

Il commercialista telematico

COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI ECCEDENTI LA CONGRUITA': HA RAGIONE IL FISCO

Cassazione n. 20748/2006

di Gianfranco Antico

È da diversi anni ormai che si discute sui compensi agli amministratori eccedenti la congruità¹, problematica avviata con la sentenza della Corte di Cassazione n. 12813 del 17.5.2000, depositata il 27.9.2000², secondo cui il compenso agli amministratori, determinato nel rispetto delle modalità dell'art.62, del T.U. n.917/86, è soggetto alla valutazione di "congruità", in rapporto alle dimensioni dell'impresa, in quanto la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi rientrano fra i poteri di accertamento previsti dal D.P.R. n. 600/1973³.

I Giudici Supremi, nel valutare la questione loro rimessa, hanno ritenuto che la riconosciuta deducibilità, ai sensi dell'art. 62 del T.U. n. 917/1986, dei compensi degli amministratori delle società in nome collettivo, *"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"*. Nel caso in esame, pertanto, la Corte di Cassazione ritiene che vi siano elementi certi, precisi e concordanti, e non mere presunzioni semplici, tali da permettere all'ufficio *"un sindacato di legittimità"*. La Cassazione va oltre : l'esercizio di tali poteri - la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e in dichiarazione - non rende necessario l'accertamento della nullità (totale o parziale) dei negozi giuridici attraverso i quali i fatti di gestione dell'impresa si sono realizzati. 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"*.

L'occasione per ritornare sull'argomento la offre una recente sentenza della Cassazione – sentenza n. 20748 del 12 giugno 2006 (dep. il 25 settembre 2006) - , che ancora una volta dà ragione all'Amministrazione finanziaria, affermando che rientra nei poteri dell'Amministrazione sindacare la misura dei compensi corrisposti ai soci partecipi dell'attività di impresa valutando se essi rispondano ai canoni dell'economia.

La sentenza è di particolare interesse poiché affronta la problematica nell'ambito dell'associazione in partecipazione.

¹ Cfr. ANTICO-CARRIROLO, *Ispezioni e verifiche tributarie*, Napoli, 2005

² Cfr. ANTICO, *Compensi agli amministratori. Il pronunciamento della Cassazione*, in *"Consulenza"*, n.34/2001, pag.15. Per la definizione della controversia in adesione, si veda ANTICO, *Accertamento con adesione: i compensi agli amministratori eccedenti la congruità*, in *"il fisco"*, n.25/2002, fasc.n.1, pag.3963

³ Per delle interessanti indicazioni pratiche, unite alle affermazioni dei principi in materia, si confronti GHINI, *Le prossime delibere fiscali del consiglio di amministrazione*, in *"il fisco"*, n.20/2002, fasc.n.1, pag.3100

Il commercialista telematico

Carrellata giurisprudenziale

La sentenza n. 13478 del 10.11.2000, depositata il 30.10.2001

Nel confermare il precedente orientamento, tale pronunciamento ribadisce la propria convinzione che *“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”*.

La sentenza della Cassazione n. 6599 del 9.5.2002

In consapevole contrasto con queste pronunce si pone la sentenza della Cassazione n. 6599 del 9.5.2002, secondo cui in tema di determinazione del reddito d'impresa, allo stato attuale della legislazione, l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone.

Ritiene la Corte che il problema da esaminare *“è quello della esistenza o meno del potere dell'Amministrazione di valutare la congruità dei compensi liquidati agli amministratori nelle società di persone”*.

La soluzione positiva data finora al problema sul presupposto che *“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 d'impresa, e di conseguenza negare la deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa...sostanzialmente ancorato all'esistenza di un potere generale di valutazione dei costi e dei ricavi, insito nei poteri di accertamento dell'Amministrazione, non può essere condiviso nello specifico, con riferimento alle somme corrisposte a titolo di compenso degli amministratori nelle società di persone”*, per il preciso e rigido dettato normativo dell'art. 62 (ora artt. 60 e 95) del T.U. n. 917/1986.

Rileva la Corte che *“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 co. 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”*.

Il commercialista telematico

La sentenza n. 21155 del 31 ottobre 2005

Con la sentenza della Cassazione n. 21155 del 31 ottobre 2005 i Massimi giudici vanno sulla scia della precedente – sentenza n. 6599/2002 - affermando che, sulla base dell'attuale normativa, l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di accertare la congruità dei costi, neanche quelli portati in deduzione quali compensi agli amministratori. Infatti, il nuovo l'art. 95, comma 5, del T.U. n. 917/1986, come peraltro il precedente art. 62, dispone la deduzione di tali compensi per cassa, senza ulteriori vincoli, vincoli che invece esistevano nel vecchio art. 59 del D.P.R. n. 597/1973, che prevedeva la deduzione dei compensi agli amministratori “ nei limiti delle misure correnti”.

La sentenza n.20748 del 12 giugno 2006, depositata il 25 settembre 2006

Rientra nei poteri dell'Amministrazione sindacare la misura dei compensi corrisposti ai soci partecipi dell'attività di impresa valutando se essi rispondano ai canoni dell'economia. E quindi recuperando quale reddito d'impresa della società somme conteggiate come retribuzione ai soci lavoratori.

E' questa la massima dell'ultima sentenza della Cassazione - n. 20748/2006 -.

Nel caso di specie, secondo la Cassazione, “ *la Commissione di seconde cure avrebbe errato nel ritenere che la misura dei compensi corrisposti agli associati in partecipazione fosse insindacabile. In realtà, tra gli ordinari poteri dell'Amministrazione rientrerebbe anche quello di valutare la congruità dei costi portati in deduzione per compensi agli amministratori o alle persone impiegate nell'impresa, onde evitare che, attraverso ingiustificate lievitazioni di tali costi si sottragga al Fisco una parte del reddito conseguito*”. I Supremi giudici, al riguardo, affermano che “ *è giurisprudenza di questa Corte che in tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art.39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973 (ex multis, Cass. n.10802/2002)*”.

Ricostruendo la fattispecie, la Corte afferma che la Commissione appellata ha dichiarato che “*l'importo degli utili da attribuirsi agli associati ha la sua giustificazione in un contratto di associazione in partecipazione stipulato ai sensi dell'art.2549 del codice civile che non prevede alcun limite sia alle quote degli utili da attribuire che all'apporto (per contenuto e qualità) che l'associato deve dare*”.

L'art. 2549 del codice civile richiamato prevede che “ *con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto*”.

Nel caso in esame, prosegue la Corte, “ *non viene messa in discussione la liceità dell'attribuzione degli utili quanto piuttosto la congruità di questi ultimi a fronte del determinato apporto di cui nulla si dice nella sentenza impugnata, in ordine alla prova fornita per giustificare l'entità del compenso riconosciuto dalla società ai propri associati. Sotto quest'ottica, è consolidata giurisprudenza di questa Corte, condivisa in questa sede, che rientri nei poteri dell'Amministrazione finanziaria valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere alla loro rettifica anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio di impresa negando la deducibilità di costi sproporzionati ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, indicati nelle delibere o nei libri sociali o nei contratti con una rilevante divergenza tra il valore effettivo e il valore iscritto o riportato (ex multis, Cass. n. 11240/2002; Cass. n.13478/2001; Cass. n.12813/2000)*”.

Il commercialista telematico

La Corte, inoltre, ritiene non conferente il richiamo alla sentenza n.21155/2005 sopra commentata: “ *al riguardo, è sufficiente evidenziare che, in ogni caso, il ruolo, le responsabilità e le competenze di un amministratore delegato sono di ben diversa natura rispetto al generico apporto degli associati di cui, tra l'altro, non viene specificato e determinato l'esatto contenuto, anche in relazione ai compensi, decisamente cospicui, percepiti*”.

Palermo, 15 ottobre 2006

Gianfranco Antico