
Sempre in discussione i compensi agli amministratori

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 19 Maggio 2012

L'impatto fiscale dei compensi pagati agli amministratori e la contrastante giurisprudenza in materia.

La deducibilità dei compensi agli amministratori

Con sentenza n. 2854 del 24 febbraio 2012 (ud. 8 febbraio 2012) la Corte di Cassazione ha ritenuto deducibili, per competenza, i compensi agli amministratori di società ed enti soggetti ad Ires, in contrasto con quanto previsto dall'art. 95, c. 5, del T.U. n. 917/86, secondo cui tali compensi sono deducibili

“nell'esercizio in cui sono corrisposti”.

IL RICORSO DELLE ENTRATE

L'Amministrazione finanziaria

“deduce violazione di norme di legge, in quanto il giudice di appello non considerava che il compenso corrisposto agli amministratori il 13 gennaio 2005 non poteva essere imputato all'anno in questione per la deduzione, trattandosi di costo non di competenza, posto che era stato sostenuto dopo il 12 di quel mese, e quindi a termine perentorio già scaduto, non potendosi applicare il principio della c.d. 'cassa allargata”.

I MOTIVI DELLA DECISIONE

Per la Corte,

“in tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola posta dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare.

Quindi essa va interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione.

Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative.

In particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare, mentre invece alcuna prova al riguardo era stata fornita da E.R. nella specie (cfr. anche Cass. Sentenze n. 20521 del 22/09/2006, n. 1431 del 2006)”.

La deducibilità dei compensi agli amministratori - Brevi riflessioni

Non bastavano le problematiche sulla congruità dei compensi degli amministratori; oggi si apre il fronte della deducibilità per cassa o per competenza, che normativamente appare chiaro.

Non si può parlare, infatti, di cassa allargata, nel momento in cui il dettato normativo – art. 95 c. 5 del T.U. n.918/86 – appare assolutamente chiaro. I compensi agli amministratori vanno dedotti per cassa,

nell'esercizio in cui sono corrisposti.

Di converso, il dibattito rimane aperto sulla congruità dei compensi. Ricordiamo che la Cassazione, con sentenza n. 24957 del 10 dicembre 2010, in un colpo solo, ha ritenuto deducibili, sempre e comunque, i compensi agli amministratori (e indipendentemente dall'importo).

Per la Corte di Cassazione

“nell'attuale sistema la spettanza e la deducibilità dei compensi agli amministratori è determinata dal consenso che si forma tra le parti o nell'ente sul punto, senza che all'amministrazione sia riconosciuto un potere specifico di valutazione della congruità”.

Nello specifico, rilevano i giudici,

“occorre anche osservare che, nell'evoluzione dei tempi, i compensi degli amministratori, specie di imprese di grosse dimensioni, ha assunto una tendenza diretta a d una crescente lievitazione degli stessi ... nondimeno, neppure può affermarsi che nell'attuale ordinamento siano assenti norme antielusive in presenza di una disciplina sulla simulazione e dei negozi in frode alla legge, usufruendo delle quali sia l'Erario che il giudice, eventualmente investito della questione, potrebbero servirsi in caso di determinazione dei compensi che appaiano insoliti o sproporzionati, anche se nell'ipotesi di amministratori non soci, come sembrerebbe essere nel caso in esame, appare improbabile una distribuzione occulta di utili, ne è percepibile uno scopo fraudolento in danno dell'Agenzia delle entrate, dato che le aliquote applicabili nei confronti dei redditi degli amministratori (non inferiore al 43,5) sono superiori rispetto a quelle applicabili mediamente per i redditi delle società (34,9 %)”.

Come è noto, il dibattito sulla congruità ha preso le mosse dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 12813 del 17.5.2000, depositata il 27.9.2000, che ha ritenuto il compenso agli amministratori soggetto alla valutazione di “congruità”, in rapporto alle dimensioni dell'impresa, da parte dei funzionari del Fisco.

Per i Giudici Supremi, infatti, la riconosciuta deducibilità fiscale “non significa che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in deliberazioni sociali o contratti, e ciò a prescindere dall'invalidità di tali atti sotto il profilo civilistico”, in presenza di elementi certi, precisi e concordanti, e non mere presunzioni semplici, tali da permettere all'ufficio “un sindacato di legittimità”.

E pertanto,

“una volta ritenuta la correttezza dell'esercizio dei poteri valutativi istituzionalmente attribuiti all'ufficio finanziario e l'incensurabile motivazione della sentenza di merito sul punto, resta superfluo il ricorso ad accertamenti (da compiersi incidenter tantum) riservati ad altri giudici, quali quello sulla validità di negozi giuridici”.

Successivamente, la stessa Corte di Cassazione – sentenza n. 13478 del 10.11.2000, depositata il 30.10.2001 – ha riconfermato il proprio pensiero:

“l'amministrazione finanziaria ben può valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere a rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, e di conseguenza negare la deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa”.

Di diverso avviso, invece, si è posta la Corte Suprema di Cassazione, con la sentenza n. 6599 del 09.05.2002 e confermata dalla sentenza n. 21155/2005 - , secondo cui in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'attuale legislazione non consente all'Amministrazione finanziaria di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone.

Per la Corte,

“la mancanza, poi, nel sistema di una clausola generale antielusiva è di ostacolo al riconoscimento, nell'attualità, di un potere dell'Amministrazione a fare questo tipo di valutazione per questi comportamenti (l'art. 37 - bis del D.P.R. n. 600/1973 prevede, infatti, ipotesi tassative tra le quali non si può comprendere quella in esame) ... né, per superare questi ostacoli, può farsi ricorso al meccanismo dell'interposizione di persona

di cui al comma 3 dell'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973, poiché nella fattispecie in esame si discute solo di deducibilità o meno per un soggetto di costi (che all'Amministrazione sono apparsi eccessivi), e non di imputazione di reddito ad un soggetto piuttosto che ad un altro (i costi che risultano sostenuti dalla società risultano nella stessa misura reddito per altri soggetti, per cui non vi è una interposizione...; né, per riconoscere il potere di valutazione, può farsi riferimento alla disciplina dell'inerenza ... poiché in questa materia (dell'inerenza) a fini impositivi rileva tendenzialmente il profilo della qualità del costo piuttosto che quello della quantità, proprio perché l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà di impostare la sua strategia d'impresa.

Orbene, il costo è inerente se serve a produrre ricavi; una volta accertata questa qualità del costo, è abbastanza difficile poter dire (senza scivolare in una zona grigia, tendenzialmente molto discrezionale) in quale misura esso è deducibile o meno, tranne che non vi sia una indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese”.

Successivamente, la sentenza n. 28595 del 30 ottobre 2008, dep. il 2 dicembre 2008, della Corte di Cassazione aveva battuto un altro colpo a favore dei contribuenti, affermando che l'ordinamento tributario non accorda all'Amministrazione finanziaria alcun sindacato sulla congruità della quantificazione e determinazione del compenso devoluto agli amministratori di società che, quale componente negativo, deve intendersi integralmente deducibile dal reddito d'impresa nel rispetto dei presupposti stabiliti dalla disciplina degli artt. 60 e 109 del Tuir.

Il principio affermato dalla Corte è il seguente:

“in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'Amministrazione Finanziaria, allo stato attuale della legislazione, non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone, per cui tali compensi sono deducibili come costi ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62 (Cass. n. 6599 del 2002; Cass. n. 21155 del 2005)”.

L'orientamento

“è basato sulla considerazione che il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62, nella sua nuova formulazione introdotta dal T.U., non prevede più il richiamo ad un parametro da

utilizzare nella valutazione della entità dei compensi, per cui l'interprete non può che prendere atto della modificazione normativa e concludere per l'inesistenza del potere di verificare la congruità delle somme date ad un amministratore di società a titolo di compensi per l'attività svolta”.

In ogni caso, viene osservato che

“il giudice a quo, pur aderendo a tale indirizzo, ha comunque compiuto una valutazione in ordine alla congruità del compenso e che tale giudizio integra una ratio decidendi del tutto autonoma, in grado di per sé di sorreggere la statuizione impugnata, con l'effetto che il ricorso, che non propone censure sul punto, appare sotto tale profilo inammissibile per difetto di interesse (Cass. n. 2273 del 2005; Cass. n. 5902 del 2002)”.

Da ultimo, con ordinanza n. 18702 del 13 agosto 2010 (ud. del 9 giugno 2010), la Corte di Cassazione aveva, invece, escluso totalmente la deducibilità dei compensi degli amministratori nelle società di capitali¹.

I giudici prendono le mosse da un precedente pronunciamento – sentenza n. 24188/06 - secondo cui l'art. 62 del T.U. n. 917/86 escludendo

“l'ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore, limitando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro a quelle sostenute per lavoro dipendente e per compensi spettanti agli amministratori di società di persone, non consente di dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore di società di capitali: la posizione di quest'ultimo è infatti 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“.

La sentenza impugnata, nella parte in cui ha riconosciuto la deducibilità del relativo costo,

“è dunque ispirata ad un erroneo principio di diritto, non perchè i compensi degli amministratori di società di capitali siano deducibili nel solo anno in cui sono corrisposti, ma perché non sono affatto deducibili”.

16 maggio 2012

Francesco Buetto

NOTE

1 Tale sentenza supera – di fatto - i precedenti pronunciamenti che si limitavano a disquisire della congruità del compenso, a volte effettivamente sproporzionato. Il pensiero espresso dalla Cassazione, volto a negare la deducibilità totale dei compensi agli amministratori, peraltro, non era neanche stato avanzato dalla Amministrazione finanziaria, tant'è che la controricorrente aveva depositato una memoria, contestando la possibilità di decidere la causa sulla base di una questione non dedotta, superata però dalla stessa Corte: la circostanza che tale interpretazione non sia stata mai dedotta dall'Ufficio, segnatamente in sede di accertamento, non appare vincolante per il Giudice, alla luce di quanto dedotto dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 30055/08, secondo cui "affermare, infatti, che nel giudizio tributario l'amministrazione finanziaria (e, adesso, l'Agenzia delle Entrate) è attore e che la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato vuoi dire riconoscere che l'erario aziona una specifica pretesa impositiva - e cioè accerta un determinato debito tributario in capo al contribuente e ne richiede il pagamento - e che il processo che nasce dall'impugnativa dell'atto autoritativo è, sì, delimitato nei suoi confini, quanto a petitum e causa petendi, dalla pretesa tributaria, ma solo nel senso che il fondamento e l'entità di questa non possono avere latitudine diversa da quanto dedotto nell'atto impositivo". In pratica, il rilievo è stato modificato dalla Cassazione, partendo dalla contestazione comunque del costo effettuata dall'ufficio in ordine all'anno di deducibilità.