



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF104

## INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

<b>OGGETTO</b>	<b>DEDUCIBILITA' DELLE PROVVIGIONI CORRELATE AI RICAVI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ARTT. 1748 E 1749 COD. CIV.; D.L. 148/2017 - RM 115/2005; RM 91/2006
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>8/04/2018</b>

Sintesi: con riferimento al rapporto di agenzia il problema della corretta imputazione fiscale delle provvigioni deve essere suddiviso tra agente e mandante, in particolare per **la casa mandante** prevale, il **principio "di correlazione"** tra costi e ricavi secondo cui la provvigione (passiva) va contabilizzata civilisticamente e dedotta fiscalmente nell'esercizio in cui rileva il ricavo "correlato" (quando consegna la merce al cliente).

Se il diritto dell'agente alla provvigione è sottoposto ad una

- **condizione sospensiva:** gli accantonamenti effettuati in bilancio dall'impresa mandante non sono deducibili;
- **condizione risolutiva:** la provvigione è deducibile se la probabilità che si verifichi questa condizione non è elevata.

### ASPETTI CIVILISTICI

La riforma degli artt. 1748 e 1749 CC (D.Lgs. 65 del 15/02/1999 in recepimento delle Dir.U.E.), ha modificato il momento di spettanza delle provvigioni, comportando la loro diversa imputazione "per competenza".

### A) QUANDO SPETTA LA PROVVIGIONE

Art. 1748 c. 1 Cod. Civ.: l'Agente ha diritto alla provvigione nei seguenti casi:

→ vigente il contratto di **mandato**:

- ✓ per gli affari "conclusi" tra Mandante e suo Cliente (per effetto dell'intervento dell'Agente)
- ✓ per gli affari conclusi direttamente dal Mandante con clienti che l'Agente aveva precedentemente acquisito (salvo il patto contrario)

**Nota:** Il momento in cui il contratto è "concluso" va individuato all'atto in cui:

- Agenti con rappresentanza: l'Agente sottoscrive per accettazione il contratto (che vincola il Mandante)
- Agenti senza rappresentanza: momento in cui il Mandante accetta il contratto procacciato dall'Agente

→ alla **cessazione del mandato**:

- ✓ per gli affari per i quali la proposta è pervenuta al Mandante (o all'Agente) in data precedente alla cessazione del mandato.

### B) MOMENTO IN CUI DIVIENE "ESIGIBILE" DIRITTO ALLA PROVVIGIONE

Art. 1748 c. 4 Cod. Civ.: al verificarsi del primo dei seguenti eventi:

1. momento di **"ultimazione della prestazione dell'Agente"** per effetto della "conclusione" del contratto con il terzo
  - ⇒ ordinariamente coincide con il momento in cui invia la "copia commissione" al Mandante
2. momento in cui il **preponente ha concluso** o avrebbe dovuto concludere la propria prestazione
  - ⇒ ordinariamente coincide con la consegna della merce al Cliente; questa rileva anche se la data prevista per la consegna non è rispettata per colpa del preponente
3. momento in cui l'affare è **andato "a buon fine"**
  - ⇒ solo quando il contratto di Agenzia pattuisca espressamente che il pagamento del compenso è subordinato al pagamento del Cliente;

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 - Email: info@redazionefiscale.it

4. momento in cui avviene il **pagamento da parte del Cliente**  
 ⇒ è il caso del pagamento anticipato da parte del Cliente

### **C) QUANDO LA PROVVIGIONE NON SPETTA:**

Mancata esecuzione dell'affare non imputabile al Mandante (in tal caso l'Agente deve restituire le eventuali provvigioni già incassate)



**Nota:** sono i casi di risoluzione del contratto tra Mandante e Cliente (per accordo sopravvenuto, per cause di forza maggiore, ecc.).

### **ASPETTI FISCALI**

L'Agenzia delle Entrate si è adeguata al rinnovato assetto civilistico, chiarendo che:

- **Agente:** si applica il principio "della competenza" (RM 115/2005)
- **Mandante:** prevale il principio "di correlazione" tra costi e ricavi (RM 91/2006).

La situazione attuale è la seguente.

<p style="text-align: center;"><b>AGENTE</b> (RM 115/2005)</p>	<p>La provvigione (attiva) va imputata:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nell'esercizio di "conclusione" del contratto</li> <li>▪ essendo questo il momento di "ultimazione della prestazione" - art. 109 c.2 lett b) Tuir</li> </ul> <p>N.B.: ciò anche se il momento di esigibilità della provvigione è differita nel tempo (es.: quando il Cliente ha pagato la merce)</p>
<p style="text-align: center;"><b>MANDANTE</b> (RM 91/2006)</p>	<p>La provvigione (passiva) va:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ contabilizzata civilisticamente e dedotta fiscalmente</li> <li>▪ nell'esercizio in cui rileva il ricavo "correlato" (quando consegna la merce al Cliente)</li> </ul> <p>N.B.: non rileva</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– l'esercizio di "conclusione" del contratto (come pareva ammettere la RM 115/2005)</li> <li>– l'eventuale differimento della esigibilità della provvigione prevista nel contratto di Agenzia</li> <li>– l'esercizio in cui incassa dal Cliente</li> </ul>



**Nota:** la **Cassazione**, con la **sentenza n. 23321/2013**, ha confermato che le provvigioni passive corrisposte all'agente sono deducibili per il preponente nel periodo d'imposta in cui è avvenuta (o sarebbe dovuta avvenire) l'esecuzione del contratto con il terzo procurato dall'agente, ovvero, generalmente, alla consegna o spedizione dei beni mobili, oppure alla stipula dell'atto per gli immobili.

### **COMPETENZA DELLE PROVVIGIONI PER L'AGENTE**

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 8 agosto 2005, n. 115, ai fini dell'individuazione del periodo di **competenza** delle provvigioni in capo all'agente è necessario fare riferimento al principio generale dell'ultimazione della prestazione statuito dall'art. 109, comma 2, lett. b), TUIR.

L'ultimazione della prestazione si realizza, in linea generale, nel momento in cui si **conclude il contratto tra la ditta mandante ed il terzo cliente**.



**ATTENZIONE:** Non assume invece alcuna rilevanza, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza della provvigione, il **momento di pagamento della stessa** all'agente che può essere posticipato dalle parti, al più tardi, nel momento in cui il terzo "ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione qualora il preponente avesse eseguito la prestazione a suo carico".

Non rilevano, pertanto, le pattuizioni contrattuali che ricollegano il diritto alla provvigione a particolari termini.

#### Esempio1

Si ipotizzi la seguente situazione:

- il 22.12.2017 l'agente Rossi riceve dal sig. Verdi (cliente) un ordine di acquisto di 4 scrivanie Mod. XY del valore di € 8.000 prodotte dalla società Alfa srl (ditta mandante);
- il 7.1.2018 la Alfa srl consegna i beni al sig. Verdi;
- il 10.1.2018 il sig. Verdi paga la fattura della Alfa srl;
- il 16.1.2018 l'agente Rossi emette la fattura alla Alfa srl per le provvigioni spettanti (10% del fatturato).

La provvigione spetta all'agente dal momento della conclusione del contratto che nel caso proposto va identificata con l'ordine di acquisto avvenuto il 22/12/2017.

Quindi l'agente deve contabilizzare nel 2017 la provvigione spettante, essendo il contratto concluso in tale anno, e non assumono rilevanza eventuali pattuizioni contrattuali difformi.

Non rileva che il pagamento della fattura alla Alfa srl da parte del sig. Verdi sia intervenuto nel 2018.

#### Esempio2

Si ipotizzi la seguente situazione:

- il 22.12.2017 viene stipulato un contratto di vendita di 1000 camicie di cotone tra la società Alfa srl (ditta mandante) e la Verdi SNC (cliente);
- il 28.12.2017 la Verdi SNC esegue anticipatamente il pagamento della fattura;
- il 10.1.2018 la Alfa srl consegna i beni al cliente;
- il 16.1.2018 l'agente Rossi emette la fattura alla Alfa srl per le provvigioni spettanti (10% del fatturato).

L'agente deve contabilizzare nel 2018 la provvigione spettante, essendo il contratto concluso in tale anno; non rileva il pagamento anticipato da parte di Verdi SNC, mentre assume rilevanza la consegna, che permette l'individuazione del bene da cui consegue la conclusione del contratto.

### CORRELAZIONE PER IL MANDANTE

Con la Risoluzione 12 luglio 2006, n. 91, l'Agenzia delle Entrate ha affiancato al principio di competenza quello della **correlazione**, secondo cui i costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio:

⇒ il **preponente dovrà procedere alla deduzione della provvigione passiva corrisposta** agli agenti,

- non già nell'esercizio di stipula del contratto,
- bensì nello stesso esercizio in cui procede alla consegna dei medesimi beni.

Quindi per la ditta mandante, la deduzione della provvigione passiva avviene nell'esercizio di:

- stipula del contratto, se il contratto è concluso nello stesso esercizio di consegna del bene;
- consegna/spedizione del bene, se il contratto è concluso in un esercizio precedente a quello di consegna del bene.

PRINCIPIO DI CORRELAZIONE	DEDUZIONE DELLE PROVVIGIONI PASSIVE
Il principio di correlazione è, in base sia ai principi contabili che alle norme sulla determinazione del reddito d'impresa, un corollario fondamentale del principio di competenza. Il rispetto di tale principio impone di stabilire innanzitutto la competenza dei ricavi e poi quella dei costi, che deriva dalla prima ogniqualvolta sussista una diretta afferenza tra i componenti positivi e quelli negativi.	Il preponente deduce le provvigioni spettanti all'agente, in applicazione del principio di correlazione, nello stesso periodo di competenza dei ricavi (cioè in quello in cui è eseguita la fornitura della merce nei confronti del cliente o è ultimata la prestazione del servizio). La disciplina si applica sia alle imprese per le quali vige il principio di derivazione rafforzata che alle micro-imprese

#### CONDIZIONI SOSPENSIVE E RISOLUTIVE

Può succedere in taluni casi che il diritto alla provvigione dell'agente sia sottoposto ad una **condizione sospensiva** oppure ad una **condizione risolutiva**.

<b>CONDIZIONE SOSPENSIVA</b>	Gli accantonamenti effettuati dal proponente prima dell'avverarsi della condizione sospensiva <b>non sono deducibili</b> . In base all'Oic 19 i debiti soggetti a condizione sospensiva devono essere rilevati in bilancio con l'avverarsi della condizione e, fino a quando questa non si sia realizzata, i relativi oneri danno luogo alla iscrizione di un fondo rischi, se ricorrono le condizioni per la rilevazione dello stesso, previste dall'Oic 31. Quest'ultimo principio statuisce che sono iscritte nei fondi rischi le passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato di incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro.
<b>CONDIZIONE RISOLUTIVA</b>	Gli effetti giuridici si realizzano subito, anche se possono venire successivamente meno a seguito dell'avverarsi della condizione risolutiva. In base al postulato della rappresentazione sostanziale statuito dall'Oic 11, occorre verificare il grado di probabilità di tale avveramento e, tranne che nell'ipotesi in cui tale probabilità sia molto elevata, il preponente deve iscrivere la provvigione nel conto economico e il relativo debito (e non un fondo) nello stato patrimoniale. Di conseguenza, per effetto del principio di derivazione rafforzata stabilito dall'articolo 83 del Tuir, <b>il costo della provvigione è deducibile</b> , ai fini delle imposte sui redditi, nel <b>periodo d'imposta in cui è imputato al conto economico</b> .
<b>CLAUSOLA DEL "BUON FINE"</b>	L'articolo 1748, quarto comma, del Codice civile riconosce alle parti la possibilità di posticipare la spettanza delle provvigioni al momento dell'esecuzione della prestazione da parte del cliente, cioè al "buon fine" dell'operazione. In questo caso la provvigione può essere dedotta, sempre in base al principio di correlazione, <b>nello stesso periodo d'imposta</b> nel quale i relativi <b>ricavi concorrono a formare il reddito d'impresa del preponente</b> . La provvigione ha, infatti, lo stesso grado di certezza, nell'an e nel quantum, che caratterizza i ricavi