

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11

20121 - MILANO

TEL:+ 39 02 7211751 – FAX: +39 02 72117575

E-MAIL: studio.milano@stsnet.it

C. F. E P. IVA: 03022160109

ANTONIO ARGENIO ⁽¹⁾⁽²⁾
PIETRO BESSI ⁽¹⁾⁽²⁾
FEDERICO CALISSANO ⁽¹⁾⁽²⁾
VINCENZO CAMPO ANTICO ⁽¹⁾⁽²⁾
GIOVANNI CIURLO ⁽¹⁾⁽²⁾
EMILIO MARTINOTTI ⁽¹⁾⁽²⁾
ANDREA VILLA ⁽¹⁾⁽²⁾

Milano, 23 luglio 2007

Ai Signori Clienti

Loro sedi

GABRIELLA ALLODI ⁽¹⁾⁽²⁾
MARINA AMORUSO ⁽¹⁾⁽²⁾
SIMONA BACCO ⁽¹⁾⁽²⁾
MICHELE BARDI
CINZIA CALAPAI
IVANA CALISTI ⁽¹⁾
PIETRO CAPPÀ ⁽¹⁾⁽²⁾
ANDREA CHIODI ⁽¹⁾⁽²⁾
LUCA CIURLO ⁽¹⁾⁽²⁾
PAOLO CRICCHIO
DANIELA DELLEPIANE
VALENTINA FERRANTE
ALICE FINAMORE
GIOVANNA GALARDI ⁽¹⁾⁽²⁾
VALENTINA GANZAROLLI
GOFFREDO GIORDANO ⁽¹⁾⁽²⁾
MICHELE GIRARDI
FABRIZIO GNECCO
MONIA MARTINELLI
VALERIA MASSOLLO
BIAGIO MEGA ⁽¹⁾
BARBARA MIGLIAU
TONY PRATA ⁽¹⁾
ELEONORA RIZZO ⁽¹⁾⁽²⁾
ALESSANDRA SAGARESE ⁽⁵⁾
ALESSANDRO SAPIA ⁽¹⁾⁽²⁾
FEDERICO STRICAGNOLO
SILVIA TRAVERSO ⁽¹⁾⁽²⁾
SIMONA VALEAN ⁽¹⁾
MARIA GRAZIA VANTAGGIATO ⁽¹⁾⁽²⁾

CIRCOLARE N. 12/ 2007

Oggetto: Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica.

1. Premessa

Con Circolare n. 42/E del 7 luglio 2007, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta nuovamente sul tema della deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica.

In sintesi con la citata Circolare l'Amministrazione Finanziaria:

- (i) riconosce la deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela ai fini IRES ed IRAP solo nei periodi di imposta in cui le stesse sono effettivamente corrisposte agli agenti;
- (ii) raccomanda agli Uffici di tenere conto della nuova interpretazione nell'espletamento dell'attività di controllo e nella gestione del contenzioso in materia;
- (iii) "invita" i contribuenti a rettificare le precedenti dichiarazioni dei redditi, adeguandosi alla nuova interpretazione ministeriale.

2. La disciplina civilistica

La disciplina civilistica dell'indennità di cessazione del rapporto di agenzia è contenuta nell'art. 1751 del Codice Civile che prevede l'obbligo, in capo al mandante, di corrispondere all'agente un'indennità all'atto di cessazione del rapporto di agenzia.

Con riferimento alla composizione quantitativa e qualitativa dell'indennità in parola, si segnala che l'art. 12 dell' Accordo Economico Collettivo, siglato in data 26 giugno 2002, individua, nell'indennità di cessazione del rapporto di agenzia, tre distinti emolumenti:

ROMA
00185 – VIA PARIGI, 11
TEL.+39 06 45211010 FAX +39 06 45211020
E-MAIL : studio.roma@stsnet.it

GENOVA
16121 – PIAZZA DELLA VITTORIA, 8/20
TEL.+39 010 553241 FAX +39 010 5532460
E-MAIL : studio.genova@stsnet.it

TORINO
10121 – CORSO MATTEOTTI, 12
TEL.+39 011 5119101 FAX +39 011 5920226
E-MAIL : studio.torino@stsnet.it

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- i. Indennità di risoluzione del rapporto.* Essa spetta all'agente al momento della cessazione del rapporto ed è calcolata, sulla base delle provvigioni maturate e liquidate fino alla cessazione del rapporto, in misure distintamente stabilite (percentuali e limiti massimi) a seconda dell'anno in cui le provvigioni sono state liquidate; le somme determinate nella predetta misura sono obbligatoriamente accantonate, anno per anno, in apposito fondo. Tale indennità non è dovuta nel caso di concorrenza sleale o nel caso di violazione del vincolo di esclusiva;
- ii. Indennità suppletiva della clientela.* Tale indennità, corrisposta in aggiunta all'indennità di risoluzione del rapporto, è prevista nel caso in cui il vincolo contrattuale si sciogla ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente o rappresentante;
- iii. Indennità meritocratica.* Tale indennità, aggiuntiva rispetto all'indennità di risoluzione del rapporto e all'indennità suppletiva, è dovuta nel caso in cui l'importo complessivo di queste ultime sia inferiore al valore massimo previsto dall'art. 1751, terzo comma del Codice Civile e, inoltre, ricorrano le condizioni per cui l'agente, alla cessazione del rapporto, abbia procurato nuovi clienti al preponente o abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti dai quali il preponente riceve ancora sostanziali vantaggi.

3. La disciplina fiscale previgente

L'Amministrazione Finanziaria è intervenuta più volte sul tema della deducibilità della quota di accantonamento riferibile all'indennità suppletiva di clientela. In particolare, in un primo momento, con Risoluzione Ministeriale n. 9/120 del 21 luglio 1980, l'Amministrazione ha chiarito che, mentre le indennità previste per legge all'atto della risoluzione del rapporto di agenzia potevano essere ricondotte al regime fiscale previsto per gli accantonamenti di quiescenza e previdenza, con la conseguente deducibilità delle stesse in capo all'impresa mandante, lo stesso trattamento non poteva essere riconosciuto alla indennità suppletiva di clientela, in quanto per essa l'assenza del requisito di certezza (non è sicuro infatti che vi siano i presupposti per l'erogazione di tale indennità) impediva di attribuire rilevanza fiscale agli accantonamenti stanziati.

Sul tema, in maniera sostanzialmente difforme dall'Amministrazione Finanziaria, si era pronunciata anche la giurisprudenza. In particolare, con la sentenza n. 10221 del 27 giugno 2003, la Corte di Cassazione ha riconosciuto che l'art. 105 comma 1 del T.U.I.R. (allora art. 70 del T.U.I.R.), che espressamente consente la deduzione degli accantonamenti ai fondi per l'indennità di fine rapporto nei limiti delle quote maturate in conformità delle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro (e cioè, nella fattispecie, nei limiti imposti dall'art. 1751 del Codice Civile), si riferisce anche alle indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia delle persone fisiche, tra le quali rientra l'indennità suppletiva di clientela: il diritto alla deduzione di detta indennità, pertanto, non può essere disconosciuto.

A seguito del citato orientamento giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate aveva emanato la risoluzione n. 59/E del 9 aprile 2004, con la quale aveva ammesso la deducibilità degli accantonamenti per l'indennità suppletiva e aveva stabilito che gli accantonamenti relativi all'indennità di cessazione del rapporto di agenzia,

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

in quanto assolvono ad una funzione del tutto equiparabile a quella propria degli accantonamenti per quiescenza e previdenza (art. 105, comma 4 del TUIR), sono deducibili nella misura effettivamente stanziata, a nulla rilevando la natura aleatoria di parte dei componenti dell'indennità.

4. La disciplina del trattamento fiscale dell' indennità suppletiva della clientela alla luce delle modifiche introdotte dalla circolare n. 42/E del 7 luglio 2007

Con le recenti sentenze n. 24979 del 24 novembre 2006 e n. 1910 del 30 gennaio 2007, la sezione tributaria della Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in merito alla deducibilità, ai fini della determinazione del reddito di impresa, degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica.

In particolare, con la sentenza n. 24973 del 2006 la Corte di Cassazione ha statuito che non sono deducibili dal reddito di impresa della casa mandante, nella parte relativa all'indennità suppletiva di clientela, gli accantonamenti effettuati ai sensi dell'art. 105 del TUIR.

Più precisamente, secondo i giudici di legittimità, l'indennità suppletiva di clientela corrisposta dal mandante, essendo raggugliata alle provvigioni relative agli affari conclusi ed essendo soggetta alle particolari regole e limitazioni previste dagli accordi economici succedutisi nel tempo, è connotata dall'incertezza dell'obbligo del mandante alla sua corresponsione. Tale indennità, prosegue la sentenza, costituisce pertanto un costo meramente eventuale e come tale non è accantonabile fiscalmente e quindi non è deducibile dal reddito di impresa, se non nel momento in cui venga effettivamente corrisposta.

L'Agenzia delle Entrate, alla luce dell'orientamento manifestato dalla Suprema Corte, ha emanato la Circolare n. 42/E del 7 luglio 2007, con la quale:

(i) ha modificato la tesi interpretativa espressa in passato, puntualizzando che l'indennità suppletiva di clientela è deducibile in capo alle imprese mandanti solo all'atto dell'erogazione della somma all'agente cessato, secondo il principio sancito dall'art 109 del TUIR, e non per competenza in ciascuno degli esercizi in cui l'indennità viene accantonata;

(ii) ha fornito le istruzioni operative necessarie al contribuente per adeguarsi al nuovo orientamento giurisprudenziale. In particolare nella citata circolare viene chiarito che i contribuenti devono adeguarsi alla nuova interpretazione ministeriale non solo per i periodi di imposta futuri ma anche per i periodi di imposta pregressi. Si precisa infine che, per quanto riguarda il periodo di imposta 2006, il cui termine di invio della dichiarazione dei redditi è previsto per il prossimo mese di settembre, la dichiarazione dei redditi dovrà tenere conto delle maggiori imposte da versare a fronte delle nuove disposizioni; conseguentemente, entro tale data, si dovrà procedere a versare le maggiori imposte dovute, senza l'applicazione di interessi e sanzioni.

Restiamo a disposizione per ogni altro eventuale chiarimento dovesse rendersi necessario.

Studio Tributario Societario