

Premesso che :

1. i compensi erogati agli amministratori debbono essere opportunamente stabiliti dall'assemblea, con idoneo verbale trascritto sui libri sociali (potrebbe essere anche un verbale di annualità precedenti, qualora fosse stabilito un compenso sino a nuova decisione);
2. una volta riconosciuto il compenso, eventuali rinunce dei beneficiari – amministratori - soci generano problemi di “incasso giuridico”, vale a dire la tassazione in capo all'amministratore come se avesse ricevuto i denari e li avesse restituiti, un istante dopo, alla società.

Come già indicato nella datata circolare n.73/E/1994 - risposta 3.20 e di recente ripreso dalla Cassazione sia in tema di TFM (trattamento fine mandato amministratori che di deducibilità e tassazione dei compensi amministratori)

In tali ipotesi, per evitare contestazioni è preferibile, e appare opportuno fare una delibera che revoca la precedente delibera, sostenendo che non sia mai sorto il diritto alla percezione e, conseguentemente, non si possa configurare alcuna rinuncia.

E' pero' una manovra che è passibile di contestazione. Vedi sotto.

Cassazione Sentenza 22/9/10, n. 20026  
Cass. N. 21933/2008;  
Cassazione, sent. 1915/2008,  
Cassazione n. 28595/2008  
Cass. n. 6599 dep. 9.5.02  
Cass. n. 13478 del 30.10.01  
Cass. n. 9948 del 28.07.00,  
Cass.n. 12813 del 27.9.00  
Cass. 24.2.97 n. 1647;  
Cass. 19.3.91 n. 2895

I compensi rinunciati dai soci amministratori diventano utili non distribuiti e non sono deducibili.  
A nulla rileva che con una delibera assunta in un periodo di imposta successivo sia venuta meno tale rinuncia.  
A chiarirlo è la Cassazione con la sentenza n. 20026 depositata il 22 settembre 2010.

Una società di persone portava in deduzione i compensi assegnati ai soci amministratori per l'anno 1987.  
I compensi erano determinati con la delibera di approvazione del bilancio del citato anno 1987, ma gli aventi diritto vi rinunciavano contestualmente.  
Successivamente, nel 1989, a seguito di un accesso dell'amministrazione finanziaria, veniva contestata l'indeducibilità di tali somme in quanto non erano state effettivamente erogate e quindi dovevano considerarsi accantonamento di utili indeducibili.  
La società, l'anno successivo, con un'ulteriore delibera, decideva di distribuire comunque gli utili in questione.  
Nel frattempo, però, l'ufficio inviava l'avviso di accertamento alla società ed ai soci in conseguenza della ritenuta indeducibilità delle somme.

La società faceva ricorso sostenendo l'illegittimità della rettifica in quanto gli importi erano stati correttamente contabilizzati quali compensi ai soci amministratori e successivamente erogati.  
I giudici di merito davano ragione all'ufficio, e allora la società ricorreva in Cassazione, evidenziando che si trattava di compensi erogati per l'attività svolta dai soci all'interno dell'azienda e che l'erogazione dei compensi, anche se successiva, era comunque avvenuta.  
Veniva ancora rilevato che, per effetto della distribuzione dei compensi ai soci e dell'asserita indeducibilità, si sarebbe verificata una doppia imposizione in quanto, da un lato, le somme erano state tassate in capo ai percipienti, e, dall'altro, l'impresa non poteva dedurle.

Secondo la Cassazione, in sintesi, l'espressa rinuncia ai compensi da parte dei soci, contenuta nel verbale assembleare toglieva causa all'iniziale appostazione dei compensi in quanto tale atto, perfetto ed efficace, non era subordinato ad alcuna condizione.

Di conseguenza l'accantonamento iniziale aveva perso il carattere di debito sociale per rimessione dei creditori assumendo carattere di utile non distribuito e pertanto non deducibile.

A nulla rilevava, secondo i giudici, la decisione dell'assemblea di distribuire gli utili, in quanto successiva all'accesso e all'accertamento. Infatti, a quel momento, la rinuncia doveva considerarsi definitiva.

Anche il problema della doppia tassazione non si poneva, secondo la sentenza, in quanto la tassazione in capo ai soci era avvenuta in periodo di imposta differente.

**Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile**  
**Sentenza 22 settembre 2010, n. 20026**

Integrale

**ACCERTAMENTO - ILOR - REDDITO D'IMPRESA - DETERMINAZIONE - COMPENSO AI SOCI - QUANTIFICAZIONE**

REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere

Dott. PARMEGGIANI Carlo - rel. Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - Consigliere

Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso 21616/2005 proposto da:

SP. NO. SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato D'AYALA VALVA FRANCESCO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato LOVISOLO ANTONIO, giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 9/2 004 della COMM. TRIB. REG. di GENOVA, depositata il 29/07/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/07/2010 dal Consigliere Dott. CARLO PARMEGGIANI;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'AYALA VALVA, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato GENTILI, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per il rigetto del primo, secondo e terzo motivo del ricorso, inammissibile il quarto motivo.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Ufficio imposte dirette di Genova nel 1989 notificava alla società Sp. No. s.a.s. di Lu. At. & e. ed a ciascuno dei soci avviso di accertamento con il quale determinava un maggior reddito di impresa a fini ILOR per l'anno 1987 ed irrogava le relative sanzioni.

L'avviso era impugnato sia dalla società in persona del legale rappresentante socio accomandatario At. Lu. , sia dai soci in proprio, a fini IRPEF, i quali sostenevano che la somma recuperata a reddito era in realtà un compenso da parte della società nei confronti dei soci per la attività da questi svolta in azienda.

La Commissione Tributaria Provinciale di Genova dichiarava la litispendenza con un procedimento promosso dal socio accomandante At. An. , e la Commissione Regionale della Liguria respingeva l'appello proposto dalla società in persona dell'accomandatario.

Avverso la sentenza proponeva ricorso per cassazione la società, nel frattempo trasformata in società per azioni, sostenendo la inesistenza della litispendenza, e questa Corte, con sentenza n. 14788 del 2001, in accoglimento del ricorso cassava la sentenza impugnata, rinviando per l'esame del merito a diversa sezione della Commissione Tributaria Regionale della Liguria.

La Commissione, in sede di rinvio, con sentenza n. 9 del 7 giugno 2004, depositata il 29 luglio 2004, respingeva il gravame della società e dichiarava legittimo l'accertamento dell'Ufficio.

Avverso la sentenza propone ricorso la società con quattro motivi.

Resiste la Agenzia delle Entrate con controricorso. La ricorrente replica con memoria.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo la società ricorrente deduce omessa insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Dott. Umberto Pavoni – via Aldo Moro, 48 – 25124 - Brescia  
Tel.+39.030.2420775 – Fax.+39.030.2055185 - www.pavoni.it  
e-mail: umberto.pavoni@studio-focus.it

Sostiene che la affermazione della Commissione, secondo cui gli importi indicati quali compensi ai soci per l'anno 1987 non erano stati quantificati, confligge con dati documentali pacifici in causa, e derivanti dallo stesso PVC su cui si fondano le pretese dell'Ufficio, nel quale era stato rilevato nel conto spese generali della società relativi a detto anno l'importo di lire 300.000.000, imputato a compensi soci, di cui lire 120.000.000 ad At. Lu. quale amministratore, e lire 90.000.000 ciascuno per i due soci accomandanti At. An. e Ri. Ma. , "per collaborazione continuata e continuativa", ed aveva ritenuto configuratali le somme quali accantonamento di utili non distribuiti ai soci (e pertanto non deducibili) in quanto "non distribuiti ai soci alla data dell'accesso avvenuto il 14 luglio 1989".

Evidenzia quindi come il dato della quantificazione dei compensi esisteva in atti e non era stato contestato dall'Ufficio, il quale aveva unicamente valorizzato il dato della mancata distribuzione delle somme ai soci. Espone inoltre che la asserzione della Commissione Regionale, secondo cui vi era incertezza sulla qualificazione della attività assertivamente svolta dai soci, era contraddetta dalle deliberazioni della assemblea del 30 marzo 1986 che istituiva il compenso ai soci, dalla delibera del 30 marzo 1988 di approvazione del bilancio 1987 e dal fatto che nel 1990 i compensi erano effettivamente corrisposti ai soci i quali esponevano nella dichiarazione dei redditi le somme percepite a tale titolo e pagavano le relative imposte.

Infine, rileva come la motivazione sia contraddittoria, in quanto da un lato si nega che la attività prestata dai soci possa qualificarsi come collaborazione coordinata continuativa, e si osserva che raccomandatario, amministratore, non poteva essere contemporaneamente committente ed esecutore dell'incarico, e successivamente si riconosce che detta attività fosse solo "assimilabile" al rapporto di collaborazione sopra indicato; così facendo si perviene ad ammettere che una attività è stata prestata dai soci, e pertanto che le somme iscritte in bilancio erano in ogni caso relative a compensi, e non potevano costituire "utili non distribuiti".

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articoli 49, 56, 59 e 74, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Rileva, in relazione alla affermazione contenuta in sentenza che l'accomandante amministratore non può per contraddizione di ruoli svolgere attività di collaborazione continuata e continuativa a favore della società, che ai sensi della normativa citata il compenso ai soci amministratori è consentito e deducibile, e che la attività del medesimo è definita per legge "rapporto di collaborazione coordinata e continuativa" (Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 49, comma 2, lettera a)); ed inoltre che la deducibilità dei compensi ai soci non amministratori è ammessa, ai sensi degli articoli 56 e 74 citati, purché il costo sia determinato, inerente alla attività di impresa ed inserito nel conto di competenza.

Assume quindi che, essendo documentata e non contestata la sussistenza dei requisiti di legge, il disconoscimento di detto costo si configura in violazione delle citate disposizioni; ed altresì che la mancanza di un contratto scritto è irrilevante, in quanto non richiesto per il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, e tantomeno per una attività ad essa solo "assimilabile".

Con il terzo motivo deduce violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 67, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 5, per contravvenzione al divieto di doppia imposizione sul medesimo cespite, la prima volta come tassazione in capo alla società con riflesso diretto sui soci come utili non distribuiti, la seconda in capo ai soci come compenso ai medesimi.

Con il quarto motivo, deduce vizio di ultrapetizione in riferimento all'articolo 112 c.p.c., in quanto essendo il "thema decidendum" limitato all'ILOR della società la Commissione Regionale non solo ha confermato "in toto" l'accertamento impugnato, ma ha pronunciato anche sulle sanzioni da estendersi ai soci a fini IRPEF ("con la conseguenza che le relative sanzioni in esso irrogate sono da estendere pro' quota ai soci ai fini dell'IRPEF") con ciò travalicando il "petitum".

La Agenzia in controricorso contesta la fondatezza delle argomentazioni del ricorrente.

In memoria la società ribadisce le proprie argomentazioni, sottolineando il fatto che nel 1986 il compenso ai soci era stato deliberato e versato, e su di esso l'Ufficio non aveva fatto rilievo alcuno.

Il primo motivo non è fondato.

La ricorrente infatti omette di contestare motivatamente una asserzione della Commissione, in sentenza, di per sé idonea a decidere la controversia ed a costituire valida "ratio decidendi" della questione oggetto del giudizio.

È infatti esatto l'assunto della ricorrente secondo cui i verbalizzanti (e l'accertamento che sul PVC si fonda) hanno ritenuto le somme inserite nella contabilità della società relative all'anno 1987 ed indicate come compenso ai soci come utili non distribuiti, sulla base del fatto che alla data dell'accesso (14 luglio 1989) a distanza di due anni tali somme non erano state distribuite agli apparenti destinatari.

Sotto tale profilo, la Commissione ha rilevato che nel verbale di assemblea del 1988 era contenuta la rinuncia dei soci agli emolumenti del 1987, con la dizione "alla unanimità deliberano che per l'anno in corso (il 1987, essendo la delibera concernente la approvazione del bilancio di tale anno) rinunceranno ai loro compensi".

Ne' può dubitarsi della veridicità ed effettività della rinuncia, in quanto i compensi in questione non furono pagati ne' nel 1987 ne' negli anni successivi fino al 1990 (dopo che l'Ufficio aveva contestato la indeducibilità dell'accantonamento).

Ora, la rinuncia dei soci toglieva causa alla appostazione delle somme in questione quali compensi, in quanto tale atto, in sé perfetto ed efficace, non appare in alcun modo condizionato (ne' la ricorrente ha esposto rilievi documentati in proposito).

Se così è, l'accantonamento, perso il carattere di debito sociale (per rimessione dei creditori) ha assunto quello di utile non

distribuito, pertanto non deducibile.

Tale mutamento di destinazione ha carattere definitivo, e comunque aveva tale carattere al momento dell'accertamento, per cui una successiva revoca della rinuncia e liquidazione di compensi ai soci per l'anno 1987 non possono avere alcun effetto "ex tunc" ma solo "ex nunc", per cui la conclusione (corretta) dell'atto impositivo non può essere posta nel nulla da una condotta successiva della società, tesa a ripristinare una destinazione dei fondi rinunciata ed ormai non più recuperabile.

Tale argomentazione ha carattere dirimente, per cui tutte le ulteriori censure su punti diversi della sentenza, concernenti la asserita mancanza di determinazione dei compensi e la genericità delle asserite prestazioni, non documentate contrattualmente, diventano irrilevanti.

Ne' vi può essere doppia imposizione, in quanto la liquidazione dei compensi effettuata nel 1990 è atto posteriore ed autonomo rispetto all'accantonamento del 1987.

I successivi motivi rimangono assorbiti, ad eccezione del quarto che è infondato.

La Commissione infatti non ha statuito sulla estensione delle sanzioni ai soci, limitandosi ad un "obiter dictum" che non influisce sul dispositivo, limitato all'avviso impugnato dalla società.

Il ricorso deve quindi essere rigettato.

La peculiarità della controversia giustifica la compensazione delle spese di questa fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Spese compensate.