



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 21

riunita con l'intervento dei Signori:

<input checked="" type="checkbox"/>	D'AGOSTINO	CLAUDIO	Presidente e Relatore
<input checked="" type="checkbox"/>	BRAGHO	GIANLUCA	Giudice
<input type="checkbox"/>	COLAVOLPE	RENATO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

sull'appello n. 3181/2017
depositato il 05/06/2017

avverso la pronuncia sentenza n. 307/2016 Sez:1 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di LECCO
contro:

difeso da:

COCCANARI MARCELLA
E/O ANNA BONAVENTURA
VIALE PARIOLI 91 00100 ROMA

contro:

difeso da:

COCCANARI MARCELLA
E/O ANNA BONAVENTURA
VIALE PARIOLI 91 00100 ROMA

contro:

difeso da:

COCCANARI MARCELLA
E/O ANNA BONAVENTURA

SEZIONE

N° 21

REG.GENERALE

N° 3181/2017

UDIENZA DEL

26/02/2018 ore 09:30

N°

884/2018

PRONUNCIATA IL

26/02/18

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

01/03/18

Il Segretario

Raffaele Polise



(segue)

VIALE PARIOLI 91 00100 ROMA

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LECCO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9P011R00978/2015 IRPEF-ADD.REG. 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9P011R00978/2015 IRPEF-ADD.COM. 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9P011R00978/2015 IRPEF-ALTRO 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9P011R00979/2015 IRPEF-ADD.REG. 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9P011R00979/2015 IRPEF-ADD.COM. 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9P011R00979/2015 IRPEF-ALTRO 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9P021R00950/2015 IRPEF-IMPR.ORD. 2010

SEZIONE

N° 21

REG.GENERALE

N° 3181/2017

UDIENZA DEL

26/02/2018 ore 09:30

RGA 3181/2017

MOTIVAZIONE

In data 5 giugno 2017 l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Lecco ha proposto appello contro la sas _____ e le socie

e _____ avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lecco del 6 febbraio 2017 che aveva accolto i ricorsi, riuniti, propostine in merito agli avvisi di accertamento emessi nei rispettivi confronti e con cui si era contestata l'indebita deduzione operata dal reddito d'impresa dell'anno 2010, ex art. 105 del DPR n. 917/1986, della somma di euro 66.964,00 quale quota maturata degli accantonamenti per fine mandato in favore degli amministratori, e la conseguente proporzionale imputazione per trasparenza alle socie.

La Commissione nell'annullare i suddetti accertamenti aveva ritenuto che l'articolo menzionato del Testo Unico si limitava a sancire l'ammissibilità dell'accantonamento in discorso al pari di quella prevista in ordine al trattamento di fine rapporto per i lavoratori dipendenti e secondo le inerenti disposizioni legislative e contrattuali, mentre l'Agenzia aveva per parte propria sostenuto di contro, e torna in questa sede a sostenere, che il rinvio in detti termini stabilito relativamente agli amministratori doveva dunque intendersi operato anche nei loro riguardi alla disciplina civilistica complessiva, e così in particolare all'articolo 2120 cod.civ., il quale consente la deducibilità dell'accantonamento in misura annuale non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno divisa per 13,5.

L'appellante Agenzia delle entrate dunque censura la sentenza impugnata con il propugnare una lettura della normativa contenuta nell'articolo 105 del Testo unico delle imposte sui redditi siccome intesa ad ammettere la deducibilità degli accantonamenti in oggetto nella sola misura percentuale suindicata assumendo, in sostanza, una configurazione unitaria ed indifferenziata datasi dal legislatore tributario alla deducibilità in Si sono costituite nel grado la società appellata,

in proprio per resistere al gravame, rimarcando che il diritto alla indennità in discorso, avente un carattere previdenziale, non è regolato da norme specifiche nella sua entità, che può essere variamente determinata dalle parti, soltanto essendo richiesto che il diritto alla stessa risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto

RG 3181/2017

La tesi dell'Amministrazione finanziaria non trova in realtà concludente riscontro in una lettura corretta del composito quadro normativo di riferimento delineato dal Testo unico suddetto, e che converrà pertanto qui riconsiderare.

Allo scopo si rende allora necessario prendere inizio dall'articolo 105, inserito nel Capo II del Testo unico che disciplina la determinazione della base imponibile delle società e che, avente il titolo *Accantonamenti di quiescenza e previdenza*, si articola in quattro commi, nel primo di essi stabilendo la deducibilità degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto del personale dipendente nei limiti delle quote maturatesi nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali regolanti il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi - cioè, non sarà superfluo rimarcarlo ulteriormente ai fini di causa, dei lavoratori dipendenti - , mentre nel successivo quarto comma stabilisce che le disposizioni dei commi 1 e 2 (quest'ultimo qui irrilevante) valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f).

Dunque non può in realtà sfuggire come già dal combinato disposto delle rispettive enunciazioni emerga una precisa, univoca distinzione fra lavoratori dipendenti e quant'altri soggetti (invece sono indicati mediante il rinvio alla categoria contemplata nella lettera c) del menzionato articolo 17, che contempla le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al comma 1, lettera c-bis) dell'articolo 50 (semprechè in detti casi il diritto all'indennità risulti da data certa anteriore all'inizio del rapporto), restando a precisarsi che i rapporti ultimi così richiamati atengono alle somme e ai valori a qualunque titolo percepiti in relazione agli uffici di amministratore di società.

Da un appropriato coordinamento selettivo delle varie norme incidenti nella disamina è perciò giustificato inferire, circa la deducibilità degli accantonamenti consentita alle società in relazione alle indennità dovute a fine rapporto agli amministratori, che queste sono considerate dal legislatore tributario come senz'altro deducibili (per quota) nell'anno di competenza e alla condizione, in chiara funzione antielusiva, che tale erogazione risulti essere stata prevista (lo si rammenta) in data certa anteriore all'inizio del rapporto.

L'insistito riferimento operato dall'Ufficio al summenzionato art. 105 primo comma, laddove cioè restringe e commisura la deducibilità degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto alle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e

RGA 3181/2017

contrattuali che regolano il personale dipendente, per pretendere di applicare (anche) nella fattispecie dette disposizioni fra cui è ricompreso in particolare l'articolo 2120 cod.civ., che fissa il computo inerente, con evidenza oggettiva risulta disconoscere l'univoca distinzione/contrapposizione invece delineata dal successivo suo quarto comma.

A mezzo della quale la deducibilità in discorso viene bensì estesa - attraverso il combinato disposto in precedenza consideratosi degli articolo 17, comma 1, lettera c) e 50; c-bis) - alla separata e autonoma classe dei rapporti intercorsi con gli amministratori di società, ma a ben esaminare solo in linea generale, o più precisamente per quanto di ragione.

L'invariante, medesima applicazione qui pretesa dall'Ufficio del criterio esplicitato nell'articolo 2120 cit. non è in realtà sorretta da un dato normativo, perchè se ai lavoratori dipendenti è riferito il parametro costituito congiuntamente dalle disposizioni legislative e contrattuali, nel caso degli amministratori societari viene per contro a difettare il primo dei due termini di riferimento, nel senso che non si rinvengono disposizioni positive che siano con specificità deputate in concorso con quelle contrattuali - e così in compiuta analogia al primo caso - a (pre)determinare l'entità delle spettanze in favore dell'amministratore al cessare del suo rapporto con la società.

E ad impedire l'assimilazione che l'Ufficio vorrebbe in merito istituire non può omettersi di aggiungere, precipuamente, come tale ultimo rapporto sia del resto con tipicità di mandato, e non già qualificabile di lavoro subordinato.

Si ritiene pertanto avere fondamento, in diritto, la conclusiva interpretazione espressa dai primi giudici secondo cui il rinvio contenuto nel comma 4 dell'articolo 105 del T.U. ai precedenti commi 1 e sta esclusivamente a significare che è ammesso altresì l'accantonamento della quota di indennità di fine mandato destinata agli amministratori, ma senza nondimeno che tale sancita, omologa possibilità abbia ad includere anche gli altri elementi determinativi nel contesto richiamati e di pertinenza esclusiva dei lavoratori dipendenti.

Rileva infatti la società appellata, ed il rilievo è da condividersi, che le uniche norme che dispongono circa i compensi spettanti agli amministratori e applicabili alla indennità di fine mandato sono in realtà dettate dagli articoli 2364 e 2389 del codice civile, dove si stabilisce che il compenso spettante agli amministratori viene fissato dall'assemblea dei soci se non lo è stato in precedenza all'atto della nomina e/o nello statuto della società,



RGA 3181/2017

essendo rimesso alla libera determinazione degli interessati nelle accennate circostanze, senza che all'Amministrazione finanziaria competa un vaglio di congruità.

E nella fattispecie, deduce l'appellata società, l'articolo 6 dei patti sociali prevedeva appunto l'attribuzione ai soci amministratori di una indennità di fine rapporto da determinarsi annualmente dai soci rappresentanti la maggioranza del capitale sociale; e tanto appare perciò bastare, in difetto di altre contestazioni di sorta in punto, a soddisfare la condizione cronologica che s'è in precedenza rammentata.

L'appello vagliatosi dovrà pertanto respingersi, con la conseguente condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle presente giudizio, liquidate in solidale favore delle appellate in misura di euro 3.200,00 e con esclusione dell'IVA, posto che l'avvocato distrattario può richiedere alla parte soccombente solamente l'importo dovuto a titolo di onorario e spese processuali e non anche l'importo dell'IVA che gli sarebbe dovuta, a titolo di rivalsa, dal proprio cliente che sia abilitato a detrarla, quale la società covincitrice, perchè in materia fiscale costituisce principio informatore l'addebitabilità di una spesa al debitore solo se sussista il costo corrispondente, e non anche qualora quest'ultimo sia normalmente recuperato, venendo altrimenti legittimato a conseguire due volte una medesima somma di denaro.

Delle spese come sopra liquidate potrà peraltro qui disporsi la distrazione, giusta l'atto dalle appellate formato in data 13 febbraio 2018 e depositato all'odierna udienza, in cui esse dichiarano di costituire quali "procuratori antistatari ex art. 93 c.p.c." gli avvocati Marcella Coccanari e Anna Bonaventura.

P Q M

La Commissione tributaria regionale di Milano respinge l'appello e condanna l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Lecco al pagamento in favore delle appellate delle spese relative, liquidate in euro 3.200,00, disponendone la distrazione in favore dei suinnominati difensori.

Così deciso in Milano, in camera di consiglio, il 26 febbraio 2018.

Il Presidente est.

(dr. C. d'AGOSTINO)

