

Il contratto di mandato: profili civistici contabili e fiscali

Pubblicato il 29 ottobre 2004

Con il presente intervento si intendono evidenziare gli aspetti civilistici, contabili e fiscali del contratto di mandato stipulato tra soggetti imprenditori ed avente ad oggetto una prestazione di servizi oppure una compravendita di beni. Il mandato può essere conferito con rappresentanza o senza rappresentanza (art. 1703 e seguenti del Codice Civile).

PREMESSA

Il mandato è il contratto con il quale una parte (il mandatario) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto di un'altra parte (il mandante).

Con il presente intervento si intendono evidenziare gli aspetti civilistici, contabili e fiscali del contratto di mandato stipulato tra soggetti imprenditori ed avente ad oggetto una prestazione di servizi oppure una compravendita di beni.

Il mandato può essere conferito con rappresentanza o senza rappresentanza (art. 1703 e seguenti del Codice Civile).

IL MANDATO CON RAPPRESENTANZA

Il mandato è con rappresentanza quando il mandatario agisce in nome e per conto del mandante; in questo caso gli atti conclusi dal mandatario (rappresentante) con il terzo producono gli effetti giuridici direttamente in capo al mandante (rappresentato). Pertanto i documenti probatori dell'acquisto o della vendita e quelli di addebito risultano intestati al mandante. Eventuali spese sostenute dal mandatario, se debitamente documentate, sono riaddebitate al mandante senza emissione di fattura, in quanto escluse dalla base imponibile ai sensi dell'art. 15, c.1, n. 3 del DPR 633/72. Le somme incassate dal mandante per il tramite del mandatario sono, invece, fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, c.3, lett. a) del DPR 633/72.

Di seguito sono sintetizzati gli aspetti contabili e fiscali (imposte dirette ed IVA) del mandato con rappresentanza.

Profilo	Mandato all'acquisto		Mandato alla vendita	
	Mandante	Mandatario	Mandante	Mandatario

Contabilità	Rileva i costi per l'acquisto dal terzo e per il compenso da riconoscere al mandatario. Rimborsa al mandatario le spese da questi sostenute	Rileva il ricavo per il compenso per la sua attività. Incassa il rimborso delle spese sostenute	Rileva il ricavo per la vendita al terzo ed il costo per il compenso da riconoscere al mandatario. Incassa le somme derivanti dalla vendita al netto del compenso a lui spettante	Rileva il ricavo per il compenso per la sua attività
Imposte dirette	I costi per l'acquisto e per il compenso al mandatario costituiscono componenti negativi di reddito	Il ricavo per il compenso costituisce un componente positivo di reddito	Il ricavo di vendita ed il costo per il compenso costituiscono rispettivamente un componente positivo e negativo di reddito	Il ricavo per il compenso costituisce un componente positivo di reddito
IVA	Riceve la fattura d'acquisto emessa dal terzo e la fattura per il compenso del mandatario	Emette la fattura con IVA per il compenso	Emette la fattura di vendita intestata al terzo acquirente. Riceve la fattura per il compenso del mandatario	Emette la fattura con IVA per il compenso

IL MANDATO SENZA RAPPRESENTANZA

Il mandato è senza rappresentanza quando il mandatario agisce per conto del mandante ma in nome proprio. L'operazione si concretizza in due passaggi: tra mandante e mandatario (passaggio interno) e tra mandatario e terzo (passaggio esterno). Tuttavia, si realizza un'unica compravendita di beni e/o prestazione di servizi, rappresentata da quella a rilevanza esterna tra il mandatario e il terzo; il passaggio interno tra il mandante ed il mandatario rappresenta in un mero "ribaltamento" degli effetti economici dell'operazione esterna (riaddebito del costo o accredito del ricavo). Ciò vale per le compravendite di beni mobili in cui la consegna del bene dal mandante al mandatario e viceversa rappresenta solo una fase esecutiva del rapporto di mandato e non una duplicazione di compravendita (Ris. Min. n. 292237 del 21.12.1985 e Circ. Min. n. 15 del 16.02.1973). Ma vale anche per le compravendite di beni immobili e di beni mobili registrati per i quali la formalizzazione del passaggio dal mandante al mandatario o viceversa deriva dalle particolari modalità di circolazione e pubblicità previste dalla legge ma non incidono sulla natura unitaria dell'operazione di compravendita.

La trasparenza del mandatario risulta perfetta nell'ambito delle imposte sul reddito. I costi ed i ricavi dell'operazione sono rilevanti soltanto per il mandante ed il terzo; per il mandatario, invece, rileva il ricavo per il compenso spettante per l'attività prestata.

La neutralità del mandatario implica, ad esempio, che la normativa in materia di indeducibilità

dei costi derivanti da operazioni commerciali intercorse con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (art. 110 del TUIR) si applica in capo al mandante residente in Italia anche nel caso di acquisti da un fornitore residente in Italia che agisce quale mandatario di un'impresa residente in un paradiso fiscale. Ancora, la disciplina del transfer pricing (art. 110 del TUIR) si applica nei confronti del mandante anche se l'operazione è effettuata con una società non appartenente al Gruppo che agisce quale mandataria di una Società del Gruppo.

Ai fini IVA, i passaggi dei beni/servizi dal mandante al mandatario (o viceversa) e dal mandatario al terzo (o viceversa) costituiscono distinte operazioni rilevanti ai fini del tributo; le due distinte operazioni, tuttavia, devono essere considerate in modo unitario, coerentemente con la natura giuridica del mandato senza rappresentanza, visto che la duplicazione delle operazioni rappresenta una "finzione" giuridica necessaria per le modalità di funzionamento del tributo. In questo caso la trasparenza del mandatario è imperfetta perché si realizza solo sul piano oggettivo ma non su quello soggettivo. Infatti l'operazione tra mandante e mandatario qualifica automaticamente sul piano oggettivo (natura giuridica e regime IVA) l'operazione tra il mandatario e il terzo solo se non si verificano fattori distorsivi afferenti la sfera soggettiva degli attori coinvolti.

In presenza della medesima qualificazione oggettiva delle due operazioni, il regime IVA potrebbe essere differente per alcuni fattori distorsivi, quali ad esempio:

- la diversa residenza dei soggetti coinvolti che può incidere sulla territorialità delle due operazioni, in base ai criteri previsti dall'art. 7 del DPR 633/72;
- il c.d. pro-rata di detraibilità IVA del mandatario che pone in essere operazioni esenti ed imponibili;
- il regime di non imponibilità sugli acquisti derivante dal plafond di esportatore abituale del mandatario, che non implica la non assoggettabilità al tributo del mandante.

E' opportuno precisare che l'indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 (autoveicoli, telefoni cellulari, ecc.) non rileva per il mandatario che detrae per intero l'IVA addebitatagli dal mandante o dal terzo ma rileva in capo al terzo o al mandante per i quali l'IVA è indetraibile secondo le disposizioni di legge (Ris. Agenzia delle Entrate n. 168 del 4.6.2002, Circ. Min. n. 58 del 18.06.01 punto 5.2 e Norma di Comportamento n. 139 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano).

La commissione

Una particolare figura di mandato senza rappresentanza è il contratto di commissione in cui un soggetto (committente) conferisce ad un altro (commissionario) il mandato di acquistare o vendere beni per conto del committente e in nome del commissionario.

Sotto il profilo giuridico il contratto di commissione non implica il trasferimento di proprietà fra i due soggetti, poiché la proprietà del bene ceduto o acquistato si trasferisce direttamente dal venditore all'acquirente.

Sul piano IVA, la natura del bene trasferito resta immutata nei due passaggi ma diventa importante individuare il momento di effettuazione dell'operazione (coincidente con l'esigibilità dell'imposta) e le modalità di fatturazione:

- nella commissione alla vendita: il committente emette la fattura intestata al commissionario all'atto della vendita del bene da parte del commissionario; quindi la "vendita" dal committente al commissionario resta sospesa fino al momento della vendita al terzo acquirente^[1];
- nella commissione all'acquisto: il commissionario emette la fattura intestata al committente al momento della consegna o spedizione del bene al medesimo committente.

Di seguito sono sintetizzati gli aspetti contabili e fiscali (imposte dirette ed IVA) del mandato senza rappresentanza.

Profilo	Mandato all'acquisto		Mandato alla vendita	
	Mandante	Mandatario	Mandante	Mandatario
Contabilità	Rileva il costo per l'acquisto dal terzo e per il compenso da riconoscere al mandatario in contropartita di debiti verso il mandatario	Rileva una uscita monetaria in contropartita di un credito verso il mandante per il corrispettivo pagato al terzo venditore. Rileva il ricavo per il compenso per la sua attività	Rileva il ricavo per la vendita al terzo acquirente ed il costo per il compenso da riconoscere al mandatario in contropartita di crediti e debiti verso il mandatario	Rileva una entrata monetaria in contropartita del debito verso il mandante per il prezzo corrisposto dal terzo acquirente. Rileva il ricavo per il compenso della sua attività
Imposte dirette	I costi per l'acquisto e per il compenso costituiscono componenti negativi di reddito	Il ricavo per il compenso costituisce un componente positivo di reddito	Il ricavo di vendita ed il costo per il compenso costituiscono, rispettivamente, un componente positivo e negativo di reddito	Il ricavo per il compenso costituisce un componente positivo di reddito

IVA	Riceve la fattura del mandatario per l'addebito del costo di acquisto del bene/servizio aumentato del compenso	Riceve la fattura a sé intestata emessa dal terzo venditore. Emette la fattura per il riaddebito al mandante di quanto corrisposto al terzo venditore oltre che del compenso; la base imponibile è pari al costo del bene/servizio aumentato del compenso[2]	Emette la fattura di vendita intestata al mandatario; la base imponibile è pari al costo del bene/servizio diminuita del compenso del mandatario2	Emette la fattura con i propri dati intestata al terzo acquirente. Riceve la fattura emessa dal mandante
-----	--	--	---	--

Dott. Carmine Del Pesce

Napoli, ottobre 2004

[1] Peraltro, gli obblighi di fatturazione, registrazione ed annotazione potrebbero essere eseguiti entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (v. D.M. 18.11.1976 che si ritiene tuttora in vigore).

[2] Il servizio reso dal mandatario senza rappresentanza non configura un'operazione da assoggettare ad IVA in via autonoma.

[vedi anche altri approfondimenti sul mandato==>](#)