# Sentenza del 21/11/2019 n. 30365 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. La Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze, che aveva rigettato il ricorso della N. sr.l., con cui si impugnava l'avviso di accertamento della Agenzia delle entrate, che aveva recuperato a tassazione la somma di Euro 69.245,00, quale indennità suppletiva di clientela spettante all'agente, che non poteva essere accantonata anno per anno ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 70, (ora Tuir, art. 105), ma solo nell'anno in cui era stata concretamente corrisposta ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, (ora Tuir, art. 109). Per il giudice di appello, a seguito della nuova formulazione dell'art. 1751 c.c., dopo il D.Lgs. 10 settembre 1991, n. 303, art. 4, al momento di cessazione del rapporto di agenzia, il preponente era tenuto a versare un'unica indennità comprensiva sia della indennità di scioglimento del contratto (già prevista dal codice e, quindi, obbligatoria), sia dell'indennità suppletiva di clientela (regolata dalla contrattazione collettiva, la cui concessione era collegata ad alcune condizioni). Nonostante il carattere aleatorio dell'indennità dopo l'innovazione all'art. 1751 c.c., essendo il pagamento condizionato, tuttavia il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 105, colloca l'indennità di cessazione del rapporto di agenzia fra quelle che sono oggetto di accantonamento per rischi, favorendo il comportamento previdente dell'imprenditore con un beneficio fiscale.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. Resiste con controricorso la società.

Motivi della decisione

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 17 e 105 e 109, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto, per l'Agenzia delle entrate, in ragione del carattere di incertezza del diritto all'indennità suppletiva di clientela spettante all'agente, sottoposta a condizioni, gli accantonamenti effettuati dal preponente nel corso degli anni sono deducibili, per il principio di cassa, e non per quello di competenza, nell'anno in cui la somma è stata concretamente versata, in base al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, ora Tuir, art. 109. L'accantonamento relativo all'indennità suppletiva di clientela, però, è un costo meramente eventuale, anche con la nuova formulazione dell'art. 1751 c.c., sicchè non può essere dedotto nel corso degli anni, ma solo quando diventa certo nell'esistenza, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, che costituisce un principio generale. Nè è decisivo l'accostamento tra accantonamenti relativi ai fondi di previdenza del personale ai sensi del Tuir, art. 105, comma 1, e quelli relativi all'indennità di fine rapporto in caso di contratto di agenzia ai sensi del Tuir, art. 105, comma 4, che richiama il Tuir, art. 17,

comma 1, lett. d. Infatti, il Tuir, art. 105, comma 2, prevede che i maggiori accantonamenti necessari per adeguare i fondi a sopravvenute modificazioni normative e retributive sono deducibili nell'esercizio dal quale hanno effetto tali modificazioni, sicchè se un accantonamento è riferibile ad un costo certo, benchè futuro, lo stesso può essere dedotto nell'anno in cui è effettuato (Tuir, art. 105, comma 1). Se, invece, l'accantonamento si riferisce, come nel caso di indennità suppletiva di clientela, ad un costo futuro, ma solo "eventuale" (maggiori accantonamento per sopravvenute modifiche normative Tuir, ex art. 105, comma 2), allora, è deducibile solo nell'anno in cui il relativo costo viene ad esistere. Le uniche deroghe al principio generale di cui al Tuir, art. 109, comma 1, sono espressamente e tassativamente indicate dalla legge, quindi con riferimento alle ipotesi di cui al Tuir, artt. 106 e 107, (spese per lavori di manutenzione di navi, imprese concessionarie per la costruzione di opere pubbliche ed altro).

1.1. Tale motivo è infondato.

1.2. Invero, le prime interpretazioni giurisprudenziali si sono soffermate sulle modifiche apportate dal legislatore all'art. 1751 c.c., (indennità in caso di cessazione del rapporto di agenzia).

Infatti, occorre premettere che l'art. 1751 c.c., nella sua originaria formulazione prevedeva l'indennità suppletiva di clientela, al momento dello scioglimento del contratto, a condizione che lo scioglimento non fosse attribuibile a causa imputabile all'agente ed avvenisse su iniziativa del preponente; la norma ha subito modifiche per effetto della L. 15 ottobre 1971, n. 911, che ha esteso il diritto all'indennità ad ogni ipotesi di risoluzione del contratto di agenzia a tempo indeterminato, ed è stata successivamente integrata dagli accordi economici collettivi (AEC 18.1.1977, 19.12.1979 e 24.6.1981), che prevedevano due distinte voci di indennità di cessazione del rapporto, ossia il "fondo indennità risoluzione rapporto" e la "indennità suppletiva di clientela", entrambe del tutto svincolate da ogni valutazione circa l'attività prestata dall'agente.

L'attuale formulazione dell'art. 1751 c.c., che è stata ulteriormente innovata dal D.Lgs. 10 settembre 1991, n. 303, art. 4, e, successivamente, dal D.Lgs. 15 febbraio 1999, n. 65, in attuazione della Dir. 86/653/CEE, senza più rinviare alle previsione del contratto collettivo di categoria, prevede che, all'atto della cessazione del rapporto, il preponente è tenuto a corrispondere all'agente un'indennità al verificarsi di determinate condizioni, e, precisamente, se l'agente abbia procurato nuovi clienti o abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti e se il preponente riceva sostanziali vantaggi dagli affari con tali clienti; l'indennità non è dovuta quando il contratto si risolve per un'inadempienza imputabile all'agente o quando l'agente recede dal contratto. Il novellato art. 1751 c.c., ha, dunque, comportato il superamento della dualità del precedente sistema, che, rinviando alla contrattazione collettiva, contemplava una indennità di risoluzione spettante sempre all'agente ed una indennità di clientela che era invece subordinata a profili meritocratici ed un'unica indennità in caso di cessazione del rapporto.

Inoltre, l'art. 1751 c.c., comma 3, prevede che "l'importo della indennità non può superare una cifra equivalente ad un'indennità annua calcolata sulla media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni".

Pertanto, l'art. 1751 c.c., disciplina la materia della indennità di cessazione del rapporto di agenzia senza più alcun rinvio ad altre fonti, non ripropone la distinzione tra indennità di risoluzione del rapporto, indennità suppletiva di clientela e indennità meritocratica e fornisce una disciplina unitaria della indennità di cessazione del rapporto di agenzia sottoponendola a determinate condizioni (in tali termini anche circolare della Agenzia delle entrate 33/E dell'8 novembre 2013).

1.3. La disciplina fiscale dell'indennità suppletiva di clientela degli agenti di commercio va ricondotta al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 70, comma 1, (ora t.u.i.r., art. 105, comma 1), il quale prevede la deducibilità degli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'art. 2117 c.c., se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti", nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni "legislative e contrattuali", ed al successivo comma 3, (ora Tuir, art. 105, comma 4), estende tale regime anche agli "accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 16, (ora nuovo t.u.i.r., art. 17), comma 1, lett. e), d) ed f), tra le quali rientra (lett. d), la voce indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche".

1.4. Questa Corte, con la sentenza n. 13506 del 2009 (anche Cass., 20 febbraio 2014 n. 4115), superando i diversi precedenti orientamenti giurisprudenziali (la deducibilità fiscale dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela era stata esclusa da Cass. n. 7690 del 2003, n. 24973 del 2006 e n. 17602 del 2008 ed era stata, invece, ammessa da Cass. 10221 del 2003 e 9179 del 2003), ha statuito che: a) l'art. 1751 c.c., contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno la pregressa distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perchè di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela", prevista dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni; b) l'espressione "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", contenuta nel t.u.i.r., art. 16, comma 1, lett. d), ha portata estesa, senza ulteriori distinzioni, alla materia regolata dall'art. 1751 c.c.. Ha, inoltre, affermato che, a fronte della chiara lettera normativa e della conseguente 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 è convincente, dal momento che anche i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce il t.u.i.r., art. 70, comma 1, e, in genere, tutti gli accantonamenti per rischi, cui si riferiscono gli articoli successivi, contemplano spese di carattere aleatorio senza che, per questo, se ne possa desumere, contra legem, l'indeducibilità. Nel sottolineare che il legislatore, favorendo l'accantonamento mediante un beneficio fiscale, ha inteso favorire il comportamento previdente del preponente e, allo stesso tempo, tutelare l'agente, quale soggetto contrattualmente più debole, la citata sentenza ha posto in evidenza la tendenza legislativa ad 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. Richiamando espressamente i precedenti contrari alla deducibilità fiscale dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela (Cass. n. 7690 del 2003 e 24973 del 2006), nonchè la sentenza n. 17602 del 2008 - che aveva rilevato che la stessa Amministrazione, con le risoluzioni 21 luglio 1976, n. 8/731 e 9 aprile 2004 n. 59/E, aveva chiarito come, ai fini della deduzione degli accantonamenti al fondo ISC, in base al combinato disposto del t.u.i.r., art. 105, comma 4, ed art. 17, comma 1, non avesse rilevanza la circostanza che talune

componenti della complessiva indennità avessero natura aleatoria, eliminando in tal modo ogni dubbio sulla deducibilità di accantonamenti per accadimenti anche solo eventuali - la Corte, con la sentenza n. 13506/09, ha precisato che "i precedenti contrari alla deducibilità riguardavano anni di imposta anteriori alla modifica dell'art. 1751 c.c.", ha ha unificato le distinte inennità di fine rapporto, "rendendo univoca, nel senso della deducibilità dell'accantonamento, l'interpretazione delle norme fiscali citate".

1.5. Con la pronuncia 17-12-2014, n. 2534 questa Corte ha affermato che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 70 (ora art. 105), il quale disciplina la deducibilità fiscale degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto, trova applicazione anche all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, da ritenersi inclusa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", cui fa riferimento del medesimo D.P.R., art. 16, (ora art. 17), comma 1, lett. d), richiamato dal cit. art. 70, comma 3, dovendosi ritenere che tale locuzione si riferisca a tutta la materia regolata dall'art. 1751 c.c., il quale, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 10 settembre 1991, n. 303, contiene, a decorrere dal 1 gennaio 1993, l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno ogni distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perchè di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela" (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni), e non potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del carattere aleatorio dell'indennità in parola.

L'applicazione di tale principio è stata poi ribadita da sentenze successive di questa Corte (Cass., 18474 del 26 luglio 2017) per gli anni di imposta successivi all'entrata in vigore della modifica dell'art. 1751 c.c., entrata in vigore nel 1993, sicchè vale anche per l'anno di imposta in esame (ires 2004), con il conseguente rigetto del ricorso, essendosi la Commissione regionale uniformata a tale orientamento giurisprudenziale (più recentemente vedi Cass., 20946/2019; 22208/2019).

1.6. Deve aggiungersi che gli accantonamenti a fondi vengono stanziati ai fini di una corretta determinazione del risultato dell'esercizio in base al principio di prudenza, che impone di tenere conto di tutti i rischi prevedibili e delle eventuali perdite che traggono origine nel corso dell'esercizio; vanno distinti, dunque, dagli accantonamenti di utili, che, invece, non concorrono alla formazione del risultato di esercizio, ma vengono effettuati solo dopo aver acquisito il risultato, rappresentando una modalità di impiego dello stesso ed avendo come contropartita la costituzione o l'incremento di "riserve".

Gli accantonamenti, dunque, affluiscono ai "fondi per rischi ed oneri", che si collocano tra le passività dello stato patrimoniale ai sensi dell'art. 2424 c.c., e che sono, quindi, destinati a coprire, nella prospettiva dell'esercizio futuro in cui sorge, il debito o la perdita in previsione dei quali è stato creato, impedendo così che il debito o la perdita influiscano sul risultato di esercizio.

La tesi della ricorrente muove dall'assunto che il principio generale che governa l'appostazione dei costi e degli elementi negativi del reddito è quello per cui gli stessi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, ma se in tale esercizio non ne è ancora certa l'esistenza o

determinabile l'ammontare in modo obiettivo, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni (Tuir, art. 109, comma 1).

Al principio generale indicato sono apportate singole e tassative deroghe riportate nel Tuir, art. 107, ("Altri accantonamenti"), tra i quali quelli per far fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi, deducibili nella misura del 5% del costo di ciascuna nave. Allo stesso modo altra deroga è costituita dal Tuir, art. 105, comma 1, per gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'art. 2117 c.c..

Tuttavia, deve evidenziarsi che, pur in presenza di un principio generale che prevede la deducibilità di costi ed elementi negativi del reddito nell'esercizio in cui gli stessi si mostrino come certi e determinabili, ai sensi del Tuir, art. 109, comma 1, vi sono ipotesi tassative in cui la legge prevede la deducibilità anche di componenti negativi non ancora certe ed indeterminate (Tuir, art. 105, comma 1, e art. 107).

Il Tuir, art. 109, comma 1, del resto, prevede l'applicabilità del principio generale della deducibilità delle spese solo se certe e determinabili in modo obiettivo salvo che vi siano ipotesi derogatorie ("...le spese e gli altri componenti...negativi, per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente").

Nella specie, proprio il Tuir, art. 105, comma 4, in tema di cessazione del rapporto di agenzia (Tuir, art. 17, comma 1, lett. d), richiama la cit. norma, comma 1, ("Le Disp. dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), d) e f)"), operando una deroga espressa al Tuir, art. 109, comma 1.

Inoltre, gli accantonamenti, anche se deducibili per competenza nei casi e nei limiti fissati dalla legge, in quanto anticipano all'esercizio una quota di costo destinato a verificarsi in futuro, hanno necessariamente alla loro base un elemento previsionale e probabilistico, quindi non già certo o oggettivamente determinabile nel suo ammontare, come previsto dal Tuir, art. 105, u.c., e dal Tuir, art. 107, (in tal senso anche circolare dell'Agenzia delle entrate n. 33/E dell'8-11-2013; vedi anche risoluzione della Agenzia delle entrate n. 59/E del 9-4-2004).

Va aggiunto che per questa Corte l'accantonamento di somme per premi fedeltà in forma di prodotti assicurativi e previdenziali da attribuire ai promotori finanziari al momento della cessazione del rapporto è deducibile secondo il principio di competenza in quanto costituisce un costo certo, determinato in base a criteri oggettivi e inerente all'attività aziendale, essendo gli esborsi destinati a garantire l'erogazione di tali benefici integrativi sopportati dall'impresa in costanza di rapporto lavorativo, senza che assuma rilevanza la previsione contrattuale di situazioni, riconducibili al venir meno del patto di fedeltà, al cui verificarsi consegua la perdita del trattamento premiale, trattandosi di condizioni risolutive e non sospensive (Cass., 18 gennaio 2019, n. 1304).

2. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della ricorrente, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

3. Non opera a carico dell'Agenzia ricorrente il raddoppio del contributo unificato (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 5955 del 14/03/2014, Rv. 630550; Cass., n. 889/2017).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate a rimborsare in favore della controricorrente le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi Euro 5.300,00, oltre Euro 200,00 per esborsi, oltre accessori di legge e rimborso spese generali nella misura forfettaria del 15%.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 8 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2019

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza