

Agenti di commercio e imprese mandanti: le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia

di [Danilo Sciuto](#)

Pubblicato il 21 Settembre 2005

La spettanza dell'indennità suppletiva è subordinata alle modalità e alle cause per cui si scioglie il contratto e quindi non può dirsi certa nell'esistenza al momento della maturazione annuale.

Profili fiscali

Deducibilità per la casa mandante e tassazione per l'agente; IRAP, IVA.

Abbiamo visto come la spettanza dell'indennità suppletiva sia subordinata alle modalità ed alle cause per cui si scioglie il contratto e che quindi non possa dirsi certa nell'esistenza al momento della maturazione annuale. Proprio tale natura aleatoria ha fatto sì che, in passato, l'Amministrazione finanziaria ne negasse la deducibilità se non al momento dell'effettiva erogazione all'agente.

Se *nulla questio* si poneva per le indennità previste per legge all'atto della risoluzione del rapporto di agenzia, che potevano essere ricondotte al regime previsto per gli accantonamenti di quiescenza e di previdenza, con la conseguente deducibilità in capo all'impresa mandante, a conclusioni diverse giungeva invece l'Amministrazione finanziaria per l'indennità suppletiva di clientela (in questo senso, cfr. Cassazione n. 7690/03).



A risolvere tale incertezza è finalmente intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 59/04, che, in risposta ad una specifica istanza di interpello, ha riconosciuto la deducibilità anche degli

accantonamenti per l'indennità suppletiva.

Con riferimento alla natura e alla deducibilità degli accantonamenti, la risoluzione ha precisato che, ferma restando la ripartizione della indennità di cessazione del rapporto nelle componenti esaminate in precedenza, essa deve considerarsi fiscalmente regolata dalle disposizioni dell'art. 105, comma 4, del Tuir.

Conseguentemente, l'intero importo stanziato nell'anno sarà deducibile.

La risoluzione precisa, infatti, che i criteri di determinazione delle indennità previsti dal Codice Civile e dagli accordi collettivi rilevano anche ai fini fiscali, e che sarà fiscalmente deducibile l'importo, calcolato anno per anno ipotizzando la cessazione di tutti i rapporti di agenzia in essere per cause non imputabili all'agente o rappresentante.

Il conteggio dunque andrà fatto per singolo agente, e le situazioni che si potranno avere possono essere riassunte in un prospetto simile al seguente:

agente	indennità di risoluzione	indennità suppletiva	indennità meritocratica	indennità totale	ammontare civilistico	ammontare deducibile
A	90	30	10	130	130	130
B	160	50	0	210	220	210
C	300	80	0	380	300	300

Secondo la risoluzione n. 59/04, inoltre, la natura aleatoria non è di ostacolo alla deduzione degli accantonamenti, in quanto le indennità in questione assolvono a tutti gli effetti la funzione propria degli accantonamenti di quiescenza e previdenza, sicchè possono essere dedotte nella misura effettivamente stanziata in bilancio.

D'altro canto, sia permesso di osservare come il requisito della certezza dell'esistenza e della determinabilità dell'ammontare, richiesto dall'articolo 109 comma 1 del Tuir, sia una norma generale, che, in quanto tale, non poteva prevalere sulla norma particolare dell'articolo 105 dello stesso Tuir.

La risoluzione in esame ha chiarito inoltre che, all'atto della erogazione dell'indennità a ciascun agente cessato, occorre confrontare l'indennità effettivamente corrisposta, e l'indennità accantonata.

Nel caso in cui gli importi divergano, la differenza costituisce per l'impresa preponente una sopravvenienza attiva o passiva, rilevante (nella tassabilità o nella deduzione) ai fini delle imposte.

Infine, l'Agenzia delle entrate ha preso in considerazione la situazione delle imprese mandanti che, pur accantonando nei bilanci le indennità suppletiva e meritocratica, non le avevano dedotte in via prudenziale, in conformità al vecchio orientamento ministeriale, precisando che in tali casi l'intero importo non dedotto potrà esserlo soltanto all'atto della corresponsione delle indennità, e dunque mediante una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Ai fini IRAP, vale il criterio per cui gli accantonamenti sono deducibili nella stessa misura in cui lo sono a fini delle imposte sui redditi. Le indennità concorrono invece alla formazione del reddito del percipiente.

Per quanto riguarda la tassazione Irpef o Ires in capo all'agente, occorre distinguere a seconda che egli sia una persona fisica, una società di persone, o una società di capitali.

Nel primo caso, l'indennità viene tassata al momento dell'incasso, e non in base a quello di competenza, ed essa costituisce reddito di lavoro autonomo e non di impresa; in questo caso essa sconta anche la

ritenuta a titolo di acconto del 20%.

Tale reddito viene tassato separatamente, a meno che l'agente non opti (indicandolo in dichiarazione) per la tassazione cumulativa nell'anno di incasso.

Nel caso in cui l'agente sia rappresentato da una società di persone, l'indennità viene tassata separatamente in capo ai soci, con la stessa possibilità di opzione per la tassazione ordinaria riservata all'agente persona fisica. All'atto della corresponsione va applicata la ritenuta d'acconto del 20%.

Nel caso in cui l'agente sia rappresentato da una società di capitali, l'indennità viene tassata in base al principio di competenza, con esclusione di ritenuta di acconto. Se la società ha optato per l'applicazione del principio della trasparenza, le indennità in esame verranno imputate ai soci, ma si ritiene esclusa la possibilità di tassazione separata, in quanto la legge (art. 17 co 1 lett. d del TUIR) non la ammette nelle società di capitali.

Ai fini IVA l'operazione è esclusa in quanto priva del requisito oggettivo.

Impostazioni contabili per la mandante e per l'agente

Per l'impresa mandante, il documento interpretativo del PCDC n. 12 stabilisce che gli importi stanziati per la cessazione del rapporto di agenzia devono essere iscritti alla voce B7.

Quale contropartita nello Stato Patrimoniale, il principio contabile n. 19 stabilisce che deve essere iscritto un fondo nella voce B1.

Lo stesso principio contabile ne ammette, comunque, l'iscrizione tra i fondi per oneri, ossia alla voce B3 del passivo.

Si tratta infatti di una posta contabile che è certa nell'esistenza ma non determinata nell'ammontare.

All'atto dell'erogazione delle indennità, possono come detto sussistere scostamenti rispetto alla quota accantonata.

Nel momento in cui questi non derivino da errori, ma dalla normale revisione delle stime operate nei precedenti esercizi, queste devono essere allocate nelle voci A5 o B14 del conto economico; in caso contrario, dovranno essere interessate le voci E 20 o E 21.

Le scritture contabili del mandante possono pertanto così essere rappresentate:

al momento dello stanziamento in bilancio della quota maturata:

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
CE	B 7	Quota indennità cessazione rapporto agente Rossi	D	10.000
SP	B 1	Fondo indennità agente Rossi	A	10.000

al momento dell'erogazione, se il totale accantonato è superiore a quello da erogare (per errori di stima):

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	B 1	Fondo indennità agente Rossi	D	150.000
CE	A 5	Sopravvenienza attiva ordinaria	A	30.000
SP	B 1	Debiti v/agente Rossi per conclusione rapporto	A	120.000

settembre 2005

danilo sciuto