

Roma, 06 luglio 2007

OGGETTO: Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica – sentenze n. 24973 del 2006 e n. 1910 del 2007 – istruzioni operative

Premessa

Con le recenti sentenze 24 novembre 2006, n. 24973 e 30 gennaio 2007, n. 1910, la sezione tributaria della Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in merito alla deducibilità, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica.

Orientamento della giurisprudenza di legittimità

Con la citata sentenza n. 24973 del 2006, la Cassazione ha statuito che non sono deducibili dal reddito di impresa della casa mandante gli accantonamenti effettuati (in adempimento degli obblighi imposti dagli accordi economici collettivi), ai sensi dell'articolo 70 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (nella formulazione ante 1° gennaio 2004, ora vedasi articolo 105 del TUIR), in vista della possibile corresponsione agli agenti e rappresentanti di commercio, al venir meno del rapporto, della cosiddetta "indennità suppletiva di clientela". Ciò in quanto la corresponsione di tale indennità costituisce - a differenza dell'indennità di fine rapporto - un onere soltanto eventuale (l'indennità è dovuta solo se il rapporto a tempo indeterminato si scioglie su iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente).

Da ciò la conclusione della Suprema Corte che l'indennità in questione è deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il generale principio sancito dall'articolo 75, comma 1, secondo periodo, del TUIR (nella formulazione ante 1° gennaio 2004, ora vedasi articoli 64 e 109 del TUIR).

Più precisamente, secondo i giudici di legittimità, l'indennità suppletiva di clientela corrisposta dal preponente, ragguagliata alle provvigioni relative agli affari conclusi e soggetta a particolari regole e limitazioni previste dagli accordi economici collettivi succedutisi nel tempo (che non trovano corrispondenza nella

disciplina legale della indennità di fine rapporto), è connotata dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione. La stessa costituisce, in pendenza del rapporto di agenzia, un costo meramente eventuale sia nell'*an* che nel *quantum*, 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.

La sentenza n. 24973 del 2006, da ultimo confermata dalla pronuncia n. 1910 del 2007, va a consolidare l'orientamento della Cassazione espresso anche con la sentenza 18 novembre 2005, n. 24443.

Tale orientamento si contrappone a quello rappresentato dalla sentenza 27 giugno 2003, n. 10221, cui l'Agenzia delle entrate aveva aderito con risoluzione n. 59/E del 9 aprile 2004. Con tale pronuncia la Corte di Cassazione aveva affermato che, in base alle disposizioni di cui all'articolo 70, comma 3, del TUIR (nella formulazione anteriore al 1° gennaio 2004), le norme di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo 70, che disciplinano gli accantonamenti di quiescenza e previdenza, si applicano fra l'altro anche alle indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia delle persone fisiche, tra le quali rientra l'indennità suppletiva di clientela. Pertanto, l'eventuale natura aleatoria di detta indennità - derivante dalla disciplina del contratto collettivo - non consentirebbe all'ufficio tributario di contestare in radice la legittimità dell'accantonamento, ma solo di determinarne il "*quantum*" sulla base di criteri statistici.

Sul punto, nel recente e ormai consolidato orientamento della Cassazione si afferma, invece, che il comma 1 dell'articolo 70 consente la deducibilità soltanto delle "quote maturate nell'esercizio" e che l'indennità in questione non matura affatto in costanza di rapporto di lavoro perché il relativo diritto trova la sua fonte genetica soltanto nell'eventuale illegittimità (per non imputabilità all'agente o rappresentante della causa dello stesso) dello scioglimento del rapporto di agenzia, diversamente dall'indennità di fine rapporto in ordine alla

quale la cessazione del rapporto di lavoro costituisce solo una condizione di esigibilità (Cass., Sez. lav., 10 agosto 2005, n. 16826) del relativo trattamento.

Pertanto, consentire l'accantonamento di somme in vista dell'eventuale futuro sorgere della corrispondente obbligazione (incerta, quindi, al momento dell'accantonamento, non solo nel quando ma, soprattutto, nell'*an debeat*) si traduce:

- se ragguagliato a tutti i rapporti in essere, nella sottrazione dell'accantonamento alla tassazione per la parte dello stesso che non sarà mai utilizzata per corrispondere l'indennità in questione, non essendo questa dovuta per la sola semplice risoluzione del rapporto, ma, come detto, per il verificarsi di un evento futuro (iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente);
- se ragguagliato (come suggerito dalla richiamata Cass. n. 10221 del 2003) a meri "criteri statistici", in una inammissibile forma di assicurazione del rischio costituito dall'eventuale verificarsi della specifica fattispecie (non imputabilità all'agente del fatto che determina la risoluzione del rapporto) unicamente in presenza del quale la contrattazione collettiva prevede l'erogazione dell'indennità in questione (cfr. Cass. n. 24973 del 2006).

Con la sentenza n. 24973 del 2006, i giudici della Cassazione hanno in particolare evidenziato come la tesi che ammette la deducibilità fiscale dell'indennità suppletiva di clientela "*non trova conforto nella "funzione" ("sostituire il mancato reddito derivante dalla cessazione del rapporto") che si assume svolta dall'indennità de qua atteso che il problema giuridico è dato sempre e solo dalla individuazione, anche al fine di determinare l'esercizio (fiscale) di competenza, del momento di "maturazione" dell'emolumento e tale momento può coincidere unicamente con il sorgere del diritto, quindi con la cessazione del rapporto*".

Istruzioni operative sulla base del recente orientamento della Cassazione

Preso atto del consolidato orientamento della Corte di Cassazione, si ritiene 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.

Di conseguenza deve intendersi superata la posizione precedentemente assunta dalla scrivente.

Ai sensi del comma 8 dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, i contribuenti possono emendare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) entro il termine previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria (cfr. circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, punto 3.2).

I contribuenti possono altresì avvalersi del ravvedimento previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione, l'errore o l'omissione si sono verificati, ovviamente a condizione che la violazione non sia stata già constatata o comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non si applicano le sanzioni amministrative e gli interessi moratori nei confronti dei contribuenti che

si sono conformati alla risoluzione n. 59/E del 9 aprile 2004, ovviamente per comportamenti successivi alla data della risoluzione.

Considerato tuttavia che la presente circolare rimuove ogni incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni in commento, gli uffici procederanno a disapplicare le sanzioni e gli interessi predetti a condizione che il contribuente, uniformandosi alle indicazioni fornite con questa circolare, abbia rettificato le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP entro il prossimo termine di presentazione, come modificato dall'articolo 1 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 31 maggio 2007 ovvero prima che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Invero, occorre tutelare l'affidamento e la buona fede del contribuente che abbia inteso adeguarsi - con i rimedi di cui dispone - all'orientamento della Corte di Cassazione, ormai pacifico e fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria.

Gli uffici terranno conto di quanto esposto nella presente circolare nello svolgimento dell'attività di controllo, nell'esame delle istanze di rimborso e nella gestione del contenzioso pendente in materia.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.