

DEDUCIBILITÀ DEI COMPENSI EROGATI AGLI AMMINISTRATORI

■ di Cesare D'Attilio

Come ormai noto, sebbene la **deducibilità** dei **compensi erogati** agli **amministratori** prevista dall'art. 95, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5195] secondo un **criterio di cassa** ovvero «*nell'esercizio in cui sono corrisposti*» e largamente dibattuta in dottrina; specialmente in seguito alla Cass. 13 agosto 2010, n. 18702, sia stata chiaramente affermata dalla Cass. 10 dicembre 2010, n. 24957, tuttavia, la tematica in commento è da tempo oggetto di interesse della giurisprudenza, in quanto, ai **fini della deducibilità**, detti **compensi vengono disconosciuti**, *in primis* in ragione della congruità degli stessi rispetto all'attività effettivamente svolta.

A tal proposito, dunque, assume rilievo la sentenza in commento con la quale la Corte di Cassazione sancisce la **legittimità del recupero a tassazione** di parte del **compenso corrisposto** ad un **amministratore unico**, allorché venga ritenuto sproporzionato rispetto all'attività svolta dallo stesso. Nella fattispecie, il caso in oggetto attiene al compenso di un amministratore unico, in parte non riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate, che ne aveva richiesto il recupero a tassazione, in quanto ritenuto eccessivo e non congruo, essendo privo tra l'altro di ragioni economiche giustificative eventualmente fornite dal contribuente medesimo.

Criterio
di cassa

In sintesi

■ Con la Sentenza n. 9036/2013, la Cassazione interviene nuovamente in tema di deducibilità dei compensi erogati agli amministratori affermando la legittimità del recupero a tassazione di parte di detto compenso, allorché venga ritenuto sproporzionato rispetto all'attività svolta. Nonostante taluni aspetti siano ancora oggetto di dibattito, è inequivocabile l'attribuzione all'Agenzia delle Entrate di poteri più ampi in materia di giudizio di congruità del compenso.

LEGITTIMITÀ DELLA RICHIESTA

La legittimità della richiesta avanzata dall'Amministrazione finanziaria era

■ Compensi agli amministratori

Congruità
dei costi
e dei ricavi

stata affermata già dai giudici di merito nei primi due gradi di giudizio, nonché ribadita dalla Suprema Corte, la quale ha integrato e confermato due orientamenti, già espressi in precedenza, di seguito rammentati.

In primo luogo, infatti, viene ribadito il principio secondo cui rientra nelle facoltà dell'Amministrazione finanziaria la **valutazione** della **congruità** dei **costi** e dei **ricavi esposti** in **bilancio** e nelle **dichiarazioni** dei **redditi**, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici di impresa, con il possibile effetto di indeducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato. L'Agenzia, pertanto, non risulta vincolata ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti (Cass. 11 aprile 2008 n. 9497).

Tuttavia, dal punto di vista della giurisprudenza, tale orientamento non risulta pacifico, in quanto secondo un primo indirizzo più volte confermato (Cass. 9 maggio 2002 n. 6599, Cass. 31 ottobre 2005 n. 21155, Cass. 2 dicembre 2008 n. 28595, Cass. 10 dicembre 2010 n. 24957), l'Amministrazione finanziaria esula dal potere accertativo della valutazione di congruità dei compensi corrisposti agli amministratori, in ragione dell'insindacabilità delle scelte imprenditoriali. Nondimeno, il nuovo antitetico orientamento prende le mosse dalla sentenza n. 21169 del 6 agosto 2008, con la quale la Corte di Cassazione mette in dubbio l'indiscutibilità del compenso, che, al contrario, non può essere accolto in modo irragionevole dell'Amministrazione finanziaria, in quanto verrebbe meno l'essenziale requisito dell'inerenza richiesto ai sensi dell'art. 109, co. 5, Tuir [CFF @ 5209].

Conséguentemente, è legittimo per l'Amministrazione **finanziaria** contestare la **deducibilità** dei **componenti negativi** di reddito operata dal contribuente, allorché la somma corrisposta risulti irragionevole ed non congrua.

Onere
della prova

In secondo luogo, la Cassazione ribadisce che, nell'ambito dell'**accertamento** delle **imposte** sui **redditi**, incombe in capo al **contribuente** l'**onere di provare** i **presupposti** dei **costi** e degli **oneri deducibili** concorrenti alla **determinazione** del **reddito di impresa** ai sensi dell'art. 109, Tuir, comprese la loro inerenza e la loro diretta imputazione alle **attività produttive** dei **ricavi**. L'**onere** della **prova** dell'inerenza gravante sul **contribuente** ha inoltre ad oggetto anche la congruità dei ricavi (Cass. 25 febbraio 2010 n. 4554, Cass. 30 dicembre 2010 n. 26480).

Secondo la Cassazione, tali principi non risultano in contrasto con il dettato dell'art. 95, Tuir, vigente *pro tempore*, secondo cui – come noto – i **compensi** degli **amministratori** di **società sono deducibili** «nell'esercizio in cui sono corrisposti», conformemente al criterio di cassa (in capo alla società, nell'esercizio in cui sono pagati; in capo ai **liquidatori/amministratori**, nell'esercizio in cui sono incassati), ovvero il mancato confronto dei compensi oggetto d'esame con tabelle o indicazioni vincolanti che asseriscano limiti massimi di spesa ai fini della **deducibilità non mostra incompatibilità** con il criterio generale di cui sopra.

Ciò implica che l'Amministrazione finanziaria sia verosimilmente svincolata da quanto risultante dalle delibere sociali o dai contratti, ai fini dell'accertamento della deducibilità ai sensi dell'art. 62, Tuir [CFF ● 5162] dei compensi degli amministratori (Cass. 30 ottobre 2001 n. 13478, Cass. 27 settembre 2000 n. 12813), e detenga la facoltà - tra l'altro annoverata tra i normali poteri d'ufficio - di verificare l'attendibilità economica degli stessi nella rappresentazione in **bilancio** e nella **dichiarazione dei redditi**.

D'altro canto, è lecito per l'Agenzia accertare il risultato elusivo ottenuto dall'impresa nel «*conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici*» (Cass. 20 luglio 2012 n. 12622; Cass. 23 dicembre 2008 n. 30055).

Coerentemente con quanto dettato dalla giurisprudenza appare, peraltro, l'orientamento della stessa Amministrazione finanziaria la quale, nella R.M. 31 dicembre 2012, n. 113/E, afferma che, nell'ambito dell'**attività di controllo**, l'ente impositore possa disconoscere totalmente o parzialmente la **deducibilità dei componenti negativi** in tutte le **ipotesi** in cui i **compensi appaiano insoliti, sproporzionati** ovvero **strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi**. Alla luce di tutto quanto sopra chiosato, si rileva come la sentenza in commento non costituisca una vera e propria novità in materia di deducibilità dei compensi degli amministratori, poiché, al contrario, si configura quale annosa questione largamente dibattuta tanto in giurisprudenza quanto nella prassi, con orientamenti, come ricordato, a volte non proprio conciliabili fra loro.

Tuttavia, con la sentenza n. 9036/2012, la Cassazione ha voluto verosimilmente dare un segnale di conferma a quello che è sembrato, negli anni più recenti, l'orientamento prevalente secondo cui vengono attribuiti all'Agenzia, nell'ambito della verifica della deducibilità dei componenti negativi di reddito, poteri più ampi in materia di giudizio di congruità del compenso.

Poteri
di verifica

Controllo

Conferma
dell'orientamento
prevalente