

## Indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia: trattamento fiscale e scritture contabili

di [Danilo Sciuto](#)

Pubblicato il 4 Ottobre 2008

La spettanza dell'indennità suppletiva è subordinata alle modalità ed alle cause per cui si scioglie il contratto e quindi non può dirsi certa nell'esistenza (che è il requisito previsto dalla norma generale di cui all'art. 109 comma 1 per permettere la deduzione del costo) al momento della maturazione annuale

### Profili fiscali delle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia

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

La circolare n. 42/07 dell'Agenzia delle Entrate ha cambiato l'orientamento precedentemente assunto dal Fisco in merito al periodo di imposta in cui dedurre l'indennità suppletiva di clientela e l'indennità meritocratica. Come si ricorderà infatti, in un primo momento l'Agenzia delle Entrate ([si veda l'approfondimento pubblicato a suo tempo](#)) si era espressa nel senso della deducibilità in ciascun anno di maturazione, ossia in base al principio generale della competenza. **La spettanza dell'indennità suppletiva è subordinata alle modalità ed alle cause per cui si scioglie il contratto e quindi non può dirsi certa**

**nell'esistenza** (che è il requisito previsto dalla norma generale di cui all'art. 109 comma 1 per permettere la deduzione del costo) **al momento della maturazione annuale**; proprio tale circostanza aleatoria ha spinto l'Amministrazione finanziaria a cambiare il proprio orientamento, a favore di quello in base al quale tali indennità fossero deducibili solo al momento dell'effettiva erogazione all'agente, momento in cui la certezza dell'esistenza si concretizza. E' da sottolineare, per evitare equivoci, che tale *revirement* non si applica all'indennità di risoluzione rapporto (Firr), posto che tale indennità è invece



dovuta in ogni caso dalla casa mandante, ossia indipendentemente da qualunque evento, e che dunque può essere ricondotta al regime previsto per gli accantonamenti di quiescenza e di previdenza, con la conseguente deducibilità in capo all'impresa mandante al momento della maturazione annuale. La situazione che si è analizzata, ovviamente, si riferisce esclusivamente all'aspetto (fiscale) della deducibilità. Dal punto di vista civilistico, occorre invece ricordare che il comma 3 dell'art. 1751 c.c. dispone che

*“L'importo dell'indennità 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.”*

Dalla combinazione delle due norme, si ha che le situazioni che si potranno avere possono essere riassunte in un prospetto simile al seguente:

<b>agente</b>	<b>indennità di risoluzione</b>	<b>indennità suppletiva</b>	<b>indennità meritocratica</b>	<b>indennità totale</b>
A	90	30	10	130
B	160	50	0	210
C	300	80	0	380

Ritornando all'aspetto fiscale in capo alla ditta mandante, è d'obbligo rilevare come non manchi in dottrina chi, in contrasto con il nuovo orientamento ministeriale, osserva come il requisito della certezza dell'esistenza e della determinabilità dell'ammontare, richiesto dall'articolo 109 comma 1 del Tuir sia in verità una norma generale, che, in quanto tale, non può prevalere sulla norma particolare dell'articolo 105 dello stesso Tuir, che disciplina, tra l'altro, la deduzione delle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia. Di conseguenza, anche le indennità suppletiva e/o meritocratica dovrebbero comunque essere dedotte nei vari anni di formazione. Occorre poi spendere qualche considerazione in

merito al trattamento di coloro i quali hanno in passato dedotto per competenza tali indennità, anche sulla scorta del pensiero conforme del Fisco, oggi stravolto. Al riguardo, infatti, nella stessa circolare 42/07, si trovano delle conclusioni non certo condivisibili. Infatti, nel paragrafo *“Istruzioni operative sulla base del recente orientamento della Cassazione”*, se correttamente l’Agenzia afferma che i contribuenti che si siano conformati al precedente orientamento (di cui alla RM n. 59/04) saranno immuni da interessi e sanzioni per gli anni precedenti, sostiene tuttavia (e questa è la tesi che non riteniamo condivisibile) che per evitare l’irrogazione di sanzioni ed interessi per le annualità ancora “ravvedibili” o per le quali è possibile presentare dichiarazione integrativa, sia necessario che il contribuente si attivi, modificando appunto le precedenti dichiarazioni al fine di uniformarsi alla nuova interpretazione del Fisco. I motivi per cui non si condivide tale “invito” sono forse fin troppo evidenti: lo [Statuto dei diritti del Contribuente](#) prevede infatti che quando l’Amministrazione muta orientamento interpretativo su una norma, questo non deve inficiare i comportamenti fiscali pregressi del contribuente che si era uniformato alle precedenti istruzioni! Di conseguenza, il Fisco potrà legittimamente irrogare sanzioni solo per le indennità suppletive o meritocratiche dedotte per competenza (e non per cassa) dall’esercizio 2007, e non per i precedenti. Passando adesso ai riflessi in tema di 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. Ovviamente, trattando delle indennità suppletiva e/o meritocratica, il discorso è diverso; la tassazione infatti dovrà necessariamente riflettere la nuova presa di posizione delle Entrate, di cui alla circolare più volte citata. Se infatti, si afferma che la ditta mandante non può dedurre l’indennità nell’esercizio di maturazione in quanto manca il requisito della certezza dell’esistenza, lo stesso dovrà dirsi per la società/agente, che dunque non dovrà tassare l’indennità se non al momento della effettiva erogazione. **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 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
----	-----	--	---	---------

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

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	B 1			

Ti può interessare anche: [Indennità dovute agli agenti alla cessazione del rapporto di agenzia](#) ottobre 2010 Danilo Sciuto