

076895



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

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 24/3/1989  
N. 151 TAB. ALL. B - 1  
MATERIA TRIBUTARIA

- 1910-07

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. Bruno Saccucci Presidente
  - Dott. Simonetta Sotgiu Consigliere
  - Dott. Eugenia Marigliano Consigliere
  - Dott. Giuseppe Napoletano Consigliere
  - Dott. Massimo Scuffi rel. Consigliere
- ha pronunciato la seguente:

Oggetto

Reddito di impresa-accantonamento  
indennita' suppletiva di clientela-  
ammortamento spese -disciplina  
transitoria  
DPR 597/73-DPR 917/86-DPR  
42/88

R.G.N.10525.01 +  
14113.01

Cron. 1910

Rep.

Ud. 28.11.2006

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

srl ICCAB , rappresentata e difesa-giusta procura speciale in calce-  
dall'avv. Roberto Baccetti di Firenze e dall'avv. Vittoria Marchi di Roma  
presso lo studio della quale in Viale Angelico 36/b elegge domicilio

-ricorrente -

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze -Agenzia delle Entrate rappresentati e  
difesi ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato con domicilio eletto in Roma  
Via dei Portoghesi 12

-controricorrenti e ricorrenti incidentali-

3047  
06

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
CAMPIONE CIVILE  
N. 76895  
sez 31

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Firenze n.19/00 pubblicata il 9.3.2000

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28.11.2006 dal  
Consigliere Relatore Dott. Massimo Scuffi;

Sentito il difensore dell'Avvocatura Generale

Udito il P.G. che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento  
di quello incidentale

Svolgimento del processo

La srl ICCAB impugnava con separati ricorsi avanti alla Commissione tributaria  
provinciale di Firenze avvisi di accertamento dell'Ufficio IIDD di Firenze a fini  
IRPEG ed ILOR che recuperavano a tassazione per le annualita' 1988,1989,1990





,1991 e 1992 una serie di poste tra cui l'ammortamento dei costi di ampliamento del fabbricato e l'accantonamento dell'indennita' suppletiva clientela agenti.

Con due consequenziali decisioni i primi giudici respingevano i ricorsi rilevando l'indeducibilita' dell'indennita' suppletiva di clientela in quanto legata ad eventi futuri ed incerti e dunque deducibile solo nell'anno di imposta in cui tali eventi si sarebbero verificati

Quanto alle quote di ammortamento ritenevano legittima la ripresa dell'Ufficio avendo avuto inizio l'iscrizione a partire dal 1988 e dunque dovendosi applicare la disciplina di cui all'art.67 del TUIR 917/86.

Interposto appello la Commissione tributaria regionale di Firenze assumeva che nonostante la dichiarazione degli amministratori attestante che i lavori erano terminati nel 1988-dalla documentazione prodotta in causa emergeva che la parte principale delle opere era stata consegnata all'appaltatore il 13.6.1987, che le piccole rifiniture erano state consegnate il 31.7.1987 e che il certificato di collaudo era stato consegnato al Genio civile il 2.10.1987 donde, essendo l'opera terminata il 31.12.1987, il bene era da intendersi utilizzabile in quell'esercizio fiscale con la conseguenza che si rendeva applicabile l'art.68 del DPR 597/73 (a sensi dell'art.26 del DPR 42/88 sulla disciplina transitoria del TUIR)che faceva riferimento non solo all'effettivo utilizzo del bene ma anche alle teorica possibilita' di suo utilizzo .

Annullava pertanto la ripresa sul punto dell'Ufficio.

Diversamente i giudici di appello argomentavano per l'indennita' suppletiva di clientela ,istituto previsto dal CCNL per gli agenti quale indennizzo spettante al lavoratore in ipotesi di risoluzione del rapporto di iniziativa del proponente per fatti non imputabili al rappresentante ,essendo questa evenienza del tutto teorica,eventuale ed imprevedibile che non consentiva alcuna deduzione neppure sotto forma di ammortamento prima della verificaione di tale ipotesi autorizzante la deduzione dell'intero indennizzo quale sopravvenienza passiva.

Propongono ricorso per cassazione entrambe la parti sui rispettivi punti di soccombenza.

Con ricorso principale la ICCAB lamenta violazione degli artt.55,70,75 del TUIR ex DPR 917/86 nonche' vizio di motivazione posto che l'istituto dell'indennita' suppletivo di clientela -ancorche' di fonte contrattuale- soggiaceva alla disciplina collettiva avente natura imperativa tanto influenzando sulla certezza dell'erogazione e sull'obbligo di accantonamento quale sopravvenienza passiva di quanto in futuro avrebbe dovuto corrispondersi .

Rileva inoltre che nell'indennita' di fine rapporto rispetto alla quale il TUIR



consentiva la deducibilita' degli accantonamenti doveva intendersi inclusa anche l'indennita' dovuta per lo scioglimento anticipato del contratto di agenzia ,tanto piu' che la certezza non era sinonimo di definitivita' e la non debenza di quanto accantonato avrebbe determinato una sopravvenienza attiva per l'impresa soggetta all'ordinaria tassazione.

Resiste l'Amministrazione finanziaria denunciando-con ricorso incidentale-violazione degli artt.68 DPR 597/73 ,26 DPR 42/1988 e 67 DPR 917/86 nonche' vizi motivazionali sul rilievo che era stato la stessa societa' contribuente ad aver dato inizio all'ammortamento per l'ampliamento del fabbricato nel periodo di imposta 1988 (secondo quanto del resto attestato dalla relazione degli amministratori al bilancio di chiusura dell'esercizio 1988 )per cui esso era consentito nella misura massima prevista dalla nuova disciplina del TUIR applicabile alla fattispecie e non per l'intero ammontare, contando non il momento di potenziale utilizzazione del bene bensì l'inizio di contabilizzazione dell'ammortamento medesimo .

#### **Motivi della decisione**

1.Devono essere preliminarmente riuniti per connessione i ricorsi proposti avverso la medesima sentenza a sensi dell'art.335 cpc.

2.Tanto premesso ,va innanzitutto rigettato il ricorso principale della societa' contribuente avendo la Commissione tributaria regionale fatto corretta applicazione dei principi di diritto disciplinanti la materia .

L'art.70 III° co.del DPR 917/86 consente la deducibilita' degli accantonamenti relativi alle indennita' di fine rapporto di cui alle lettere c,d,f dell'art.16 ivi comprese le indennita' relative alla cessazione dei rapporti di agenzia.

Peraltro il trattamento di fine rapporto spettante all'agente consta di due distinti elementi :una indennita' da corrispondere -comunque- in tutti i casi di scioglimento del rapporto di agenzia ed una indennita' c.d. "suppletiva" che e' riconosciuta soltanto nei casi di risoluzione anticipata del contratto per fatto non imputabile all'agente .

La possibilita' che si pervenga allo scioglimento anticipato del rapporto -a prescindere dalla maggior o minor frequenza con la quale possa verificarsi tale eventualita' -resta appunto sempre una possibilita' e dunque - a differenza di quel che avviene per l'altra componente del trattamento di fine rapporto-si presenta priva dei requisiti di certezza e determinabilita' oggettiva necessari -a sensi dell'art.75 DPR 917/86 -per la deducibilita' delle compenenti negative del reddito .

Consegue che l'accantonamento operato dal datore di lavoro -ancorche'



giustificabile sotto il profilo civilistico in quanto rientrante nel prudente apprezzamento dell'imprenditore-non assume rilevanza a fini fiscali difettando quel requisito imprescindibile che presuppone la normativa di settore.

Del resto questa Corte ha già avuto modo di sottolineare il carattere di eventualità dell'indennità in parola come tale non inseribile tra i fondi di accantonamento a fini fiscali che costituiscono un *numerus clausus* insuscettibile di ampliamento a discrezione del contribuente tramite una sorta di equiparazione delle due tipologie di indennità'.

E' stato infatti sul punto affermato (Cass.7690/03)che in tema di accertamento dei redditi, l'indennità 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" con la conseguenza che tale indennità non e' accantonabile fiscalmente e, quindi, non e' deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 70 del DPR 917/86, manifestando invece la qualità di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il generale principio sancito dall'art. 75 1° co. del citato D.P.R.

3.Fondato risulta invece il ricorso incidentale dell'Amministrazione finanziaria .

Invero al fine da stabilire quale doveva essere la normativa applicabile alla fattispecie l'elemento fondamentale che i giudici di appello dovevano tener presente non consisteva nel verificare se il bene cui si riferivano le spese da ammortizzare era almeno potenzialmente utilizzabile già nel 1987 ai fini dell'applicazione della previgente disciplina ex art.68 DPR 597/73 divergente da quella(meno favorevole) introdotta dall'art 67 del TUIR ex DPR 917/86 (autorizzante la deducibilità solo al far tempo dell'entrata in funzione del bene) bensì nel verificare in quale esercizio finanziario la società contribuente aveva concretamente iniziato a contabilizzare l'ammortamento .

Lo stesso art.26 del DPR 42/88 ,che contiene la normativa transitoria del TUIR, stabilisce che continuano ad applicarsi le precedenti disposizioni per gli ammortamenti iniziati negli esercizi chiusi anteriormente alla data di inizio del primo periodo di imposta successivo al 31.12.1997 e quindi e' il momento della iscrizione a bilancio ad assumere rilevanza come dato temporale "scriminante" destinato a riflettersi fiscalmente nel periodo di competenza.

E siccome e' pacifica in causa la circostanza che la ICCAB aveva dato inizio all'ammortamento per l'ampliamento del fabbricato nel periodo di imposta 1988



e' evidente che il caso non poteva essere regolato dall'art.68 del DPR 597/73 bensì dall'art.67 TUIR che consentiva l'ammortamento nella misura massima ivi prevista e non per l'intero ammontare

Infatti—come ha già avuto modo di affermare questa Corte(Cass.2992/96) —anche sotto il profilo tributario, le quote di ammortamento che rilevano sono quelle che sono state concretamente iscritte dalla società contribuente in bilancio per ciascuno degli esercizi di competenza, almeno fin quando non si dimostri che la misura di tali iscrizioni contrasta con i principi di corretta e veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa stabiliti dal codice civile le cui regole di redazione del bilancio sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali.

Il fatto poi che il disposto dell'art.67 DPR 917/86 e dell'art.68 IV° co.DPR 597/73 stabiliscano che ,se in un anno l'ammortamento e' fatto in misura inferiore alla meta' di quella consentita con l'applicazione dei coefficienti ministeriali ,la differenza non e' oltre ammortizzabile negli esercizi successivi non vale a desumere—come sostiene la ICCAB—che anche i periodi di imposta in cui non vengono effettuati ammortamenti vanno considerati a tutti gli effetti inclusi nel periodo di ammortamento .

Come giustamente osservato dall'Amministrazione, al contribuente non puo' essere riconosciuta alcuna discrezionalità nel determinare in sede di dichiarazione le quote di ammortamento annuo dei beni e neppure l'esercizio da cui farle decorrere .

Non e' dato in definitiva prescindere ,per l'ammortamento, dall'esercizio finanziario in cui si inizia ad iscrivere in bilancio la relativa posta (sussista la teorica od effettiva possibilità di procedere all'iscrizione in relazione all'impiego del bene)correndosi diversamente il rischio di inquinare la normativa afferente la regolarità del bilancio che impone che ne derivino conseguenze coerenti con la scelta sociale operata.

4.La sentenza impugnata va pertanto sul punto cassata e la causa rinviata—per le conseguenti determinazioni che si dovranno uniformare all'enunciato principio di diritto—ad altra sezione della CTR della Toscana che provvederà anche sulle spese del presente giudizio .

**PQM**

**La Suprema Corte**

Riunisce i ricorsi,rigetta il ricorso principale,accoglie quello incidentale ,cassa la sentenza impugnata e rinvia—anche per le spese del presente giudizio —ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana .



Roma, 28.11.2006

Il Consigliere est

Il Presidente

IL CANCELLIERE  
F.lli Salvatore Aschettino

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 30 GEN. 2007  
IL CANCELLIERE  
Salvatore Aschettino

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/10/1976  
N. 131 TAB. ALL. P. 1  
MATERIA TRIBUTARIA