

Deducibilità daI reddito d'impresa dell'indennità suppletiva di clientela

Pratica Fiscale e Professionale, 48 / 2013, p. 17

Reddito d'impresa

Deducibilità daI reddito d'impresa dell'indennità suppletiva di clientela

Ribacchi Emiliano

L'Agenzia delle Entrate si è opportunamente adeguata agli ultimi orientamenti della Corte di Cassazione con riguardo alla deducibilità dal reddito d'impresa dell'indennità suppletiva di clientela.

In particolare, è stato riconosciuto che, a partire dal 1993, i relativi accantonamenti operati rientrano a tutti gli effetti tra i componenti deducibili dal reddito d'impresa.

Riferimenti

- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 105
- Agenzia delle Entrate, circolare 8 novembre 2013, n. 33/E
- Codice Civile, art. 1751
- Corte di Cassazione, sent. 4 aprile 2013, n. 8288

Riferimenti

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 105

Circolare 8 novembre 2013 n. 33/E

Codice Civile Art. 1751

Sommario: [La nuova posizione dell'Agenzia Entrate - La giurisprudenza della Cassazione - La precedente prassi sul tema - La gestione del contenzioso tra diritto al rimborso e dichiarazioni integrative](#)

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 8 novembre n. 33/E (la "Circolare"), è tornata ad occuparsi della rilevanza fiscale degli accantonamenti operati dalle case madri in relazione ai **fondi per indennità suppletiva di clientela** contabilizzati ai sensi dell'art. 1751 cod. civ. Nel presente documento di prassi ne è stata riconosciuta la relativa valenza anche ai fini fiscali e gli uffici locali sono stati inviati ad abbandonare le controversie esistenti per i periodi di imposta successivi al **1993**.

Nel proseguo verranno trattati gli aspetti principali contenuti nella Circolare, anche in ragione dei precedenti orientamenti della stessa Agenzia delle Entrate che, come noto, sul tema non ha avuto un orientamento univoco nel corso degli anni; orientamento cui spesso le imprese si sono dovute adeguare in via prudenziale sebbene, alla luce dei contenuti della Circolare, lo stesso sia risultato in contrasto con taluni principi che la Corte di Cassazione ha nel tempo consolidato.

La nuova posizione dell'Agenzia Entrate

Si segnala, *in primis*, che la Circolare ha chiarito come l'indennità suppletiva di clientela sia una **componente deducibile dal reddito d'impresa**; tale orientamento è in linea con quello più recentemente emanato dalla Corte di Cassazione (alla quale quindi l'Agenzia delle Entrate si è allineata) e, di conseguenza, a decorrere dall'anno 1993 i relativi accantonamenti operati ai sensi dell'art. 1751 cod. civ. rientrano tra i componenti deducibili dal reddito d'impresa.

La Circolare si è resa necessaria in quanto alcune Direzioni regionali hanno chiesto chiarimenti in merito alla gestione delle controversie nelle quali siano in discussione rilievi aventi ad oggetto la (in)deducibilità, per competenza, degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela, spettante ai sensi dell'art. 1751 del codice civile agli **agenti di commercio** in occasione della **cessazione del rapporto di lavoro**.

In tal senso, nella premessa della Circolare viene opportunamente richiamato l'art. 105, comma 1, del T.U.I.R. che consente la deduzione dal reddito d'impresa degli "accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente...nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro..."; il successivo comma 4 estende la possibilità di operare accantonamenti anche in relazione "alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f)", tra le quali rientra [lettera d)] anche la "indennità per la cessazione del rapporto di agenzia", la cui disciplina civilistica si rinviene nell'art. 1751 del codice civile, il quale è stato oggetto di rilevanti modifiche introdotte a decorrere dal 1° gennaio 1993 (per effetto delle previsioni contenute nell'art. 4 del D.Lgs. 10 settembre 1991, n. 303).

Codice civile

L'art. 1751, comma 1, del codice civile nella formulazione in vigore **fino al 31 dicembre 1992**, disponeva che: "All'atto dello scioglimento del contratto a tempo indeterminato, il proponente è tenuto a corrispondere all'agente un'indennità proporzionale all'ammontare delle provvigioni liquidategli nel corso del contratto e nella misura stabilita dagli accordi economici collettivi, dai contratti collettivi, dagli usi o, in mancanza, dal giudice secondo equità".

Come evidenziato, fino al 1992 la misura dell'indennità veniva determinata facendo rinvio alla contrattazione collettiva e l'Amministrazione finanziaria, basando le proprie argomentazioni sul fatto che tale indennità non fosse espressamente prevista e disciplinata dal codice civile, ne desunse la relativa aleatorietà e la conseguente **indeducibilità** in sede di determinazione del reddito di impresa, in quanto **priva**, in base a tale impostazione, **dei requisiti di certezza ed obiettiva determinabilità** (di cui al vigente art. 109 del T.U.I.R.).

A seguito delle modifiche intervenute, dal 1993 è stato, in particolare, eliminato il riferimento ai contratti ed agli accordi collettivi.

Regime civilistico e contrattuale a decorrere dal 1993

Nella nuova formulazione, l'art. 1751 cod. civ. disciplina in modo unitario l'indennità di fine rapporto spettante agli agenti di commercio, **senza più rinviare alle previsioni del contratto collettivo di categoria**.

In sintesi, come richiamato opportunamente nella Circolare, l'art. 1751 cod. civ.:

- (i) disciplina l'indennità di cessazione senza operare più alcun riferimento ad altre fonti, costituendo l'unica fonte normativa in ordine alla relativa disciplina;
- (ii) non ripropone la distinzione (prevista dalla contrattazione collettiva) tra indennità di risoluzione del rapporto, indennità suppletiva di clientela e indennità meritocratica, fornendo una **nozione unitaria** dell'indennità di cessazione;
- (iii) fornisce una disciplina unitaria della indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sottoponendola a determinate condizioni.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, nell'attuale quadro normativo, sono **deducibili**, ai sensi dell'art. 105 del T.U.I.R., gli **accantonamenti** per indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, i quali, giova sottolineare, sono disciplinati in via esclusiva ed unitaria dall'art. 1751 del codice civile.

La conclusione dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate è giunta alla conclusione che, in virtù delle modifiche normative intervenute, anche l'indennità suppletiva di clientela erogata dalla casa mandante all'agente sia deducibile dal reddito della stessa. Vi è stato, quindi, un allineamento all'orientamento della giurisprudenza di legittimità che ha da tempo ritenuto che l'indennità in questione, rientrando tra le indennità deducibili disciplinate dall'art. 105 del T.U.I.R., si configura quale **componente negativo (e deducibile) di reddito**.

La giurisprudenza della Cassazione

La Circolare ripercorre i vari orientamenti della giurisprudenza della Suprema Corte ricordando che, per i **periodi d'imposta anteriori al 1° gennaio 1993** e con riferimento al previgente testo dell'art. 1751 (i.e. anteriore alla modifica del 1993), la Corte di Cassazione, dopo essersi pronunciata per la deducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela (cfr., *ex multis*, Cassazione 9 giugno 2003, n. 9179), in seguito ha modificato il proprio orientamento ritenendo gli accantonamenti in discorso non deducibili.

In particolare, veniva all'epoca evidenziato che l'indennità suppletiva di clientela è caratterizzata dalla mera eventualità dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione, condizionata alla ricorrenza dell'ipotesi che il contratto di agenzia si sciogla ad iniziativa della casa mandante (per un fatto non imputabile all'agente); ciò, a differenza dell'indennità di cui all'art. 1751 c.c. alla cui corresponsione il preponente è, in ogni caso, obbligato per legge.

Conseguentemente, veniva affermato che *"l'indennità in questione - in quanto connotata, per la disciplina collettiva che la regola, dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione - costituisce, in pendenza del rapporto di agenzia, un costo meramente eventuale sia nell'"an" che nel "quantum" e, come tale, (non accantonabile fiscalmente e, quindi) non deducibile dal reddito d'impresa, manifestando, invece, la qualità di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta"* (cfr. Cass. 16 maggio 2003, n. 7690).

Tuttavia, per i **periodi d'imposta successivi al 1° gennaio 1993**, la Corte di Cassazione, affrontando più di recente la questione della deducibilità dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela alla luce della modifica normativa sopra richiamata, ne ha riconosciuto la deducibilità (cfr. Cass. 11 giugno 2009, nn. 13506, 13507, 13508).

Nelle citate pronunce la Suprema Corte ha evidenziato che le precedenti sentenze contrarie alla deducibilità del predetto accantonamento muovendo *"da un diverso presupposto normativo e di fatto, non contrastano... obiettivamente con la presente decisione"*. Queste sentenze riguardavano invero controversie riferite a periodi di imposta anteriori alla data di entrata in vigore della modifica normativa dell'art. 1751 c.c., nei quali *"le indennità di fine rapporto potevano dirsi effettivamente distinte, nei termini sopra indicati, non essendo ancora entrata in vigore (1.1.1993) la menzionata modifica dell'art. 1751 c.c. che le ha unificate, rendendo così univoca, nel senso della deducibilità dell'accantonamento, l'interpretazione delle norme fiscali"*.

Tale orientamento ha trovato da ultimo conferma nella **sentenza 4 aprile 2013, n. 8288** laddove la Suprema Corte sottolinea che: *"La giurisprudenza di questa Corte, in effetti, è oramai giunta a ritenere, sul presupposto della "unificazione", da parte dell'art. 1751 c.c., riformato, di tutte le indennità di cessazione rapporto - e al di là del carattere eventuale dell'indennità di clientela, questa soltanto dovuta in caso di scioglimento del contratto a tempo indeterminato ad iniziativa del preponente per fatto non imputabile all'agente - che anche la ridetta convenzionale indennità suppletiva di clientela rientri nella previsione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 70, applicabile ratione temporis (trasfuso nel vigente art. 105 T.U.I.R.), che prevedeva la deducibilità delle indennità inerenti la cessazione del rapporto d'agenzia nei limiti "delle quote maturate nell'esercizio" (Cass. n. 13506 del 2009)"*.

La posizione della Corte di Cassazione

Con riferimento alla formulazione della norma in vigore dal 1° gennaio 1993, i giudici di legittimità hanno evidenziato che, poiché l'art. 1751 c.c. contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, l'espressione indennità per la cessazione di rapporti di agenzia ha portata estesa, senza ulteriori distinzioni, alla materia regolata dalla citata norma del codice.

La Suprema Corte ha affermato che la deducibilità degli accantonamenti non può più essere negata in relazione al carattere aleatorio dell'indennità né appare possibile fondare l'indeducibilità sull'insussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità fissati dall'art. 109 del T.U.I.R.

La precedente prassi sul tema

Per completezza, si rende necessario rilevare che, con riguardo all'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia (come disciplinata dal più volte citato art. 1751 cod. civ. nella formulazione della norma civilistica in vigore a decorrere dal 1° gennaio 1993), l'Agenzia delle Entrate ne aveva dapprima sostenuto la deducibilità dal reddito d'impresa in forza di quanto chiarito nella risoluzione 9 aprile 2004, n. 59/E.

Successivamente, in ragione di un primo indirizzo interpretativo all'epoca espresso dalla Corte di Cassazione, nella circolare n. 42/E del 6 luglio 2007 si era invece affermata la non deducibilità, per

competenza, dal reddito d'impresa della casa mandante, degli accantonamenti effettuati per indennità suppletiva di clientela e si era ritenuta "*non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa secondo cui l'accantonamento ai fondi per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, valorizzato nelle sue diverse componenti (indennità di risoluzione, indennità suppletiva e, se ne ricorrono i presupposti, indennità meritocratica) è fiscalmente deducibile nei limiti dell'importo massimo previsto dall'articolo 1751, terzo comma, del codice civile.*"

Inoltre, in quest'ultima circolare, preso atto dell'orientamento (dell'epoca) della Corte di Cassazione, non ritenendo ulteriormente sostenibile la tesi della deducibilità del fondo in commento ed intendendo superata la posizione precedentemente assunta nella menzionata risoluzione n. 59/E/2004, l'Agenzia delle Entrate aveva fornito indicazioni circa la possibilità di presentare **apposita dichiarazione integrativa** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria.

La gestione del contenzioso tra diritto al rimborso e dichiarazioni integrative

L'Agenzia delle Entrate, in conclusione della Circolare, ha espressamente stabilito che le istruzioni fornite nella Circolare del 6 luglio 2007, n. 42/E restino valide esclusivamente per le controversie riguardanti gli accantonamenti effettuati in periodi di imposta anteriori alla data di entrata in vigore della modifica normativa dell'art. 1751 c.c. (i.e. 1° gennaio 1993).

Controversie riferite alla disciplina ante 1993

Riguardo a tali vertenze, la Circolare prevede che può ancora essere sostenuta la linea interpretativa secondo cui l'indennità suppletiva di clientela - in quanto connotata, per la disciplina collettiva che la regola, dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione - costituisce, in pendenza del rapporto di agenzia, un costo meramente eventuale sia nell'*an* che nel *quantum* e, come tale, non deducibile, per competenza, dal reddito d'impresa, manifestando, invece, la qualità di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta.

Diversamente, per le controversie relative a fattispecie disciplinate dall'art. 1751 c.c. nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 1993, in presenza della consolidata posizione della Corte di Cassazione diano richiamata, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto corretta la tesi favorevole alla deducibilità per competenza dell'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia in tutte le sue componenti. Non potrà, pertanto, invocarsi la carenza dei requisiti di certezza e determinabilità fissati dall'art. 109 del T.U.I.R.

Sebbene il trattamento fiscale dell'accantonamento per l'indennità suppletiva di clientela sia da tempo controverso, ammettendo in passato l'Amministrazione finanziaria la deduzione seguendo il criterio di cassa, viene finalmente ripreso quanto è stato espresso nella citata n. 59/E/2004, ovvero il **riconoscimento del criterio di competenza**. L'indennità suppletiva di clientela (a decorrere dal 1993) potrà essere quindi dedotta per competenza per la quota maturata nel periodo d'imposta, e non applicando il criterio di cassa, cioè quando viene effettivamente corrisposta.

Ne discende che le strutture territoriali dell'Agenzia delle Entrate dovranno riesaminare le controversie pendenti in materia ed abbandonare la pretesa tributaria qualora la stessa non sia conforme al trattamento tributario nei termini in precedenza esposti.

Sotto un distinto ma correlato profilo è altresì opportuno rilevare come talune imprese possano valutare, nel rispetto delle vigenti disposizioni di legge e degli orientamenti manifestati sul tema dall'Agenzia delle Entrate, la presentazione di una eventuale **dichiarazione integrativa a favore** qualora in passato, in via prudenziale, abbiano seguito i precedenti chiarimenti forniti sul tema dall'Agenzia delle Entrate. Non è isolata, infatti, l'ipotesi di società che, al fine di evitare potenziali contestazioni, abbiano ripreso fiscalmente il relativo accantonamento (Esempio n. 1).

Analogamente, seppur in presenza di talune criticità di carattere procedurale, non può escludersi che alcune imprese procedano con **eventuali richieste di rimborso** ove venga constatato il venir meno di presupposti impositivi che hanno in passato causato un maggiore ed indebito carico impositivo a carico dell'azienda. Trattasi, in tutta evidenza, di un *iter* non immediato che potrebbe però essere legittimato dai principi alla base del c.d. "**diritto di restituzione**".

Infine, si segnala che, ad esito della Circolare, le imprese che lo riterranno opportuno potrebbero stimare un nuovo **reddito previsionale** per il versamento degli **acconti 2013**, qualora gli stessi (ad esempio per esigenze di natura finanziaria) non siano ancora stati al momento versati. Si pensi, in particolare, alle imprese operanti in quei settori in cui l'ammontare di tali accantonamenti è rilevante in sede di determinazione del risultato civilistico e del conseguente reddito imponibile e che, nel caso, potrebbero non aver computato gli stessi in sede di conteggio delle imposte ("storiche" o "previsionali") dovute per il relativo esercizio.

ESEMPIO n. 1

Reddito imponibile 2012: 1.000.000

IRES: € 275.000

Indennità tassata: 100.000

Dichiarazione integrativa:

"Nuovo" Reddito imponibile 2012:

900.000 (1.000.000 - 100.000)

IRES: € 247.500

Indennità tassata: 0

La società dovrà altresì determinare l'avvenuto versamento delle eccedenze a saldo causato dal maggiore carico impositivo stimato in sede di dichiarazione "originaria".

Per effetto della dichiarazione integrativa "a favore" tale credito potrà essere utilizzato a scomputo delle imposte future.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.