

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 **riferita** 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, ... , contemplano 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 >