

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 16 ottobre 2020, n. 22479

Fatti di causa:

1. La XXX s.r.l. in liquidazione propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. dist. di Siracusa, depositata il 12 aprile 2011, che, in reiezione dell'appello principale dalla medesima proposto e in accoglimento di quello incidentale dell'Ufficio, ha dichiarato la legittimità dell'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la dichiarazione resa per l'anno 2003, limitatamente ai rilievi nn. 4, 5 e 6.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo impugnato era stata contestata l'omessa contabilizzazione di interessi attivi, nonché l'indeducibilità dei costi per pulizia dei locali e per prestazioni di servizi.

2.1. Il giudice di appello ha dato atto che la Commissione provinciale aveva accolto il ricorso della contribuente limitatamente ai primi cinque rilievi, giudicando corretto solo il sesto rilievo attinente all'entità del costo dedotto per compenso versato all'amministratore.

Ha, quindi, disatteso il gravame principale della contribuente vertente su tale ultima statuizione rilevando che nel periodo di imposta in esame la società aveva erogato all'amministratore importo di euro 30.000,00, per cui non giustificata, per la parte eccedente, era la deduzione del maggior costo dedotto di euro 61.974,83.

Ha, invece, accolto l'appello incidentale dell'Ufficio vertente sulle sole statuizioni che interessavano i rilievi nn. 4 e 5, ritenendo che la contribuente non avesse ricevuto le prestazioni di servizi di cui si riferivano.

3. Il ricorso è affidato a cinque motivi.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione:

1. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 95, quinto comma (già 62, terzo comma), e 109, primo comma, T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, per aver la sentenza impugnata, con riferimento al rilievo n. 6, riconosciuto deducibile il costo per compenso spettante al Presidente del Consiglio di amministrazione solo limitatamente all'importo di euro 30.000,00, pari alla somma erogata nel periodo di imposta, benché si fosse in presenza di un compenso riconosciuto per l'attività prestata da un soggetto che, al tempo stesso, ricopriva anche la posizione del lavoratore dipendente presso la società controllante e versato direttamente a quest'ultima.

Evidenzia, in proposito, che tale costo, in quanto relativo ad un servizio reso in suo favore dalla società controllante, finalizzato a monitorare la sua attività, e avente ad oggetto somme versate direttamente alla controllante medesima, andrebbe tassato secondo il principio di competenza e non per cassa.

1.1. Il motivo è fondato.

In tema di reddito di impresa, l'art. 62, terzo comma, T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, nella formulazione pro tempore vigente, stabilisce che «I compensi spettanti agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti», aggiungendo che sono deducibili negli stessi termini anche i compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili anche se non imputati al conto dei profitti e delle perdite.

Tale disposizione trova applicazione anche ai compensi spettanti agli amministratori delle società di capitali per effetto della espressa estensione riconosciuta dal successivo art. 95.

Da ciò deriva che sono ammessi in deduzione dal reddito d'impresa, in base al criterio di cassa, sia i compensi determinati in misura fissa, sia quelli commisurati agli utili di esercizio, in deroga



al generale principio della competenza sancito dal (previgente) art. 75, primo comma, T.U. n. 917 del 1986 (cfr., in tema, Cass. 11 agosto 2017, n. 20033; Cass. 20 novembre 2015, n. 23763). Tale disciplina non trova, peraltro, applicazione con riguardo alle remunerazioni riconosciute all'amministratore per le attività afferenti all'oggetto sociale, ma estranee al rapporto di gestione, che sono costi per prestazioni di servizi e vanno dedotti nell'esercizio di competenza (ossia, in quello in cui le prestazioni sono ultimate) ai sensi dell'art. 75 (ora 109), secondo comma, lett. b), T.U. n. 917 del 1986 (cfr. Cass. 29 luglio 2016, n. 15822).

1.2. Deve, tuttavia, rilevarsi che nella prassi si registra il fenomeno in cui, in forza di specifici accordi, lo svolgimento dell'attività gestoria è affidato a dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi di altra società, generalmente in posizione di controllo, e il relativo compenso è erogato direttamente in favore di quest'ultima (cd. compensi reversibili).

In questi casi, dunque, la società non versa alcun compenso all'amministratore, legato da rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa con altra società, ma si limita a versare a quest'ultima un corrispettivo per l'utilità ricevuta, consistente nella fruizione dell'attività di gestione societaria espletata dalla risorsa umana messa a disposizione.

La situazione fattuale non è, quindi, riconducibile alla fattispecie, descritta in precedenza, della deduzione del costo rappresentato dal compenso all'amministratore, mancando l'erogazione di somme di denaro a tale titolo a colui che ha svolto l'attività gestoria.

L'inapplicabilità della disciplina della deduzione del costo per attività di amministrazione societaria e del relativo principio, eccezionale, di cassa, determina, in applicazione delle regole generali sui componenti del reddito di impresa, la rilevanza del costo quale spesa per prestazione di servizi e la sua deducibilità secondo il principio di competenza, ai sensi del (previgente) art. 75, secondo comma, lett. b), T.U. n. 917 del 1986.

Pertanto, la Commissione regionale, nel ritenere irrilevante la circostanza relativa alla identità del soggetto nei cui confronti era stata effettuato il versamento di denaro in corrispettivo dello svolgimento dell'attività di amministratore della società e, in generale, della sussistenza o meno di un cd. compenso reversibile, non ha fatto corretta applicazione dei suesposti principi di diritto.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce l'insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, nella parte in cui, relativamente al rilievo n. 4, ha escluso la deduzione del costo di euro 213.534,25, per prestazione di servizi.

2.1. Il motivo è infondato.

La Commissione regionale ha escluso la deduzione del costo in considerazione del fatto che il contratto cui si riferiscono i servizi in oggetto, concluso con la Coop.L.A.T. s.r.l., partecipata dalla società contribuente, avrebbe contenuto sostanzialmente identico ad altri contratti stipulati con altri soggetti e il suo oggetto sarebbe «estremamente sommario e generico, non indicando in modo puntuale le prestazioni dovute dalla cooperativa», in contrasto con quanto sarebbe lecito attendersi in ragione della natura imprenditoriale dei soggetti contraenti e degli importi in questione.

Ha, dunque, concluso, anche in considerazione della genericità delle giustificazioni offerte sul punto dalla contribuente nel corso del procedimento amministrativo, che i servizi menzionati nel contratto non siano stati prestati dalla cooperativa.

Una siffatta argomentazione consente di individuare l'iter logicogiuridico seguito e di apprezzarne l'assenza di vizi sotto il profilo dell'adeguatezza e della coerenza logico-formale.

3. Con il terzo motivo la società si duole, con riferimento al medesimo rilievo, della violazione degli artt. 109, T.U. n. 917 del 1986, 39, primo comma, lett. d), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 2697 c.c., per aver la sentenza impugnata escluso la deduzione del costo, regolarmente annotato nei registri contabili dell'impresa, benché l'Amministrazione finanziaria non avesse assolto l'onere di dimostrarne l'insussistenza.

3.1. Il motivo è infondato, in quanto, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili, non essendo



sufficiente, a tal fine, che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore (cfr. Cass. 21 novembre 2019, n. 30366; Cass., ord., 26 maggio 2017, n. 13300).

4. Con il quarto motivo di ricorso la ricorrente lamenta l'omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per aver trascurato di prendere in considerazione le giustificazioni offerte in sede processuale a sostegno dell'esistenza dei servizi prestati dalla cooperativa.

4.1. Il motivo è inammissibile, in quanto presuppone che la parte abbia prodotto in giudizio una nota contenente tali giustificazioni, mentre la Commissione regionale ha espressamente escluso che una siffatta nota sia stata versata in atti.

5. Con l'ultimo motivo di ricorso la contribuente censura la sentenza impugnata, con riferimento al rilievo n. 5, per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per aver escluso la deduzione del costo di euro 52.000,00, per prestazioni di servizi.

5.1. Il motivo è infondato.

La Commissione regionale ha escluso la deduzione in base all'assunto che tali servizi non sono stati effettivamente prestati, desumendo tale conclusione dalla «incomprensibile esiguità del testo contrattuale», dal «fatto che la contribuente è proprietaria della cooperativa al 20%», nonché alla antieconomicità delle prestazioni, avuto riguardo al minor costo sostenuto per prestazioni di identica natura.

Tale argomentazione si presenta sufficiente, in quanto consente di individuare l'iter logico-giuridico seguito.

Sotto altro profilo, le circostanze di fatto allegare dalla parte - segnatamente, la specificità dei servizi cui si riferiscono i costi dedotti e la loro disomogeneità con i servizi utilizzati in comparazione ai fini della formulazione del giudizio di antieconomicità - si presentano prive di decisività, non essendo idonee a condurre necessariamente alla esistenza delle operazioni, tenuto anche conto degli ulteriori elementi fattuali - scarsa chiarezza del testo contrattuale, legami societari tra contribuente e apparente commissionaria - posti dalla Commissione regionale a fondamento della sua decisione di inesistenza delle operazioni (cfr., sulla decisività del fatto interessato dal vizio motivazionale e sulla necessità di un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data alla controversia, tale da far ritenere che quella circostanza, se fosse stata considerata, avrebbe portato ad una diversa soluzione della vertenza, Cass. 23 dicembre 2015, n. 25927; Cass. 24 ottobre 2013, n. 24092).

6. La sentenza impugnata va, dunque, cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. dist. di Siracusa, in diversa composizione.

P. Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara inammissibile il quarto e rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. dist. di Siracusa, in diversa composizione.

