

c.c. 80944



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI D. L. N. 16/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G. n. 28488/01

SEZIONE QUINTA CIVILE

composta dagli ill.mi sigg. magistrati

Cron. 24973

Dott. Bruno SACCUCCI	Presidente	Rep.
Dott. Mario CICALA	Consigliere	
Dott. Michele D' ALONZO	Cons. Relatore	Ud. 5 ottobre 2006
Dott. Antonio MERONE	Consigliere	
Dott. Vittorio ZANICHELLI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto

24973-06

DA

1) il **MINISTERO dell' ECONOMIA e delle FINANZE**, in persona del Ministro *pro tempore*, e

2) l' **AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*,

2595
06

entrambi

elettivamente domiciliati in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e difende

RICORRENTI

CONTRO

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
CAMPIONE CIVILE
N. 80944



la **s.p.a. SCHNEIDER ELECTRIC** (quale incorporante della **s.p.a. SIFE [Società Italiana Forniture Elettriche]**), con sede in Stezzano (BG), «in persona del suo amministratore unico e legale rappresentante Philippe Meyer», elettivamente domiciliata in Roma alla Via A. Farnese n. 7 presso lo studio degli avv. Claudio BERLIRI ed Alessandro COGLIATI DEZZA, dai quali è rappresentata e difesa in forza della «*procura speciale alle liti autenticata per atti notar ... Parimbelli di Bergamo ... del 19 dicembre 2001*»

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza n. **241/18/00** depositata il 26 settembre 2000 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del **5 ottobre 2006** dal Cons. dr. Michele D' ALONZO;

sentite le difese delle parti, perorate dal dr. Filippo ARENA, dell' Avvocatura Generale dello Stato, per le amministrazioni ricorrenti, e dall' avv. Claudio BERLIRI, per la società;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. Giacomo CALIENDO, il quale ha concluso per l' *accoglimento* del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO



Con ricorso notificato il 12 novembre 2001 alla s.p.a. SCHNEIDER ELECTRIC (incorporante della s.p.a. SIFE [Società Italiana Forniture Elettriche]) (depositato il 29 novembre 2001), il Ministero dell' Economia e delle Finanze e l' Agenzia delle Entrate - premesso che «si controverte della riconducibilità dell' indennità suppletiva di clientela (corrisposta dalle società ai loro agenti alla cessazione del rapporto di agenzia a tempo indeterminato solo se essa intervenga anticipatamente e per fatto non imputabile all' agente) tra quelle relative alla cessazione di rapporti di agenzia ex art. 16, 1° c., lett. d) TUIR e, quindi, attraverso il richiamo operato a tale norma, tra gli accantonamenti previdenziali o per quiescenza deducibili ex art. 70 stesso TUIR» -, in forza di un solo motivo, chiedevano, «con ogni conseguenza» («anche in ordine alle spese»), di **cassare** la sentenza n. **241/18/00** depositata il 26 settembre 2000 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia la quale aveva **disatteso** il gravame dell' Ufficio avverso la decisione (63/25/99) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Milano aveva **annullato** l' avviso di accertamento concernente il disconoscimento della deducibilità dell' accantonamento relativo a detta indennità.



Nel controricorso notificato il 20 dicembre 2001 (depositato il giorno 8 gennaio 2001) la società intimata instava per la reiezione dell' avverso ricorso e per la refusione di «spese, onorari e competenze del giudizio».

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale ha **respinto** l' appello dell' Ufficio osservando:

- «l' art. 70 co. 3 DPR n. 917/86 consente la deducibilità degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui (anche) alla lett. d) dell' art. 16 co. 1, cioè delle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche»;

- «fra queste deve ritenersi rientrare anche l' indennità suppletiva di clientela» («come affermato da condivisibile giurisprudenza»).

2. Con l' unico motivo di ricorso le Amministrazioni ricorrenti denunciano, ex art. 360 nn. 3 e 5 c.p.c., «violazione dell' art. 73, 4° c. DPR n. 917/86 e falsa applicazione degli artt. 70, 3° c. e 16, 1° c. lett. d) stesso TUIR» nonché «omessa o comunque insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia» adducendo che «l' art. 73, 4° c. TUIR esclude la deducibili-



tà di accantonamenti non espressamente menzionati nel capo VI, che costituiscono un "numero chiuso" in cui quello in esame non rientra», «in particolare, ... nelle previsioni dell' art. 16, 1° c. lett. d) come richiamato dall' art. 70, 3° c.», «avendo «la G. di F. ... precisato», «in relazione all' indennità in parola», che mancava, «per ritenere deducibile l' accantonamento», «il presupposto del concreto verificarsi della risoluzione del rapporto anticipata nonché non imputabile all' agente, essendo l' indennità di competenza dell' esercizio in cui viene pagata».

Secondo le ricorrenti, quindi, «poiché tali condizioni rendono la sua corresponsione effettiva incerta nell' an, non essendo sicuro che nei singoli casi la pur inevitabile cessazione intervenga in dette circostanze secondo la previsione del c.c.n.l., l' indennità stessa non può considerarsi effettivamente maturata anno per anno ai fini della deducibilità del suo accantonamento, se non quando la condizione si sia avverata».

3. La contribuente, dal suo canto, sostiene che «il rilievo mosso dalla Guardia di Finanza ... trova fondamento nell' orientamento a suo tempo espresso dall' Amministrazione finanziaria sotto l' impero della precedente normativa prevista dal DPR 597/73 e non tiene con-



to della sostanziale innovazione apportata dall' art. 70 del TU n. 917/86».

Per la società, infatti, mentre la disposizione dettata dall' art. 65 del DPR 597/73 «riguardava solo ed esclusivamente gli accantonamenti relativi al personale dipendente» (ragion per cui «il Ministero delle Finanze con risoluzione 21 luglio 1980 ... n. 120» aveva escluso che «le somme accantonate dalle imprese per il futuro pagamento» delle «indennità suppletive di clientela a favore degli agenti di commercio» fossero «deducibili» ai sensi di detta norma «in quanto la corresponsione di tale indennità "competete all' agente o rappresentante di commercio soltanto in limitate circostanze connesse al verificarsi di particolari situazioni"»), il terzo comma dell' art. 70 DPR 22 dicembre 1986 n. 917 ha esteso le disposizioni dei sue due commi precedenti (riproponendo «sostanzialmente ... quanto già contenuto nell' art. 65» detto) «anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alle lettere c), d) ed f) del comma 1 dell' art. 16», quindi [lett. d)], anche «le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia», nelle quali rientra («cosa espressamente prevista dall' art. 11 dell' accordo economico collettivo» del settore) «l' indennità suppletiva di clientela» (che



nella «citata risoluzione 21 luglio 1980» era stata ritenuta «soggetta alla tassazione separata»).

A giudizio della contribuente, quindi,

(a) «il ... citato art. 70 del DPR 917/86 non condiziona affatto gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto alla effettiva corresponsione delle indennità stesse posto che la finalità della norma è quella di consentire una deduzione diluita in tutto in tempo del rapporto di lavoro, anziché in un costo unico al momento della azione del rapporto»;

(b) «la condizione della risoluzione del rapporto di lavoro opera per tutte le indennità, ed è sempre e comunque incerta, quanto meno nel "quando"»;

(c) «la liquidazione della indennità suppletiva di clientela costituisce la regola per tutti gli agenti di commercio, laddove il mancato pagamento di tale indennità costituisce una mera eccezione, che si verifica solo se lo scioglimento del contratto avviene per un fatto imputabile all' agente o rappresentante, con espressa esclusione delle dimissioni dovute a invalidità o al conseguimento di pensione di vecchiaia o di decesso dell' agente o rappresentante»;

(d) «in ogni caso la tassazione delle indennità accantonate al fondo, ed eccedenti le indennità maturate da tutti gli agenti, potrà avvenire nell' ipotesi di u-



utilizzo del fondo per finalità diverse da quelle previste, ma non certo al momento dell' accantonamento della quota maturata nell' anno».

4. Il ricorso delle amministrazioni finanziarie deve essere **accolto** perché fondato.

A. L' art. 70 DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR), per quanto interessa la decisione del gravame, dispone testualmente:

"1. Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell' esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei singoli dipendenti.

2. (omissis)

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alle lettere c), d) e f) del comma 1 dell' art. 16."

B. In ordine alla deducibilità, oggetto specifico della controversia, dal reddito di impresa, ai sensi di tale norma, della c.d. "indennità suppletiva di clientela prevista dagli accordi economici collettivi che disciplinano i rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale", invero, in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria (che non si rinviene nelle considerazioni svolte dalla contribuente nel proprio controricorso), va ribadito il principio secondo cui



(Cass., trib., 16 maggio 2003 n. 7690 e 18 novembre 2005 n. 24448), poiché *"l' indennità ... suppletiva di clientela, che ha origine e disciplina esclusivamente collettiva, è ... 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, è ragguagliata alle provvigioni relative agli affari conclusi ed è soggetta a particolari regole e limitazioni, previste dagli accordi economici collettivi succedutisi nel tempo, che non trovano corrispondenza nella disciplina legale della indennità di fine rapporto"*, *"l' indennità 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' an che nel quantum e, come tale, (non accantonabile fiscalmente e, quindi) non deducibile dal reddito d' impresa, manifestando, invece, la qualità di componente negativo deducibile solo nell' esercizio in cui venga concretamente corrisposta"*.

C. Non può, di contro, condividersi (e, quindi, ribadirsi) la diversa tesi (Cass., trib., 27 giugno 2003 n. 10221) secondo la quale:

"L' art. 70 comma 3 del DPR 917-1986, che prevede che sono deducibili gli accantonamenti di fine rapporto di cui alla lettera d) dell' art. 16, 1 comma, del DPR 917-1986, si riferisce alle indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia delle persone fisiche, tra le quali rientra l' indennità suppletiva di clientela.

In contrario non vale rilevare che dal contratto collettivo che disciplina detta indennità suppletiva risulta che essa non viene corrisposta sempre ma soltanto



nelle ipotesi di scioglimento di un contratto a tempo indeterminato per fatto non imputabile all' agente.

La natura aleatoria dell' indennità, infatti, non consentiva all' Ufficio di contestare in radice la legittimità dell' accantonamento ma solo di determinare il "quantum" di quest' ultimo sulla base di criteri statistici che tenessero conto delle probabilità di cessazione del rapporto di agenzia per fatto imputabile all' agente.

Tale questione, l' unica rilevante ai fini della deduzione dell' accantonamento in oggetto, è invece rimasta del tutto estranea alla materia del contendere".

La tesi, invero, non considera che il primo comma dell' art. 70 consente la deducibilità soltanto delle "quote **maturate** nell' esercizio" e che l' indennità in questione - diversamente dall' indennità di fine rapporto in ordine alla quale la cessazione del rapporto di lavoro costituisce solo una condizione di esigibilità (Cass., lav., 10 agosto 2005 n. 16826) del relativo trattamento - **non** matura affatto in costanza di rapporto di lavoro perché il relativo diritto trova la sua **fonte genetica** soltanto nella (eventuale) illegittimità (per non imputabilità all' agente o rappresentante della causa dello stesso) dello scioglimento del rapporto di agenzia per cui il consentire l' accantonamento di somme in vista dell' eventuale futuro sorgere della corrispondente obbligazione (incerta, quindi, al momento dell' accantonamento, non solo nel *quando* [come sostenuto dalla contri-



buente in ricorso] ma, soprattutto, nell' *an debeatur*) si traduce:

- se ragguagliata a tutti i rapporti in essere, nella sottrazione dell' accantonamento alla tassazione per la parte dello stesso che non sarà mai utilizzato per corrispondere l' indennità in questione, non essendo questa dovuta per la sola e semplice risoluzione del rapporto ma, come detto, per il verificarsi di un evento futuro (*"iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all' agente"*), insussistente al momento dell' accantonamento;

- se ragguagliata (come suggerito dalla richiamata Cass. 10221/03) a meri *"criteri statistici"*, in una inammissibile forma di assicurazione del rischio dato dall' eventuale verificarsi della specifica fattispecie (non imputabilità all' agente del fatto che determina la risoluzione del rapporto) unicamente in presenza del quale la contrattazione collettiva prevede l' erogazione dell' indennità *de qua agitur*.

D. Le argomentazioni esposte non trovano nessun motivo di riconsiderazione neppure nella diversa opinione espressa dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell' Agenzia delle Entrate nella **risoluzione** 9 aprile 2004 n. 59 (richiamata dalla contribuente nel corso della discussione orale) secondo la quale per l' inden-



nità in questione "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" atteso che siffatta tesi:

- urta contro il chiaro ed univoco disposto normativo richiamato per il quale, come detto, la "natura aleatoria" dell' erogazione in questione (riconosciuta dalla stessa risoluzione invocata) esclude la possibilità di considerare come "maturata" nell' anno una qualche quota della stessa;

- non trova conforto nella "funzione" ("sostituire il mancato reddito derivante dalla cessazione del rapporto") che si assume svolta dall' indennità de qua atteso che il problema giuridico è dato sempre e solo dalla individuazione, anche al fini di determinare l' esercizio (fiscale) di competenza, del momento di "maturazione" dell' emolumento e tale momento può coincidere unicamente con il sorgere del diritto, quindi con la cessazione del rapporto.

È appena il caso, infine, di evidenziare l' ambivalenza conclusiva della "risoluzione" dell' Agenzia in esame in ordine al definitivo trattamento fiscale dell' "effettiva erogazione dell' indennità" per evidenziare che la stessa, da un lato ammette sia l' ipotesi della deduzione "nei precedenti esercizi" che quella "in cui gli accantonamenti degli esercizi precedenti non sono stati dedotti fiscalmente", e, dall' altro, in-



troduce, per la prima, un meccanismo di verifica ("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") che, in definitiva, conferma la **non inerenza** di quanto accantonato in vista dell' eventuale futura corresponsione.

E. In forza di tutte le considerazioni svolte la sentenza impugnata deve essere **cassata** perché fondata su di una erronea interpretazione delle conferenti norme legislative e la causa, non essendo necessario nessun ulteriore accertamento di fatto, deve essere decisa nel merito da questa Corte con il **rigetto** del ricorso della contribuente relativamente alla ripresa a tassazione delle somme dalla stessa accantonate nel fondo per la corresponsione dell' indennità suppletiva di clientela ai propri agenti alla cessazione del rapporto di agenzia.

5. La peculiarità delle questioni affrontate e l' evidenziato contrasto sulle stesse registrato anche in seno a questo giudice di legittimità consigliano l' integrale compensazione tra le parti delle spese processuali sia del giudizio di legittimità che di quelle del processo di appello.



P.Q.M.

La Corte **accoglie** il ricorso; **cassa** la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, in accoglimento dell'appello dell' Ufficio, **rigetta** il ricorso della contribuente relativamente alla ripresa a tassazione delle somme accantonate per il fondo indennità suppletiva di clientela agli agenti; **compensa** integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità e quelle del processo di appello.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 5 ottobre 2006.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

(Dr. Michele D'ALONZO)

IL PRESIDENTE

(dr. Bruno SACCUCCI)

ESCLUSIVO DI PUBBLICAZIONE
AL SEGRETO DI GIUSTIZIA
N. 131 MAG. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

24 NOV. 2006

IL

IL CANCELLIERE

IL CANCELLIERE

Maria Di Nuzzo