

CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza 10 dicembre 2010, n. 24957

Fatto

A. seguito di ispezione documentale eseguita presso la società (...) dall'Agenzia delle entrate, Ufficio di, veniva redatto un p.v.c. sulla base del quale lo stesso Ufficio, con avviso di accertamento I.R.Pe.G. ed I.R.A.P. n. 868037T001442003, rettificava il reddito d'impresa per l'anno 1999 da £. 4.087.645,000 a £. 4.722.636.000, per effetto di recuperi ad imposizione. quali; 1) compensi degli amministratori, ritenuti eccedenti il valore normale e non inerenti per £. 508.678.000; 2) accantonamento per rischi sui crediti; 3) spese di rappresentanza per £. 27.094.000; 4) spese per software per £.19.353.000.

Conseguentemente veniva elevato anche il valore della produzione imponibile ai lini I.R.A.P..

La società proponeva ricorso innanzi alla C.T.P, di chiedendone l'annullamento. Resisteva l'ufficio sostenendo la legittimità dell'avviso.

La C.T.P. confermava la ripresa, a tassazione per quanto atteneva i compensi degli amministratori e la spesa, per software, riteneva invece integralmente deducibili le spese di rappresentanza, mentre riduceva il recupero per rischi sui crediti.

Proponeva gravame la contribuente in relazione ai due punti non accolti, resisteva l'Ufficio, proponendo anche; appello incidentale in ordine alla ritenuta deducibilità in toto, anziché per un terzo, delle spese di rappresentanza.

La C.T.R. dell'Emilia Romagna in parziale accoglimento dell'appello principale dichiarava deducibili i compensi degli amministratori, accoglieva l'appello incidentale in ordine alla parziale deducibilità delle spese di rappresentanza.

Avverso detta decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, articolato in un unico motivo. La società (...) resiste con controricorso e ricorso incidentale cori tre motivi.

Diritto

Con il primo motivo l'A.F. denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt, 9 e 75, comma 5 (attualmente 109, comma 5) T.U.I.R., nonché dell'art. 39, comma I, lett. d). d.p.R. n. 600/1973 e dell'art. 62 sexies d.l. n. 331/1993, convertito in l. n. 427/1993 per avete la C.T.R. ribaltando la decisione di primo grado, ritenuto deducibili i compensi degli amministratori disconoscendo il sindacato di congruità da parte dell'A.F.

Parte ricorrente, pur dando atto dell'esistenza di contrastanti decisioni in merito da parte di questa Corte per cui con ordinanza n. 9026 del 2002 della questione sarebbero state investite le Sezioni

unite, sostiene che dal complesso normativo sopra richiamato si potrebbe dedurre il potere per l'A.F. di disconoscere anche solo parzialmente la valutazione economica, esposta in bilancio ed, in particolare, i costi, laddove la sproporzione degli stessi legittimi la presunzione di non inerenza, facendo venir meno la funzionalità all'attività economica, anche in presenza di contabilità formalmente corretta oppure lo stesso potere può essere esercitato sulla base di riscontrate ed inspiegabili discordanze tra i dati dichiarati e le concrete caratteristiche dell'impresa, potendo l'abnormità dei compensi nascondere una distribuzione di utili extrabilancio.

La società, oltre a contrastare quanto dedotto dall'Agenzia delle entrate, avanza ricorso incidentale con il primo motivo del quale deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 108, comma. 2, d.p.R. no917/1986 che prevede che le spese di propaganda, e pubblicità siano interamente deducibili nell'esercizio durante il quale sono state sostenute o in quote costanti in quell'esercizio e nei successivi, mentre le spese di rappresentanza sono deducibili solo nella misura di un terzo.

La società sostiene che le spese de quibus, trattandosi di pagamenti fatti ad alberghi e ristoranti per dipendenti andati fuori sede o per clienti venuti per assistere a dimostrazioni sull'efficienza dei prodotti, rientrerebbero tra le spese di pubblicità e tra quelle dirette ad incrementare la produzione e, come tali sarebbero interamente deducibili, non rientrando tra quelle di rappresentanza, deducibili per un terzo.

Con la seconda censura si lamenta l'insufficiente e contraddittoria motivazione da parte della CTR, la quale, pur in presenza di fatture, verificate dalla C.T.P. e relative a spese per alberghi e ristoranti eseguite a favore di clienti, quasi esclusivamente stranieri, per meetings organizzati per illustrare il funzionamento dei prodotti o la novità degli stessi, trattandosi di macchine per scavo particolarmente costose, e pur non contestando tali dati di fatto, ha ritenuto di annoverare tali costi come spese di rappresentanza senza giustificare le ragioni di detta scelta.

Con il terzo motivo si deduce ancora l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione da parte della CTR, in ordine alle spese di manutenzione del sistema informatico, per cui malgrado l'espressa dicitura contenuta nelle fatture con la descrizione degli interventi, ha ritenuto che tali spese fossero relative a forniture di un "software applicativo non tutelato ad attività pluriennale". Occorre, in via pregiudiziale, riunire il ricorso n. 1608/2007 al ricorso n. 33311/2006, ai sensi dell'art. 330 c.p.c., io quanto proposti avverso la stessa, sentenza.

Il ricorso principale è infondato.

Come anche messo in luce da parte ricorrente, sul punto in contestazione (compensi agli amministratori) la giurisprudenza di questa Corte non è stata univoca tanto che con l'ordinanza n. 9026 del 2002 la questione era stata rimessa al Primo Presidente per l'eventuale devoluzione alla Sezioni unite. Il Primo Presidente disattendeva tale istanza di assegnazione del ricorso, ritenendo

che fosse possibile comporre il contrasto nell'ambito della stessa sezione tributaria; peraltro, il procedimento di cui all'ordinanza citata si concludeva con la declaratoria di estinzione del processo per intervenuta definizione ex l. n. 289/2002 (c.d. condono).

Tuttavia le più recenti pronunce si sono orientate nel senso della deducibilità e della insindacabilità di tale costo da parte dell'Agenzia delle entrate sulla congruità dei compensi degli amministratori, non prevedendo la nuova formulazione dell'art.62 T.U.I.R., il richiamo di un parametro da utilizzare nella valutazione dell'entità, di tali compensi, (v. sent. n. 28595 del 2008).

infatti la previgente disciplina dell'imposte sui redditi in tema di compenso degli amministratori di società (art. 59, comma 3, d.P.R. n. 597/1973) faceva a differenza. di quella dell'attuale T.U.I.R. , riferimento agli amministratori soci e stabiliva che "i compensi corrisposti sono deducibili nei limiti delle misure correnti per gli amministratori non soci...", dizione che venne considerata come tendente ad evitare possibili manovre elusive attraverso la maggiorazione dei compensi agli amministratori soci.

L'art. 62 (Spese per prestazioni di lavoro) d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U. delle imposte sui redditi) stabilisce, invece, al terzo comma che "I compensi spettanti agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili sono deducibili anche se non imputati ai conto dei profitti e delle perdite"; la norma, in forza del rinvio operato dall'art. 95 secondo comma, si applica anche alle società di capitali ed agli enti commerciali.

Il successivo art. 75 (Norme generali sui componenti del reddito d'impresa) al quinto comma dispone che "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi., tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito...".

È da notare che l'art. 62 del T.U.I.R. vigente, nell'ambito di regole da seguire nella determinazione del reddito d'impresa, disciplina la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro, al terzo comma, ed in tema di deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori, non contiene alcun riferimento a tabelle o altre indicazioni vincolanti, che pongano limiti massimi di spesa, oltre i quali essi non possano essere deducibili, sicché nel sistema attuale la spettanza e la deducibilità dei compensi agli amministratori è determinata dal consenso che si forma o tra le parti o nell'ambito dell'ente sul punto, senza che all'amministrazione finanziaria sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità; la carenza di un siffatto specifico potere emerge dal confronto con la disposizione precedente, l'art. 59 d.p.r. n. 597/1973 (trascritta sopra), il quale, nel prevedere che i compensi ai soci amministratori fossero deducibili nei limiti delle misure correnti per gli amministratori non soci, potesse evitare possibili manovre elusive, attraverso la maggiorazione dei

compensi agli amministratori-soci, sulla misura dell'imposta che faceva capo alla società.

L'eliminazione del riferimento a tale limite nel nuovo T.U.I.R. ha senza dubbio natura innovativa, poiché ha tolto all'amministrazione il potere di ricondurre individuabili nel concreto) i compensi sproporzionati. La nuova disciplina ha, quindi, totalmente liberalizzato il concetto di spettanza ai fini della deducibilità; atteso che l'art. 37 bis del d.p.r. n. 600/1973 prevede ipotesi tassative fra le quali non si può comprendere quella in esame; al fine di riconoscere il potere di valutare i compensi agli amministratori (v. cass. civ. sent. n. 6599 del 2002, in motivazione).

Infine, neppure si può fare riferimento alla disciplina dell'inerenza, in quanto in essa rileva ai fini impositivi, 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. Il costo, infatti, è inerente se serve a produrre ricavi: una volta accettata questa qualità del costo, risulta difficile dire in quale misura esso è deducibile o meno, a meno che non vi sia un'indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese: non sussistente allo stato attuale della legislazione. Né, quanto ai compensi degli amministratori, può certo dubitarsi che essi non possano considerarsi costi inerenti all'attività d'impresa.

Conclusivamente, la mancanza, nella nuova disposizione, di riferimenti a tabelle o ad altre indicazioni vincolanti contenenti limiti massimi di spesa, consente al Collegio di affermare che 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 (v. art. 2364 e 2389 c.c.), senza che all'Amministrazione sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità.

Pertanto, occorre anche osservare che, nell'evoluzione dei tempi, i compensi degli amministratori, specie di imprese di grosse dimensioni, ha assunto una tendenza diretta ad 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 della legge usufruendo delle quali sia l'Erario che il giudice, eventualmente investito della questione, potrebbero servirsi in caso di determinazione dei compensi che appaiono insoliti o sproporzionati, anche se nell'ipotesi di amministrazione non soci, come sembrerebbe essere nel caso in esame, appare improbabile una distribuzione occulta di utili, né 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 mediante per i redditi delle società (34,9%).

Passando all'esame del ricorso incidentale, la doglianza relativa alla non riconosciuta deduzione delle spese c.d. di rappresentanza, contenuta nel primo e secondo motivo, è fondata.

La società insiste nel sottolineare che le spese sostenute per alberghi e ristoranti in occasione di

incontri organizzati presso la stessa per mostrare ai clienti il funzionamento di macchinari prodotti dalla società (...) in altri casi, per consentire ai dipendenti o ai propri agenti di recarsi direttamente presso clienti interessati all'acquisto per spiegare le funzionalità dei macchinari o illustrate i nuovi prodotti non costituirebbero spese di rappresentanza, come qualificate nell'avviso di accertamento, qualificazione condivisa tout court dalla C.T.R. ma piuttosto spese di pubblicità e propaganda dirette ad incrementare le vendite od ad acquisire nuova clientela, spese quindi che come tali dovrebbero essere totalmente deducibili a differenza di quelle per rappresentanza la cui deducibilità è prevista ad un terzo.

Sul punto la sentenza si limita soltanto a richiamare quanto sostenuto dall'ufficio senza spendere alcuna argomentazione diretta a spiegare il perché di tale totale condivisione, pur in presenza di specifiche osservazioni della società dirette a qualificare tali spese come inerenti alla pubblicità e propaganda e dirette allo scopo di incrementare vendite e clientela.

Anche il terzo motivo del ricorso incidentale può essere accolto sotto il profilo dell'insufficiente motivazione, per non avere la C.T.R. esplicitato le ragioni per le quali ha inquadrato le spese contestate come volte al miglioramento della struttura informatica dell'azienda e non al mantenimento e manutenzione della stessa in contrasto con le deduzioni della società ricorrente sullo stesso punto riguardante il contenuto della "nota descrittiva" delle prestazioni effettuate dalla ditta (...) nonché la dicitura delle fatture contestate e versate in atti.

Conclusivamente, dichiarata assorbita ogni altra eventuale censura, il ricorso principale, proposto dall'Agenzia delle entrate deve essere respinto, mentre va accolto quello incidentale avanzato dalla società (...), per cui cassata la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, la causa va rinviata per un nuovo esame ad altra sezione della C.T.R. dell'Emilia Romagna che provvederà anche al governo delle spese di questo giudizio di legittimità.

PQM

Respinge il ricorso principale, accoglie l'incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R. dell'Emilia Romagna.