

REDDITO IMPRESA E IRAP

Indennità suppletiva di clientela deducibile per competenza

di **Alessandro Bonuzzi**

Sulla corretta **imputazione temporale** degli **accantonamenti** dell'**indennità suppletiva di clientela**, ai fini della relativa **deducibilità** dal reddito d'impresa del preponente, sono sorte in passato molteplici controversie, dovute soprattutto al **mutamento** della **norma civilistica** di riferimento.

Difatti, fino al **31 dicembre 1992**, l'[articolo 1751 cod. civ.](#) definiva l'indennità spettante per la cessione del rapporto di agenzia mediante il rinvio all'**accordo economico collettivo**, che la suddivideva in 3 distinti emolumenti:

- l'**indennità di risoluzione del rapporto**;
- l'**indennità suppletiva di clientela**;
- l'**indennità meritocratica**.

Ebbene, siccome l'indennità suppletiva di clientela era corrisposta all'agente o rappresentante direttamente dalla ditta preponente solo a **determinate condizioni**, ossia "*se il contratto a tempo indeterminato si scioglie ad iniziativa della casa mandante per **fatto non imputabile all'agente o rappresentante***", costituendo, in pendenza del rapporto di agenzia, un **costo meramente eventuale** sia nell'"*an*" che nel "*quantum*", essa **non era deducibile per competenza** dal reddito d'impresa, manifestando, invece, la qualità di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui veniva **concretamente corrisposta**.

In tal senso si è espressa la **Corte di Cassazione** con la [sentenza n. 7690](#) del **16 maggio 2003** e la [sentenza n. 24973](#) del **24 novembre 2006**.

Diversamente, **dal 1° gennaio 1993**, a seguito delle modifiche recate dall'[articolo 4 D.Lgs. 303/1991](#), l'[articolo 1751 cod. civ.](#) disciplina in modo **unitario** l'indennità di fine rapporto spettante agli agenti di commercio, **senza più rinviare alle previsioni del contratto collettivo di categoria**.

Pertanto, dopo le intervenute modifiche alla norma codicistica, l'espressione "**indennità per la cessazione del rapporto di agenzia**" contenuta nell'[articolo 17, comma 1, lettera d\), Tuir](#) deve intendersi **referita** anche all'**indennità suppletiva di clientela** e così, di conseguenza, la deduzione in base al criterio di **competenza** prevista dall'[articolo 105, comma 4, Tuir](#), che richiama la predetta lettera d) dell'articolo 17, opera anche per gli accantonamenti relativi a tale tipologia di indennità.

La Corte di Cassazione, nel **tracciare** questa linea interpretativa, ha altresì stabilito, con le [sentenze n. 13506/2009](#), [n. 13507/2009](#) e [n. 13508/2009](#), che “a fronte della **chiara lettera normativa**, e della **conseguita 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 convince**: anche i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce l'articolo 70, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ora articolo 105 Tuir) e, in genere, **tutti gli accantonamenti per rischi**, ... , contengono **spese di carattere aleatorio** senza che, per questo, se ne possa desumere, *contra legem*, l'indeducibilità”.

Peraltro, di recente, la Suprema Corte è tornata ad esprimersi sulla questione con la [sentenza n. 20946 del 6 agosto 2019](#), **confermando** quanto in precedenza stabilito e aggiungendo che “L'estensione del diritto alla deduzione dell'accantonamento per tale indennità risulta **coerente** con **l'interesse del legislatore di favorire il comportamento previdente del preponente** e, al tempo stesso, **tutelare l'agente**, quale soggetto contrattualmente più debole e di **uniformare** in tema di reddito d'impresa, e specificamente di accantonamenti - i **diversi criteri contabili** imposti dalle norme civilistiche o specificamente stabiliti da quelle tributarie”.

In conclusione, alla luce dell'**orientamento giurisprudenziale**, nonché dell'**indirizzo dell'Agenzia delle entrate** fornito con la [circolare n. 33/E/2013](#), che ricalca gli **stessi principi**, la questione legata al criterio da applicare ai fini dell'imputazione temporale degli accantonamenti per l'**indennità suppletiva di clientela** deve considerarsi oramai risolta nel senso di ritenere:

- **indeducibili gli accantonamenti effettuati anteriormente al 1° gennaio 1993**, essendo deducibile l'indennità nel periodo d'imposta di erogazione;
- **deducibili per competenza gli accantonamenti effettuati dal 1° gennaio 1993**.



OneDay Master

IL CONTENZIOSO IN MATERIA DI TRANSFER PRICING

Scopri le sedi in programmazione >