Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

12

20 marzo 2017

Deducibilità dei **compensi agli amministratori**

Il nuovo Conto economico modifica il **calcolo dell'IRES e dell'IRAP**

Imputazione temporale del **trattamento di fine mandato**

Investimenti in ***start-up*** e **PMI innovative**

Qualificazione dei proventi illeciti e indeducibilità dei **costi da reato**

Dichiarazioni **INTRASTAT** per il 2017

Reddito delle **società agricole**: requisiti per la tassazione catastale

Iscrizione dei crediti tributari nel **ruolo straordinario**

Tassazione in **Italia** delle plusvalenze realizzate da **società francesi**

Giurisprudenza tributaria

SCARICA GRATIS LA APP

edicola professionale

Le Guide del Fisco
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 13,00 euro in più.

Contiene I.P.

Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.
Rivista settimanale - Anno XLI

ISSN 1124-9307

Cod. 218087
Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Senza Ipsoa non rilascio dichiarazioni

COLLANA IPSOA Dichiarazioni fiscali 2017

Tutti i modelli dichiarativi ricchi di casi particolari e esempi curati dai migliori esperti.

COMPLETA E AFFIDABILE

Per tutti i modelli dichiarativi una **tabella iniziale** riassuntiva delle principali novità, soggetti obbligati ed esclusi, guida alla compilazione, casi particolari, esempi di calcolo, check list e riferimenti normativi.

SEMPRE AGGIORNATA

www.dichiarazioni.ipsoa.it il portale dove troverai l'aggiornamento in tempo reale di ogni volume, le news, gli approfondimenti, i modelli, le istruzioni e gli strumenti per gestire il contenzioso.

CONVENIENTE

Scegli la **formula in abbonamento** e avrai **in anteprima** i volumi in versione digitale, l'**aggiornamento continuo,** gli strumenti per gestire correttamente tutti gli adempimenti e seguire i clienti nella fase di accertamento fiscale.

Y34EVBN

shop.wki.it/collanadichiarazioni

02.82476.1 **info.commerciali@wki.it**

Wolters Kluwer
When you have to be right

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti
Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani
Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli
Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo
Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli
Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro
Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto
Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani
Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni
Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani
Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri
Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio
Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo
Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio
Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes
Dottore commercialista

Massimo Miani
Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Rossella Orlandi
Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza
Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce
Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio
Avvocato in Roma

Alessandro Sura
Dottore commercialista

Stefano Trettel
Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente
Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.
Rivista settimanale - Anno XLI

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "*il fisco*", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "*non trasferibile*" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1- Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.
Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Approfondimento

Redditi di impresa

I criteri di deducibilità dei compensi agli amministratori: le questioni da risolvere
di Gianfranco Ferranti 1107

Il nuovo Conto economico modifica il calcolo dell'IRES e dell'IRAP
di Luca Gaiani 1114

Criteri fiscali di imputazione temporale del TFM degli amministratori
di Giovanni Formica e Giammarco Galdieri 1121

Agevolazioni

Gli investimenti in *start-up* e PMI innovative e i vincoli comunitari
di Gabriele Sepio e Fabio Massimo Silvetti 1126

Imposte sui redditi

Qualificazione dei proventi illeciti e indeducibilità dei costi da reato
di Saverio Capolupo 1132

IVA

Le dichiarazioni INTRASTAT per il 2017
di Giampaolo Giuliani e Mario Spera 1141

Agricoltura

Requisiti per la tassazione catastale del reddito delle società agricole
di Alberto Rocchi e Luigi Scappini 1147

Riscossione

Quale tutela per il contribuente dalla iscrizione dei crediti tributari nel ruolo straordinario?
di Luigi Lovecchio 1153

Fiscalità internazionale

La tassazione in Italia delle plusvalenze realizzate da società francesi
di Stefano Vignoli 1158

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA - Fatturazione - Controllo del cessionario/committente sulla regolarità della fattura - Controllo limitato alla regolarità formale - Verifica dei soli requisiti essenziali - Legittimità
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Tirelli, Est. Tinarelli - Sent. n. 2473 del 10 gennaio 2017, dep. il 31 gennaio 2017) con commento di Marco Peirolo. 1165

Accertamento - Accertamento induttivo - Metodo utilizzato dal Fisco - Discrezionalità - Sussistenza - Redditività del 37% utilizzata per una società operante nel settore dell'edilizia pubblica - Irragionevolezza - Pregiudizio sostanziale per il contribuente - Sussistenza
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Tirelli, Est. Luciotti - Sent. n. 2873 dell'8 novembre 2016, dep. il 3 febbraio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio. 1169

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Processo tributario - Produzione di documenti - Mancata indicazione nell'indice del fascicolo di parte - Inutilizzabilità dei documenti non elencati - Svolgimento del contraddittorio sui documenti non elencati nell'indice - Contezza dei documenti della parte avverso cui sono prodotti - Sussistenza - Utilizzabilità dei documenti - Ammissibilità
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Stalla - Sent. n. 3593 del 12 gennaio 2017, dep. il 10 febbraio 2017) con commento di Mauro Tortorelli **1172**

Reati tributari - Omesso versamento di ritenute certificate - Transazione fiscale omologata prima della scadenza del versamento delle ritenute - Inadempimento della transazione - Revoca della transazione - Applicabilità - Reviviscenza del reato - Esclusione
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Carcano, Est. Aceto - Sent. n. 6591 del 26 ottobre 2016, dep. il 13 febbraio 2017) con commento di Fabio Gallio **1177**

Reati tributari - Dichiarazione infedele - Dichiarazione affetta da errore - Emendabilità - Ammissibilità - Rideterminazione dell'imposta evasa - Ammissibilità - Importo inferiore alla soglia di punibilità - Responsabilità penale - Esclusione
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Fiale, Est. Gentili - Sent. n. 6869 del 28 aprile 2016, dep. il 14 febbraio 2017) con commento di Ciro Santoriello **1181**

IVA - Rimborso - Richiesta di rimborso di credito IVA risultante dalla dichiarazione - Termine di decadenza biennale - Applicazione - Esclusione - Prescrizione decennale - Emendabilità della dichiarazione - Legittimità
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Piccininni, Est. Petitti - Sent. n. 4559 del 1° giugno 2016, dep. il 22 febbraio 2017) con commento di Marco Denaro **1184**

Commissioni tributarie

Imposte sui redditi - IRPEF - Redditi diversi - Plusvalenze da cessione immobiliare - Complesso immobiliare agricolo (fabbricati rurali e terreni agricoli) posseduto da almeno cinque anni - Plusvalenze - Esclusione - Cambio di destinazione immediatamente dopo la vendita - Irrilevanza
(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Lodi, Sez. II, Pres. Chiodaroli, Est. Furiosi - Sent. n. 2 del 19 ottobre 2016, dep. l'11 gennaio 2017) con commento di Antonio Piccolo **1188**

Accertamento - Accertamento induttivo - Risposte rese personalmente dal contribuente interrogato dal Fisco - Inutilizzabilità - Nullità dell'accertamento - Sussistenza
(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 38 del 9 novembre 2016, dep. il 19 gennaio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio . **1191**

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio **1195**

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 2473 del 10.01.2017, dep. il 31.01.2017 (Sez. trib.) **1165**
n. 2873 dell'8.11.2016, dep. il 3.02.2017 (Sez. trib.) **1169**
n. 3593 del 12.01.2017, dep. il 10.02.2017 (Sez. trib.) **1172**
n. 6591 del 26.10.2016, dep. il 13.02.2017 (Sez. III pen.) **1177**
n. 6869 del 28.04.2016, dep. il 14.02.2017 (Sez. III pen.) **1181**
n. 4559 dell'1.06.2016, dep. il 22.02.2017 (Sez. trib.) **1184**

Commissioni tributarie

Lodi, n. 2 del 19.10.2016, dep. l'11.01.2017 (Sez. II) **1188**
Reggio Emilia, n. 38 del 9.11.2016, dep. il 19.01.2017 (Sez. II) **1191**

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fisconline

il fisco

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I criteri di deducibilità dei compensi agli amministratori: le questioni da risolvere

di Gianfranco Ferranti (*)

La disciplina della deduzione, da parte della società, dei compensi attribuiti agli amministratori continua a presentare aspetti controversi. Le principali incertezze interpretative riguardano il criterio di imputazione temporale dei compensi "riversibili", l'inerenza di quelli spettanti agli amministratori delle società controllate e a quelli "di comodo", la deducibilità dei compensi spettanti all'amministratore unico e le modalità attraverso le quali gli Uffici possono sindacare la congruità dei componenti reddituali in esame.

1. Premessa

L'art. 95, comma 5, del T.U.I.R. stabilisce che i compensi spettanti agli amministratori delle società e degli enti di cui all'art. 73, comma 1, dello stesso T.U.I.R. (1) sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. Tali compensi assumono, quindi, rilievo in base al criterio di cassa, in deroga al principio di competenza di cui ai primi due commi dell'art. 109 del T.U.I.R. (così come previsto, in altri articoli, per i dividendi, gli oneri fiscali e contributivi e gli interessi di mora).

Prima della riforma dell'IRES, entrata in vigore nel 2004, tale previsione era stata formulata con riguardo alle società di persone (nell'allora vigente art. 62, comma 3) ed era stata estesa a quelle di capitali in virtù di un apposito rinvio normativo (contenuto nel previgente art. 95). A partire dal 2004 la situazione è stata, invece, "capovolta", senza mutare, però, i termini della questione: la previsione esplicita riguarda ora le società di capitali (nell'art. 95, comma 5), mentre quella di rinvio concerne le società di persone (nell'art. 56, comma 1).

Al riguardo sussistono ancora **incertezze interpretative** in merito ad alcune rilevanti questioni, riguardanti:

- il criterio di imputazione temporale, da parte della società, dei compensi spettanti agli amministratori, con particolare riguardo a quelli "riversibili";
- l'inerenza dei compensi attribuiti agli amministratori delle società controllate e a quelli "di comodo";
- la deducibilità dei compensi spettanti all'amministratore unico;
- le modalità attraverso le quali gli Uffici possono sindacare la congruità dei compensi in esame.

Si ricorda, altresì, che la Cassazione sta affermando, con giurisprudenza costante (2), che i compensi agli amministratori sono deducibili dalla società nel periodo d'imposta in cui vengono stabiliti con una **specifica delibera dell'as-**

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Si tratta delle società di capitali residenti in Italia, degli enti pubblici e privati - compresi i *trust* - commerciali e non nonché delle società ed enti - compresi i *trust* - non residenti.

(2) Si vedano, da ultimo, le sentenze nn. 21953/2015 e 24768/2015 e le ordinanze nn. 11779/2016, 11780/2016 e 11781/2016.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

semblea dei soci. Tale principio origina dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 21933/2008, secondo la quale, in assenza di una specifica previsione statutaria e di una "preventiva" delibera dell'assemblea dei soci al riguardo, l'attribuzione delle somme dà luogo ad un debito dell'amministratore nei confronti della società, atteso che la loro entità viene ad essere "auto-determinata" dagli stessi amministratori (3).
La Corte ha, peraltro, affermato, nella sentenza a Sezioni Unite n. 1545/2017 (4), che il rapporto tra l'amministratore e la società non è assimilabile né a quello di lavoro dipendente né a quello di lavoro autonomo, ma è un rapporto di immedesimazione organica che non può essere regolato da un contratto. Risulta, pertanto, confermato che la disciplina di tale rapporto dovrà avvenire tramite norme statutarie o delibere delle assemblee.

2. Il criterio di cassa

Il principio della deducibilità secondo il criterio di cassa è stato introdotto dall'art. 14, comma 3, lett. c), della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, per evitare che la deduzione dei compensi da parte dell'impresa fosse effettuata anticipatamente, nel periodo d'imposta di competenza, rispetto alla imposizione degli stessi in capo agli amministratori che è condizionata alla effettiva erogazione (la quale potrebbe avvenire anche dopo alcuni anni).
In base alla vigente disciplina normativa il compenso è, quindi, deducibile dalla società nello stesso periodo d'imposta in cui è percepito dall'amministratore e concorre a formare il suo reddito complessivo.
L'esigenza di rispettare tale principio ha indotto l'Agenzia delle entrate ad affermare - nella circolare del 18 giugno 2001, n. 57/E (5) - che, pur in mancanza di un'esplicita previsione normativa, i compensi erogati all'amministratore entro il 12 gennaio di ciascun anno concorrono alla formazione del reddito d'impresa dell'anno precedente. Questo perché tali compensi costituiscono per i percettori, a partire dal 2001, **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** di cui all'art. 50, comma 1, lett. c-*bis*), del T.U.I.R. e per gli stessi trova applicazione il **criterio della c.d. cassa allargata** di cui all'art. 51, comma 1, secondo periodo, in base al quale "si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme ... corrisposte ... entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono".
Al riguardo va, però, tenuto presente che tali compensi sono, invece, attratti nell'ambito del **reddito di lavoro autonomo** qualora gli uffici o le collaborazioni rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'oggetto dell'arte o della professione abitualmente esercitata dal contribuente.
Al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata, l'Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare n. 105/E/2001, che occorre valutare se per lo svolgimento dell'incarico siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente.
I compensi percepiti dal professionista per l'esercizio dell'attività di amministratore sono attratti nel reddito di lavoro autonomo quando ricorrono, alternativamente, le seguenti circostanze:
- gli ordinamenti professionali ricomprendono espressamente l'amministrazione o la gestione di aziende nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata;
- anche in assenza di una previsione espressa nell'ambito delle norme di disciplina dell'ordinamento professionale, il professionista svolge l'incarico di amministratore di società o enti che esercitano un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale.
Sulla base di tali criteri, i compensi percepiti da **dottori commercialisti e ragionieri** per lo svolgimento dell'attività di amministrazione di società o enti sono sempre qualificati come redditi di lavoro autonomo. Per gli altri professionisti, invece, occorre valutare caso per caso la connessione alle mansioni tipiche dell'attività esercitata: si pensi, ad esempio, all'ingegnere edile membro del consiglio di amministrazione

(3) Si rinvia, al riguardo, a G. Ferranti, "I compensi agli amministratori sono deducibili solo dopo la delibera, ma è possibile ravvedersi", in *il fisco*, n. 29/2016, pag. 2825.

(4) Che supera completamente quanto affermato nella precedente sentenza, sempre a Sezioni Unite, n. 10680/1994, alla luce del mutato assetto normativo sviluppatosi dal 1993 in poi, che impone, come affermato nella sentenza n. 1545/2017, "un radicale ripensamento rispetto alla decisione del 1994 ed alle conseguenze che ne sono derivate e ne derivano trasversalmente in vasti campi dell'ordinamento".

(5) Punto 7.1.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di una società di ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni (6).
In questi ultimi casi i compensi restano, pertanto, deducibili dalla società in base all'ordinario criterio di cassa - cioè nel periodo d'imposta di effettiva corresponsione - in quanto il criterio della c.d. cassa allargata non trova applicazione in caso di corresponsione di emolumenti che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo del percettore.
Nella sentenza n. 21953/2015 la Corte di cassazione ha, inoltre, precisato che la deducibilità dei compensi può avvenire in presenza "dei requisiti di **certezza e determinabilità della spesa**" (7) e che "ove alla chiusura dell'esercizio di competenza non sia ancora possibile quantificare l'importo dovuto a fronte della prestazione ricevuta, la deduzione dal reddito potrà essere differita al successivo esercizio in cui l'ammontare del costo venga ad essere esattamente definito", perché la "indeterminabilità" delle componenti negative del reddito d'impresa non può dipendere da mere scelte rimesse alle parti ma è giustificata "solo quando tale quantificazione risulti impedita da circostanze obiettive".
Non appare, pertanto, possibile "sanare" *a posteriori* l'assenza della "**preventiva**" **delibera assembleare** ed i compensi iscritti in bilancio sono deducibili soltanto nel periodo d'imposta nel quale l'apposita delibera è adottata. L'art. 95, comma 5, del T.U.I.R. fa riferimento, come detto, all'esercizio in cui gli stessi sono corrisposti ma la Cassazione ha ritenuto applicabili anche in questa ipotesi i criteri della certezza ed obiettiva determinabilità, pur essendo gli stessi riferiti, nell'art. 109, comma 1, al principio di competenza. I compensi non possono essere, infatti, dedotti se non è sorto con certezza l'obbligo del loro sostenimento e gli stessi, anche se già percepiti, devono essere restituiti alla società.
La norma in esame stabilisce, infine, che i compensi erogati sotto forma di **partecipazione agli utili**, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico.
Tale precisazione è stata formulata perché questi ultimi compensi sono calcolati con riguardo all'utile netto risultante dal conto economico, dedotta la quota di riserva legale (art. 2432 c.c.). Trattandosi di una modalità di ripartizione dell'utile, non si verifica l'imputazione di tali compensi al conto economico e la norma ha, quindi, inteso assicurarne la deducibilità, in deroga al principio di cui all'art. 109, comma 4, del T.U.I.R.

3. I compensi da riversare

L'**Agenzia delle entrate** ha affermato, nelle risoluzioni del 17 marzo 1977, n. 8/166, del 15 febbraio 1980, n. 8/196, e del 5 luglio 1986, n. 8/1236, che i compensi che gli amministratori della società devono riversare a quella facente parte dello stesso gruppo (di cui sono dipendenti o, a loro volta, amministratori) sono deducibili da parte della società che li eroga.
Nella successiva nota del 20 giugno 2002, n. 124734 (8), è stato poi specificato che la deduzione da parte della società erogante deve sempre avvenire in base al **principio di cassa** e non di competenza, anche se il percettore è una società di capitali, perché ciò che rileva è la qualificazione oggettiva del compenso e la norma in esame non opera distinzioni.
In questa nota l'Agenzia ha, pertanto, dato rilevanza al tenore letterale della norma ma appare preferibile una interpretazione logico-sistematica che privilegi il principio, già esaminato in precedenza, della coincidenza tra il periodo d'imposta in cui i compensi sono tassati in capo all'amministratore e quello in cui sono dedotti dalla società.
L'**AIDC** ha, al riguardo, condivisibilmente affermato, nella norma di comportamento n. 169/2007 che il compenso attribuito all'amministratore dipendente non costituisce per lo stesso compenso tassabile - ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. -, concorre a formare il reddito d'impresa della società percipiente per **competenza** ed è deducibile dalla società che lo eroga ugualmente per competenza, perché "essendo il compenso attribuito ad un soggetto titolare di reddito d'impresa, non è applicabile il criterio di cassa di cui all'art. 95, comma 5, del Testo Unico". In tal senso si è espressa anche l'Assonime nella circolare del 23 aprile 1990, n. 50.
Se la società (o la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto non residente)

(6) Analoghi criteri valgono con riferimento ai compensi per l'attività di sindaci e revisori di società, come affermato nella risoluzione n. 56/E/2002.

(7) Nelle sentenze n. 17673/2013 e n. 5349/2014 era stata già affermata la indeducibilità "in difetto dei requisiti di certezza e di inerenza" e sancito che la delibera assembleare conferisce "certezza alla spesa dedotta".

(8) Tale nota non è stata pubblicata ma il suo contenuto è stato riportato in *Fisco Oggi* del 1° agosto 2002.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

beneficiaria delle somme è residente in Italia il compenso non è assoggettato a ritenuta. Se lo stesso è, invece, percepito da una società non residente priva di stabile organizzazione in Italia va applicata la ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 24, comma 1-*ter*, del D.P.R. n. 600/1973.
Nella successiva norma di comportamento n. 182/2012 l'AIDC ha poi affrontato il caso di una società commerciale nominata amministratore di un'altra società, ribadendo che il compenso costituisce "costo deducibile per la società erogante e ricavo imponibile per la società percipiente nel periodo d'imposta di competenza". La deducibilità per competenza è stata ritenuta derivare da un'interpretazione sistematica della norma fondata sul presupposto che l'art. 95, comma 5, del T.U.I.R. non può trovare applicazione in quanto la sua applicabilità deve essere limitata all'ambito oggettivo trattato da tale articolo, ossia alle spese per prestazioni di lavoro, ed è stata introdotta al fine di evitare che i diversi principi (competenza e cassa), che regolano la determinazione del reddito della società e dell'amministratore persona fisica, generino una divergenza tra periodo di deduzione in capo all'erogante e di tassazione in capo al percipiente, cosa che non potrebbe verificarsi nel caso di specie dove "la società ... che percepisce un compenso di tale natura ... determina il proprio reddito imponibile in base al criterio di competenza e pertanto, se si applicasse l'art. 95, comma 5, del T.U.I.R. in capo all'erogante, si giungerebbe ad un risultato opposto a quello per cui la norma è stata introdotta".

4. L'inerenza dei compensi

Altre questioni controverse sono quelle riguardanti la deducibilità dei compensi erogati ad **amministratori** "**di comodo**" e a quelli "di vertice" delle società partecipate in vista della loro dismissione.
In merito alla prima questione la Corte di cassazione ha affermato, nella sentenza del 21 settembre 2016, n. 18448, la indeducibilità dei compensi attribuiti ai detti amministratori "di comodo".
È stato, innanzitutto, ricordata la giurisprudenza della stessa Corte "secondo cui i costi, per essere ammessi in deduzione quali componenti negativi del reddito di impresa, debbono soddisfare i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità" (9). Il **principio di inerenza** "non richiede ... la connessione comprovata per ogni molecola di costo quale partita negativa della produzione, essendo sufficiente la semplice ... contrapposizione economica teorica (cioè, la c.d. latenza probabile degli stessi), avuto riguardo alla tipologia organizzativa del soggetto, che genera quindi partite passive deducibili se i costi riguardano l'area o il comparto di attività destinati, anche in futuro, a produrre partite di reddito imponibile. L'inerenza è quindi una relazione tra due concetti - la spesa e l'impresa - che implica un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili" (10). È stato, altresì, precisato che la prova della sua esistenza ed inerenza incombe al contribuente e che "per provare tale ultimo requisito, non è sufficiente ... che la spesa sia stata dell'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa" (11).
In base a tali principi la Suprema Corte ha ritenuto "evidente l'erroneità dell'affermazione fatta dai giudici di appello in ordine alla deduzione dei costi relativi ai compensi corrisposti agli amministratori, secondo cui vero è che gli amministratori erano figure di comodo senza reale potere decisionale, ma per la loro funzione venivano comunque retribuiti e percepivano compensi documentati da uscite finanziarie, che per la società costituiscono sempre costi deducibili, posto che non è sufficiente, ai fini delle deducibilità di un costo, che venga fornita la prova della sua effettiva sussistenza, ovverosia che venga documentata una uscita finanziaria, come ritenuto dalla CTR, ma è necessario che sia dimostrata anche l'inerenza del bene o servizio acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene o servizio stesso (12) ol-

(9) Sono state richiamate le sentenze n. 10167/2012, e quelle n. 1565/2014, n. 13806/2014 e n. 21184/2014.
(10) Si vedano le sentenze n. 12168/2009, n. 1465/2009 e n. 4041/2015.
(11) Così la sentenza della Suprema Corte n. 4570/2001.
(12) È stata richiamata la sentenza della stessa Corte n. 16853/2013.