
Criterio di deducibilità fiscale dell'indennità suppletiva di clientela: dietrofront della Cassazione

di [Enrico Larocca](#)

Publicato il 2 Luglio 2009

riaffermato il principio della deducibilità «per competenza» degli accantonamenti operati per indennità suppletiva di clientela, essendo applicabile ad essi la disciplina generale...

L'argomento del criterio di deducibilità fiscale, in capo alle imprese mandanti, dell'indennità suppletiva di clientela è da sempre al centro di un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale, causato anche dalla oscillante posizione sul tema della Suprema Corte, che talvolta ha sposato la tesi della deducibilità «per competenza» dell'indennità in questione, tal altra quella della deducibilità «per cassa». Con la sentenza n. 13506, depositata l'11 giugno 2009, la Cassazione inverte la precedente posizione e ammette la deducibilità «per competenza» dell'indennità. Purtroppo, la nuova posizione giurisprudenziale, arriva a bilanci ormai chiusi, impendendo così che il nuovo orientamento fosse recepito nei bilanci chiusi al 31/12/2008. Ma cos'è l'indennità suppletiva di clientela? Si tratta di un somma dovuta per l'avvenuta risoluzione del rapporto d'agenzia per fatto non imputabile all'agente o nel caso di quiescenza o decesso dell'agente. Sotto il profilo tributario, la Cassazione, con la sentenza n. 24973 del 24/11/2006 aveva affermato, contrariamente all'indirizzo ministeriale espresso con R.M. 59/E/2004, rilasciato a seguito della sentenza della Corte di Cassazione n. 10221 del 22/06/2003, che ammetteva la deducibilità delle stesse secondo l'ordinario «criterio della competenza» e in ossequio alle disposizioni di cui all'art 105 del TUIR, l'indeducibilità fiscale dell'accantonamento annuale per indennità suppletiva di clientela, stante l'indeterminatezza dell'evento posto alla base dell'obbligo di corresponsione, condizione questa che avrebbe inficiato i requisiti di certezza e di determinabilità oggettiva dell'accantonamento in questione. L'orientamento giurisprudenziale, che negava la deducibilità fiscale agli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, operati in ossequio al Principio Contabile n. 19, fu recepito dall'Agenzia delle Entrate con R.M. 06/07/2007 n. 42/E, nella quale l'Agenzia delle Entrate, riformando il suo precedente orientamento, negò la deducibilità fiscale alle somme in questione appostate nei bilanci «per competenza». Secondo tale interpretazione, la deducibilità fiscale dell'indennità suppletiva di clientela, avrebbe dovuto essere rimandata al momento della corresponsione all'agente, a differenza dell'accantonamento di fine rapporto di agenzia che, invece, restava deducibile, nell'anno di accantonamento, così come disposto dall'art. 105 del TUIR. Con la sentenza n. 13506/2009, la

Cassazione fa dietrofront e riammette la deducibilità «per competenza», azzerando la precedente impostazione. Le argomentazioni ministeriali a sostegno della tesi dell'indeducibilità fiscale «per competenza» dell'indennità suppletiva di clientela, erano sostanzialmente le seguenti:

- a. gli accantonamenti fiscalmente deducibili sono solamente quelli tassativamente previsti dall'art. 107, comma 4, TUIR, tra i quali non rientra quello per indennità suppletiva di clientela;
- b. l'esame combinato del disposto di cui all'art. 105, commi 1 e 3, e dell'art. 17, comma 1, lettera d), TUIR giustifica la deducibilità fiscale dei soli accantonamenti destinati al pagamento delle indennità "per" la cessazione del rapporto di agenzia (F.I.R.R.), escludendo qualunque altra forma di indennità (come ad es. l'indennità suppletiva di clientela);
- c. lo stesso art. 105, comma 1, TUIR consentendo la deduzione fiscale delle quote "maturate" si riferisce esclusivamente ad indennità il cui futuro pagamento sia certo, con esclusione di quelle indennità caratterizzate da aleatorietà e di incerto riconoscimento, come l'indennità suppletiva di clientela che non è dovuta nel caso di risoluzione del rapporto d'agenzia per causa imputabile all'agente.

La Suprema Corte, con l'ultima sentenza, ha ritenuto che le suesposte argomentazioni non fossero sufficienti a giustificare l'inapplicabilità all'indennità in questione delle regole contenute nell'art. 105 del T.U.I.R. L'art. 105, comma 1, sottolinea la S.C., dichiara deducibili gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali. Il successivo comma 3 del predetto articolo specifica che tale disposizione vale anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lettera d), ossia alle indennità corrisposte per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone. L'intera disciplina dell'indennità di cessazione del rapporto di agenzia contenuta nell'art. 1751 c.c., così come sostituito dall'art. 4, D.Lgs. n. 303/1991, non prevede più alcuna distinzione tra i diversi tipi di indennità, ossia tra indennità di scioglimento del contratto e indennità suppletiva di clientela, allorché stabilisce che all'atto della cessazione del rapporto di agenzia, il preponente è tenuto a corrispondere all'agente un'indennità se ricorre almeno una delle condizioni dallo stesso previste. In conclusione la deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela secondo l'ordinario criterio di competenza economica e secondo le regole di cui all'art. 105 del T.U.I.R. ritrova nell'ultima sentenza della Cassazione, quella forza motivazionale, che aveva perso con i precedenti pronunciamenti, non potendosi configurare la stessa, come componente distinta nella ragione generatrice, delle somme dovute a seguito della risoluzione del rapporto di agenzia e essendo la stessa determinata secondo parametri oggettivi, fissati dalla contrattazione collettiva di categoria e consistenti in percentuali regressive, calcolate sul volume di ricavi di vendita procurati dall'agente.

Enrico Larocca 2 luglio 2009