

ACCANTONAMENTO INDENNITA' FINE RAPPORTO DI AGENZIA: PRECISAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza di interpello formulata da un contribuente, ha fornito interessanti chiarimenti concernenti il corretto trattamento fiscale dell'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, con Risoluzione del 9 aprile 2004 n. 59. La disciplina della predetta indennità di cessazione, contenuta nell'articolo 1751 del Codice civile¹, prevede l'obbligo, in capo al preponente, di corrispondere all'agente, all'atto della cessazione del rapporto, un'indennità soggetta² a particolari limitazioni previste dalla stessa norma in esame³ e meglio precisate dall'Accordo economico collettivo⁴. Sotto il profilo fiscale, occorre ricordare che l'articolo 107, comma 4, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)⁵ stabilisce che "non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni..." dello stesso TUIR e che, più nello specifico, l'articolo 105, comma 1, del medesimo provvedimento, consente la deduzione dal reddito d'impresa degli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro. Gli accantonamenti a fondi del passivo per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, per effetto del rinvio di cui al successivo comma 4, dell'articolo 105, rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza, in quanto, la citata norma estende la possibilità di operare accantonamenti anche in relazione " ... alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f)", tra le quali rientrano anche le indennità per la cessazione del rapporto di agenzia⁶. In merito, analogamente a quanto previsto per gli accantonamenti per indennità di fine rapporto del personale dipendente, anche gli accantonamenti per l'indennità di fine rapporto di agenzia devono essere quantificati in conformità alle disposizioni civilistiche⁷, nonché alla specifica disciplina contenuta nell'Accordo economico collettivo⁸. Poiché il terzo comma dell'articolo 1751 del Codice civile si limita a fissare l'importo massimo dell'indennità in questione, al fine di dare concreta quantificazione a tale ammontare, soccorrono le disposizioni contenute nel citato Accordo economico collettivo ed, in particolare, con riferimento alla composizione qualitativa e quantitativa dell'indennità in parola, l'articolo 12 individua nella stessa tre distinti emolumenti:

A) Indennità di risoluzione del rapporto:

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, tuttavia, non è dovuta quando lo scioglimento del rapporto deriva dall'indebita ritenzione di somme spettanti al

¹ come sostituito dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 settembre 1991, n. 303, attuativo della Direttiva 86/653/CEE del Consiglio del 18 dicembre 1986;

² successivo terzo comma dello stesso articolo 1751;

³ non può superare una cifra equivalente ad un'indennità annua, calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione;

⁴ alla disciplina civilistica citata fanno corollario le disposizioni contenute nell'Accordo economico collettivo siglato in data 26 giugno 2002, nel contesto del quale il rapporto di agenzia e rappresentanza commerciale trova concreta disciplina;

⁵ come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344;

⁶ alla lettera d);

⁷ di cui al richiamato articolo 1751 del Codice civile;

⁸ l'ordinamento italiano riserva ampio spazio alla rappresentanza delle organizzazioni sindacali di categoria e riconosce, pertanto, piena rilevanza giuridica alla contrattazione collettiva di categoria, Cfr. Corte di Cassazione - Sezione Lavoro, sentenza n. 11402 del 30 agosto 2000;

preponente da parte dell'agente, ovvero in caso di concorrenza sleale o di violazione del vincolo di esclusiva.

B) Indennità suppletiva di clientela:

tale indennità, corrisposta in aggiunta all'indennità di risoluzione del rapporto, è prevista nel caso in cui il vincolo contrattuale si scioglie ad iniziativa della casa mandante, per fatto non imputabile all'agente o rappresentante, ovvero in caso di dimissioni dell'agente o rappresentante dovute a vecchiaia, invalidità permanente e totale o per conseguimento della pensione di vecchiaia. Tale quota di indennità si determina in misura percentuale (differente a seconda della durata del contratto) sulle provvigioni maturate.

C) Indennità meritocratica:

tale indennità, aggiuntiva all'indennità di risoluzione del rapporto ed all'indennità suppletiva è dovuta nel solo caso in cui l'importo complessivo di queste ultime sia inferiore al valore massimo previsto dall'articolo 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. La quantificazione di tale indennità è ottenuta per differenza tra il valore massimo, di cui al terzo comma del più volte citato articolo 1751 del Codice civile e la somma tra le indennità di cui ai precedenti punti A) e B).

Tali criteri di determinazione dell'indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia, stante il riconoscimento fiscale degli accantonamenti civilistici in parola⁹, rilevano anche ai fini fiscali. Dal momento che la deduzione è consentita nel rispetto del limite massimo previsto dall'articolo 1751, terzo comma, del Codice civile, l'accantonamento ai fondi per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, valorizzato nelle diverse componenti sopra descritte¹⁰, sarà fiscalmente riconosciuto nei limiti del predetto ammontare massimo e, più precisamente, sarà fiscalmente deducibile l'importo, calcolato anno per anno, relativo all'ipotesi di cessazione di tutti i rapporti di agenzia in essere per causa non imputabile all'agente o rappresentante. A nulla rileva, ai fini della deduzione dell'accantonamento dell'esercizio, la circostanza che talune componenti della complessiva indennità di cessazione abbiano natura aleatoria¹¹, in quanto, la deduzione ai fini tributari dell'accantonamento in questione trova legittimazione direttamente nelle disposizioni dell'articolo 105, comma 1, che espressamente consente la deduzione "...nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro...". La deduzione degli accantonamenti in parola, sempre in conformità a quanto avviene per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto del personale dipendente, è operata, nei singoli esercizi, secondo il criterio di competenza. Con riferimento all'effettiva erogazione dell'indennità, si precisa, inoltre, che nell'ipotesi in cui nell'esercizio si verifichi la cessazione di uno o più rapporti di agenzia, occorrerà confrontare, con riferimento a ciascun rapporto cessato, l'indennità effettivamente liquidata con quella dedotta nei precedenti esercizi, con la conseguenza che, se l'indennità liquidata risulta maggiore di quella accantonata, la differenza sarà dedotta dal reddito, mentre, nel caso in cui, invece, l'indennità liquidata risulta minore di quella accantonata, la differenza genererà una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione. Nell'ipotesi in cui gli accantonamenti degli esercizi precedenti non siano stati dedotti fiscalmente, in quanto ripresi a tassazione con una variazione in aumento in sede di dichiarazione, l'intera indennità effettivamente liquidata sarà fiscalmente deducibile attraverso una variazione in

⁹ direttamente ricavabile dal combinato disposto degli articoli 105, comma 4, e 107, comma 1 del TUIR;

¹⁰ indennità di risoluzione, indennità suppletiva e, se ne ricorrono i presupposti, indennità meritocratica;

¹¹ ci si riferisce, in particolare, all'indennità suppletiva (descritta al precedente punto B)), dovuta soltanto nel caso in cui il vincolo contrattuale si scioglie ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente o rappresentante, ovvero in caso di dimissioni dell'agente o rappresentante dovute a vecchiaia, invalidità permanente e totale o per conseguimento della pensione di vecchiaia, ed all'indennità meritocratica (descritta al precedente punto C)) dovuta soltanto se l'agente, alla cessazione del rapporto, ha procurato nuovi clienti al preponente o ha sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti preesistenti;

diminuzione ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lett. a), del TUIR.

Al riguardo va, infine, rilevato che l'articolo 105 del TUR, facendo specifico riferimento alle indennità di cui all' art. 17, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 917/1986, in realtà, da un punto di vista letterale, circoscrive la deducibilità degli accantonamenti di cui in oggetto alle sole indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia spettanti ad agenti persone fisiche e società di persone, escludendo, quindi, le indennità spettanti ad agenti società di capitali.

Tuttavia, la distinzione tra indennità spettanti ad agenti persone fisiche e società di persone, piuttosto che ad agenti società di capitali, non presenta alcuna giustificazione logica e, sulla base di tale assunto, autorevole dottrina esprime il convincimento che ci si trovi di fronte ad un mancato coordinamento delle norme non voluto dal legislatore, con la conseguenza che, il rimando alle indennità di fine rapporto di cui alla lett. d), del comma 1, dell'art. 17 deve, quindi, essere inteso relativamente alle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia in generale.

Si riporta in allegato:

- *Risoluzione N° 59/E del 09/04/2004 emanata dall'Agenzia delle Entrate;*
- *Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria 16/05/2003, n° 7690.*



Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 09 aprile 2004

Oggetto: Istanza di interpello - XX S.p.a.– Accantonamento per indennità di fine rapporto di agenzia

La società XX S.p.a. –(di seguito società) ha presentato istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente il corretto trattamento fiscale dell'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia di cui all'articolo 1751 del Codice civile.

Esposizione del quesito

La società esercita attività di intermediazione finanziaria per la quale si avvale di agenti i cui rapporti sono regolamentati dalla legislazione civilistica (artt. 1742-1752 del Codice civile), dall'«Accordo economico collettivo per la disciplina del rapporto di agenzia e rappresentanza commerciale del settore commercio», siglato in data 26 giugno 2002 (di seguito *Accordo economico collettivo*), nonché dalle particolari condizioni pattuite nei singoli contratti stipulati tra la stessa società e gli agenti.

L'articolo 1751 del Codice civile, in particolare, impone alla società l'obbligo di corrispondere agli agenti, all'atto della cessazione del rapporto, un'indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

A tal fine, la società, in sede di redazione del bilancio, opera un accantonamento che, secondo le indicazioni contenute nelle disposizioni del citato *Accordo economico collettivo*, si compone di tre distinti elementi: *indennità di risoluzione del rapporto, indennità suppletiva di clientela ed indennità meritocratica.*

Con riferimento a ciascuno di tali elementi, la società chiede se, ai fini

della determinazione del reddito d'impresa, gli stessi debbano essere dedotti per cassa ovvero per competenza.

Parere del contribuente

La società, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, ha dedotto per competenza, fino al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002, le indennità di risoluzione del rapporto (FIRR) accantonate nel corso degli esercizi.

Al contrario, la stessa ha considerato non deducibile ai fini fiscali l'indennità meritocratica che, per il periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002, ha provveduto ad accantonare in bilancio, quantificandola sulla base di parametri oggettivi come richiesto dall'*Accordo economico collettivo*, e a riprendere a tassazione in sede di presentazione del modello Unico 2002.

Per quanto concerne, infine, la deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela, la società non esprime un parere e, con riferimento alla stessa, non evidenzia se ha operato deduzioni ai fini fiscali, precisando che, per i periodi d'imposta successivi, potrebbe sorgere l'obbligo di accantonamento in bilancio.

Tenuto conto anche della ulteriore documentazione prodotta dalla società istante, si esprime il seguente

Parere della Direzione Centrale

La disciplina dell'indennità di cessazione del rapporto di agenzia è contenuta nell'articolo 1751 del Codice civile - come sostituito dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 settembre 1991, n. 303, attuativo della Direttiva 86/653/CEE del Consiglio del 18 dicembre 1986 – il quale, in particolare, prevede l'obbligo in capo al preponente di “*corrispondere all'agente un'indennità*” all'atto della cessazione del rapporto stesso. Il successivo terzo comma dello stesso articolo 1751 precisa poi che “*l'importo dell'indennità non può superare una cifra equivalente ad un'indennità annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque*

anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione”.

Alla disciplina civilistica appena citata fanno corollario le disposizioni contenute nel già citato *Accordo economico collettivo* siglato in data 26 giugno 2002, nel contesto del quale il rapporto di agenzia e rappresentanza commerciale trova concreta disciplina.

Sotto il profilo fiscale, occorre ricordare che l'articolo 107, comma 4, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, precisa che *“non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni...”* dello stesso TUIR.

Più nello specifico, l'articolo 105, comma 1, del TUIR consente la deduzione dal reddito d'impresa degli *“accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente...nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro...”*; il successivo comma 4, inoltre, estende la possibilità di operare accantonamenti anche in relazione *“... alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f)”*, tra le quali rientrano [lettera d)] anche le indennità per la cessazione del rapporto di agenzia.

Appare evidente, quindi, come gli accantonamenti a fondi del passivo per le indennità di cessazione del rapporto di agenzia, per effetto del rinvio di cui al citato articolo 105, comma 4, rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza.

Si ritiene che - analogamente a quanto previsto per gli accantonamenti per le indennità di fine rapporto del personale dipendente, la cui misura è determinata ai sensi delle disposizioni dell'articolo 2120 del Codice civile - anche gli accantonamenti per l'indennità di fine rapporto di agenzia devono essere quantificati in conformità alle disposizioni civilistiche di cui al richiamato

articolo 1751 del Codice civile, nonché alla specifica disciplina contenuta nell'*Accordo economico collettivo*, stipulato proprio al fine di “*dare piena ed esaustiva applicazione*” al citato articolo 1751.

Va, infatti, tenuto presente come l'ordinamento italiano riserva ampio spazio alla rappresentanza delle organizzazioni sindacali di categoria e riconosce, pertanto, piena rilevanza giuridica alla contrattazione collettiva di categoria (Cfr. Corte di Cassazione – Sezione Lavoro, sentenza n. 11402 del 30 agosto 2000).

Il terzo comma del citato articolo 1751 del Codice civile, si limita a fissare l'importo massimo dell'indennità in questione.

Al fine di dare concreta quantificazione a tale importo, soccorrono le disposizioni contenute nel già citato *Accordo economico collettivo* siglato in data 26 giugno 2002: in particolare, con riferimento alla composizione qualitativa e quantitativa dell'indennità in parola, l'articolo 12 dell'*Accordo economico collettivo* individua nella stessa tre distinti emolumenti:

A) *Indennità di risoluzione del rapporto:*

essa spetta all'agente al momento della cessazione del rapporto: 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 costituito presso la Fondazione K. Tale indennità non è dovuta quando lo scioglimento del rapporto deriva dall'indebita ritenzione di somme spettanti al preponente da parte dell'agente ovvero in caso di concorrenza sleale o di violazione del vincolo di esclusiva.

B) *Indennità suppletiva di clientela:*

tale indennità, corrisposta in aggiunta all'*indennità di risoluzione del rapporto*, è prevista nel caso in cui il vincolo contrattuale si scioglie ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente o rappresentante ovvero in caso di dimissioni dell'agente o rappresentante dovute a vecchiaia, invalidità permanente e totale o per conseguimento della

pensione di vecchiaia K. Tale quota di indennità si determina in misura percentuale (differente a seconda della durata del contratto) sulle provvigioni maturate.

C) *Indennità meritocratica:*

tale indennità, aggiuntiva all'*indennità di risoluzione del rapporto* ed all'*indennità suppletiva*, è dovuta nel solo caso in cui l'importo complessivo di queste ultime sia inferiore al valore massimo previsto dall'articolo 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.

La quantificazione di tale indennità è ottenuta per differenza tra il valore massimo di cui al terzo comma del più volte citato articolo 1751 del Codice civile e la somma tra le indennità di cui ai precedenti punti A) e B).

Tali criteri di determinazione dell'indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia, stante il riconoscimento fiscale degli accantonamenti civilistici in parola (direttamente ricavabile dal combinato disposto degli articoli 105, comma 4, e 107, comma 1 del TUIR), rilevano anche ai fini fiscali.

Dal momento che la deduzione è consentita nel rispetto del limite massimo previsto dall'articolo 1751, terzo comma, del Codice civile l'accantonamento ai fondi per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, valorizzato nelle diverse componenti sopra descritte (*indennità di risoluzione*, *indennità suppletiva* e, se ne ricorrono i presupposti, *indennità meritocratica*), sarà fiscalmente riconosciuto nei limiti del predetto importo massimo.

Più precisamente, sarà fiscalmente deducibile l'importo, calcolato anno per anno ipotizzando la cessazione di tutti i rapporti di agenzia in essere per causa non imputabile all'agente o rappresentate,

A nulla rileva, ai fini della deduzione dell'accantonamento dell'esercizio, la circostanza che talune componenti della complessiva indennità di cessazione abbiano natura aleatoria: ci si riferisce, in particolare, all'*indennità suppletiva*

[descritta al precedente punto B)], dovuta soltanto nel caso in cui il vincolo contrattuale si scioglie ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente o rappresentante, ovvero in caso di dimissioni dell'agente o rappresentante dovute a vecchiaia, invalidità permanente e totale o per conseguimento della pensione di vecchiaia, ed all'*indennità meritocratica* [descritta al precedente punto C)] dovuta soltanto se l'agente, alla cessazione del rapporto, ha procurato nuovi clienti al preponente o ha sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti preesistenti.

La misura degli accantonamenti per indennità di fine rapporto di agenzia - distintamente individuata dalla specifica disciplina di settore per le diverse categorie di emolumenti di cui l'indennità stessa si compone - sebbene sia determinata nel *quantum* secondo criteri statistici che tengono conto delle probabilità di cessazione dei rapporti per fatto imputabile all'agente (ipotesi che consentirebbe al preponente di corrispondere solo alcuni degli emolumenti accantonati), assolvono, a tutti gli effetti e senza distinzione, la funzione propria degli accantonamenti di quiescenza e previdenza, vale a dire sostituire il mancato reddito derivante dalla cessazione del rapporto.

Va infatti ribadito che la deduzione ai fini tributari dell'accantonamento in questione trova legittimazione direttamente nelle disposizioni dell'articolo 105, comma 1, che espressamente consente la deduzione "*...nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro...*".

La deduzione degli accantonamenti in parola, sempre in conformità a quanto avviene per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto del personale dipendente, è operata, nei singoli esercizi, secondo il criterio di competenza.

Con riferimento all'effettiva erogazione dell'indennità, si precisa, inoltre, che nell'ipotesi in cui nell'esercizio si verifichi la cessazione di uno o più rapporti di agenzia, occorrerà confrontare, con riferimento a ciascun rapporto cessato, l'indennità effettivamente liquidata con quella dedotta nei precedenti

esercizi, con la conseguenza che, se l'indennità liquidata risulta maggiore di quella accantonata, la differenza sarà dedotta dal reddito; nel caso in cui, invece, l'indennità liquidata risulta minore di quella accantonata, la differenza genera una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione.

Nell'ipotesi in cui gli accantonamenti degli esercizi precedenti non sono stati dedotti fiscalmente, in quanto ripresi a tassazione con una variazione in aumento in sede di dichiarazione, l'intera indennità effettivamente liquidata sarà fiscalmente deducibile attraverso una variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lett. a), del TUIR.

Corte di Cassazione

Sezione V

SENTENZA CIVILE

Sentenza del 16/05/2003 n. 7690

Intitolazione:

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - DETRAZIONI - ALTRI COSTI ED ONERI - Indennita' suppletiva di clientela - Origine contrattuale - Costo eventuale - Conseguenze - Deducibilita' - Limiti.

Massima:

In tema di accertamento dei redditi, l'indennita' suppletiva di clientela, prevista dagli accordi economici collettivi che disciplinano i rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale - in quanto connotata dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione - costituisce, in pendenza del rapporto di agenzia, un costo meramente eventuale sia nell'"an" che nel "quantum". Ne consegue che tale indennita' non e' accantonabile fiscalmente e, quindi, non e' deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 70 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo vigente nel 1989, applicabile "ratione temporis"), manifestando invece la qualita' di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il generale principio sancito dall'art. 75, primo comma, secondo periodo, del citato d.P.R. n. 917 del 1986.

* Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

Fatto

Ritenuto:

- che, a seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Rho, con avviso n. 7573/95 dell'8 maggio 1995 notificato l'11 maggio 1995, l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Milano rettifico', ai fini dell'applicazione dell'Irpeg e dell'Ilor, la dichiarazione dei redditi, presentata dalla U... S.p.a. relativamente al periodo d'imposta 1989, anche nella parte in cui aveva dedotto dal reddito d'impresa, in pretesa violazione del combinato disposto degli artt. 16 comma 1, lettera d), e 70, comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986, l'indennita' di clientela, recuperando a tassazione la somma di L. 48.592.000 ed irrogando le conseguenti sanzioni pecuniarie;

- che, con ricorso del 10 luglio 1995 alla Commissione tributaria di I grado di Milano, la Societa' impugno' detto avviso, chiedendone l'annullamento e deducendo, tra l'altro ed in particolare, che la deduzione dal reddito d'impresa dell'indennita' suppletiva di clientela aveva ad oggetto gli accantonamenti dalla stessa effettuati in esecuzione dell'obbligo imposto dall'art. 11 dell'Accordo economico collettivo del 19 dicembre 1979, che disciplinava il rapporto tra le case mandanti e gli agenti e rappresentanti di commercio;

- che, in contraddittorio con l'Ufficio - il quale insto' per la reiezione del ricorso - la Commissione adita, con decisione n. 152/19/96 del 17 aprile 1996, accolse il ricorso;

- che, a seguito di appello dell'Ufficio, cui resistette la Contribuente, la Commissione tributaria regionale di Milano, con sentenza n. 148/06/98 del 22 maggio 1998, confermo' la decisione di primo grado, osservando testualmente quanto segue: "La controversia concerne unicamente la questione se la ripresa a tassazione dell'indennita' suppletiva di clientela sia... legittima o meno. Osserva questa Sezione che la societa' non poteva non accantonare detta indennita' senza violare il CCNL dei rappresentanti di commercio e che, comunque, se alla cessazione del mandato la Societa' non fosse stata tenuta a corrispondere dette indennita', gli

importi accantonati sarebbero stati considerati come sopravvenienze attive "tassabili";

- che avverso tale sentenza il Ministro delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione, deducendo un unico motivo di censura;

- che resiste, con controricorso, illustrato da memoria, la U... Italia S.p.a.

Diritto

Considerato:

- che, con l'unico motivo (con cui deduce: "Violazione e falsa applicazione art. 70, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 16, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 917/1986. Omessa e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia"), il ricorrente critica la sentenza impugnata, anche sotto il profilo della sua motivazione; premette che, in base all'Accordo economico collettivo che regola i rapporti tra case:riandanti ed agenti e rappresentanti di commercio, a questi ultimi, in caso di risoluzione del contratto a tempo indeterminato ad iniziativa delle prime e per fatto non imputabile all'agente od al rappresentante, deve essere corrisposta un'indennita' pari al 3 per cento delle provvigioni liquidate durante il rapporto; e sostiene che siffatta indennita' non e' deducibile dal reddito d'impresa sia perche' il costo relativo, meramente eventuale, difetterebbe del requisito della certezza di cui all'art. 75 del D.P.R. n. 917 del 1986, sia perche' l'indennita' stessa non avrebbe natura previdenziale, sia, comunque, perche' non essa non sarebbe espressamente prevista come deducibile dal reddito d'impresa dalle richiamate disposizioni tributarie;

- che il ricorso merita accoglimento sulla base delle seguenti considerazioni: A) - La questione, che, per la prima volta, viene sottoposta all'esame di questa Corte, consiste nello stabilire se l'indennita' suppletiva di clientela, prevista dagli accordi economici collettivi che disciplinano i rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale, sia, o non, accantonabile e, quindi, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 70 del D.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo vigente nel 1989, cui si riferisce il periodo d'imposta in contestazione ai fini dell'applicazione dell'Irpeg dell'Ilor). B) - L'art. 70 del D.P.R. n. 917 del 1986 dispone che "gli accantonamenti ai fondi per le indennita' di fine rapporto e a i fondi di previdenza al personale dipendente sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformita' alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei singoli dipendenti" (comma 1); che "i maggiori accantonamenti necessari per adeguare i fondi a sopravvenute modificazioni normative e retributive sono deducibili nell'esercizio dal quale hanno effetto le modificazioni o per quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi" (comma 2); ed infine, che "le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennita' di fine rapporto di cui alle lettere e), d) e f) del comma 1 dell'art. 16" (comma 3); a sua volta, quest'ultima disposizione, nel testo vigente nel 1989, stabilisce, tra l'altro, che "l'imposta (sul reddito delle persone fisiche) si applica separatamente ai seguenti redditi... d) indennita' per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche". C)- La Sezione lavoro di questa Corte e' piu' volte intervenuta a precisare origine, natura, contenuto ed effetti della indennita' in questione, affermando (cfr., ex pluribus, sentt. nn. 6114 del 1988, 4586 del 1991, 2126 del 2001), per quanto in questa sede rileva, che l'indennita' di scioglimento del contratto e quella suppletiva di clientela, che assolvono funzioni distinte pur se concorrenti, differiscono in particolare per il fatto che, mentre la prima, dopo l'entrata in vigore della legge n. 911 del 1971 (modificativa dell'originario testo dell'art. 1751 del codice civile), e' sempre dovuta al momento della cessazione del rapporto di agenzia a tempo indeterminato, viene decurtata di quanto all'agente spetta per atti di previdenza volontaria compiuti dal preponente (art. 1751, comma 2, del codice civile) ed e' corrisposta dall'E.N.AS.A.R.CO., la seconda, che ha origine e disciplina esclusivamente collettiva, e' invece dovuta solo se "il contratto a tempo indeterminato si scioglie ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente", viene corrisposta dal preponente, e' ragguagliata alle provvigioni relative agli affari conclusi

ed e' soggetta a particolari regole e limitazioni, previste dagli accordi economici collettivi succedutisi nel tempo, che non trovano corrispondenza nella disciplina legale della indennita' di fine rapporto. D) - E', dunque, evidente che l'indennita' suppletiva di clientela non ha natura previdenziale - in quanto non accantonata in apposito tondo tenuto dall'ente di previdenza per gli agenti e rappresentanti di commercio - e, soprattutto, e' caratterizzata dalla mera eventualita' dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione, condizionata, come dianzi rilevato, alla ricorrenza della ipotesi che il contratto di agenzia si sciogla "ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente": e cio', a differenza dell'indennita' di cui all'art. 1751 del codice civile (nel testo vigente nel 1989: "All'atto dello scioglimento del contratto a tempo indeterminato, il preponente e' tenuto a corrispondere all'agente un'indennita' 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 equita'"), alla cui corresponsione il preponente e', in ogni caso, obbligato per legge. E)- Ed allora, l'ambiguita' della disposizione legislativa risultante dal combinato disposto degli artt. 70, comma 3, e 16 comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 917 del 1986 - secondo cui la disciplina degli "accantonamenti di quiescenza e previdenza" (cosi', testualmente, la rubrica dell'art. 70), dettata dai primi due commi di quest'ultima disposizione "vale anche per gli accantonamenti relativi alle indennita' per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche" - deve essere risolta, per quanto attiene specificamente all'indennita' suppletiva di clientela, alla luce del generale principio, stabilito dall'art. 75 (che detta le "norme generali sui componenti del reddito d'impresa") comma 1 secondo periodo del D.P.R. n. 917 del 1986, giusta il quale "le spese e gli altri componenti (negativi) di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo (il reddito d'impresa) nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni"; sicche', l'indennita' in questione - in quanto connotata, per la disciplina collettiva che la regola, dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione - costituisce, in pendenza del rapporto di agenzia, un costo meramente eventuale sia nell'anno che nel quantum e, come tale, (non accantonabile fiscalmente e, quindi) non deducibile dal reddito d'impresa, manifestando, invece, la qualita' di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta;

- che la sentenza impugnata - che si fonda su principio opposto a quello in questa sede affermato - deve essere, pertanto, annullata;

- che la relativa causa deve essere rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale, oltre ad uniformarsi al predetto principio di diritto, provvedera' anche a regolare le spese della presente fase del giudizio;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.