

**VideoFisco**  
**16 febbraio 2011**

**Bilancio (1<sup>a</sup> parte)**

**Relatori: Giovanni Saccenti e Andrea Scaini**

SEGNALAZIONI E ASSISTENZA:

T. 0376.775130 - F. 0376.770151 – [servizioclienti@gruppocastelli.com](mailto:servizioclienti@gruppocastelli.com)

1

***Gli aspetti preparatori del Bilancio***

- *Le procedure necessarie alla predisposizione ed approvazione del bilancio d'esercizio*
- *La gestione dei beni strumentali interamente ammortizzabili e non e le procedure di ammortamento dei beni materiali ed immateriali nella disciplina fiscale e civilistica*
- *Il contratto di leasing*

***A cura di Giovanni Saccenti***

2

## Procedure di predisposizione al bilancio

- Redazione progetto di bilancio: tempistiche
- Relazione sulla gestione
- Relazione del Collegio Sindacale
- Relazione Revisore contabile
- Deposito del progetto di Bilancio

3

## Procedure di approvazione del bilancio

- Procedura di convocazione: tempistiche e revocabilità
- Assemblea in I ed in II convocazione
- Termine lungo per approvazione
- Deposito del Bilancio
- Formato Elettronico (XBRL)

4

## Immobilizzazioni materiali e immateriali

- Contabilizzazione ed oneri accessori
- Valore di iscrizione e criteri di valutazione
- Perdite di valore: svalutazione
- Inizio della procedura di ammortamento
- Ammortamento beni materiali: varie tipologie
- Alienazione dei cespiti: plusvalenza/minusvalenza

5

## Locazione finanziaria

- Contabilizzazione ed oneri accessori
- Presupposti deducibilità fiscale
- Inizio della procedura
- Deducibilità parziale: autovetture ed immobili
- Cessione del contratto: sopravvenienza
- Lease-back: tassazione della plusvalenza
- Fiscalità latente

6

## ***Alcuni aspetti controversi nel passaggio da risultato d'esercizio a imponibile fiscale nelle sentenze della Cassazione e nei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate***

- *Il rispetto del principio di competenza e gli effetti degli accertamenti*
- *L'inversione dell'onus probandi per l'inerenza dei costi*
- *Indennità suppletiva di clientela agenti*
- *Compensi amministratori*
- *Perdite su crediti*
- *Rapporti con i paesi black list, transfer pricing e accenni alle CFC*

***A cura di Andrea Scaini***

7

## **Onere della prova per l'inerenza dei costi**

### ***DOCUMENTAZIONE DELL'INERENZA***

#### ***Cassazione Sezione Civile Ordinanza n. 19489 del 13 Settembre 2010***

Il primo motivo di ricorso, con il quale si denuncia la violazione del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 109, nn. 4 e 5, chiedendo a questa Corte "se, in presenza di un avviso d'accertamento del reddito di una società a r.l., con cui l'Ufficio tributario disconosca la deducibilità di determinati costi dal reddito d'impresa, non avendo la parte fornito alcun elemento utile alla specifica delle prestazioni genericamente esposte in fattura, relative alle attività di assistenza alla clientela e ricerche di mercato, debbano essere ammessi in deduzione, DPR n. 917 del 1986, ex articolo 109, nn. 4 e 5, solo quei costi che risultino inerenti con l'attività d'impresa, cioè provengano da elementi certi e precisi e non desumibili in via meramente ipotetica", **appare manifestamente fondato (con assorbimento del secondo), sulla base del consolidato principio secondo il quale, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova circa l'esistenza ed inerenza dei componenti negativi del reddito incombe al contribuente: a tal riguardo, l'abrogazione del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 75, comma 6, ad opera del DPR 9 dicembre 1996, n. 695, articolo 5, comporta solo un ampliamento del regime di prova dei costi da parte del contribuente, prova che può essere fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili (purché costituenti elementi certi e precisi, come prescritto dall'articolo 75, comma 4), ma non certamente l'attenuazione della regola sulla ripartizione dell'onere della prova (Cass. Nn 12330 del 2001, 4218 e 18000 del 2006, 16115 del 2007, 3305 del 2009).**<sup>8</sup>

## Problematiche contabili moratoria

- **Moratoria sui prestiti/ mutui** – unica conseguenza rilevante la rideterminazione della durata del risconto pluriennale delle spese di istruttoria
- **Sospensione quota capitale del leasing mobiliare o immobiliare** – le conseguenze possono essere lette in tre modi

*Registrazione della fattura lasciando aperto il debito in conto capitale e quindi conto economico immutato rispetto al piano ante moratoria*

*Rilevazione della diminuzione del costo a conto economico "saltando" il periodo di moratoria e registrando solo la quota interessi*

*Rideterminazione della rata costante sulla base della nuova durata secondo il principio esatto della competenza temporale (soluzione suggerita)*

9

## Problematiche contabili moratoria



- **Sospensione quota capitale del leasing mobiliare o immobiliare** – le conseguenze secondo l'OIC (ristrutturazione dei debiti e informativa di bilancio)

### 5.2.1.1. Sospensione nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario

Un accordo tra il debitore e il creditore che preveda la sospensione per un determinato periodo nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario, porta ad una variazione dei termini originari del contratto **che attiene esclusivamente alla tempistica di pagamento del debito alla scadenza e al conseguenziale prolungamento della durata del contratto**. In base a quanto già detto, in tale ipotesi il debitore non dovrà rilevare **alcun utile al conto economico**.

**Le quote capitale previste dal piano di ammortamento finanziario originario interessate dalla sospensione costituiranno le quote capitale che l'impresa dovrà rimborsare al termine del periodo di sospensione.**

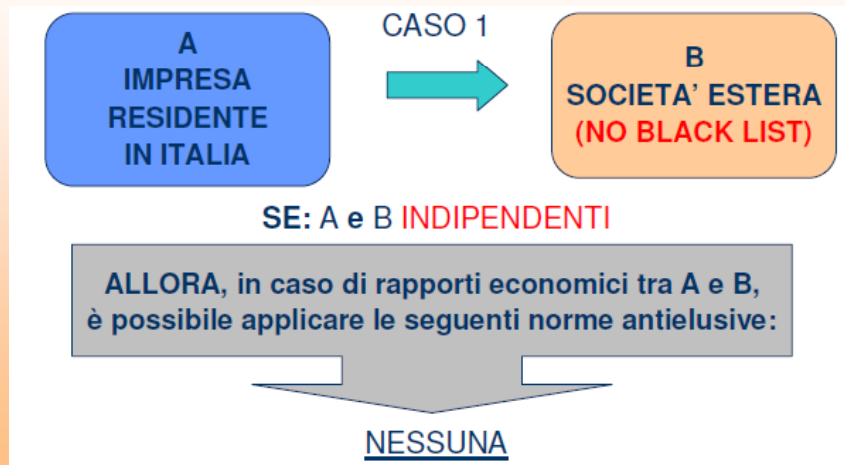
**L'accordo prevede inoltre che i canoni di leasing da corrispondere al creditore nel periodo della sospensione, da iscrivere nel conto economico alla voce B.8 Costi per godimento di beni di terzi., siano pari esclusivamente alla quota interessi calcolata sul debito residuo in essere alla data di inizio della sospensione.**

E' altresì coerentemente posticipato anche l'esercizio dell'opzione di riscatto<sup>16</sup>.

A fronte della sospensione in esame, **si deve provvedere ad una nuova rimodulazione dell'imputazione a conto economico dei canoni di leasing residui posticipati al termine del periodo di sospensione e dell'eventuale risconto iscritto a fronte del maxicanone pattuito**. La rimodulazione dei canoni residui e del maxicanone è effettuata in base al principio di competenza pro-rata temporis considerando la maggior durata del contratto.

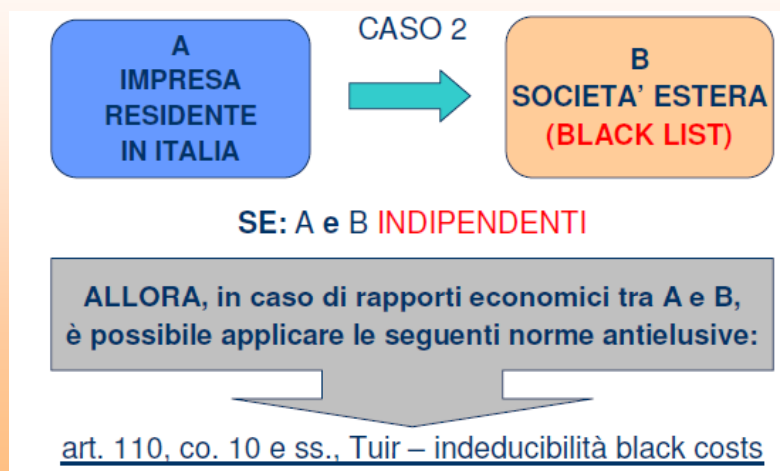
10

## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata



11

## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata



12

## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata



13

## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata

### ESEMPIO N. 4.a:



□ **ART. 167 TUIR (CFC)**. In tal caso, il Tuir (art. 110, c. 12) esclude espressamente l'applicazione dell'**ART. 110, c. 10 e ss. (indeducibilità black costs)**. D'altra parte, sebbene sia possibile, non ha neppure senso applicare l'**ART. 110, c. 7 (transfer pricing)** poiché i redditi di B saranno comunque tassati per trasparenza in Italia. (Se non si può applicare l'art. 167, allora si applicheranno i **commi 7 e 10 dell'art. 110 Tuir**, cioè il **transfer pricing** e l'**indeducibilità dei black costs**).

14

## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata

ESEMPIO N. 4.c:



□ **ART. 73, c. 5-bis (esterovestizione).** Qualora non vi siano i presupposti per l'applicazione dell'art. 73, c. 5-bis, si ricade nell'ipotesi precedente, ossia:

□ **ART. 110, Co. 10 e ss. (indeducibilità black costs)** – per i componenti negativi;

□ **ART. 110, Co. 7 (transfer pricing)** – per i componenti positivi;

15

## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata

RF30	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	,00
RF52	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	,00

Alderney (Isole del Canale), Andorra, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Bahamas, Barbados, Barbuda, Belize, Bermuda, Brunei, Cipro, Filippine, Gibilterra, Gibuti (ex Afar e Issas), Grenada, Guatemala, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Hong Kong, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Isole Vergini statunitensi, Jersey (Isole del Canale), Kiribati (ex Isole Gilbert), Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Malesia, Montserrat, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Vanuatu.

16



## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata

RF30 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	,00
RF52 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	,00

1. Sono altresì inclusi tra gli Stati e i territori di cui all'art. 1:
- 1) Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
  - 2) Emirati Arabi Uniti, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta;
  - 3) (Numero abrogato);
  - 4) Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato;
  - 4-bis) Singapore, con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

17

## Evidenza delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata

1. Le disposizioni indicate nell'art. 1 si applicano ai seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate:
- 1) Angola, con riferimento alle società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax, alle società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code;
  - 2) Antigua, con riferimento alle international business companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio di Antigua, quali quelle di cui all'International Business Corporation Act, n. 28 del 1982 e successive modifiche e integrazioni, nonché con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati, quali quelli di cui alla locale legge n. 18 del 1975, e successive modifiche e integrazioni;
  - 3) Corea del Sud, con riferimento alle società che godono delle agevolazioni previste dalla Tax Incentives Limitation Law;
  - 4) Costarica, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché con riferimento alle società esercenti attività ad alta tecnologia;
  - 5) Dominica, con riferimento alle international companies esercenti l'attività all'estero;
  - 6) Ecuador, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi;
  - 7) Giamaica, con riferimento alle società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici fiscali dell'Export Industry Encouragement Act e alle società localizzate nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act;
  - 8) Kenia, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones;
  - 9) Malta, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, quali quelle di cui al Malta Financial Services Centre Act, alle società di cui al Malta Merchant Shipping Act e alle società di cui al Malta Freeport Act;
  - 10) Mauritius, con riferimento alle società "certificate" che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off shore Companies e alle International Companies;
  - 11) Panama, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, secondo la legislazione di Panama, alle società situate nella Colon Free Zone e alle società operanti nelle Export Processing Zones;
  - 12) Portorico, con riferimento alle società esercenti attività bancarie ed alle società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993;
  - 13) Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio";
  - 14) Uruguay, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore.

18

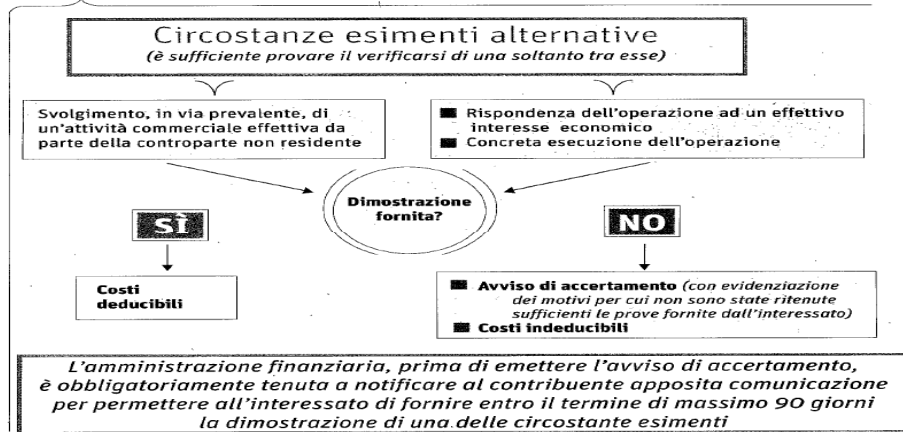
## Art. 110 commi VII, X, XI, XII e XII bis

- COSTI PROVENIENTI DAI PAESI BLACK LIST

### Il meccanismo

L'applicazione delle due esimenti alternative per la deduzione dei costi black list

#### I PASSAGGI

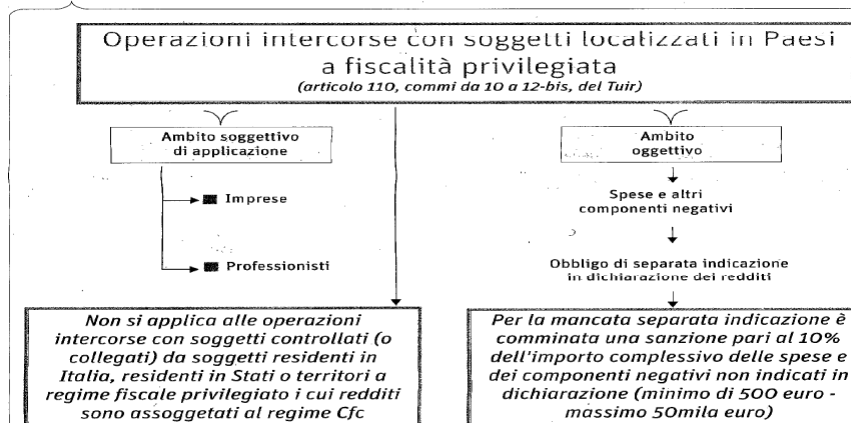


19

## Art. 110 commi VII, X, XI, XII e XII bis

- COSTI PROVENIENTI DAI PAESI BLACK LIST

### L'INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI



20

## Art. 110 commi VII, X, XI, XII e XII bis

### ▪ COSTI PROVENIENTI DAI PAESI BLACK LIST

**Cassazione Sezione Civile Sentenza n. 26298 del 29 Dicembre 2010**

La contribuente eccepisce (controricorso, pag. 20) che "L'Ufficio non ha mai contestato in primo grado la circostanza che le spese fossero state effettivamente eseguite e che corrispondessero ad un effettivo interesse economico. Né, tanto meno, ha mai fornito prova contraria sul punto".

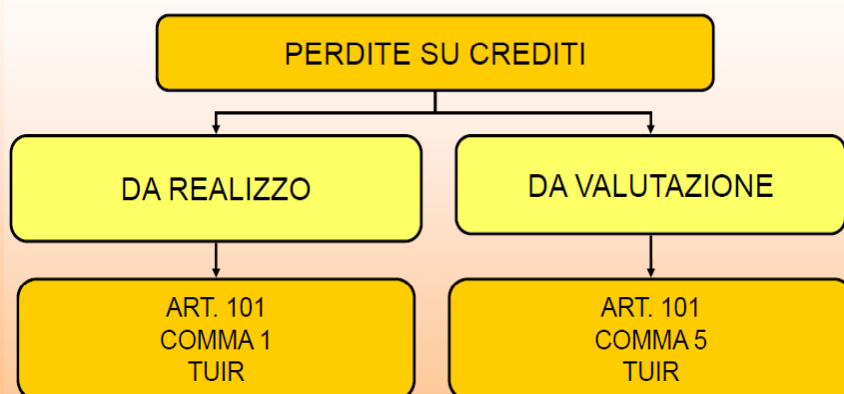
Il rilievo non ha pregio giuridico, poiché la disposizione di legge citata, nonostante le successive modifiche intervenute, è rimasta immutata quanto al fondamentale divieto di deduzione di questo genere di spese; ed al conseguente onere (peraltro positivamente sancito: "quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova") della parte privata di provare, nel proprio interesse, la sussistenza delle condizioni per cui il divieto può essere derogato.

**Pertanto, all'amministrazione finanziaria è sufficiente invocare il divieto legale di deduzione, mentre spetta al contribuente dimostrare l'esistenza delle condizioni per cui esso non sarebbe applicabile al proprio caso.**

**D'altra parte, l'onere di provare la deducibilità di un costo spetta all'impresa, secondo consolidata giurisprudenza, anche quando la deduzione non è vietata in linea di principio (Cass. nn. 3305/2009, 4218/2006, 21474/2004, 11240/2002, 16198/2001, 12330/2001, 11514/2001).**

21

## Perdite su crediti



22

## Perdite su crediti



23

## Perdite su crediti

Prospetto Crediti UNICO 2011 (vedi anche Ndc ADC n. 172)

			Valori Bilancio	Valori Fiscali
Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	R564	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	,00	,00
	R565	Perdite dell'esercizio	,00	,00
	R566	Differenza		,00
	R567	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	,00	,00
	R568	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	,00	,00
	R569	Valore dei crediti risultanti in bilancio	,00	,00


**Sentenze 16330 8/8/2005 e 12831 4/9/2002**  
**Cassazione**  
Competenza fiscale perdite su crediti da procedure

**Risoluzioni Agenzia n. 70/E del 29/2/2008 e n. 16/E del 23/1/2009**  
Deducibilità a seguito di cessione pro soluto in assenza di elementi certi e precisi

**Circolare Agenzia n. 77/E del 17/4/2000 e Risoluzione 195/E del 16 Maggio 2008 e 120/E del 05 maggio 2009**  
Facoltà di emissione di note credito di sola IVA per procedure definitive di riscossione crediti

24

## Perdite su crediti

Evento	C. c.	TUIR
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fallimento anno x</li> <li>• Conoscenza anno x</li> </ul>	Perdita anno x	Perdita anno x
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fallimento anno x</li> <li>• Conoscenza anno x + 1</li> </ul>	Perdita anno x	Perdita anno x
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fallimento anno x + 1</li> <li>• Conoscenza anno x + 1 entro C.d.A. per bilancio</li> </ul>	Perdita anno x	Perdita anno x + 1
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Irrilevante momento di conoscenza</li> <li>2. Rilevante momento di esistenza e oggettiva determinabilità</li> </ol>		

25

## Trattamento fine mandato

- Norme che ne prevedono la deduzione per competenza – Art. 105 TUIR e art. 17 comma 1 lettera c) TUIR
- Non viene stabilito dalla norma un criterio per la sua determinazione e quindi la dottrina sostiene che valgono esclusivamente gli accordi contrattuali
- Intervento della Amministrazione Finanziaria che in Fisco Oggi del 8 Giugno 2009 afferma invece che l'interpretazione sistematica delle norme del TUIR porta a ritenere che la volontà contrattuale non sia sufficiente e che l'indennità in parola sia deducibile nei limiti voluti dalla legge per il TFR dei dipendenti e quindi totale compensi lordi diviso 13,5
- Nello stesso intervento viene anche citata la Sentenza della Corte di Cassazione n. 28585 del 2008 che, ribaltando precedenti indirizzi, ha affermato che l'A.F. non può sindacare l'entità dei compensi amministratori stabiliti purchè gli stessi risultino dedotti in conformità a delibere assembleari

26

## Trattamento fine mandato

- Risoluzione 211/E del 22 Maggio 2008 – Deducibilità Trattamento Fine Mandato Amministratori ex articolo 105 TUIR – Conforme alla Norma di Comportamento n. 125 della ADC dell'Aprile 1995 - Coincidenza tra requisiti per l'ottenimento della tassazione separata e requisiti per la deducibilità per competenza.
- Requisiti per la deducibilità  
Riferimento all'Ufficio e/o carica di amministratore rientrante nel novero delle collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 50 II c. cbis) TUIR  
Diritto risultante da atto avente data certa  
Data certa dell'atto anteriore all'inizio del rapporto
- Regime fiscale e contributivo: ritenuta d'acconto del 20% (codice 1040) ed assoggettamento a contributo Gestione Separata (Nota INPS 27/7265 del 15 Marzo 2002) al momento della sua erogazione

27

## Trattamento fine mandato

- Circolare N. 10 del 16 Febbraio 2007 – Modalità per fornire data certa ad un documento da opporre alla Amministrazione Finanziaria – Per scritture private non autenticate citato espressamente l'art. 2704 e segg. del Codice civile
- Modalità per attribuire data certa
  - Formazione di atto pubblico o scrittura privata autenticata
  - Deposito documento o vidimazione di un verbale ai sensi della legge notarile
  - Registrazione documento o sua produzione presso ufficio pubblico a norma di legge
  - Timbro postale apposto sul foglio che riporta l'atto (Cassaz. 5561 del 2004)
  - Protocollazione o datazione interna che offrano garanzie di immodificabilità dei dati
  - Invio del documento ad un organismo esterno (es. organo di controllo)

28

## Trattamento fine mandato

### I.F.M. tramite polizza assicurativa

In questo caso prestare molta attenzione agli aspetti civilistici connaturati al fatto di trattenere in capo all'amministratore i rendimenti di polizza

Con versamento direttamente all'amministratore

La parte capitale è emolumento (imponibile Inps e Irpef ordinaria o separata)

Il rendimento finanziario è reddito di capitale (imponibile Inps e fiscalmente imposta sostitutiva del 12,5%)

Con versamento alla società

Il rendimento finanziario non forma reddito all'amministratore

Forma reddito alla società (ritenuta del 12,5% viene scomputata in Unico poiché è a titolo d'acconto)

29

## I compensi amministratori

### PIENA DEDUCIBILITÀ

DELIBERA  
PREVENTIVA  
ASSEMBLARE

SEMPRE NECESSARIA  
CASSAZIONE  
21933 DEL 29  
AGOSTO 2008  
Ma anche CTR  
Toscana n. 56 del  
2008 e n. 170 del 2008  
in senso contrario

INERENZA  
QUALITATIVA

SEMPRE PRESUNTA  
CASSAZIONE 24957  
DEL 10 DICEMBRE  
2010

CONTESTABILITÀ  
QUANTITATIVA

VIETATA ALLA A.F.  
CASSAZIONE 24957  
DEL 10 DICEMBRE  
2010

30

## Gli accantonamenti

- **Articolo 2424 bis III comma** Gli accantonamenti coprono perdite o debiti di natura determinata (identificata o identificabile in modo oggettivo), di esistenza certa o probabile (certi nell'an), dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare (incerti nel quantum) o la data di sopravvenienza (ovvero incerti nel quando).
- **Definizione tecnica degli accantonamenti** e precisa identificazione degli stessi è riportata al principio contabile OIC 19.
- **Definizione di debito, fondo rischi/oneri e riserva:**  
certezza di an, quantum e quando = Debito  
certezza di an ed incertezza o di quantum o di quando = Fondo Rischi/Oneri  
incertezza di an, quantum e quando = Riserva

31

## Gli accantonamenti

- **Conseguenze contabili** se la posta costituisce debito va così rilevata nel bilancio in chiusura con contropartita nei costi e spese; se la passività è probabile e suscettibile di valutazione attendibile occorre effettuare un accantonamento nel bilancio di riferimento dell'evento; se la passività è probabile ma non suscettibile di valutazione attendibile o è solo possibile occorre riportare apposita informativa solo in Nota Integrativa
- **Riflessioni sull'applicazione degli studi di settore** l'applicazione di tale normativa può portare a tali conseguenze  
congruità piena = nessuna rilevazione  
adeguamento a Gerico = Debito Certo  
non adeguamento senza fattori oggettivi e soggettivi = Fondo Rischi/Oneri  
non adeguamento con fattori oggettivi e soggettivi = Menzione in Nota Integrativa

32



## Indennità fine rapporto agenti

- **Art. 1751 Cod.civ.** così come modificato dal Dlgs.303 del 1991 (subordina la deducibilità di tutte le indennità di fine rapporto agenti a determinate condizioni)
- **Inquadramento contabile** accantonabilità ex art. 2424bis III c. C.c. , riclassificazione art. 2424 C.c. fine rapporto voce B1 Passivo, suppletiva di clientela, meritocratica Voce B3 Passivo, Principio contabile Documento OIC n. 19 del 30 Maggio 2005 Par. C.II. Firr e Par. C.V.i) per altre indennità
- **Inquadramento fiscale:** le indennità ai fini IVA sono escluse dalla base imponibile ex art. 15 l.c. 633/72; ai fini imposte dirette riferimenti in art. 105 IV c., 17 lettera d) TUIR e riferimento generale a 107 u.c. e 109 l.c. TUIR (requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità). Per l'assoggettamento a ritenute vale l'art. 25 l.c. del Dpr 600/73 (ammontare 20% - codice 1040)

33

## Indennità fine rapporto agenti

- **Circolare Ministeriale 42/E del 6 Luglio 2007** muta il precedente indirizzo esposto nella 59/E del 9 aprile 2004 (rende quindi di nuovo deducibili solo "per cassa" gli accantonamenti di fine rapporto di agenzia) sulla base delle Decisioni della Cassazione sez. Tributaria 24973 del 2006 e 1910 del 2007
- **La posizione della Agenzia** non effettua distinzioni tra le tre indennità previste dal C.c. (fine rapporto, suppletiva di clientela, meritocratica), dichiarando in toto superata l'interpretazione della deducibilità "per competenza" di tali somme
- **Obbligo di regolarizzazione:** l'Agenzia concede la non sanzionabilità e la non applicazione degli interessi ex. Art. 10 comma 2 della legge 212/2000 unicamente a coloro che utilizzeranno l'art. 2 comma 8 della 322/1998 (emendabilità della dichiarazione), ovvero il ravvedimento operoso ex art. 13 Dlgs. 472/97 (dichiarazione integrativa) (la circolare addirittura fissava un termine nella scadenza dell'attuale modello Unico 07)

34

## Indennità fine rapporto agenti

- **Circolare Assonime n. 41 del 18 Luglio 2007** classifica più correttamente le tre componenti del trattamento fine rapporto agenti in relazione alla loro aleatorietà (indennità di fine rapporto "certa", indennità suppletiva di clientela e indennità meritocratica con pesanti connotati di incertezza sull'an oltrechè sul quantum) sulla base di tale distinzione l'accantonamento al FIRR dovrebbe restare pienamente deducibile per competenza e periodo di maturazione
- **I comportamenti delle aziende** la non debenza delle sanzioni e degli interessi spetta per Legge (art. 10 legge 212/2000) in modo incondizionato in relazione alla semplice circostanza di essersi adeguato ad un precedente indirizzo della agenzia delle entrate e a nulla rileva la presentazione di dichiarazioni sostitutive o integrative
- **Il problema di UNICO 2007** gli unici contribuenti in impasse potrebbero essere quelli per i quali al 6 Luglio 2007 non era scaduto il termine per il versamento (questi erano infatti potenzialmente in grado di adeguare "in corsa" le proprie imposte a quanto disposto dalla Circolare)

35

## Indennità fine rapporto agenti

•**Sentenza Corte di Cassazione n. 13506 del 11 Giugno 2009** In tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 70 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il quale disciplina la deducibilità fiscale degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto, trova applicazione anche all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, dovendo quest'ultima ritenersi compresa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", cui fa riferimento l'art. 16, primo comma, lettera d), del medesimo d.P.R., richiamato dal terzo comma dell'art. 70 cit.: detta locuzione va infatti riferita a tutta la materia regolata dall'art. 1751 cod. civ., il quale contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno, per effetto dell'art. 4 del d.lgs. 10 settembre 1991, n. 303, di esecuzione della direttiva 86/653/CEE, ogni distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perchè di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela" (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni), e non potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del carattere aleatorio dell'indennità in parola ..... La questione non è, infatti, se l'imprenditore abbia motivo di operare un accantonamento per l'eventuale pagamento dell'indennità suppletiva di clientela; ma piuttosto se il legislatore fiscale intenda, oppure no, favorire il comportamento previdente, consentendo la deduzione dell'accantonamento dal reddito

36

## Indennità fine rapporto agenti

- **Quali somme accantonare civilisticamente?** Va verificata la corretta interpretazione della nuova disposizione del Codice civile, degli AEC e anche della Sentenza della Corte di Giustizia della UE del 23 Marzo 2006 – causa C-465/04 e del 19 Novembre 2008 – causa C – 348/07 (che hanno dichiarato la nullità degli AEC ai sensi dell'ultimo comma art. 1751 C.c.); in tal senso va utilizzato il Principio contabile OIC 19
- **Gli aspetti fiscali** sino al 12 2003 non dedotti fiscalmente variazione diminutiva “per cassa”, quelli del 2004 e 2005 e 2006 (non per tutti) fiscalmente dedotti costituiscono sopravvenienze attive tassabili se non erogati; quelle del 2007 e nel 2008 imputate, recuperate a tassazione con iscrizione delle imposte anticipate e portate in diminuzione nel modello UNICO relativo all'anno della loro erogazione; la differenza non erogata genererà una sopravvenienza attiva non tassabile, mentre quelle maturate dal 2009 in poi sono fiscalmente dedotte e costituiscono sopravvenienze attive tassabili se non erogate
- **Il problema dell'atteggiamento della Amministrazione Finanziaria** in rapporto alla nuova pronuncia della Cassazione che è tranciante anche per i giudizi in corso e gli anni pregressi

37

## Indennità fine rapporto agenti

### Quali somme accantonare civilisticamente?

- **Art. 1751 C.c.** “L' importo dell' indennita' non puo' superare una cifra equivalente ad un' indennita' 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. La concessione dell' indennita' non priva comunque l' agente del diritto all' eventuale risarcimento dei danni. L' agente decade dal diritto all' indennita' prevista dal presente articolo se, nel termine di un anno dallo scioglimento del rapporto, omette di comunicare al preponente l' intenzione di far valere i propri diritti. Le disposizioni di cui al presente articolo sono inderogabili a svantaggio dell' agente.
- **Sentenza della Corte di Giustizia** della UE del 23 Marzo 2006 e del 19 11 2008 – l'ammontare stabilito dall'Art. 17 della Direttiva 86/653 (recepita nel Codice civile) non può essere sostituita da un accordo economico collettivo a meno che si provi che l'applicazione di quest'ultimo garantisce all'agente un'indennità pari o superiore a quella prevista dalla Direttiva stessa e dalla Legge poiché il potere discrezionale accordato agli Stati Membri va esercitato nei limiti del sistema istituito dall'art. 17 della Direttiva citata
- **OIC n. 19** - nel passivo di stato patrimoniale viene stanziato un fondo per l'importo previsto per tale indennità, determinato anche in base a stime, tenendo conto altresì dei dati storici della società.

**Il problema per le imprese:** i fac simili di conteggio stimato in base all'art. 17 della direttiva, in caso di agenti che hanno realmente incrementato la zona le somme dovute sono nettamente superiori a quelle degli AEC ante recepimento Sentenza Corte Giustizia UE. (Attenzione alle decisioni della Cassazione Sez. Lavoro 16 Gennaio 2008 n. 687, 24 Luglio 2007 n. 16347 e 23 Aprile 2007 n. 9538)

38

# Indennità fine rapporto agenti

## Quali somme accantonare civilisticamente?

Accordo economico collettivo Industria e Piccola Industria 20 Marzo 1992 riveduto e corretto:

### II) Indennità suppletiva di clientela:

A) all'atto dello scioglimento del contratto di agenzia e rappresentanza commerciale, sarà corrisposta direttamente dalla ditta preponente all'agente o rappresentante, in aggiunta all'indennità di risoluzione del rapporto, di cui al precedente capo I, una indennità suppletiva di clientela, da calcolarsi sull'ammontare globale delle provvigioni e delle altre somme corrisposte o comunque dovute all'agente o rappresentante fino alla data di cessazione del rapporto, secondo le seguenti aliquote:

B) In aggiunta agli importi previsti al capo I ed alla precedente lett. A), sarà riconosciuto all'agente o rappresentante un ulteriore importo a titolo di indennità suppletiva di clientela, a condizione che, alla cessazione del contratto, egli abbia apportato nuovi clienti al preponente e/o abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti, in modo da procurare al preponente anche dopo la cessazione del contratto sostanziali vantaggi derivanti dagli affari con tali clienti.  
Detto importo aggiuntivo sarà calcolato nelle seguenti misure:

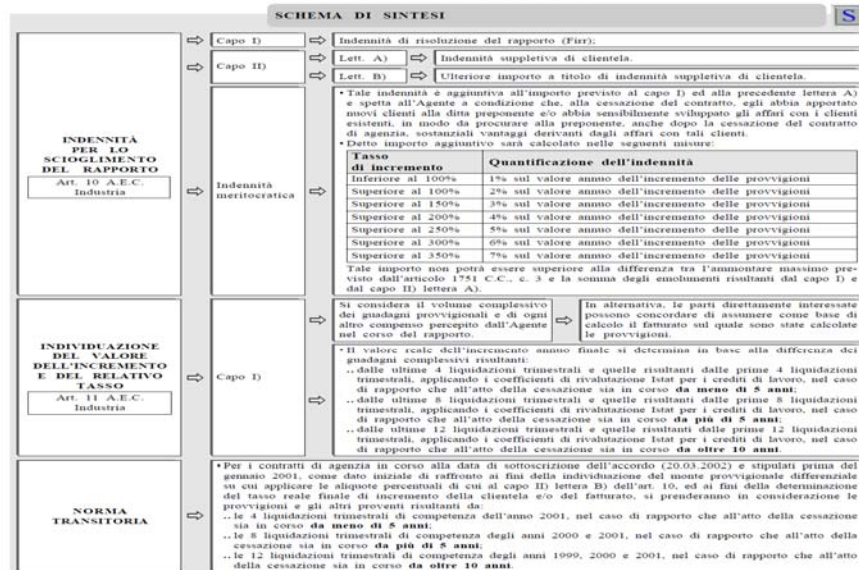
### Dichiarazione a verbale

Gli importi previsti al capo I e al capo II, lett. A), del presente articolo verranno riconosciuti all'agente o rappresentante, anche nel caso in cui eccedano l'ammontare massimo stabilito dal terzo comma dell'articolo 1751 cod. civ.  
Le parti confermano che le presenti disposizioni collettive in materia di indennità per la cessazione del rapporto di agenzia sono applicative della Direttiva CEE n. 86/653 e dell'art. 1751 c.c., ne rispettano la lettera e lo spirito così come perseguito dal legislatore comunitario e nazionale e costituiscono complessivamente una condizione di miglior favore rispetto alla disciplina di legge. Esse sono correlative ed inscindibili tra di loro e non sono cumulabili con alcun altro trattamento.

39

# Indennità fine rapporto agenti

## Quali somme accantonare civilisticamente?



40

*Arrivederci al prossimo incontro:*

*VideoFisco: 16 marzo 2011*

*Bilancio 2010 (2ª parte)*

*A cura di*

*Sandro Cerato e Ermando Bozza*