMV) del..., con cui si dà conto della nomina, avvenuta per cooptazione del dirigente, su proposta della controllata di **Alfa, X**.

Il compenso complessivo annuo spettante ai consiglieri di **Delta** è pari a 100.000 euro, da ragguagliarsi in ipotesi di minor durata del mandato.

Il contratto di lavoro subordinato sottoscritto dagli istanti, con decorrenza 1° luglio 2018, prevede espressamente (punto 4.3) l'obbligo per il dott. **Beta** di riversare a favore del datore di lavoro (**Alfa**) eventuali compensi o emolumenti percepiti in ragione di cariche o incarichi sociali di qualunque genere a lui affidati su designazione della stessa società.

Gli istanti precisano che le disposizioni di natura civilistica, riguardanti la disciplina del conflitto di interessi degli amministratori, previste dallo "*Spanish Company Act*", impongono alle società di diritto spagnolo di corrispondere i compensi spettanti per le cariche di amministrazione esclusivamente mediante accredito su conti correnti intestati ai medesimi amministratori persone fisiche, non consentendo, quindi, che tali compensi siano accreditati su conti correnti non riconducibili ai medesimi amministratori (quale sarebbe stato il conto corrente bancario della società datrice di lavoro **Alfa**), neppure previa richiesta dei suddetti amministratori.

In data 19 settembre 2018, **Delta** ha provveduto a erogare il compenso spettante su base trimestrale (pari a 25.000 euro) all'amministratore istante, al netto della ritenuta pari al 19% del compenso lordo erogato, come previsto dall'ordinamento tributario spagnolo con riguardo ai compensi erogati a soggetti non residenti.

Pertanto, il compenso netto accreditato sul conto corrente del dott. **Beta** è risultato pari a 20.250 euro.

Gli istanti rilevano che l'applicazione della suddetta ritenuta alla fonte operata in Spagna non risulta in conflitto con le disposizioni contenute nell'articolo 16 della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e la Spagna, che ammette la tassazione delle retribuzioni ricevute da un soggetto residente di uno Stato contraente (nel caso di specie, l'Italia), in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società residente nell'altro Stato contraente (nel caso di specie, la Spagna), anche in detto altro Stato (oltre che nel Paese di residenza del percettore avente titolo).

In data 3 ottobre 2018, in adempimento di quanto previsto dal contratto di lavoro subordinato in essere tra i soggetti istanti, il dott. **Beta** ha provveduto a "riversare" alla società datrice di lavoro il compenso accreditatogli da **Delta**, al netto della ritenuta subita nel Paese della fonte del reddito (Spagna), per un importo complessivo pari ad euro 20.250,00, effettuando in pari data una comunicazione in tal senso al proprio datore di lavoro.

Tanto premesso, gli istanti, ciascuno per quanto di propria competenza, chiedono alla scrivente di esprimere un parere in relazione ai seguenti quesiti:

1) se il compenso spettante al dott. **Beta** per l'incarico di consigliere di amministrazione della società spagnola possa ritenersi escluso da IRPEF ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera *e*), del TUIR, in ragione dell'obbligo di riversamento contrattualmente previsto nei confronti del datore di lavoro e, quindi, se **Alfa** possa astenersi dall'adempiere qualsiasi obbligo in qualità di sostituto d'imposta con riguardo al compenso spettante al proprio dipendente;

2) se **Alfa** (società cd. "riversata") debba considerare imponibile ai fini dell'IRES il compenso riversato per l'importo effettivamente percepito e, quindi, al netto della ritenuta "in uscita" subita nel Paese della fonte del reddito, oppure per l'importo del suddetto compenso al lordo della predetta ritenuta;

3) in subordine a quanto sopra, se il dott. **Beta** ovvero **Alfa** abbiano titolo per "scomputare" dal proprio reddito imponibile la ritenuta "in uscita" applicata da **Delta**, mediante l'istituto del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli istanti, ciascuno per quanto di propria competenza, ritengono che con riguardo al quesito di cui al punto 1), il compenso erogato da **Delta** non debba essere assoggettato ad IRPEF in capo al dott. **Beta**, ai sensi del combinato disposto dagli articoli 50, comma 1, lettera *b*), e 51, comma 2, lettera *e*), del TUIR, in quanto oggetto di un obbligo di riversamento dal dipendente al proprio datore di lavoro, in ottemperanza a quanto previsto dal contratto di lavoro subordinato in essere tra le parti; ciò, sia con riguardo all'importo effettivamente incassato e riversato al proprio datore di lavoro (ovvero con riguardo al compenso al netto della ritenuta alla fonte applicata dalla società erogante, pari a euro 20.250,00), sia, e a maggior ragione, con riguardo all'importo della suddetta ritenuta alla fonte operata da **Delta** sul compenso corrisposto all'amministratore.

Al riguardo, gli istanti ritengono, infatti, che il presupposto impositivo previsto dall'articolo 1 del TUIR ("*il possesso del reddito in denaro o in natura*") non possa configurarsi né per l'importo del compenso effettivamente percepito e riversato, né per l'importo della ritenuta alla fonte operata da **Delta**, in ragione della circostanza che nessuno di tali importi è mai entrato nella effettiva disponibilità del dirigente, non rinvenendosi, quindi, in capo al contribuente **Beta** alcuna manifestazione di capacità contributiva con riguardo a tale reddito.

Pertanto, la società **Alfa** ritiene di potersi astenere dall'adempiere a qualsiasi obbligo su di essa gravante in qualità di sostituto d'imposta con riguardo al compenso spettante al proprio dipendente in ragione della carica dallo stesso rivestita presso la società di diritto spagnolo, con riguardo sia alla parte di

compenso effettivamente incassata e riversata sia all'importo della ritenuta alla fonte applicata da **Delta** in conformità a quanto previsto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra Italia e Spagna.

Con riguardo ai quesiti di cui ai punti 2) e 3), **Alfa** ritiene corretto considerare imponibile ai fini IRES il compenso riversato per il solo importo effettivamente percepito e, quindi, al netto della ritenuta operata dalla società spagnola.

La società ritiene, infatti, che il presupposto impositivo previsto dall'articolo 72 del TUIR ("*il possesso del reddito in denaro o in natura*") risulti verificato in capo al contribuente **Alfa** esclusivamente per l'importo effettivamente riversato dal dipendente **Beta**, in ragione dell'obbligo espressamente previsto nel contratto di lavoro subordinato in essere tra le parti, e non anche per l'importo della ritenuta alla fonte operata da **Delta** (euro 4.750,00).

Gli istanti ritengono, inoltre, che in tale ipotesi, né l'amministratore né la società avrebbero diritto al credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR, in quanto nessuno dei due predetti contribuenti rimarrebbe effettivamente inciso da tale imposta estera.

Qualora, invece, l'importo del compenso reversibile fosse da considerare imponibile ai fini IRES al lordo della ritenuta operata da **Delta**, la società **Alfa** ritiene di poter scomputare la ritenuta in uscita applicata in Spagna mediante l'istituto del credito d'imposta di cui all'articolo 165 del TUIR. In tale evenienza, infatti, sarebbe **Alfa** a rimanere incisa dalla ritenuta in uscita operata da **Delta**; ritenuta che, peraltro, sarebbe stata applicata in egual misura anche qualora il compenso fosse stato corrisposto direttamente alla società **Alfa**.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In merito ai compensi reversibili, l'articolo 51, comma 2, lettera e), del TUIR dispone che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i

compensi reversibili di cui alle lettere *b)* ed *f)* del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR.

Al riguardo, la citata lettera *b)* assimila ai redditi di lavoro dipendente le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità. Si tratta di somme e valori che il prestatore di lavoro percepisce da soggetti diversi dal proprio datore di lavoro per incarichi svolti in relazione alle funzioni della propria qualifica e in dipendenza del proprio rapporto di lavoro quali, ad esempio, la partecipazione a organi collegiali, commissioni di esami, comitati tecnici, compresi quelli dei dipendenti pubblici per attività rese in funzione del proprio ruolo o in rappresentanza dell'ente di appartenenza.

Sul punto, il paragrafo 5.3 della circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326 ha chiarito che l'assimilazione al lavoro dipendente deriva dal fatto che l'attività viene fornita dal dipendente in relazione a un ordine di servizio ricadente nel rapporto di lavoro subordinato intrattenuto in via principale.

La predetta disposizione normativa esclude dal novero dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, insieme ai compensi che per legge devono essere riversati allo Stato, quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro. Tale esclusione, tuttavia, non comporta la loro qualifica come redditi di lavoro dipendente.

Al riguardo, il paragrafo 2.2.5 della predetta circolare ha chiarito che i compensi reversibili richiamati dal citato articolo 51 non solo non costituiscono reddito assimilato a quello dipendente, ma non devono essere assoggettati a tassazione neanche quali redditi di lavoro dipendente, in quanto sono imputati direttamente al soggetto al quale, per clausola contrattuale, devono essere riversati.

Occorre rammentare, inoltre, che il Ministero delle Finanze, con Nota n. 8/166 del 17 maggio 1977, ha riconosciuto che non concorrono alla determinazione del reddito complessivo soggetto all'IRPEF *"i compensi reversibili percepiti dai collaboratori coordinati e continuativi tra i quali rientrano i consiglieri di amministrazione. E ciò 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"*. Ciò a condizione che *"risulti documentato l'effettivo riversamento alle società ed enti destinatari dei compensi medesimi"* (cfr. anche Nota n. 8/196 del 1980).

Sulla base dei chiarimenti resi con i citati documenti di prassi, si ritiene, quindi che i compensi corrisposti al dott. **Beta** in relazione all'incarico di consigliere di amministrazione dalla società **Delta**, fiscalmente residente in Spagna, non assumano rilevanza per tale soggetto ai fini della determinazione del reddito.

Il compenso in questione erogato da parte della società amministrata su un apposito conto corrente intestato al dipendente anziché direttamente alla società **Alfa**, in forza della particolare normativa vigente in Spagna, viene, infatti, da questi riversato al proprio datore di lavoro società **Alfa** e, pertanto, il signor **Beta** non ottiene di fatto la disponibilità delle somme in argomento. Ciò in ragione dell'obbligo contrattualmente pattuito di riversare i relativi compensi al datore di lavoro italiano, che, pertanto, diviene il beneficiario effettivo di dette somme.

Conseguentemente in relazione a dette somme, la società **Alfa** non è tenuta all'effettuazione delle ritenute nè deve adempiere ad altri obblighi in qualità di sostituto d'imposta.

Per quanto attiene al trattamento da riservare a dette somme in capo alla società **Alfa**, per le ragioni di seguito esposte si ritiene che **Alfa** debba considerare imponibile ai fini IRES il compenso riversato al lordo della ritenuta in uscita applicata dalla Spagna, in qualità di Stato della fonte, con conseguente

possibilità di fruire del credito d'imposta, *ex* articolo 165 del TUIR, per le imposte pagate all'estero.

In via preliminare si osserva che esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente ogni considerazione relativa ai profili civilistici degli accordi contrattuali sottesi alla fattispecie rappresentata e la valutazione in ordine alla congruità dei compensi indicati.

Ai sensi dell'articolo 72 del TUIR, il presupposto dell'imposta sul reddito delle società è, analogamente a quanto disposto dall'articolo 1 del TUIR, il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 del predetto Testo Unico.

Ai fini del riscontro dell'esistenza del presupposto dell'imposta, è necessario pertanto verificare la presenza, quali elementi definitivi, del possesso di un reddito, della possibile manifestazione dello stesso sotto forma di denaro ovvero di beni o servizi in natura e l'appartenenza del reddito a una delle categorie indicate nell'articolo 6 del medesimo TUIR.

Tali requisiti appaiono, nella fattispecie in esame, riscontrati in capo alla società istante. In particolare, in merito al significato della nozione di possesso del reddito, appare utile quanto precisato dalla Relazione Ministeriale all'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 597, la quale afferma che la disposizione normativa intende riferirsi, più che alla titolarità giuridica dei redditi, alla loro materiale disponibilità da parte del soggetto d'imposta. In altri termini, la nozione di possesso, nel caso in esame, va assunta come relazione materiale tra soggetto e reddito, che si sostanzia nella materiale possibilità di fruizione del reddito.

Tale principio generale è stato affermato, in tema di reversibilità dei compensi degli amministratori, sia nella risoluzione 17 maggio 1977, n. 166, sia nella risoluzione 15 febbraio 1980, n. 196: in tali documenti di prassi, l'amministrazione finanziaria ha affermato che non si configurano come reddito

imponibile di un soggetto le somme di cui egli non ottenga in alcun modo la libera disponibilità a condizione che, ovviamente, per i compensi stessi risulti documentato l'effettivo riversamento dei compensi alla società destinataria.

Le suddette considerazioni sono confermate, sotto il piano del dato normativo, dall'articolo 81, primo comma, del TUIR, il quale prevede l'attrazione al reddito d'impresa di tutte le componenti reddituali riferibili alla società e costituenti il reddito complessivo della medesima, da qualsiasi fonte esse provengano.

Al riguardo, si osserva che la ritenuta effettuata dalla società **Delta**, all'atto della corresponsione del compenso al Sig. **Beta**, è conforme alle disposizioni della Convenzione tra Italia e Spagna per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, firmata a Roma l'8 settembre 1977 e ratificata con Legge 29 settembre 1980, n. 663. L'articolo 16 prevede una potestà impositiva concorrente per le retribuzioni che un residente di uno Stato contraente riceve come membro del consiglio di amministrazione o del collegio sindacale di una società residente nell'altro Stato contraente.

Poiché, per quanto sopra rappresentato, i redditi in esame sono, nel particolare caso oggetto della presente istanza, nel "possesso" dell'istante e ne concorrono, dunque, alla formazione del reddito complessivo, si ritiene che le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sui predetti redditi possano essere ammesse in detrazione dall'imposta lorda dovuta dalla società Alfa, secondo quanto previsto dall'articolo 165 del TUIR.

IL DIRETTORE CENTRALE
firmato digitalmente