

Il trattamento contabile e fiscale degli oneri sostenuti per i patti di non concorrenza

Con la [sentenza n.79/47/12](#) la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha affrontato la questione del trattamento ai fini delle imposte sui redditi degli oneri sostenuti da un'impresa nei confronti di propri dipendenti a fronte della stipula di un patto di non concorrenza.

Secondo la CTP di Milano tali costi sono deducibili quali spese relative a più esercizi, ai sensi dell'art.108, co.3 del Tuir, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Tuttavia, in molti casi può risultare molto difficile identificare il corretto periodo di ammortamento dei costi in oggetto con riferimento al principio di correlazione costi/ricavi.

I patti di non concorrenza

I patti di non concorrenza vengono stipulati dalle imprese nei confronti di **lavoratori dipendenti**, **amministratori** ed **agenti** ed hanno la funzione di disciplinare l'attività di detti soggetti nel periodo successivo alla cessazione del rapporto intrattenuto con l'impresa, rispettivamente di: lavoro subordinato, collaborazione coordinata e continuativa e agenzia.

⇒ I patti di non concorrenza stipulati con lavoratori dipendenti

Per quanto riguarda i lavoratori subordinati, l'art.2125 del Codice Civile definisce il patto di non concorrenza come l'accordo "con il quale si limita lo svolgimento dell'attività del prestatore di lavoro, per il tempo successivo alla cessazione del contratto".

La limitazione dell'attività del lavoratore dipendente dopo la cessazione del rapporto deve essere determinata in termini di oggetto, tempo e luogo. L'articolo 2125 c.c. stabilisce, infatti, che il patto di non concorrenza nei confronti di lavoratori dipendenti è valido solo se ricorrono tutte le seguenti condizioni:

- ➔ risulta da un atto scritto;
- ➔ è stabilito un corrispettivo a favore del prestatore di lavoro;
- ➔ il vincolo assunto dal dipendente è contenuto entro precisi limiti di oggetto, di tempo e di luogo.

Il comma 2 dell'art.2125 c.c. stabilisce, inoltre, che il patto di non concorrenza può avere la seguente durata massima:



* Dottore commercialista e Revisore legale

⇒ La qualificazione fiscale dei patti di non concorrenza per il dipendente

In merito alla qualificazione tributaria delle somme ricevute dal lavoratore dipendente a fronte di un patto di non concorrenza stipulato con il datore di lavoro, si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la [R.M. n.234/E del 10 giugno 2008](#).

In tale occasione, l'Agenzia ha chiarito che, sebbene il patto sia caratterizzato da una propria autonomia rispetto al rapporto di lavoro, il vincolo a non svolgere attività in concorrenza con l'impresa rimane pur sempre un elemento ancorato al rapporto principale che è quello di lavoro subordinato.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate il patto di non concorrenza, sia che derivi da una clausola inserita nel contratto di lavoro, sia che venga stipulato nel corso del rapporto o successivamente alla sua cessazione, non assume mai un'autonoma configurazione, come negozio dotato di una distinta causa propria, ma rientra comunque nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente.

Dalla connessione del patto di non concorrenza con il rapporto di lavoro deriva, pertanto, la qualificazione tributaria del corrispettivo ricevuto dal dipendente stesso come reddito di lavoro dipendente. Ciò in forza del "*principio di onnicomprensività*" di cui all'art.51 del Tuir, in base al quale sono considerati redditi di lavoro dipendente "*tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta [...], in relazione al rapporto di lavoro*".¹

Tale tesi risulterebbe avvalorata anche dalla [C.M. n.326/E/97](#), secondo la quale nel concetto di retribuzione imponibile devono ricomprendersi tutte le somme ed i valori erogati al dipendente, anche indipendentemente dal nesso sinallagmatico tra l'effettività della prestazione di lavoro resa ed i compensi percepiti.

Al riguardo, la predetta R.M. n.234/E/08 ha altresì chiarito che rientrano nell'ambito della tassazione quali redditi di lavoro dipendente anche le somme corrisposte da un'impresa italiana ad un lavoratore estero a fronte dell'assunzione di un obbligo di non concorrenza in relazione ad un patto stipulato dopo la cessazione dell'attività lavorativa svolta in Italia.

⇒ I patti di non concorrenza nei confronti di amministratori ed agenti

Nel caso di rapporto diverso da quello di lavoro subordinato, gli accordi di non concorrenza sono disciplinati dall'art.2596 c.c., in base al quale il patto che limita la concorrenza:

- ➔ deve essere provato per iscritto;
- ➔ è valido se circoscritto ad una determinata zona o ad una determinata attività;
- ➔ non può eccedere la durata di 5 anni.

Se la durata del patto non è determinata o è stabilita per un periodo superiore a cinque anni, il patto è valido per la durata di un quinquennio.

A differenza dell'art.2125 c.c., l'art.2596 c.c. non richiede che sia previsto obbligatoriamente un corrispettivo a fronte della stipula del patto di non concorrenza, per cui nel caso di amministratori ed agenti il patto può essere anche privo di corrispettivo specifico. La previsione di un corrispettivo a carico della società proponente, quale controprestazione dell'obbligo di non concorrenza assunto, viene dunque rimesso agli accordi tra le parti².

¹ Le predette somme risultano comunque assoggettate a tassazione separata, di cui all'art.17, co.1, lett.a) del Tuir, cosicché si evita che l'intero importo ricevuto a fronte della stipula del "*patto di non concorrenza*" concorra alla formazione del reddito complessivo relativamente ad un unico periodo d'imposta, con conseguente effetto negativo sulla determinazione dell'aliquota progressiva applicabile.

² Cfr. Cass., sent. n.9802 del 2 ottobre 1998.

Nel caso in cui il corrispettivo è erogato in favore di un amministratore non legato da rapporto di lavoro subordinato con la società, lo stesso assumerà la qualifica tributaria di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ai sensi dell'art.50, co.1, lett.c)-bis del Tuir.

Se il corrispettivo per l'accordo di non concorrenza è erogato ad un agente, lo stesso assumerà invece, per l'agente, natura di componente positivo di reddito d'impresa.

Il trattamento contabile e fiscale delle somme versate dall'impresa a fronte di patti di non concorrenza

Per quanto riguarda il trattamento contabile in capo all'impresa erogante del corrispettivo versato a fronte della stipula del patto di non concorrenza, si pone il problema di stabilire se lo stesso rappresenta un costo da imputare interamente nell'esercizio in cui è sostenuto o debba essere capitalizzato ed ammortizzato in più esercizi.

Al riguardo, non pare vi siano dubbi sul fatto che le somme erogate a fronte di patti di non concorrenza siano caratterizzate da un'utilità pluriennale e, dunque, debbano essere iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e sottoposte a processo di ammortamento. Ciò in quanto si tratta di somme, generalmente cospicue, che non rappresentano una componente ordinaria del costo del lavoro dell'anno in cui sono corrisposte, ma che hanno la funzione di compensare il lavoratore dall'astensione dalla futura concorrenza³.

Il [principio contabile OIC n.24](#), relativo alle immobilizzazioni immateriali, stabilisce infatti che nella più ampia accezione di immobilizzazioni immateriali rientrano anche alcune tipologie di costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti. Detti costi vengono definiti "oneri pluriennali", per distinguerli dai beni immateriali propriamente detti (caratterizzati da tutela giuridica).

Le scritture contabili di rilevazione tra le immobilizzazioni immateriali dei costi relativi alla stipula di patti di non concorrenza sono le seguenti.

Rilevazione del corrispettivo

Altre immobilizzazioni immateriali (costi per patti di non concorrenza)	a	Debiti v/personale (per corrispettivi relativi a patti di non concorrenza)	-	-
---	---	--	---	---

Pagamento del corrispettivo

Debiti v/personale (per corrispettivi patti di non concorrenza)	a	Diversi		-
		Banca c/c	-	
		Erario c/ritenute lav. dip.	-	

Rilevazione dell'ammortamento annuale

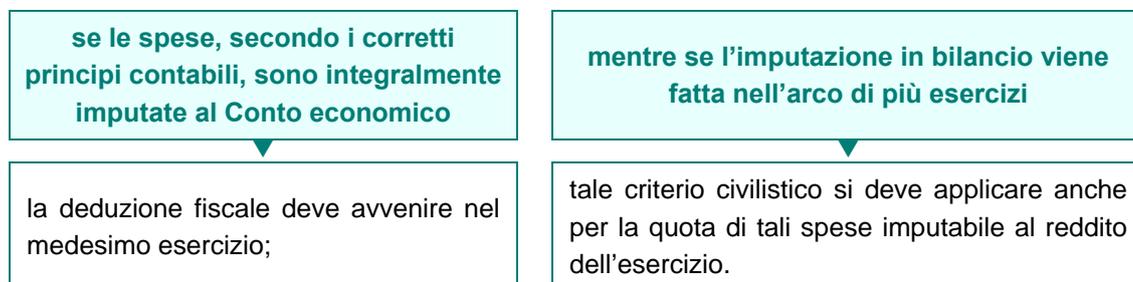
Ammortamento costi per patti di non concorrenza	a	Altre immobilizzazioni immateriali	-	-
---	---	------------------------------------	---	---

Una volta individuata la natura civilistica dei costi sostenuti per i patti di non concorrenza, quali oneri pluriennali, ai fini della determinazione del reddito d'impresa si rende applicabile il disposto dell'art.108, co.3 del Tuir che disciplina le

³ Cfr. Cass. sent. n. 5617 del 26/09/82.

immobilizzazioni immateriali non aventi natura di beni, in quanto prive di una specifica tutela, non trasferibili autonomamente.

In particolare, il predetto terzo comma dell'art.108 del Tuir sancisce per le “*altre spese relative a più esercizi*”, non contemplate nei precedenti commi del medesimo articolo, una piena dipendenza del criterio di deduzione fiscale da quello di imputazione civilistico-contabile. Pertanto:



Dunque se il corretto trattamento civilistico delle somme erogate a propri dipendenti a fronte della stipula di patti di non concorrenza prevede la capitalizzazione di tali oneri tra le altre immobilizzazioni immateriali e il conseguente ammortamento, detto criterio assumerà piena rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

⇒ Il trattamento fiscale dei patti di non concorrenza e la correlazione costi-ricavi

Tuttavia, se è abbastanza pacifico che i costi sostenuti dalle imprese per i patti di non concorrenza costituiscono oneri pluriennali, molto più complessa è invece la questione relativa al periodo in cui dette somme devono essere ammortizzate, atteso che il principio contabile OIC n.24 si limita a precisare che per le “*altre immobilizzazioni immateriali*” il periodo di ammortamento varia in relazione al periodo produttivo di utilità per l'impresa dei costi iscrivibili in detta voce.

In particolare, quando dette somme sono erogate alla conclusione del rapporto di lavoro, perché il patto di non concorrenza è siglato in detta occasione, allora parrebbe naturale ammortizzare le stesse lungo il periodo di non concorrenza previsto dal patto. Infatti, l'onere è di competenza degli esercizi successivi alla cessazione del rapporto di lavoro dato che il patto limita lo svolgimento dell'attività del prestatore di lavoro per detto periodo. I benefici relativi alle somme erogate, consistenti nell'assenza di concorrenza da parte dell'ex dipendente, sono usufruiti dall'impresa proprio durante detto periodo e dunque il principio di correlazione costi-ricavi è assicurato se i costi sostenuti per la firma del patto sono ammortizzati lungo la durata dello stesso.

Nel caso, invece, in cui i corrispettivi sono erogati all'inizio o comunque durante il rapporto di lavoro dipendente emergono maggiori difficoltà per stabilire una correlazione tra i costi relativi al patto e i ricavi dell'impresa.

Il caso

Questo è proprio il caso affrontato dalla CTP di Milano con la citata sentenza n.79/47/12⁴ relativa ad un contenzioso promosso da una società che nel 2001 aveva stipulato con alcuni dipendenti dei patti di non concorrenza le cui somme corrisposte erano state correttamente appostate in bilancio tra le “*altre immobilizzazioni immateriali*”, ma il loro ammortamento era stato sospeso in quanto secondo la società erano somme destinate a concorrere al risultato d'esercizio e al reddito d'impresa alla cessazione del rapporto di lavoro, e per tutta la durata del vincolo, nel rispetto del principio di correlazione costi-ricavi.

⁴ Si veda P. Mandarino, “*Deducibili solo i costi imputabili per esercizio*”, in Il Sole 24 Ore del 25/06/12, pag.39.

Nel 2005 la società aveva però integralmente svalutato l'importo capitalizzato (con deduzione fiscale della svalutazione) visto che i dipendenti risultavano ancora in forza presso la struttura ed i patti originari erano stati sostituiti con nuovi accordi.

A seguito di verifica, l'Amministrazione Finanziaria ha contestato la deduzione della svalutazione nell'anno 2005, ritenendo che i costi in oggetto dovevano essere ammortizzati nell'esercizio 2001 e nei successivi.

Tale impostazione è stata considerata sostanzialmente valida dalla CTP di Milano la quale ha ritenuto che i costi in questione sono disciplinati dall'art.108, co.3 del Tuir.

Pertanto, le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio: una diversa interpretazione lascerebbe la società libera di scegliere temporalmente la deduzione del costo.

Al di là degli aspetti legati alla necessità di evitare scelte arbitrarie da parte del contribuente, si rileva che la posizione assunta dalla CTP di Milano risulta sostanzialmente condivisibile.

È infatti vero che nel caso di specie, ancorché abbia stipulato un patto di non concorrenza e incassato il relativo corrispettivo, il dipendente continua a svolgere la propria attività lavorativa e dunque gli effetti del patto sono di fatto sospesi fino all'eventuale risoluzione del rapporto di lavoro. Tuttavia, in questo caso, proprio perché corrisposto in costanza del rapporto di lavoro, il corrispettivo per la stipula del patto di non concorrenza assume la natura di remunerazione integrativa del lavoratore, durante tutta l'attività lavorativa presso l'impresa.

Anche dal lato dell'impresa si può ritenere che, nel caso in oggetto, l'obbligo assunto dal dipendente di non svolgere attività in concorrenza assume utilità proprio nel corso del rapporto di lavoro e non solo alla cessazione dello stesso.

Infatti, l'azienda potrà far acquisire al dipendente tutte le conoscenze tecniche e commerciali e le informazioni necessarie per svolgere in maniera produttiva la propria prestazione di lavoro, nella sicurezza che ciò non potrà pregiudicare l'azienda stessa al momento della conclusione del rapporto di lavoro in quanto il dipendente, a fronte del corrispettivo ricevuto, si è obbligato a non utilizzare le conoscenze e le informazioni acquisite per svolgere attività in concorrenza con l'impresa, una volta cessata la sua attività lavorativa presso la stessa, quantomeno per il periodo coperto dal patto.

In tale ottica, l'onere per la stipula del patto risulterebbe correlato ai benefici conseguenti ad una maggiore produttività del dipendente lungo tutta la durata del rapporto di lavoro.

La sospensione dell'ammortamento dei costi in oggetto fino alla data di risoluzione del rapporto di lavoro non pare quindi corretta proprio alla luce del principio di correlazione costi-ricavi e in ogni caso non sembra rispettare il principio della prudenza che caratterizza la redazione del bilancio d'esercizio in quanto detti costi potrebbero rimanere sospesi per un lungo periodo di tempo (ovvero fino alla risoluzione del rapporto di lavoro, che può avvenire anche dopo molti anni dalla stipula del patto).

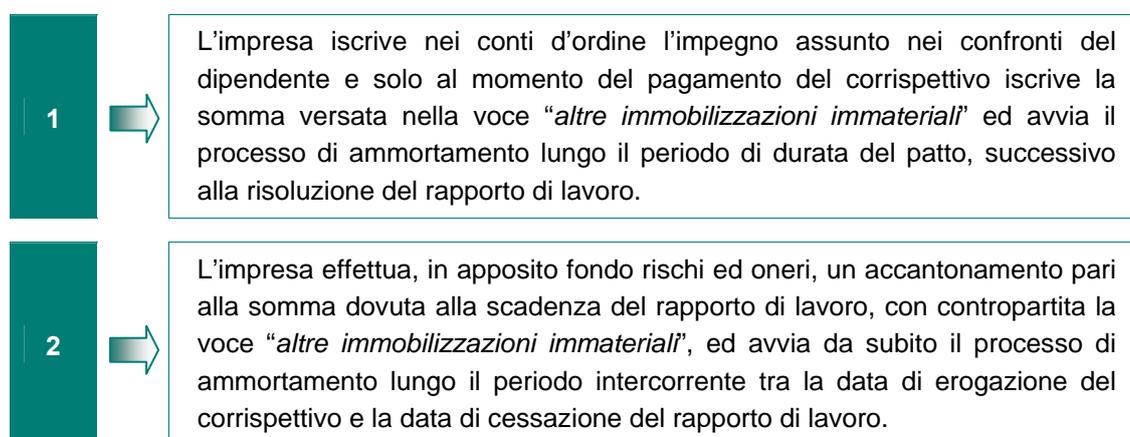
Si ritiene, pertanto, che quando il corrispettivo per la stipula del patto di non concorrenza è corrisposto all'inizio del rapporto di lavoro o in costanza dello stesso, l'onere per l'impresa debba essere ripartito tra gli esercizi intercorrenti tra la data di stipulazione del patto e la data di cessazione del rapporto di lavoro.⁵

⁵ In tal senso anche F. Dezzani, L. Dezzani, "Patto di non concorrenza": somme percepite da dipendenti o da altri soggetti", in *Il fisco*, n.30/08, pag.1-5381.

Di conseguenza, anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa le somme in oggetto risulterebbero deducibili nel periodo intercorrente tra la data di erogazione delle stesse e la data di cessazione del rapporto di lavoro.

Al riguardo, non potendo conoscere, nella generalità dei casi, la data di cessazione del rapporto di lavoro, dovranno essere necessariamente effettuate stime prudenziali della possibile durata di tale rapporto. L'eventuale costo residuo non ammortizzato potrà essere interamente svalutato, con relativa deduzione fiscale, solo nel caso di interruzione anticipata del rapporto di lavoro.

Fino ad ora è stato implicitamente assunto che il corrispettivo fosse erogato al momento della stipula del patto di non concorrenza; tuttavia, nella pratica si assiste spesso al caso in cui il patto è siglato all'inizio del rapporto di lavoro o in costanza dello stesso, ma il relativo corrispettivo è erogato solo al termine del rapporto di lavoro. In tale ipotesi si possono applicare le seguenti due impostazioni.



Il ricorso all'una o all'altra impostazione dipende in particolare dalle caratteristiche del patto di non concorrenza stipulato.

In generale, le somme erogate a fronte di patti di non concorrenza rappresentano delle passività certe, in quanto previste da un atto scritto, di cui però non sono noti il momento in cui insorgeranno (data di cessazione del rapporto di lavoro) ed, in alcuni casi, anche l'importo in quanto, ad esempio, il corrispettivo è commisurato a quella che sarà la retribuzione del dipendente alla cessazione del rapporto di lavoro.

Tenuto conto di queste caratteristiche, parrebbe più corretto imputare da subito in bilancio tali costi ed avviare il processo di ammortamento. In tal caso, la scrittura di rilevazione dei costi in oggetto sarebbe la seguente.

Altre immobilizzazioni immateriali (costi per patti di non concorrenza)	Fondo rischi ed oneri (per a corrispettivi futuri relativi a patti di non concorrenza) ⁶	-	-
---	---	---	---

Tale soluzione potrebbe però creare dei disallineamenti con la disciplina fiscale del reddito d'impresa nell'ambito della quale, come è noto, i costi sono deducibili nell'esercizio di competenza purché ne sia certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare ai sensi dell'art.109, co.1 del Tuir.

Al riguardo, i corrispettivi dovuti alla cessazione del rapporto di lavoro per gli obblighi di non concorrenza assunti dai dipendenti potrebbero essere però considerati di esistenza certa al momento della stipula del patto (ancorché non ancora corrisposti), in quanto derivanti da un accordo scritto vincolante per le parti, nonché oggettivamente

⁶ Il fondo sarà utilizzato al momento del pagamento del corrispettivo in occasione della risoluzione del rapporto di lavoro.

determinabili, in quanto stabiliti nell'accordo in misura fissa o sulla base di parametri oggettivi legati, ad esempio, alla retribuzione dei dipendenti interessati.

Con la R.M. n.9/2940 del 1981, l'Amministrazione Finanziaria ha infatti ritenuto che fossero caratterizzati da certezza ed obiettiva determinabilità i costi di chiusura delle discariche (da iscrivere nelle "altre immobilizzazioni immateriali" a fronte di un accantonamento a fondo rischi) qualora derivanti da apposite autorizzazioni regionali e/o provinciali ovvero sulla base di appositi contratti stipulati con gli enti locali in regime privatistico, i quali prevedano un'analitica e puntuale individuazione degli adempimenti cui è obbligata la società che gestisce la discarica.

EUROCONFERENCE
EDITORE



IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2013

PRINCIPI, STRUTTURA E VALUTAZIONI

AUTORE:
Piero Pisoni
Fabrizio Bava
Donatella Busso
Alain Devalle

EDIZIONE:
Settembre 2012

PREZZO
€ 50,00 (IVA inclusa)

[PRENOTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**





Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze