
La deduzione delle provvigioni segue i ricavi delle vendite

di [Mario Agostinelli](#)

Publicato il 28 Maggio 2011

come vanno contabilizzate e dedotte fiscalmente le provvigioni ad agenti e rappresentanti? Si deve applicare il principio di competenza economica... ma come? (Mario Agostinelli)

Il trattamento fiscale delle provvigioni di rappresentanti ed agenti assume connotati diversi per l'impresa preponente e per l'agente, connotati che si caratterizzano da un comune denominatore: "la corretta applicazione del criterio di competenza economica di derivazione civilistica".

La recente sentenza della Suprema Corte n. 9539 del 2011, fornisce l'occasione per ri-valutare il trattamento tributario della deduzione delle provvigioni attribuite ad agenti e rappresentanti dalle imprese preponenti.

Non vi è dubbio che il trattamento tributario della deducibilità dei costi per provvigioni ai rappresentanti passi attraverso l'analisi della corretta applicazione del criterio di competenza, ed è per questo che si è ritenuto opportuno affrontare la questione con l'esame dei seguenti collegati aspetti:

- L'applicazione del Criterio di competenza di derivazione civilistica;
- L'applicazione del Criterio di Competenza fiscale;
- La deduzione dei costi per provvigioni alla luce della recente sentenza Cass. n. 9539 del 2011.

Applicazione del Criterio di Competenza

Nella redazione del bilancio, ai sensi del numero 3 del comma 1 dell'articolo 2423-Bis, cod. civ., si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento.

Ai sensi del numero 4 del comma 1 del medesimo articolo, nella redazione del Bilancio si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo ma ovviamente prima della data di formazione del Bilancio da parte dell'organo amministrativo.

Per quanto sopra emerge che, ai sensi del codice civile, i proventi e gli oneri devono essere rilevati sempre per competenza economica, tenendo conto anche dei rischi e delle perdite correlate ad eventi avvenuti entro la data di bilancio, ancorché conosciuti successivamente a tale momento.

I principi contabili (Iasb 10 e il principio contabile n. 29) hanno poi interpretato in via estensiva le norme sopra indicate individuando due categorie di eventi:

1. Eventi e fatti successivi alla data di bilancio che esprimono una condizione economico patrimoniale sussistente a tale data e che dovranno essere trasferiti nel bilancio;

2. Eventi e fatti successivi alla data di bilancio che NON esprimono una condizione economico patrimoniale sussistente a tale data, che dovranno, laddove rilevanti, essere riportati nella relazione e nella nota integrativa.

Si segnala che i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio possono esprimere componenti economiche positive e negative, pertanto l'interpretazione data dai principi contabili supera la normativa di cui al numero 4 dell'articolo 2423-Bis, che sembra limitarsi ai soli componenti negativi.

Tanto detto, opportuno analizzare la modalità funzionale del criterio di imputazione per competenza economica che, per la determinazione dell'esercizio di imputazione dei proventi e dei costi, si basa sul principio della correlazione secondo il quale, determinata la competenza dei ricavi la competenza dei costi è individuata per correlazione.

L'esercizio di competenza dei Ricavi è determinato con riferimento al momento in cui risulta completato il processo produttivo dei beni e dei servizi che generano tali componenti positivi.

Avremo quindi che i ricavi delle Vendite saranno di competenza dell'esercizio in cui le vendite sono perfezionate (in modo sostanziale e non formale), mentre i ricavi dei Servizi saranno di competenza dell'esercizio in cui il servizio è reso e fatturabile.

Non è di questo documento la finalità di approfondimento degli aspetti rilevanti per la determinazione dell'esercizio di competenza dei proventi, rilevando invece l'applicazione del criterio della correlazione funzionale all'individuazione dell'esercizio di competenza dei costi ed oneri.

Si può a tal fine, in via sintetica ma efficace, affermare che la "correlazione" si può verificare:

- Per associazione di causa ad effetto tra costi e ricavi;
- Per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica;
- Per imputazione diretta di costi al conto economico perché non aventi utilità pluriennale o perché la stessa sia venuta meno.

E' la prima delle ipotesi di cui sopra che deve essere apprezzata per l'individuazione dell'esercizio di competenza al quale imputare il costo di provvigioni per agenti e rappresentanti, laddove la provvigione sarà di competenza nell'esercizio in cui è perfezionata la competenza economica dei ricavi a cui tale provvigione fa riferimento.

Da quanto sopra emerge che il corretto trattamento civilistico delle provvigione implica che le stesse devono essere imputate nell'esercizio in cui sono imputati i "relativi" ricavi e pertanto, se la provvigione è riferita alla promozione di una vendita di beni, dovrà essere imputata nell'esercizio del trasferimento di proprietà dei beni oggetto di tale vendita; se, invece, è riferita alla promozione dell'esecuzione di un servizio, dovrà essere imputata nell'esercizio in cui i ricavi di tale servizio reso sono rilevati.

Analizzato il criterio di competenza di natura civilistica occorre ora verificare i riflessi di natura fiscale al fine di individuare i periodi di imposta in cui risultano imputabili i costi di competenza dell'esercizio.

Criterio di competenza Fiscale

L'analisi della deducibilità fiscale dei costi, ivi inclusi delle provvigioni riconosciute a rappresentanti ed agenti, deve essere esercitata con riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 109 del TUIR il quale al primo comma prevede che *"I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme ... non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito di esercizio nell'esercizio di competenza"* (civilistica); tuttavia i ricavi,

le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni."

Appare evidente che il comma 1 dell'articolo 109 del TUIR dispone una chiara deroga al postulato della competenza civilistica, laddove ai fini fiscali la deduzione dei costi, come pure la rilevanza dei proventi, è subordinata, oltre che alla imputazione temporale secondo i criteri di derivazione della competenza civilistica, anche a due ulteriori requisiti: reale sussistenza del componente, obbiettiva determinabilità del quantum dello stesso.

Pertanto, laddove in ordine ad un costo di competenza civile di un determinato esercizio, non risultano soddisfatti i requisiti di certezza e determinabilità, lo stesso avrà rilevanza fiscale nel periodo di imposta in cui entrambe tali condizioni risultano soddisfatte; periodo di imposta che in tal caso non può che essere diverso e successivo dall'esercizio di competenza economica.

Con riferimento alla deducibilità delle provvigioni occorre rilevare che, poiché la determinazione delle stesse è affidata agli accordi preesistenti tra preponente ed agente, alla data di chiusura del periodo di imposta non dovrebbero risultare criticità in ordine alla "oggettiva determinabilità" del quantum.

Ne deriva che l'impresa preponente dovrà (si rimarca "dovrà" e non "potrà") imputare le provvigioni maturate e liquidate o liquidabili in ordine alle vendite realizzate, e di competenza del medesimo periodo di imposta, per effetto dell'intervento dell'agente.

È nell'ambito di tale assetto che si inserisce la recente sentenza con la quale la Suprema Corte esprime un'interpretazione che, a parere dello scrivente, non appare in perfetta sintonia con l'impianto normativo ed interpretativo sopra proposto, anche se per altri versi conduce alla medesima conclusione.

Analisi del contenuto della Sentenza 2011 n. 9539

La Suprema Corte, chiamata ad esprimersi con riferimento alla corretta individuazione del periodo di imposta al quale imputare i costi per provvigioni riconosciute ad agenti e rappresentanti, con la sentenza in esame ed a tal fine, ha proposto un percorso logico interpretativo che, partendo dall'attenta analisi della natura e degli aspetti civilistici che caratterizzano il rapporto tra preponente ed agente, finisce, sulla base di questi, per esprimere il criterio di individuazione del periodo di imposta in cui imputare i costi in rassegna.

In particolare i giudici di legittimità hanno chiarito che l'articolo 1748 del cod. civ., con riferimento ai contratti di agenzia, individua nella dinamica dell'esecuzione di tali rapporti, due distinti momenti di cui il primo è quello di acquisizione della provvigione e il secondo è il momento di esigibilità della provvigione già acquisita.

Il momento di acquisizione (nascita del diritto alla provvigione) è quello in cui l'operazione promossa dall'agente è stata conclusa tra le parti mentre il momento di esigibilità (perfezionamento dell'esigibilità a favore dell'agente), salvo diverso accordo tra le parti, è il momento in cui il preponente ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione. In ogni caso il diritto di esigibilità potrà essere inderogabilmente rinviato al momento in cui il terzo ha o avrebbe dovuto eseguire la prestazione qualora il preponente avesse eseguito la prestazione a suo carico.

Sulla base di tale analisi la suprema Corte ha precisato che per individuare l'esercizio di competenza in cui imputare i costi per intermediazione ed agenzia, si dovrà tenere conto del momento dal quale si perfeziona l'esigibilità del diritto a favore dell'Agente.

In sostanza, secondo la Suprema Corte, la determinazione dell'esercizio di competenza del costo delle provvigioni per l'impresa preponente, è da rintracciare nel collegamento tra esecuzione o obbligo di esecuzione del contratto da parte dello stesso preponente cui la disciplina vigente ricollega l'esigibilità della provvigione. Ne deriva che il diritto di esporre il costo deducibile sorge non dal momento della nascita del diritto alla provvigione ma dal momento del perfezionamento dell'esigibilità della provvigione stessa a favore dell'agente, momento che potrà coincidere con quello in cui il preponente ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la propria prestazione ovvero, a seguito di diverso accordo, in un momento successivo che inderogabilmente non potrà essere successivo al momento in cui il terzo ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la sua prestazione (art. 1748 cod. civ.).

Conseguentemente la deducibilità delle provvigioni, essendo graffiata al momento di esigibilità delle stesse (esigibilità da rintracciare con riferimento all'articolo 1748 del cod.civ.), sarà esercitabile nel periodo di imposta in cui il preponente effettua le vendite dei beni ovvero, in caso di diverso accordo, nel periodo di imposta in cui il terzo ha o avrebbe dovuto eseguire la propria controprestazione.

L'interpretazione offerta nella sentenza in commento, non appare quindi perfettamente in linea con il corollario, che è principio di fondamento per l'applicazione del criterio di competenza di derivazione civilistica ed in base al quale rilevata la competenza economica dei ricavi, la deducibilità dei costi è determinata nella misura in cui gli stessi hanno concorso alla formazione di tali ricavi.

Secondo tale principio quindi le provvigioni risultano deducibili nell'esercizio di competenza dei ricavi (le vendite) a cui fanno riferimento, a nulla rilevando il momento di esigibilità delle provvigioni che è solo incidentalmente ed eventualmente coincidente con il momento di formazione dei ricavi a cui le provvigioni si riferiscono.

La divergenza tra il principio espresso dalla Suprema Corte e il corollario di correlazione del principio di competenza si rileva, nella sostanza, laddove l'esigibilità della provvigione sia riferita, ai sensi del comma 4 dell'articolo 1748 del codice civile, al momento e nella misura in cui il terzo ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione qualora il preponente avesse eseguito la prestazione a suo carico.

Applicando infatti il principio della Suprema Corte, laddove tra preponente ed agente fosse convenuta l'esigibilità della provvigione al momento di esecuzione della prestazione del terzo, potrebbe verificarsi il disallineamento della rilevanza dei ricavi e delle provvigioni quando il preponente effettui le cessioni nell'esercizio X e il terzo effettui il pagamento nell'esercizio X+1.

Per quanto sopra, appare più corretto ritenere che la corretta imputazione dei costi per le provvigioni debba essere espressa in applicazione dei criteri di competenza di derivazione civilistica, nei limiti di cui all'articolo 109 del TUIR, secondo i quali le provvigioni sono deducibili nell'esercizio in cui le vendite a cui si riferiscono sono perfezionate, e non in funzione della nascita del diritto di esigibilità in ordine alle provvigioni stesse a favore dell'agente da individuarsi ai sensi dell'articolo 1748 del cod. civ..

28 maggio 2011

Mario Agostinelli

¹Salvo che sia diversamente pattuito, la provvigione spetta all'agente dal momento e nella misura in cui il preponente ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione in base al contratto concluso con il terzo. La provvigione spetta all'agente, al più tardi, inderogabilmente dal

momento e nella misura in cui il terzo ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione qualora il preponente avesse eseguito la prestazione a suo carico.