

Tributario

Reddito d'impresa

Deducibile l'accantonamento per indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nella la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione si esprime a favore della deducibilità degli accantonamenti effettuati relativamente all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti.

Orientamenti giurisprudenziali	
Conformi	, in CED Cass. civ., Rv. 608329; , ibidem, Rv. 633911; , ibidem, Rv. 649828
Difformi	, in CED Cass. civ., Rv. 594225; , in CED Cass. civ., Rv. 563204; , ibidem, Rv. 604188; , ibidem, Rv. 629980

L'Amministrazione finanziaria emette a carico di una società di capitali un avviso di accertamento con cui accerta un maggior reddito imponibile per indebita deduzione di **accantonamenti** effettuati relativamente alla **indennità suppletiva di clientela** spettante agli agenti.

Le doglianze della società contribuente vengono rigettate dalla Commissione Tributaria Provinciale con sentenza confermata dal Giudice del gravame.

Nellala Sezione Tributaria della Corte di Cassazione **cassa con rinvio** l'arresto impugnato, accogliendo in particolare il motivo di ricorso riguardante gli accantonamenti operati dalla società contribuente.

In base all'art. 105, comma 1, Tuir(giàart. 70, comma 1, Tuir), "gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendenti istituiti ai sensi dell'articolo 2117 del Codice Civile, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi". Tale disciplina si applica anche agli accantonamenti relativi alle indennità per la **cessazione di rapporti di agenzia** delle

persone fisiche e delle società di persone di cui all'art. 17, comma 1, lett d), Tuir(giàart. 16, comma 1, lett. d), Tuir) in virtù del rinvio operato dall'art. 105, comma 4, Tuir(giàart. 70, comma 3, Tuir).

Il Collegio ricorda che, secondo un primo indirizzo della giurisprudenza di legittimità, tale plesso normativo non sarebbe applicabile all'indennità suppletiva di clientela, prevista dagli accordi economici collettivi che disciplinano i rapporti di agenzia e rappresentanza commerciale, la quale, essendo dovuta soltanto in caso di scioglimento del contratto a tempo indeterminato ad iniziativa del preponente per fatto non imputabile all'agente, costituisce, in pendenza del rapporto, un costo meramente eventuale sia nell'an che nel quantum, onde i relativi accantonamenti **non** sarebbero **deducibili** nei limiti delle quote maturate nell'esercizio, come previsto dal primo comma dell'art. 70 cit., senza che assuma alcun rilievo la funzione di tale indennità, volta a compensare il mancato reddito derivante dalla cessazione del rapporto, in quanto il relativo diritto non matura in costanza di rapporto, ma ha la sua fonte in un evento futuro ed incerto (così, in CED Cass. civ., Rv. 594225; cfr. anche, in CED Cass. civ., Rv. 563204; ibidem, Rv. 604188; ibidem, Rv. 629980).

Secondo un altro indirizzo della Suprema Corte, la disciplina de qua trova applicazione anche all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, dovendo quest'ultima ritenersi compresa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia": detta locuzione va infatti riferita a tutta la materia regolata dall'**art. 1751 c.c.**, il quale contiene ormai l'intera **disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio**, essendo venuta meno, per effetto dell'art. 4, d.lgs. 10 settembre 1991, n. 303, di esecuzione delladirettiva 86/653/CEE, ogni distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perché di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela" (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni), e non potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del **carattere aleatorio** dell'indennità in parola (, in CED Cass. civ., Rv. 608329; ibidem, Rv. 633911; ibidem, Rv. 649828).

Nella sentenza in rassegna il Collegio si allinea a tale ultimo orientamento, precisando che, "a fronte della chiara lettera normativa e della conseguente unitarietà del trattamento di fine rapporto dell'agente di commercio, l'esclusione della deducibilità dell'accantonamento, fondata sul carattere aleatorio dell'indennità in parola, non sarebbe ragionevole, dal momento che anche i fondi di previdenza del personale [...] e, in genere, tutti gli accantonamenti per rischi [...] contemplano spese di carattere aleatorio senza che, per questo, se ne possa desumer, contra legem, l'indeducibilità". La soluzione esegetica seguita dalla Suprema Corte risulterebbe coerente con la ratio legis di favorire il comportamento previdente del preponente e di tutelare al contempo l'agente quale soggetto contrattualmente debole, uniformando altresì i criteri contabili imposti da norme civilistiche o tributarie in materia di accantonamenti.

Riferimenti normativi

Cassazione civile, Sez. trib., sentenza 6 agosto 2019, n.
20946