

# RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

ISSN 1121-4074

RIVISTA MENSILE

Vol. XVIII - Marzo 2008

3

DIRETTA DA

GASPARE FALSITTA - AUGUSTO FANTOZZI - ANDREA FEDELE  
SALVATORE LA ROSA - FRANCESCO MOSCHETTI - PASQUALE RUSSO

## *Si segnalano all'attenzione del lettore*

**Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede**  
*di Gianni Marongiu*

**La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali**  
*di Lorenzo del Federico*

**Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione**  
*di Andrea Carinci*

**La deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela nel sistema del reddito d'impresa: oscillazioni giurisprudenziali, prassi amministrativa e tutela dell'affidamento (nota a Cass., sez. trib., n. 1910/2007)**  
*di Caterina Verrigni*

**La rinuncia (a diritti reali) tra imposta sulle donazioni e imposta di registro**  
*di Silvia Burelli*

**Rubrica di diritto penale tributario**  
*a cura di Ivo Caraccioli*



**DOTT. A. GIUFFRÈ EDITORE**

## INDICI

### DOTTRINA

<b>Silvia Burelli</b>		
La rinuncia (a diritti reali) tra imposta sulle donazioni e imposta di registro	I,	279
<b>Andrea Carinci</b>		
Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione .....	I,	243
<b>Lorenzo del Federico</b>		
La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali .....	I,	215
<b>Marco Di Siena</b>		
Osservazioni in tema di “inesistenza giuridica” delle operazioni nel D.Lgs. n. 74/2000 (nota a Trib. Trento n. 207/2007) .....	III,	35
<b>Andrea Iannaccone</b>		
Note a margine di una risoluzione in tema di lavoro dipendente prestato all'estero (nota a Risoluzione Agenzia delle Entrate 11 settembre 2007, n. 245/E) .....	V,	52
<b>Gianni Marongiu</b>		
Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede .....	I,	165
<b>Vitaliano Mercurio</b>		
Considerazioni sui termini per il recupero a posteriori dei tributi doganali in presenza di un fatto penalmente rilevante (nota a Corte di Giustizia Ce, sez. I, causa C-62/06/2007) .....	IV,	74
<b>Ciro Santoriello</b>		
Reati tributari e richiesta di sequestro conservativo avanzata dal P.M. ....	III,	25
<b>Caterina Verrigni</b>		
La deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela nel sistema del reddito d'impresa: oscillazioni giurisprudenziali, prassi amministrativa e tutela dell'affidamento (nota a Cass., sez. trib., n. 1910/2007) .....	II,	216
<b>Francesco Zanetti</b>		
Riflessioni sui “limiti interni” della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo (nota a Cass., SS.UU., n. 6224/2006) .....	II,	186
<b>Rubrica di diritto penale tributario</b>		
a cura di <b>Ivo Caraccioli</b> .....	III,	25
<b>Rubrica di diritto comunitario</b>		
a cura di <b>Piera Filippi</b> .....	IV,	67

<b>Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato</b> a cura di <b>Guglielmo Maisto</b> .....	V, 49
--	-------

## INDICE ANALITICO

### QUESTIONI GENERALI

### GIURISDIZIONE CIVILE

<b>Giurisdizione ordinaria e amministrativa</b> - Giurisdizione in materia tributaria - Controversie relative ai tributi di ogni genere e specie - Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 - Giurisdizione delle Commissioni tributarie - Carattere esclusivo - Tutela giurisdizionale del contribuente - Impugnazione di uno specifico atto impositivo - Necessità - Atti amministrativi generali - Cognizione del giudice tributario - Limiti - Impugnazione - Giurisdizione del giudice amministrativo - Fattispecie - Atto amministrativo generale in materia di tasse portuali di imbarco e sbarco delle merci (nota a Cass., SS.UU., 2.3.2006 - 21.3.2006, n. 6224 con nota di Francesco Zanetti) .....	II, 183
---	---------

### REATI TRIBUTARI

<b>Emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti</b> - Rilevanza penale della cosiddetta inesistenza giuridica delle operazioni - Esclusione ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Trib. di Trento 24.5.2007 - 13.6.2007 n. 207 con nota di Marco Di Siena) .....	III, 32
---	---------

### UNIONE EUROPEA

<b>Recupero a posteriori di dazi all'importazione</b> - Atto passibile di azione giudiziaria repressiva - Autorità competente a procedere alla qualificazione dell'atto (Corte di Giustizia Ce, sez. I, 18.12.2007, causa C-62/06, con nota di Vitaliano Mercurio) .....	IV, 67
--	--------



## INDICE

III

## IMPOSTE SUI REDDITI

**IRES (Imposta sul reddito delle società)**

- Istanza di interpello** - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Art. 51, comma 8-bis), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (Risoluzione Agenzia delle Entrate 11.9.2007, n. 245/E con nota di Andrea Iannaccone) ... V, 49

**REDDITI D'IMPRESA**

- Costi deducibili** - Indennità suppletiva di clientela - Accantonamento ex art. 70 (ora 105), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 - Indeducibilità - Componente negativa di reddito ex art. 75, comma 1, (ora 109), DPR n. 917/1986 - Deducibile ove concretamente corrisposta (Cass., sez. trib., 28.11.2006 - 30.1.2007, n. 1910 con nota di Caterina Verrigni) ..... II, 212

**Indice cronologico**

- Corte di giustizia Ce , sez. I,  
18 dic. 2007, causa C-62/06 ..... IV, 67
- \* \* \*
- Cassazione, SS.UU.  
2 mar. 2006 - 21 mar. 2006, n. 6224 ..... II, 183
- Cassazione, sez. trib.  
28 nov. 2006 - 30 gen. 2007, n. 1910 ..... II, 212
- \* \* \*
- Tribunale di Trento  
24 mag. 2007 - 13 giu. 2007 n. 207 ..... III 32
- \* \* \*
- Risoluzione Agenzia delle Entrate  
11 set. 2007, n. 245/E ..... V, 49



CASSAZIONE, sez. trib., 28 novembre 2006 - 30 gennaio 2007, n. 1910; Pres. Saccucci, Rel. Scuffi

**Irpeg (ora Ires) - Reddito d'impresa - Costi deducibili - Indennità suppletiva di clientela - Accantonamento ex art. 70 (ora 105), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 - Indeducibilità - Componente negativa di reddito ex art. 75 comma 1, (ora 109), DPR n. 917/1986 - Deducibile ove concretamente corrisposta**

*L'indennità suppletiva di clientela, connotata dall'incertezza dell'obbligo di corresponsione, costituisce un costo meramente eventuale sia nell'an sia nel quantum e pertanto non è fiscalmente accantonabile e deducibile ai sensi dell'art. 70 (ora 105) del DPR n. 917/1986; conseguentemente tale indennità è deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il principio di cui all'art. 75, comma 1, (ora 109), DPR n. 917/1986 (1)\*.*

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La s.r.l. ICCAB impugnava con separati ricorsi avanti alla Commissione tributaria provinciale di Firenze avvisi di accertamento dell'Ufficio II.DD. di Firenze a fini Irpeg ed Ilor che recuperavano a tassazione per le annualità 1988, 1989, 1990, 1991 e 1992 una serie di poste tra cui l'ammortamento dei costi di ampliamento del fabbricato e l'accantonamento dell'indennità suppletiva clientela agenti.

Con due consequenziali decisioni i primi giudici respingevano i ricorsi rilevando l'indeducibilità dell'indennità 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 al DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67.

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 giugno 1987, che le piccole rifiniture erano state consegnate il 31 luglio 1987 e che il certificato di collaudo era stato consegnato al Genio civile il 2 ottobre 1987 donde, essendo l'opera terminata il 31 dicembre 1987, il bene era da intendersi utilizzabile in quell'esercizio fiscale con la conseguenza che si rendeva applicabile il DPR n. 597/1973, art. 68 (ai sensi del DPR n. 42/1988, art. 26 sulla disci-

---

(\*) Segue nota firmata.



plina transitoria del Tuir) che faceva riferimento non solo all'effettivo utilizzo del bene ma anche alla teorica possibilità di suo utilizzo.

Annollava pertanto la ripresa sul punto dell'Ufficio.

Diversamente i giudici di appello argomentavano per l'indennità suppletiva di clientela, istituto previsto dal CCNL per gli agenti quale indennizzo spettante al lavoratore in ipotesi di risoluzione del rapporto di iniziativa del preponente 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 verifica 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 dell'ex DPR n. 917/1986, artt. 55, 70, 75 nonché vizio di motivazione posto che l'istituto dell'indennità suppletivo di clientela ancorché 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'indennità di fine rapporto rispetto alla quale il Tuir consentiva la deducibilità degli accantonamenti doveva intendersi inclusa anche l'indennità dovuta per lo scioglimento anticipato del contratto di agenzia, tanto più che la certezza non era sinonimo di definitività 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 del DPR n. 597/1973, art. 68, DPR n. 42/1988, art. 26, e DPR n. 917/1986, art. 67 nonché vizi motivazionali sul rilievo che era stata la stessa società 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 c.p.c.

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

Il DPR n. 917/1986, art. 7, comma 3 consente la deducibilità degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 16, lett. c), d), f) ivi comprese le indennità relative alla cessazione dei rapporti di agenzia.



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

La possibilità che si pervenga allo scioglimento anticipato del rapporto a prescindere dalla maggior o minor frequenza con la quale possa verificarsi tale eventualità resta appunto sempre una possibilità 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 determinabilità oggettiva necessari a sensi del DPR n. 917/1986, art. 75 per la deducibilità delle componenti negative del reddito.

Consegue che l'accantonamento operato dal datore di lavoro – ancorché 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.

È stato infatti sul punto affermato (Cass. 7690/2003) 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 è accantonabile fiscalmente e, quindi, non è deducibile dal reddito d'impresa ai sensi del DPR n. 917/1986, art. 70, manifestando invece la qualità di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il generale principio sancito dal citato DPR, art. 75, comma 1.

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

Invero al fine di 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 DPR n. 597/1973, ex art. 68 divergente da quella (meno favorevole) introdotta dall'art 67 del Tuir ex DPR n. 917/1986 (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 DPR n. 42/1988, art. 26, 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 dicembre 1997 e quindi è il momento della iscrizione a bilancio ad assumere rilevanza come dato temporale "scriminante" destinato a riflettersi fiscalmente nel periodo di competenza.

E siccome è pacifica in causa la circostanza che la ICCAB aveva dato inizio all'ammortamento per l'ampliamento del fabbricato nel periodo di imposta 1988 è evidente che il caso non poteva essere regolato dal DPR n. 597/1973, art. 68 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. n. 2992/1996) 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 del DPR n. 917/1986, art. 67 e DPR n. 597/1973, art. 68, comma 4 stabiliscano che, se in un anno l'ammortamento è fatto in misura inferiore alla metà di quella consentita con l'applicazione dei coefficienti ministeriali, la differenza non è 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 può 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 è 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 Commissione tributaria regionale della Toscana che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M. - 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.



**(1) La deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela nel sistema del reddito d'impresa: oscillazioni giurisprudenziali, prassi amministrativa e tutela dell'affidamento.**

SOMMARIO: Premessa. - 1. La natura giuridica dell'indennità suppletiva di clientela. - 2. I profili fiscali dell'indennità di clientela alla luce dell'orientamento giurisprudenziale e della prassi ministeriale. - 3. (Segue) Il dibattito sui requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità. - 4. La tutela del legittimo affidamento. - 5. Il riferimento ai requisiti della certezza ed obiettiva determinabilità è inconferente: la soluzione è data dall'art. 105, comma 4, Tuir.

*Premessa.* - La Corte di cassazione prende nuovamente posizione, in modo perentorio, in ordine alla questione della deducibilità della indennità suppletiva di clientela, oggetto, da tempo, di ampio dibattito.

In sostanza, i Giudici di legittimità ribadiscono il loro pregresso orientamento (1), confermato successivamente dalla prassi amministrativa (2), negando il diritto della società contribuente alla deducibilità, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela.

L'*iter* logico seguito dalla Corte parte dal presupposto che il trattamento di fine rapporto spettante all'agente consta di due distinti elementi: una indennità da corrispondere in tutti i casi di scioglimento del rapporto di agenzia, ed una indennità cosiddetta "suppletiva", che è riconosciuta soltanto nei casi di risoluzione anticipata del contratto per fatto non imputabile all'agente.

Orbene, poiché la possibilità che si pervenga allo scioglimento anticipato del rapporto, per fatto non imputabile all'agente, configura una mera eventualità, ne consegue che l'accantonamento operato dalla società, ancorché giustificabile sotto il profilo civilistico, in quanto rientrante nel prudente apprezzamento dell'imprenditore, non può assumere

---

(1) Cass. 16 maggio 2003, n. 7690, in Giust. civ., 2004, I, 743; Cass. 18 novembre 2005, n. 24443, in Boll. trib. on line; e da ultimo Cass. 24 novembre 2006, n. 24973, in Boll. trib., 2007, 821, con nota di LOVECCHIO, *La deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela dal reddito d'impresa*, *ibidem*, 2007, 823 ss., nonché in Riv. giur. trib., 2007, 203, ss. con nota di PROCOPIO, *Il principio di competenza economica per l'indennità suppletiva di clientela*, *ibidem*, 2007, 207 ss. Per un inquadramento generale del tema si rinvia a: MARTELLI, *Accantonamenti di quiescenza e previdenza*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Giurisprudenza sistematica di Diritto tributario, diretta da F. Tesaurò, II, Torino, 1994, 899 ss.; DELLA VALLE, *Gli accantonamenti per rischi ed oneri*, in *Il reddito d'impresa* a cura di G. Tabet, Padova, 1997, 294.

(2) Circolare 6 luglio 2007, n. 42/E, in Fisco, 2007, 3976.



rilevanza a fini fiscali, trattandosi di una componente priva dei requisiti oggettivi di certezza e di determinabilità richiesti dall'art. 75 (ora 109), DPR n. 917/1986.

La Corte si è spinta oltre, sottolineando come il carattere meramente eventuale dell'indennità suppletiva non consenta il suo inserimento tra i fondi di accantonamento, che, ai fini fiscali, costituiscono un numero chiuso insuscettibile di ampliamento.

1. *La natura giuridica dell'indennità suppletiva di clientela.* - Per meglio inquadrare la problematica del trattamento tributario dell'accantonamento al fondo di indennità suppletiva di clientela, è opportuno svolgere alcune considerazioni che consentono di individuarne la natura e le caratteristiche, sulla base della disciplina civilistica e degli Accordi economici e collettivi (3).

Le indennità riconosciute all'agente in caso di cessazione del rapporto trovano la loro disciplina, da un lato, nell'art. 1751 c.c., e, dall'altro, negli Accordi economici collettivi.

L'art. 1751 c.c., nella sua attuale formulazione (4) sembra configu-

(3) Sui profili civilistici v. tra i tanti: TRIONI, *Il contratto di agenzia*, Padova, 1994; BALDI, *Indennità di fine rapporto ed accordi economici collettivi del 1992*, in *I Contratti*, 1996, 411; Id., *Le novità nel contratto di agenzia per l'adeguamento alla direttiva Cee*, *ibidem*, 1999, 505; BORTOLOTTI - MOSCA, *La nuova disciplina dell'agenzia commerciale*, Padova, 1999; A. COSTANTINI - G. COSTANTINI, *Il trattamento di fine rapporto degli agenti e rappresentanti di commercio*, Torino, 2001; ANTONETTO, *Indennità di fine rapporto di agenzia: la disarmonia delle sfere di legittimità*, in *Giur. it.*, 2003, 1.

(4) Le ultime modifiche sono state apportate dall'art. 5, D.Lgs. 15 febbraio 1999, n. 65. La norma cita testualmente "All'atto della cessazione del rapporto il preponente è tenuto a corrispondere all'agente un'indennità se ricorrono le seguenti condizioni: a) l'agente abbia procurato nuovi clienti al preponente o abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti e il preponente riceva ancora sostanziali vantaggi derivanti dagli affari con tali clienti; b) il pagamento di tale indennità sia equo, tenuto conto di tutte le circostanze del caso, in particolare delle provvigioni che l'agente perde e che risultano dagli affari con tali clienti". Si dispone inoltre che, l'indennità non è dovuta nelle seguenti ipotesi: "a) quando il preponente risolve il contratto per un'inadempienza imputabile all'agente, la quale per la sua gravità, non consenta la prosecuzione anche provvisoria del rapporto; b) quando l'agente recede dal contratto, a meno che il recesso sia giustificato da circostanze attribuibili al preponente o da circostanze attribuibili all'agente, quali età, infermità o malattia, per le quali non può più essergli ragionevolmente chiesta la prosecuzione dell'attività; c) quando, ai sensi di un accordo con il preponente, l'agente cede ad un terzo i diritti e gli obblighi che ha in virtù del contratto di agenzia". Per ciò che concerne la quantificazione dell'indennità, quest'ultima "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".



rare l'indennità dovuta all'agente in caso di cessazione del rapporto come provento di natura risarcitoria (5).

A diverse conclusioni, peraltro, si perviene, allorché si faccia specifico riferimento alla disciplina emergente dagli Accordi economici collettivi che, come noto, ai sensi degli artt. 1 e 5 delle Preleggi, costituiscono fonti normative (6).

Invero, sia la dottrina, sia la giurisprudenza non hanno ancora chiarito se gli accordi economici collettivi possono derogare la disciplina codicistica, la quale prevede deroghe espresse solamente a vantaggio dell'agente. Sembra prevalere la tesi della derogabilità, purché gli accordi risultino più favorevoli rispetto alla normativa civilistica (7).

Secondo tale orientamento, l'art. 1751 c.c., esclude la garanzia generalizzata dell'indennità per il caso di scioglimento del contratto di agenzia, prevedendo, invece, precise condizioni alle quali è sottoposto il relativo diritto dell'agente e non fissa né la misura né alcun criterio di commisurazione della medesima indennità; pertanto, si ritiene che il Le-

---

(5) Si veda Corte cost., 25 maggio 1970, n. 75. in Foro it., 1970, I, 1533, secondo cui tale emolumento rappresenta "il corrispettivo a fine rapporto dell'utilità che l'agente ha apportato all'azienda del preponente e che non può dirsi compensata dalle provvigioni: di un'utilità consistente soprattutto nel procacciamento e nella conservazione della clientela, e destinata a durare nel tempo"; tuttavia sembra priva di rilevanza fiscale la questione se la indennità suppletiva di clientela, che pure rientra nella variegata tipologia delle indennità per la cessazione del rapporto, abbia natura risarcitoria o retributiva. Secondo l'art. 6 del Tuir, "Le indennità conseguite ... a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi ..., costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti"; in base a tale disposizione, l'indennità è soggetta comunque ad imposizione, quale che sia la sua natura civilistica. Il discrimine è pienamente rilevante ai fini dell'Iva, in quanto la natura risarcitoria dell'indennità suppletiva di clientela fa sì che venga a mancare il carattere di vero e proprio corrispettivo, correlato ad una prestazione di servizi da parte dell'agente, che la renderebbe imponibile secondo le regole del DPR n. 633/1972. Su tali aspetti si rinvia a FREGNI, *Questioni in tema di tassazione degli agenti di commercio*, in questa Rivista, 2004, I, 448.

(6) Sui rapporti tra fonti v. per tutti: SORDI, *I diritti dell'agente di commercio connessi con la cessazione del rapporto tra normativa comunitaria, legislazione nazionale e contrattazione collettiva*, in Giur. lav. Lazio, 1994, 2, 149; TRIONI, *Ancora sui rapporti tra l'art. 1751 c.c. e la disciplina collettiva in materia di indennità di scioglimento del contratto di agenzia*, in Riv. it. dir. lav., 2003, 304.

(7) In senso conforme Cass., sez. lav., 30 agosto 2000, n. 11402, in Contratti, 2001, 35; Cass., sez. lav., 29 luglio 2002, n. 11189, in Dir. e prat. lav., 2002, 2961; Cass., sez. lav., 21 ottobre 2003, n. 15726 e Cass., sez. lav., 7 febbraio 2004, n. 2383 entrambe in Lavoro nella giur. 2004, 962; Cass., sez. lav., 3 ottobre 2006, n. 21301, in Lavoro nella giur., 2007, 159.



gislatore abbia inteso rimetterne la determinazione alla contrattazione collettiva o individuale.

In particolare, il vigente Accordo economico collettivo (26 giugno 2002), distingue tre diversi emolumenti che vanno ad ampliare ed integrare la disciplina prevista dall'art. 1751 c.c.: a) l'indennità di risoluzione del rapporto, che spetta all'agente alla cessazione del rapporto in base alle provvigioni maturate e liquidate (8); b) l'indennità suppletiva di clientela, corrisposta in aggiunta all'indennità di risoluzione del rapporto (9); c) l'indennità meritocratica, corrisposta in aggiunta alle prime due (10).

Dall'esame delle tre indennità disciplinate dagli Accordi collettivi, emerge con evidenza che, mentre la prima appare certa nell'*an* e nel *quantum*, essendo sempre dovuta al momento della cessazione del rapporto (tranne che in presenza di gravi violazioni da parte dell'agente quali, la indebita ritenzione di somme, l'esercizio di attività di concorrenza sleale o la violazione del vincolo di esclusiva – art. 12 Aec), non altrettanto può dirsi per le altre due.

La casa mandante è tenuta a corrispondere all'agente una indennità commisurata all'ammontare globale delle provvigioni maturate per tutta la durata del contratto a tempo indeterminato; può essere riconosciuta una ulteriore indennità solo nel caso in cui all'atto dello scioglimento del rapporto risulti un incremento del fatturato e/o l'acquisizione di nuovi clienti, condizionata, altresì, al fatto che il preponente riceva, dopo lo scioglimento del rapporto, ancora dei vantaggi derivanti dagli affari con tali clienti (indennità meritocratica).

La corresponsione della indennità suppletiva è subordinata al verificarsi di talune condizioni ed, in particolare, al fatto che il rapporto a tempo indeterminato si sciogla ad iniziativa della casa mandante, e quindi che lo scioglimento del vincolo non sia determinato da fatto imputabile

---

(8) Le somme determinate sono obbligatoriamente accantonate anno per anno in apposito fondo.

(9) Tale tipologia di indennità è prevista nel caso in cui il vincolo contrattuale si sciogla per iniziativa della casa mandante, per fatto non imputabile all'agente ovvero in caso di dimissioni dell'agente dovute a vecchiaia o invalidità permanente; la quota d'indennità si determina in misura percentuale sulle provvigioni maturate.

(10) Quest'ultima è dovuta solo nel caso in cui la somma dell'indennità di risoluzione del rapporto e dell'indennità suppletiva di clientela sia inferiore al valore massimo previsto dall'art. 1751, comma 3, c.c., e ricorrano le condizioni per cui l'agente, alla cessazione del rapporto, abbia procurato nuovi clienti al preponente o abbia sviluppato gli affari con i clienti esistenti dai quali il preponente riceva ancora sostanziali vantaggi.



all'agente. Tale indennità è comunque dovuta anche quando l'agente receda dal contratto per invalidità permanente od in seguito al raggiungimento della pensione di vecchiaia.

Il fatto che l'indennità sia dovuta per la verosimile probabile maturazione dei requisiti per la fruizione della pensione di vecchiaia, induce a ridimensionare quel profilo di incertezza sovraesposto nell'attuale dibattito.

L'indennità suppletiva e quella meritocratica vengono calcolate secondo aliquote crescenti correlate al tasso di incremento delle provvigioni.

Gli Accordi economici collettivi del 2002 – a differenza dei precedenti accordi degli anni novanta, dichiarati dalla Corte di Giustizia (11) contrari al diritto comunitario – appaiono maggiormente improntati ad una logica meritocratica e quindi della valorizzazione e dell'effettivo rendimento dell'agente.

A prescindere dalle complesse problematiche giuslavoristiche riguardanti i rapporti tra normativa civilistica e sindacale, appare evidente la *ratio* sottesa all'istituto: il preponente, continuando, dopo l'estinzione del contratto di agenzia, a compiere operazioni con i clienti acquisiti dall'agente, continua a beneficiare dei vantaggi dell'attività esercitata da quest'ultimo nel corso del rapporto ed il cui conseguimento, se il rapporto non fosse cessato, implicherebbe il permanere dell'obbligo di corrispondere provvigioni.

Per ciò che riguarda l'indennità suppletiva soltanto al momento dell'interruzione del rapporto sarà possibile stabilire se essa sia dovuta o meno, avendo riguardo alle cause che hanno determinato lo scioglimento: infatti essa sarà dovuta esclusivamente nel caso in cui la cessazione del rapporto non dipenda da cause imputabili all'agente.

Alla luce della disciplina contrattuale, sembra, dunque, doversi concludere che, mentre l'indennità di risoluzione del rapporto presenta caratteristiche analoghe al trattamento di fine rapporto, avente natura squisitamente previdenziale, per contro, l'indennità suppletiva di clientela assume natura risarcitoria (12), essendo volta a coprire il lucro cessante di-

---

(11) Corte di Giustizia Ce, sez. I, 23 marzo 2006, causa C-465/04, in Dir. rel. ind., 2006, 887. Sui profili comunitari si rinvia a: BARRACO, *Indennità di scioglimento del contratto di agenzia: la ratio meritocratica europea prevale sulla (piatta) garanzia generalizzata degli a.e.c. italiani*, in Riv. it. dir. lav., 2006, 469.

(12) Funzione parzialmente riconosciuta anche prima della entrata in vigore degli Accordi economici collettivi del 2002. In tal senso v. BALDI, *Il contratto di agenzia. La concessione di vendita. Il franchising*, Milano, 2001, 247.



pendente dalla cessazione del rapporto di agenzia per causa non imputabile all'agente (e quindi anche nel caso di recesso per invalidità permanente o vecchiaia).

Nella concreta fattispecie i giudici di legittimità hanno valorizzato oltremodo proprio il carattere aleatorio delle indennità suppletive, precisando, (anche sulla base del pregresso orientamento giurisprudenziale (13)), che in tema di redditi di impresa, le suindicate indennità, in quanto connotate dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla corresponsione, costituiscono un costo meramente eventuale sia nell'*an* sia nel *quantum*, privo, quindi, dei requisiti oggettivi di certezza e di determinabilità richiesti ai fini della deducibilità.

*2. I profili fiscali dell'indennità di clientela alla luce dell'orientamento giurisprudenziale e della prassi ministeriale.* - Una volta precisate la natura e le caratteristiche dell'indennità suppletiva di clientela è possibile esaminare i profili fiscali, partendo dai principi che riguardano la deducibilità delle componenti negative e i limiti di deducibilità degli accantonamenti nella disciplina del reddito d'impresa.

A questo punto è chiaro che si contrappongono due tesi: a) la deduzione per quote annuali, secondo il regime dell'accantonamento di fine rapporto; b) la deduzione nell'esercizio in cui emergono i requisiti della certezza ed obiettiva determinabilità.

Lascia, invece, del tutto perplessi la motivazione della sentenza in esame in cui la deducibilità dell'indennità suppletiva è rinviata all'esercizio "in cui venga concretamente corrisposta", sembra proprio che il Supremo Collegio si sia spinto sino ad appiattirsi sul concetto della cassa.

Sul piano sistematico e normativo la disposizione di riferimento è l'art. 70 (ora 105) (14), del DPR n. 917/1986, che contiene una innova-

---

(13) Cass. 16 maggio 2003, n. 7690, cit.; Cass. 18 novembre 2005, n. 24443, cit. e Cass. 24 novembre 2006, n. 24973 cit. È opportuno segnalare che la sentenza n. 7690/2003 è stata emessa sulla base della formulazione dell'art. 1751 c.c., precedente alle modifiche normative di cui al D.Lgs. 303/1991, che prevedeva la corresponsione dell'indennità suppletiva all'agente indipendentemente dal verificarsi di determinate condizioni. Tuttavia, mentre la sentenza n. 24443/2005 non aggiunge ulteriori argomentazioni a sostegno della tesi dell'indeducibilità dell'indennità suppletiva, la sentenza n. 24973/2006 si sofferma sul concetto di maturazione (v. *infra*).

(14) La norma dispone che "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., se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che



zione rispetto alla disciplina previgente di cui all'art. 65, DPR 29 settembre 1973, n. 597, in quanto la formulazione adottata è estesa alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 16 (ora 17), lett. c), d) e f), del Tuir; tra queste sono ricomprese nella lett. d) le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia.

Tuttavia, l'innovazione non ha inciso sull'orientamento della prassi ministeriale, che a partire dagli anni ottanta ha considerato gli accantonamenti, relativi alle indennità suppletive, non deducibili per carenza del requisito della certezza del costo che esse rappresentano (15). Ed invero, successivamente sia la Circolare 26 febbraio 1999, n. 53/E (16), sia la circolare 26 gennaio 2001, n. 5/E (17), hanno aderito pienamente al precedente orientamento dell'amministrazione finanziaria.

Sulla stessa scia si è posta anche la giurisprudenza di legittimità (18), valorizzando le seguenti argomentazioni: – il principio generale afferente la deduzione dei costi è sancito dall'art. 75, comma 1, Tuir (ora 109), secondo cui le componenti reddituali si imputano nell'esercizio se risultano certe ed obiettivamente determinabili; – l'indennità suppletiva di clientela è invece componente negativa aleatoria, incerta sia nell'*an* che nel *quantum* poiché dipende interamente dal verificarsi di circostanze del tutto imprevedibili nel corso dei singoli esercizi; – per l'effetto, l'onere di specie non sarebbe deducibile per quote di accantonamento, ma per l'importo "corrisposto" all'atto del verificarsi delle condizioni contrattuali.

È questo il percorso argomentativo seguito dalla Corte di cassazione nella concreta fattispecie, nella quale è stata confermata la decisione dei giudici di merito che avevano respinto i ricorsi della società contribuente, rilevando l'indeducibilità dell'indennità suppletiva di clientela in quanto legata ad eventi futuri ed incerti, riconoscendo la deducibilità solo nell'esercizio in cui tali eventi si verificano (19).

---

regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi", ed estende la medesima disciplina agli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lett. d), ovvero alle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone.

(15) In tal senso Ris. min. 12 luglio 1980, n. 9, in Boll. trib., 1980, 1568.

(16) In Boll. trib., 1999, 501.

(17) In Boll. trib., 2001, 192.

(18) Cass. 16 maggio 2003, n. 7690, cit. e Cass. 18 novembre 2005, n. 24443, cit.

(19) Tale impostazione aveva già caratterizzato la sentenza – Cass. 24 novembre 2006, n. 24973 cit. –, secondo cui "la opposta tesi della deducibilità non considera che l'art. 70 Tuir (ora 105) consente la deducibilità soltanto delle quote maturate nell'eserci-



Nonostante tali indirizzi sussisteva un diverso orientamento meritevole della medesima considerazione.

Invero, con una nota sentenza del 2003 la Corte di cassazione (20), aveva affermato la riconducibilità degli accantonamenti di specie nell'ambito di applicazione dell'allora art. 70, comma 3, del Tuir. La Corte aveva inoltre osservato come, per il riconoscimento della deducibilità, non rilevasse la natura aleatoria dell'indennità, potendo tale circostanza incidere al più sul *quantum* deducibile, da determinare sulla base di idonei criteri statistici che tenessero conto delle probabilità di cessazione del rapporto di agenzia per fatto imputabile all'agente.

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità era risultato tanto pregnante da essere accolto con favore nella stessa prassi amministrativa.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate (21), subito dopo tale arresto giurisprudenziale aveva assunto una posizione netta sulla problematica, osservando che: "– l'art. 105, comma 4, Tuir, ha equiparato, sotto il profilo sostanziale, il trattamento relativo alla cessazione del rapporto di agenzia con il trattamento di fine rapporto di lavoro dipendente, superando così l'esigenza di qualsiasi ulteriore indagine di natura civilistica; – i contratti collettivi di categoria, nel dare attuazione all'art. 1751 c.c., hanno individuato le tre tipologie di indennità (di risoluzione del rapporto, suppletiva di clientela e meritocratica); – l'art. 105, comma 4, e l'art. 17, lett. d), Tuir, hanno attribuito alle suddette tre tipologie di indennità un trattamento tributario omogeneo sia ai fini della tassazione separata, sia ai fini dell'accantonamento".

Pertanto, in merito alla deducibilità dell'accantonamento non assu-

---

zio e che l'indennità in questione, diversamente da quella di fine rapporto – in ordine alla quale la cessazione del rapporto costituisce solo una condizione di esigibilità del relativo trattamento – non matura affatto in costanza di rapporto di lavoro perché il relativo diritto trova la propria fonte genetica soltanto nella eventuale illegittimità (per non imputabilità all'agente o rappresentante della causa dello stesso) dello scioglimento del rapporto di agenzia". Prosegue, ancora la Corte, evidenziando che "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 ma, soprattutto, nell'*an debeatur*)" determinerebbe la sottrazione di materia imponibile per la parte di accantonamento che non sarà mai utilizzato per corrispondere l'indennità suppletiva e si sostanzierebbe in una "inammissibile forma di assicurazione del rischio dato dall'eventuale verificarsi della specifica fattispecie unicamente in presenza della quale la contrattazione collettiva prevede l'erogazione dell'indennità *de qua agitur*".

(20) Cass. 27 giugno 2003, n. 10221, in Boll. trib., 2003, 1514.

(21) Ris. min. 9 aprile 2004, n. 59/E, in [www.finanze.it](http://www.finanze.it)



me rilevanza la ipotetica natura aleatoria dell'indennità suppletiva di clientela.

È chiaro che l'incertezza interpretativa generata dall'evidente contrasto in giurisprudenza e nella prassi ministeriale ha creato non poche difficoltà in tema di tutela dell'affidamento (v. *infra* par. 4).

Tuttavia, il tema centrale è stato quello della certezza e della obiettiva determinabilità.

**3. Segue. Il dibattito sui requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità.** - Nei primi anni della riforma tributaria degli anni '70, il requisito della certezza e della obiettiva determinabilità era stato inteso in termini alquanto rigidi.

Come affermato da autorevole dottrina "l'obbligo di conformare il reddito di impresa a corretti principi economici costituisce un criterio inderogabile, al cui rispetto scrupoloso il "delegato" non poteva sottrarsi, pena l'illegittimità costituzionale delle norme codificate in violazione di detto criterio ..." (22). Invero l'art. 2, n. 16) della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, prevedeva "la determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo". Per cui in tale contesto, ogni interpretazione volta a valorizzare la portata della norma sulla certezza ed obiettiva determinabilità delle componenti reddituali, spingendola oltre la semplice regola dell'effettività, dovrebbe essere criticamente stigmatizzata sul piano della legittimità costituzionale (23).

---

(22) Su tali profili si rinvia a: FALSITTA, *La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 191 ss.; TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 239 ss. secondo cui "... il concetto della certezza nell'esistenza viene spesso ritenuto sinonimo di quello della definitività degli effetti giuridici connessi al componente reddituale, specie con riferimento alla deducibilità di componenti negativi di reddito. Tale assunto ... deve ritenersi fondamentalmente inesatto... Infatti, definitività significa immodificabilità ed irreversibilità di un dato evento, designa, cioè, uno stato non più suscettivo di variazioni, ipotesi dunque del tutto diversa da quella dell'esistenza certa, che non comporta certamente alcun vincolo di immodificabilità futura"; PANSIERI, *Evoluzione del principio di competenza e sue differenti interpretazioni*, in questa Rivista, 1992, II, 265.

(23) Per ulteriori approfondimenti si rinvia a DEL FEDERICO, *Per una concezione restrittiva della regola sulla certezza ed obiettiva determinabilità delle componenti reddituali*, in *Rass. trib.*, 1998, 1093 secondo cui "i rilievi critici si stemperano ove la regola della certezza ed obiettiva determinabilità sia concepita restrittivamente, come espressio-



Viceversa, l'amministrazione finanziaria, con riferimento alle differenze di cambio negative derivanti dalla valutazione al cambio di fine esercizio dei debiti in valuta, ne aveva negato deducibilità ai fini del reddito d'impresa, asserendo che la certezza e la determinabilità obiettiva si sarebbero verificate soltanto al momento dell'effettivo pagamento del debito (24) (riducendo quindi i suddetti requisiti al puro e semplice fenomeno dell'erogazione per cassa).

Successivamente la posizione della prassi è diventata più elastica, dando rilevanza al principio di competenza inteso in senso più strettamente civilistico (25).

Anche in giurisprudenza non vi è uniformità di indirizzo (26). A seguito delle oscillazioni della prassi si è delineato un orientamento giurisprudenziale che ha ritenuto determinabile il costo, di cui già si conoscono esattamente l'importo o le modalità di determinazione, in quanto obiettivamente accertato, o desumibile da documenti formali, negando così che il concetto di certezza e determinabilità del costo possa essere equiparato a quello della sua prevedibilità (27).

Parte della dottrina considera la norma sulla competenza funzionale

---

ne dell'effettività della componente reddituale, e quindi come limite alla deducibilità di quei costi meramente prevedibili ed eventuali, che invece secondo i prudenziali criteri civilistici debbono entrare nella determinazione del risultato di esercizio. E d'altro canto in tali casi è la stessa normativa civilistica a non recepire il principio aziendalistico della correlazione tra costi e ricavi, tendendo a posticipare l'imputazione dei ricavi e ad anticipare quella dei costi. È quindi evidente che limitando l'operatività della regola sulla certezza ed obiettiva determinabilità a tali casi limite si ripristina quella correlazione tra costi e ricavi che tendenzialmente assicura la tassazione del reddito effettivo e quindi il rispetto del principio di capacità contributiva".

(24) Ris. min., 2 agosto 1976, n. 9/942; Ris. min., 28 dicembre 1976, n. 9/1927; Ris. min., 20 aprile 1979, n. 9/260, tutte in banca dati fisconline.

(25) Ris. min., 22 novembre 1978, n. 9/951 e Ris. min., 11 marzo 1981, n. 9/375, in banca dati fisconline.

(26) Si passa, infatti, dalla individuazione della competenza fiscale degli sconti "mutualistici" a carico delle aziende farmaceutiche sulla base di calcoli probabilistici ancorati a dati di esercizi passati (Comm. trib. centr., 13 luglio 1991, n. 5459, in questa Rivista, 1992, II, 263), alla negazione di tali criteri in presenza di costi per inserzioni pubblicitarie e per riparazioni di macchine d'ufficio per i quali, nell'esercizio in cui il servizio era stato prestato, potevano essere calcolati con esattezza i relativi corrispettivi, in tal senso v.: Comm. trib. centr., 10 giugno 1983, n. 1267, in Boll. trib., 1983, 1885; Cass., 18 giugno 2003, n. 9756, in Rass. trib., 2004, 251.

(27) Cass., 21 aprile 1997, n. 3401, in Rass. trib., 1998, 1090 ss., con nota di DEL FEDERICO, *Per una concezione restrittiva della regola sulla certezza ed obiettiva determinabilità delle componenti reddituali*, cit., 1098.



all'esigenza di certezza del rapporto tributario (28), ma per la verità tutti i criteri di imputazione temporale del reddito rispondono in primo luogo ad esigenze tecniche e di sostanziale correlazione tra componenti positive e componenti negative.

Comunque sia è ragionevole ritenere che non possano rilevare ai fini del reddito d'impresa elementi reddituali quantificati in base a mere stime soggettive oppure a calcoli probabilistici. Pertanto l'obiettivo di determinabilità sussiste quando al termine dell'esercizio si sono verificati gli elementi per calcolare, con precisione, la componente reddituale, anche se l'erogazione non è ancora avvenuta.

In sostanza non si può ritenere che ciò di cui non si ha ancora notizia alla fine del periodo d'imposta equivalga all'incertezza dell'*an* e del *quantum*. "Anche tali requisiti devono verificarsi entro il termine dell'esercizio ma possono essere benissimo conosciuti dopo tale data. Non si può affermare che finché l'impresa non viene a conoscenza dell'evento da rilevare, certezza ed oggettiva determinazione mancano. ... Certezza e oggettiva determinazione si riferiscono, infatti, al momento in cui l'operazione da registrare si verifica e non al momento in cui l'impresa ne ha avuto conoscenza" (29).

Altra parte della dottrina ritiene, invece, che il criterio della determinabilità oggettiva, consista – secondo una logica aziendalistica – nella possibilità di stimare in modo ragionevole la componente reddituale, in quanto la legge delega per la riforma tributaria aveva abbracciato senza deroghe il principio della competenza economica (30) (v. *retro*).

Tornando alla problematica in esame circa l'accantonamento dell'in-

---

(28) Sull'esigenza di assicurare la certezza del rapporto tributario nell'ambito del reddito d'impresa v.: ZIZZO, *Regole generali della determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 484 ss.; CROVATO, *Principio di competenza e fatti verificatisi nell'esercizio, ma conosciuti dopo*, in *Rass. trib.*, 1994, 39; Id., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, 140 ss.; CROVATO - LUPI, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 167; VALACCA, *Determinabilità oggettiva dei componenti di reddito*, nota a Cass. 4 aprile 2007, n. 10988, in *Rass. trib.*, 2007, 1238 ss.

(29) In tal senso CROVATO - LUPI, *Il reddito d'impresa*, cit., 214.

(30) Su tali aspetti v.: LUNELLI, *Nuovi orientamenti sul principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa imponibile*, in *Boll. trib.*, 1982, 1176; NANULA, *Il problema della deducibilità dei costi incerti nella tassazione del reddito d'impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, 356; CARACCIOLI - GALEOTTI FLORI - TANINI, *Il reddito d'impresa nei tributi diretti*, Padova, 1990, 29-30; DEL FEDERICO, *Per una concezione restrittiva della regola sulla certezza ed oggettiva determinabilità delle componenti reddituale*, cit., 1093.



dennità suppletiva di clientela anche la dottrina, così come la prassi e la giurisprudenza, risulta variegata.

Coloro che aderiscono alla tesi della indeducibilità per accantonamento evidenziano come l'indennità suppletiva di clientela non rientri nel novero degli accantonamenti deducibili – che costituiscono un elenco tassativo non suscettibile di ampliamento – e ritengono, dunque, che tale indennità sia deducibile sulla base delle previsioni dell'art. 109 Tuir e cioè al momento in cui l'indennità diviene esigibile (31).

Sostengono la tesi contraria altri Autori, i quali rilevano come: – i fatti imputabili all'agente, che lo privano del diritto all'indennità, si riducono ad ipotesi di scarsa rilevanza – trattandosi di accantonamento, per sua natura relativa a poste future ed incerte –, il riferimento al principio di certezza ex art. 109, Tuir, deve necessariamente subire un temperamento se non nell'*an* per lo meno nel *quantum*; – il rinvio all'art. 17 operato dall'art. 105, comma 4, Tuir, non può che portare a ricomprendere nel novero degli accantonamenti deducibili per competenza, indistintamente tutte le indennità dovute per la cessazione dei rapporti di agenzia (32).

La tesi dell'ineducibilità per accantonamento porta, in sede di determinazione del reddito d'esercizio, a rilevare una differenza fra risultato di bilancio e reddito imponibile, pari all'importo dell'indennità suppletiva di clientela civilisticamente accantonata (ma fiscalmente da recuperare con variazione in aumento). Quest'ultima costituisce infatti una componente negativa del bilancio civilistico mentre, fiscalmente, la sua deducibilità viene rinviata, in attesa che si verifichi il presupposto di esigibilità.

Il primo profilo di criticità della posizione assunta dalla Cassazione consiste nella affermazione secondo cui l'indennità suppletiva non maturerebbe nel corso del rapporto di agenzia.

Non appare chiaro quale sia il fondamento sul quale poggia tale con-

(31) Tale orientamento è sostenuto da P. RUSSO, *Accantonamento al fondo per indennità suppletiva di clientela: una diversa tesi (ineducibilità)*, in *Fisco* 2003, 79.

(32) VALACCA, *Brevi osservazioni in tema di deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela relativa ai rapporti di agenzia*, in *Boll. trib.*, 1990, 651; Id., *Deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela*, in *Corr. trib.*, 1996, 1630; MAZZARELLI, *Accantonamento al fondo per indennità di clientela dovuta agli agenti persone fisiche*, in *Corr. trib.*, 1998, 1885; BAGAROTTO, *La deducibilità dell'accantonamento per indennità suppletive di clientela*, in *Fisco*, 2002, 5740; BOCCALATTE - TOMASSINI, *Sulla deducibilità degli accantonamenti relativi all'indennità suppletiva di clientela*, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 891.



siderazione: come osservato, infatti, anche dall'Assonime (33), la normativa di riferimento prevede espressamente che l'indennità suppletiva debba essere calcolata annualmente sull'ammontare globale delle provvigioni e, pertanto, il soggetto preponente è perfettamente in grado di quantificare la quota annuale da "portare" ad accantonamento. Peraltro, il fatto che anno per anno maturi in capo all'agente il diritto su di una quota di indennità, anche se solamente "virtuale" (sotto il profilo della effettiva erogazione), è perfettamente in linea con la nuova *ratio* meritocratica dell'istituto in esame, volto a premiare gli agenti più virtuosi: ciò a prescindere dalla effettiva erogazione della somma maturata ed in previsione di un futuro impegno "finanziario" da parte della casa mandante. Tale assunto è ancor più sostenibile se si considera che il parametro di riferimento rimane la provvigione spettante all'agente, elemento essenziale per valutare le capacità produttive di quest'ultimo in relazione alla quale viene, peraltro, commisurata l'indennità suppletiva ed, a maggior ragione, quella meritocratica.

Il fatto che l'indennità suppletiva maturi di anno in anno è, altresì, rafforzata dalla circostanza per cui il diritto alla erogazione della stessa è sempre esercitabile dall'agente nel caso di recesso per invalidità permanente od in seguito al conseguimento della pensione di vecchiaia.

Sembra, pertanto, che il Supremo Collegio abbia eccessivamente svalutato il profilo della scissione temporale tra il momento in cui un determinato diritto viene ad esistenza (cioè matura) e quello successivo di effettivo esercizio del medesimo o, comunque, di produzione degli effetti.

*4. La tutela del legittimo affidamento.* - L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 6 luglio 2007, n. 42, ha fornito ai contribuenti le "istruzioni operative" sulla base delle recenti pronunce della Cassazione (34), senza giustificare ed elaborare una soluzione interpretativa diversa da quella assunta in precedenza, ma limitandosi a recepire il nuovo orientamento giurisprudenziale, ritenendolo "consolidato".

I contribuenti vengono invitati ad emendare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, attivandosi, a norma dell'art. 2, comma 8, DPR 22 luglio 1998, n. 322, "entro ... il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria",

(33) Circ. min. 18 luglio 2007, n. 41.

(34) Il riferimento è sia alla sentenza in commento, sia alla sentenza Cass. n. 24973/2006.



ovvero, laddove possibile, avvalendosi, ex art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, “del ravvedimento operoso entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale la violazione, l’errore o l’omissione si sono verificati”.

Viene poi chiarito che in virtù degli artt. 6, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e 10, legge 27 luglio 2000, n. 212 (35), non potranno comunque trovare applicazione le sanzioni e gli interessi moratori “nei confronti dei contribuenti che si siano conformati alla Risoluzione n. 59/E del 9 aprile, 2004, ovviamente per comportamenti successivi alla data della Risoluzione”.

Tuttavia la logica di fondo di questa circolare risulta alquanto sorprendente laddove recupera una risalente concezione dei rapporti con i contribuenti: l’Agenzia si arroga di stabilire ciò che è certo e ciò che è incerto, e quindi nella sostanza promuove un “ritorno al passato” circa i comportamenti che il contribuente deve assumere per evitare l’irrogazione delle sanzioni.

Più in particolare, l’Agenzia ritiene ormai superato non solo il precedente orientamento (della prassi e della giurisprudenza), ma anche lo stato di oggettiva incertezza del regime fiscale applicabile all’indennità suppletiva di clientela, giungendo a condizionare in modo alquanto arbitrario il regime di tutela dell’affidamento ed il sistema delle esimenti. Invero, prima si ammette l’inapplicabilità delle sanzioni nei confronti dei contribuenti che si siano conformati alla Risoluzione del 2004, ma poi si afferma che “gli uffici procederanno a disapplicare le sanzioni e gli interessi ... a condizione che il contribuente, uniformandosi alle indicazioni fornite ... abbia rettificato le dichiarazioni ... entro il prossimo termine di presentazione ... ovvero prima che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento”; ciò in quanto “occorre tutelare l’affidamento e la buona fede del contribuente che abbia inteso adeguarsi – con i rimedi di cui dispone – all’orientamento della Corte di cassazione, ormai pacifico e fatto proprio dall’amministrazione finanziaria”.

---

(35) In merito si rinvia a: DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001, 147 ss.; LOGOZZO, *L’ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 219 ss.; DEL FEDERICO, *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in *Rass. trib.*, 2003, 855; Id., *Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario*, in *AA.VV.*, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004, 33; MELONCELLI, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in *AA.VV.*, *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi - A. Fedele, Milano, 2005, 530 ss.



Queste limitazioni della tutela dell'affidamento e dell'esimente dell'obiettiva incertezza risultano arbitrarie, soprattutto sotto il profilo della disciplina statutaria (36).

In sostanza, l'Agenzia ritiene che non debba più essere tutelato l'affidamento del contribuente rispetto al precedente orientamento ministeriale, nonostante l'art. 10 dello Statuto disponga che l'inapplicabilità delle sanzioni consegua al mero conformarsi alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria "ancorché successivamente modificate" (37).

Sotto un profilo generale, la normativa statutaria costituisce deroga al regime generale delle sanzioni, stanti i meritevoli interessi in gioco, in quanto si può sostenere che l'esclusione della punibilità in questi casi derivi semplicemente dalla manifestazione interpretativa dell'amministrazione finanziaria in una circolare o altro, indipendentemente dall'oggettiva incertezza della norma applicata (38).

Si noti che l'art. 10 dello Statuto è a fondamento di tesi che implicano la rilevanza dell'affidamento non solo sotto il profilo sanzionatorio, ma anche sotto quello dell'imposizione, la quale verrebbe esclusa (in sede di avviso di accertamento) ove il contribuente si sia conformato all'orientamento ministeriale (39).

---

(36) Su tali questioni v. NUSSI, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1380, secondo cui il ragionamento dell'Agenzia va censurato anche in relazione alla disciplina delle sanzioni tributarie e della dichiarazione tributaria.

(37) La tutela dell'affidamento costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento (desumibile dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.) che ha trovato esplicitazione nello Statuto, ma vige ed opera a prescindere dalle norme che lo contemplano. La valenza di tale principio è stata ribadita prima dalla giurisprudenza di merito (Comm. trib. prov. di Ferrara, 18 settembre 2006, n. 105, in *Giust. trib.*, 2007, 61) e poi dalla Suprema Corte nelle sentenze 6 ottobre 2006, n. 21513, in questa *Rivista*, 2007, II, 271, e 29 agosto 2007, n. 18218, in *www.finanze.it*. Per la dottrina favorevole a tale impostazione oltre alle segnalazioni di cui alla precedente nota 35, v.: DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2002, 459 ss.; TURCHI, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in questa *Rivista*, 2003, I, 769 ss.; F. AMATUCCI, *La tutela dell'affidamento e il diritto di difesa a sostegno della irretroattività delle nuove norme sulle indagini finanziarie*, in *Fisco*, 2006, 6793.

(38) Come l'obiettiva incertezza della norma può sussistere indipendentemente dall'interpretazione esposta in una circolare, così l'affidamento del contribuente può emergere a prescindere dall'incertezza interpretativa. Per gli approfondimenti v.: DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, cit., 147 ss.; LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., 219 ss.; TURCHI, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi*, cit.

(39) Su tali questioni si rinvia a: MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento*



La posizione assunta dall'Agencia è fuorviante anche sotto il profilo del principio generale della irretroattività delle disposizioni tributarie, espressione del fondamentale principio della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento.

Pertanto il nuovo corso interpretativo affermato dalla Circolare n. 42/2007 non può che trovare applicazione per i periodi d'imposta successivi, ovvero a partire dal periodo d'imposta 2007 (dichiarazioni 2008).

Invero i principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento non tollerano "manipolazioni" amministrative, in quanto costituiscono valori costituzionali e principi fondamentali immanenti alla nostra Costituzione ed all'ordinamento comunitario, oggi inequivocabilmente codificati nello Statuto del contribuente.

In particolare, in ossequio al generale principio della certezza del diritto, l'interpretazione retroattiva trova un limite insuperabile nella cosiddetta "tutela del legittimo affidamento" e della buona fede del contribuente (40).

La Corte di Giustizia (41) in diverse occasioni ha ribadito che la re-

---

*e buona fede*, in Rass. trib., 2001, 1275; Id., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in Dir. prat. trib., 2005, I, 1007 ss.; in giurisprudenza: Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, in Rass. trib., 2003, 795 con nota di STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*; Comm. trib. prov. di Ferrara, 18 settembre 2006, n. 105, cit.; Cass. 6 ottobre 2006, n. 21513 cit., con nota di TRIVELLIN, *Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni della soluzione adottata*.

(40) Come osserva una attenta dottrina, "la tutela di un affidamento legittimo si configura come uno degli aspetti del più ampio principio della certezza del diritto, ben noto agli ordinamenti nazionali, che racchiuderebbe in sé numerosi sottoconcetti tra i quali ... la protezione dell'affidamento, il principio di irretroattività e quello della tutela dei diritti quesiti. Se il primo esprime la generale esigenza che il diritto sia certo e prevedibile, gli altri, in una dimensione di maggiore concretezza, guardano alle conseguenze che uno stato di incertezza e di imprevedibilità giuridica può produrre sulle posizioni soggettive degli individui. Proprio questa sollecitudine per la protezione delle situazioni giuridiche soggettive ha guidato la Corte nella costruzione del principio, che lo ha rivestito di caratteri propri in armonia con il sistema comunitario" (così LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1999, 154-155).

(41) Uno dei primi interventi della Corte nei quali il principio trovò espressa menzione – e non, solamente, implicite "ammissioni" – fu il caso *Töpfer* (Corte di Giustizia Ce, 3 maggio 1978, causa C-112/77, in Racc., 1019) nel quale si legge che "il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario".



troattività di una modifica normativa o, come nel caso di specie, di un sostanziale mutamento interpretativo, è subordinata alla prevedibilità, non riferibile a rapporti giuridici esauriti, ed al fatto che il contribuente abbia agito secondo buona fede. I giudici comunitari hanno inoltre affermato che la certezza del diritto si impone con particolare rigore quando si tratta di una normativa idonea a comportare un aggravio di oneri finanziari, cosicché i cittadini devono essere in grado di conoscere con esattezza tutti gli obblighi normativi che incombono su di loro (42).

Pertanto, alla luce del nuovo corso della prassi, se da un lato, appare del tutto indiscussa l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi nei confronti dei contribuenti che avevano fatto affidamento sulla pregressa interpretazione, dall'altro bisogna valutare cosa accade in ordine al recupero del tributo.

Sul punto occorre segnalare che, secondo un significativo orientamento giurisprudenziale (43), la tutela dell'affidamento del contribuente avrebbe una portata espansiva non limitata all'art. 10, comma 2, dello Statuto, ma estesa alle diverse ipotesi di legittimo affidamento e tale da ricomprendere in ogni caso anche la inesigibilità del tributo, oltre che l'inapplicabilità di sanzioni ed interessi.

Tale orientamento attribuisce quindi, ai principi contenuti nello Statuto la natura di criteri interpretativi ed applicativi di tutta la legislazione tributaria.

Pertanto le limitazioni della tutela dell'affidamento e dell'esimente dell'obiettiva incertezza poste dalla Circolare n. 42/2007 risultano palesemente prive di pregio giuridico e vanno disattese.

---

Tra le tante sentenze successive v.: Corte di Giustizia Ce, 25 gennaio 1979, causa C-98/78, *Racke*, in Racc., I-69; Corte di Giustizia Ce, 21 settembre 1983, causa C-205/82, *Deutsche Milchkontor Gmb*, in Racc., I-2633; Corte di Giustizia Ce, 30 novembre 1983, causa C-235/82, *San Carlo*, in Racc., I-3949; Corte di Giustizia Ce, 15 gennaio 1996, causa C-63/93, *Fintam Duff*, in Racc., I-569; Corte di Giustizia Ce, 3 dicembre 1998, causa C-381/97, *Belgocodex*, in Racc., I-8153; Corte di Giustizia Ce, 19 settembre 2000, causa C-177/99 e C-181/99, *Ampafrance and Sanofi*, in Racc., I-7013. Tra le pronunce che riguardano direttamente la materia tributaria si ricorda Corte di Giustizia Ce, 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Grundstückgemeinschaft*, in Racc., I-1828.

(42) In tal senso Corte di Giustizia Ce, 15 dicembre 1987, causa C-326/85, *Paesi Bassi/Commissione*, in Racc., 5091.

(43) Cass. 10 dicembre 2002, n. 17576, in Foro it., 2003, II, 1104. Aderiscono a tale orientamento: DE MITA, *Contribuenti da tutelare se c'è la buona fede*, in Il Sole-24 Ore, 16 novembre 2000, 21; RAINOLDI, *La lunga marcia della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in Dir. prat. trib., 2003, 1007; GRIPPA SALVETTI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in Rass. trib., 2004, 1719; v. altresì retro nota 39.



Per i comportamenti pregressi l'affidamento incolpevole dei contribuenti nell'orientamento della giurisprudenza e della prassi amministrativa, e segnatamente nella Circolare n. 59/2004, potrebbe indurre a ritenere inesigibile anche l'ipotetico recupero del tributo, ma i profili di incertezza restano notevoli e sul piano sostanziale la partita non può affatto ritenersi chiusa, giacché la soluzione oggi accolta è da ritenersi errata (v. *infra*).

Ovviamente i contribuenti potranno avvalersi delle procedure di integrazione della dichiarazione (art. 2, DPR n. 322/1998) o di ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), secondo il consueto regime e con i normali effetti.

*5. Il riferimento ai requisiti della certezza ed obiettiva determinabilità è inconferente: la soluzione è data dall'art. 105, comma 4, Tuir.* - Per quanto riguarda la tutela dell'affidamento, sono stati analizzati i diversi profili di criticità che connotano la Circolare n. 42/2007, preme tuttavia, concludere, tornando al merito.

Come già intuito dalla Circolare n. 59/2004 il problema della deducibilità per accantonamento dell'indennità suppletiva è da ritenersi risolto in ragione del rinvio operato dall'art. 105, comma 4, Tuir, all'art. 17, lett. d), Tuir, il quale fa indistintamente riferimento alle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia ai fini della loro tassazione separata.

Deve ritenersi che la previsione di cui all'art. 17, comma 1, lett. d), Tuir, sia tale da ricomprendere tutte le tipologie di indennità riconducibili alla cessazione di rapporti di agenzia (44). Qualche Autore (45), sostiene che le indennità previste dall'art. 17, comma 1, lett. d), Tuir, siano solo quelle relative alla risoluzione del rapporto, il che porterebbe ad escludere per le altre tipologie di indennità la tassazione separata, cosa invece pacifica.

Del resto, proprio per risolvere alla radice ogni incertezza il Legislatore è intervenuto sull'originario testo del DPR n. 597/1973, in occasione dell'emanazione del Tuir allorché ha inserito il comma 4 dell'art.

---

(44) Si ritiene che siano ricomprese nell'ambito delle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia non solo quelle percepite ex art. 1751 c.c., ma anche l'indennità di mancato preavviso e l'indennità suppletiva di clientela prevista dagli artt. 8 e 10 dell'accordo economico collettivo 18 dicembre 1974 (in tal senso Ris. min., 21 maggio 1976, n. 8/931), nonché ex art. 17, comma 1, lett. c), d) ed f), Tuir, (LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2007, 437).

(45) P. RUSSO, *Accantonamento al fondo per indennità suppletiva di clientela*, cit., 84.



70 (ora 105) secondo cui “le disposizioni 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)”.

In sostanza l’indennità suppletiva è deducibile per accantonamento non in virtù dei principi generali in materia di reddito d’impresa, ma in virtù della specifica previsione dell’art. 105, comma 4, Tuir, che appunto, mediante il rinvio all’art. 17, comma 1, lett. c), d) ed f), Tuir, consente l’accantonamento anche per l’indennità suppletiva.

Pertanto risulta inconferente il richiamo ai requisiti della certezza ed obiettiva determinabilità sui quali si fonda la sentenza in rassegna.

Ed invero, parlare di certezza ed obiettiva determinabilità in materia di accantonamenti non ha molto senso giacché gli accantonamenti per loro natura rispondono a costi futuri ed incerti. Sussistendo la certezza e l’obiettiva determinabilità, tali costi andrebbero imputati specificamente all’esercizio di competenza, prescindendo del tutto dalla tecnica dell’accantonamento.

Ovviamente è ben noto che gli accantonamenti per quiescenza e previdenza al di là del *nomen iuris* costituiscono, in realtà, passività certe se pur non esigibili dal dipendente fino alla cessazione del rapporto di lavoro, per cui trattasi di accantonamenti *sui generis* (46).

Tuttavia rispetto alle indennità ed agli accantonamenti di cui ai commi 1 e 2 dell’art. 105, Tuir, l’accantonamento relativo alle indennità per cessazione dei rapporti di agenzia, di cui allo stesso art. 105, comma 4, Tuir, torna a rivestire il carattere di accantonamento in senso stretto, proprio in ragione dell’aleatorietà che caratterizza più o meno intensamente tutte e tre le tipologie di indennità per cessazione dei rapporti di agenzia. Ed invero, per l’indennità suppletiva e per la meritocratica, l’aleatorietà è palese, ma essa caratterizza anche (sia pure con intensità di diverso grado) la normale indennità di risoluzione del rapporto, giacché, come è noto “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” (47).

Orbene, risulta chiaro che tutte e tre le indennità di fine rapporto di agenzia sono caratterizzate da una certa aleatorietà.

Secondo la più rigida interpretazione dei criteri della certezza ed

---

(46) Su tali profili si rinvia a MARTELLI, *Accantonamenti di quiescenza e previdenza*, cit., 899.

(47) Art. 12, Aec 26 giugno 2002.



obiettiva determinabilità, per tutte tali indennità non sarebbe quindi consentita la deduzione se non al momento della cessazione del rapporto di agenzia. È quindi evidente la logica che ha ispirato l'innovazione introdotta con l'emanazione del Tuir: l'art. 70, comma 4, Tuir, (ora 105) nel rinviare all'art. 17, lett. d), Tuir, ha inteso consentire la deducibilità per accantonamento in relazione a tutte le tipologie di indennità di cessazione dei rapporti di agenzia, quand'anche per ciascuna di esse sussistano variegati gradi di aleatorietà. Ciò nella normale logica della tecnica degli accantonamenti che per tali indennità, a differenza di quelle di cui al comma 1, fa riferimento a passività non del tutto certe ma più o meno probabili.

Di tali argomentazioni e dello stretto collegamento tra l'art. 105 e l'art. 17 Tuir, non vi è traccia alcuna nella sentenza in esame, né tanto meno nelle analoghe risalenti, per cui è auspicabile un meditato intervento delle Sezioni Unite.

CATERINA VERRIGNI