

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***La circolare n.33/E sull'indennità suppletiva di clientela***

di **Federica Furlani, Sergio Pellegrino**

Con la [circolare n. 33/E dell'8 novembre 2013](#), l'Agenzia affronta il tema controverso della **deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela**, che spettano agli agenti di commercio al momento di cessazione del rapporto di lavoro sulla base di quanto stabilito dall'**art. 1751** del Codice Civile.

L'art. 1751, ante e post modifica ad opera dell'articolo 4 del Decreto legislativo 10 settembre 1991, n. 303, è il punto centrale del ragionamento e della tesi dell'Agenzia.

L'art. 1751, nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 1992, prevedeva infatti *che all'atto di scioglimento del contratto a tempo indeterminato il preponente 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. Da tale indennità deve detrarsi quanto l'agente ha diritto di ottenere per effetto di atti di previdenza volontariamente compiuti dal preponente. L'indennità è dovuta anche se il rapporto di agenzia sciolto per invalidità permanente e totale dell'agente. Nel caso di morte dell'agente l'indennità spetta agli eredi*".

L'accordo economico collettivo richiamato dal vecchio art. 1751 distingueva l'indennità di cessazione del rapporto di agenzia in tre distinti emolumenti:

- **Indennità di risoluzione del rapporto**
- **Indennità suppletiva di clientela**
- **Indennità meritocratica**

subordinando la debenza dell'indennità suppletiva a determinate condizioni specifiche e rinviando alla contrattazione collettiva la determinazione della sua misura.

Nella nuova formulazione, l'art. 1751 non rinvia ad altre fonti (accordi economici collettivi) né ripropone la distinzione tra le tre tipologie di emolumenti, ma fornisce una **nozione unitaria** e compiuta dell'indennità di cessazione, sottoponendola a determinate condizioni.

Il documento di prassi evidenzia l'orientamento che si è affermato a livello di giurisprudenza della Corte di Cassazione, operando un distinguo tra le sentenze a favore dell'indeducibilità dell'indennità suppletiva di clientela (sentenza 16.5.2003 n.7690 e sentenza 24.11.2006 n.

24973) che però facevano riferimento alle indennità facenti capo al previgente testo dell'art. 1751 (ante modifica del 1993) e le più recenti sentenze (11.6.2009 n. 13506, 13507 e 13508) che, alla luce della modifica normativa intervenuta a decorrere dal 1.1.1993, ne hanno riconosciuto la deducibilità, che deriverebbe direttamente da una lettura sistematica della normativa fiscale e civilistica.

La **deducibilità degli accantonamenti** non può più infatti essere negata in relazione “*al carattere aleatorio dell'indennità*” – non più sostenibile dopo la modifica dell'art. 1751 del Codice Civile – né appare possibile fondare l'indeducibilità sull'**insussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità** stabiliti dall'art. 109 del Tuir.

La circolare in commento indica pertanto il superamento della posizione assunta nella precedente [circolare n. 42/E/2007](#) (emessa in considerazione dell'indirizzo interpretativo espresso all'epoca dalla Cassazione), che rimane valida unicamente per gli accantonamenti effettuati prima del 1993.

Diversamente, **per le controversie relative a fattispecie disciplinate dall'art. 1751 del Codice Civile nella formulazione in vigore dal 1.1.1993**, in considerazione della posizione giurisprudenziale consolidata, devono ritenersi **deducibili per competenza dal reddito di impresa** della casa mandante gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, da considerarsi a tutti gli effetti ricompresi in quelli più generalmente denominati per indennità di cessazione del rapporto di agenzia (cui fa riferimento l'art. 17 primo comma lett. d) del Tuir).

Alla luce di tale posizione, gli Uffici sono stati pertanto invitati ad abbandonare, con le modalità di rito, gli eventuali contenziosi in essere.

Tale Circolare dovrebbe pertanto segnare una definitiva fine alla situazione di incertezza che aveva caratterizzato la materia sin dalla [Risoluzione 59/E/2004](#).