



Ai gentili Clienti

Loro sedi

**Oggetto: CASSAZIONE: L'INDENNITÀ SUPPLETIVA DI CLIENTELA
SI DEDUCE PER COMPETENZA**

Con una recente ed importante sentenza (la n.13506/09), la Corte di Cassazione torna su una questione molto dibattuta che riguarda la deducibilità fiscale degli accantonamenti effettuati dalle ditte mandanti per le indennità suppletive di clientela, nonché per quelle meritocratiche, a favore di agenti e rappresentanti. Il tema, molto dibattuto, è se le indennità in questione si debbano dedurre per cassa (periodo di pagamento) o per competenza (periodo di accantonamento contabile).

Le disposizioni civilistiche di riferimento

Al fine di fornire un breve quadro di riferimento degli argomenti in discussione, si ritiene opportuno ricordare, in sintesi, quali siano le differenti indennità spettanti all'agente in caso di risoluzione del rapporto con la casa mandante. In base alle disposizioni degli Accordi Economici Collettivi degli agenti e rappresentanti, è previsto che l'indennità di cessazione del rapporto di agenzia (art.1751 c.c.), sia costituita dai seguenti elementi:

In
d
e
n
n
i
t
à
d
i
c
e
s
s
a
z
i
o
n
e

riconosciuta indipendentemente da alcun incremento della clientela e del fatturato, deve essere calcolata sulla base delle provvigioni maturate e liquidate fino alla cessazione del rapporto, con percentuali variabili in relazione all'anno di liquidazione delle provvigioni. Le somme maturate devono essere obbligatoriamente accantonate in apposito fondo presso l'Enasarco (salvo la quota maturata nell'anno di scioglimento del rapporto che viene erogata direttamente all'agente dalla casa mandante);

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

 r a p p o r t o	
 I n d e n n i t à s u p p l e t i v a d i c l i e n t e l a	<p>prevista nel caso in cui il vincolo contrattuale si sciogla su iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente o al rappresentante (l'indennità comunque è sempre riconosciuta se le dimissioni dipendono da invalidità permanente e totale o conseguimento della pensione Enasarco, nonché in caso di decesso);</p>
 I n d e n n i t à m e r i t o c r a t i c a	<p>dovuta nel caso in cui l'importo complessivo dell'indennità di cui al punto precedente sia inferiore al valore massimo previsto dall'art.1751, co.3, c.c.. Affinché l'indennità in questione possa essere liquidata all'agente è, inoltre, necessario che l'agente, alla cessazione del rapporto, abbia procurato nuovi clienti alla ditta preponente ovvero abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti per i quali il preponente riceve tuttora vantaggi sostanziali.</p>

Le indennità di cui ai punti b) e c) hanno natura aleatoria dal momento che, se al momento della risoluzione del rapporto di agenzia non si verificano i presupposti previsti dalla legge, le stesse non devono essere corrisposte all'agente. Sul piano contabile e civilistico, la casa mandante è tenuta ad iscrivere in bilancio per competenza l'importo delle indennità maturate alla fine di ciascun anno (in applicazione delle disposizioni del c.c. e nel rispetto dal principio contabile n.19).

La deducibilità fiscale degli accantonamenti

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

Con la nota n.9/120 del 21.07.80, il Fisco si era originariamente pronunciato per l'indeducibilità degli accantonamenti in questione vista la natura di "onere soltanto eventuale" degli stessi.

La Giurisprudenza era, invece, altalenante anche se prevalentemente orientata per l'indeducibilità dell'accantonamento e l'applicazione del criterio di cassa¹.

In questo scenario ha fatto irruzione l'importante sentenza della Cassazione n.10221/03, che riconobbe la possibilità di dedurre dal reddito imponibile l'accantonamento in questione. Le argomentazioni svolte dai giudici a supporto di tale tesi erano le seguenti:

"l'art. 70², comma 3 del D.P.R. n.917/1986, che prevede che sono deducibili gli accantonamenti di fine rapporto di cui alla lettera d) dell'art.16, comma 1, del D.P.R. n.917/1986, si riferisce alle indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia delle persone fisiche, tra le quali rientra l'indennità suppletiva di clientela. In contrario non vale rilevare che dal contratto collettivo che disciplina detta indennità suppletiva risulta che essa non viene corrisposta sempre ma soltanto nelle ipotesi di scioglimento di un contratto a tempo indeterminato per fatto non imputabile all'agente. La natura aleatoria dell'indennità, infatti, non consentiva all'Ufficio di contestare in radice la legittimità dell'accantonamento, ma solo di determinare il quantum di quest'ultimo sulla base di criteri statistici che tenessero conto delle probabilità di cessazione del rapporto di agenzia per fatto imputabile all'agente."

Sulla scia di questa sentenza, l'Agenzia delle Entrate modificò il proprio orientamento, riconoscendo "ufficialmente" la possibilità di dedurre fiscalmente gli accantonamenti per indennità suppletiva clientela e indennità meritocratica se effettuati nei limiti previsti dal co.3 dell'art.1751, c.c.. Con la R.M. n.59/04, le Entrate, infatti, chiarirono che la citata indennità è deducibile dal reddito d'impresa a nulla rilevando "la circostanza che talune componenti della complessiva indennità di cessazione abbiano natura aleatoria.....". È consentita, infatti, la deduzione dal reddito d'impresa degli "accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendentenei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro...." anche in relazione "...alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lettera c), d) e f)" nelle quali rientra l'indennità per la cessazione del rapporto di agenzia ivi comprese, quindi, anche l'indennità meritocratica e l'indennità suppletiva di clientela. Aggiungevano le Entrate che la deduzione dell'accantonamento sul piano fiscale è legittimata dall'art.105, co.1 del Tuir che consente la deduzione della stessa "...nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro...".

Purtroppo, però, con due successive pronunce, a distanza di pochi mesi una dall'altra, la Corte di Cassazione³ ebbe modo di tornare sull'argomento stabilendo, in netto contrasto con la precedente posizione, che gli accantonamenti in analisi non fossero deducibili all'atto della loro maturazione ma solo a quello del pagamento trattandosi, si diceva, di oneri solo eventuali.

Subito l'Agenzia faceva proprio il nuovo orientamento e con la circolare, la n.42/07, proclamava:

"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 riconosciuto nei limiti dell'importo massimo previsto dall'articolo

¹ Cass., sent. n.7690/03.

² Ora art.105.

³ Cass. sent. n.24973/06; Cass. sent. n.1910/07.

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

1751, comma 3, del codice civile”, affermando tra l’altro, “che conseguentemente deve intendersi superata la posizione precedentemente assunta”.

Ora la sentenza citata in apertura di questa breve nota torna ad affermare la deducibilità dei citati accantonamenti per competenza, rientrando le fattispecie nell’ambito dell’art.105, co.4 del Tuir.

Occorre ora attendere di vedere se anche questa volta il Fisco recepirà altrettanto velocemente il nuovo orientamento che è senz’altro maggiormente favorevole alle imprese visto che consente la deduzione del costo immediata.

Lo studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti ed anche per valutare di caso in caso l’orientamento da assumere per le dichiarazioni già presentate.

Cordiali saluti.

firma

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016