



Egr. Sigg.ri

Carrara, 5 maggio 2022

DL/

SOMMARIO	
A	Imputazione a costo dei compensi provvigionali
B	
C	

MOMENTO DI IMPUTAZIONE A COSTO DEI COMPENSI DOVUTI AD AGENTI E PROCACCIATORI

– 1 -

Neppure una lunghissima militanza professionale riesce a fornire una ragionevole risposta a queste domande:

- a) Perché le modifiche alle norme esistenti si fanno sempre per richiamo, del tipo: *“al comma 2 dell’ art. 1 del DL xx convertito in L. xx, così come modificato dal D. Lgs xxx, le parole xxx sono sostituite da yyy”*? Così gli interpreti – anche fiscali - sono obbligati a continue ricerche sul passato, ricerche tanto faticose ⁽¹⁾ quanto pericolose (si tratta infatti di azzeccare *iter* a volte assai complessi e tortuosi) ⁽²⁾. Non si comprende in effetti perché non si possano semplicemente approvare gli articoli nel *nuovo* testo modificato di una legge o regolamento, evidenziando le modifiche apportate, con obbligo di riportare sempre – in ogni pubblicazione del dispositivo principale e per ogni articolo via via rinnovato - la data di approvazione. In tal modo agli operatori ed alla Magistratura basterebbe avvalersi della versione normativa vigente nel lasso di tempo in cui si collocano i fatti ⁽³⁾.
- b) Perché il contribuente resta comunque colpevole (e così soggetto a maggiori tributi, con relative sanzioni) anche quando si è attenuto a principi convalidati da talune sentenze della Corte di Cassazione, pur se da altre sentenze dello stesso organo contrastati? Dovrebbe infatti essere ovvio – per motivi di civiltà – che manca una “colpa” se anche i Supremi Giudici non sono tra loro concordi in quella determinata materia ⁽⁴⁾ ⁽⁵⁾. O se – a legislazione costante – essi mutano indirizzo nel corso del tempo.
- c) Perché – quando una materia appare dibattuta anche ai massimi livelli della Magistratura – non interviene rapidamente il Legislatore con una norma interpretativa o di modifica? Il suo maggior lavoro sarebbe intuitivamente ripagato dalla riduzione del contenzioso (che non poco impegna anche la Pubblica

¹ E costose, ché bisogna disporre di banche dati, quindi di tempo per studiare e metabolizzare ciò che si legge.

² Si prendano ad esempio le norme sui *bonus* immobiliari, o sull’ edilizia in genere.

³ La proposta, indubbiamente rozza, va intesa semplicemente come *provocatio*. Ma gli esperti giuristi saprebbero sicuramente trovare, se si volesse, una vera soluzione procedurale, seria ed efficace.

⁴ Ciò potrebbe indurre il Legislatore ad una maggior cura nella formulazione delle disposizioni emanate.

⁵ Si veda anche più avanti, alla nota 24.

Amministrazione), dalla maggiore sicurezza nel diritto, da più pacifici e costruttivi rapporti tra il cittadino e lo Stato. Per non dire che il contribuente stesso avrebbe più tempi e risorse da dedicare alla “produzione”, quella che poi – si tratti di beni o di servizi - genera anche le entrate tributarie.

- 2 -

In tema di “competenza” del compenso provvigionale che le Case Mandanti/Preponenti devono riconoscere ai loro agenti di commercio (compenso da portare ai costi deducibili) ⁽⁶⁾ la sentenza 12127/2022 della Corte di Cassazione, depositata il 14 aprile scorso ⁽⁷⁾, fornisce appunto motivi di riflessione perché ha espresso questo principio fiscale:

- a) i compensi provvigionali sono normalmente imputabili all’ esercizio in cui la prestazione dell’ agente ⁽⁸⁾ può dirsi ultimata;
- b) l’ imputazione può aver luogo - anche quando la fattura dell’ agente non è stata ancora emessa ⁽⁹⁾ - se l’ importo dovuto è certo nella sua esistenza (l’ *an*) e determinabile in modo obiettivo (il *quantum*) ⁽¹⁰⁾;
- c) questi requisiti vengono meno però se gli accordi contrattuali condizionano il saldo delle provvigioni al buon fine dell’ operazione, cioè all’ adempimento (leggasi: pagamento) da parte dell’ acquirente;
- d) in questo caso il debito provvigionale viene infatti a dipendere (quanto a “competenza”) dalla correttezza del suddetto acquirente, che resta in effetti dubbia fino a pagamento avvenuto o (comprovatamente) ⁽¹¹⁾ alla sua inottemperanza.

Nulla di nuovo, a dire il vero, ma sorprende che su un tema così semplice ⁽¹²⁾ riescano a convivere, da anni, tesi alquanto diverse che nel prosieguo si indicheranno come “Soluzione” (seguita poi da una lettera maiuscola). Nel ristretto spazio di questa sintesi menzioneremo soltanto alcune posizioni, ciascuna però rappresentativa di una corrente di pensiero.

Le questioni poste ai punti b) e c) del par. 1 troveranno perciò una valida esemplificazione. Indirettamente emergerà anche la questione sub a). Ma si può anticipare che le interpretazioni riscontrate, lungi dall’ essere “fantasie”, derivano essenzialmente da una legislazione piuttosto frammentata e perfino contraddittoria.

- 3 -

L’ art. 1742 c.c. stabilisce infatti che *“col contratto di agenzia una parte assume stabilmente l’ incarico di promuovere, per conto dell’ altra,..., la conclusione di contratti...”* ⁽¹³⁾. Non dissimilmente del resto stabilisce l’ art. 1754: *“E’ mediatore colui che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare...”*.

⁶ In questa disamina si affrontano le provvigioni relative a compravendita di beni materiali.

⁷ Il Sole 24 Ore del 15 aprile 2022.

⁸ Si comprendono nella stessa categoria anche i Rappresentanti di commercio (cfr. *incipit* di par. 4) ed anche i Procacciatori d’ affari, coloro cioè che senza avere un incarico stabile, procurano comunque affari al proprio mandante dietro remunerazione percentuale.

⁹ Ed il pagamento non è ancora stato fatto.

¹⁰ Si potrebbe dire: matematicamente ed esattamente determinabile.

¹¹ Le perdite su crediti sono deducibili se risultano *da elementi certi e precisi* (art. 109 TUIR). E si sa con quale puntiglio il Fisco poi esamina gli “elementi” offerti dal contribuente.

¹² “Semplice” perché noto, comune a migliaia di imprese, oggetto di cinquantennale esperienza (*post* riforma fiscale del 1973).

¹³ La disposizione non lo dice, ma si è sempre inteso “contratti di vendita”. Supporta questa conclusione il successivo art. 1744, intitolato “Riscossioni” e quindi esplicitamente riferito all’ incasso dei crediti vantati dall’ impresa mandante.

Da qui si è dedotto (Cassazione, ordinanza 15752 del 23 luglio 2020) ⁽¹⁴⁾ che – in aderenza al principio fiscale per cui *“le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate”* – l’ opera del mediatore possa considerarsi *“ultimata”* quando le parti sottoscrivono un contratto ad effetti obbligatori (nella fattispecie: un *“preliminare”*). Ed a quel momento spetta all’ intermediario la commissione convenuta.

L’ analogia del *mediatore* con l’ *agente* è del tutto palese, sotto questo profilo, perché le funzioni sono identiche: condurre le parti a *concludere* tra loro un affare o un contratto.

– 4 -

A questo punto si deve peraltro ricordare che all’ agente non è comunque consentito di *“concludere”* contratti ⁽¹⁵⁾, ma soltanto di *“promuoverne”* la conclusione. Per cui – a farla breve - il copia commissione (il modulo di raccolta dell’ ordinativo) resta, anche se firmato dall’ acquirente/ordinante e dato per *“vincolante”*, una semplice *proposta*. E questa proposta poi – giusta art. 1326 c.c. – diviene *“contratto”* solo quando interviene l’ accettazione da parte del relativo destinatario (la ditta venditrice). Oppure, come s’ intende sovente nella pratica, quando all’ ordinativo viene data esecuzione in concreto (consegna delle cose).

Della accettazione si dirà più avanti. Ma si può intanto dire che, in assenza di accettazione esplicita, la *“competenza”* è determinata in generale dalla data di consegna dei beni (Soluzione A). Si veda però anche il successivo par. 5.

– 5 -

Va tuttavia evidenziato che l’ Accordo Economico Collettivo (A.E.C.) per Agenti e Rappresentanti nel settore *“commercio”* ⁽¹⁶⁾ - sottoscritto il 16 febbraio 2009 e tuttora in vigore con efficacia obbligatoria – così stabilisce (art. 5):

- a) prima si conferma che s’ intende applicare *“integralmente e inderogabilmente”* l’ art. 1748 c.c.;
- b) poi si conferma *“che la provvigione **spetta inderogabilmente** dal momento e nella misura in cui il terzo ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione...”* (si vedano però i successivi par. 8 e 10);
- c) si stabilisce infine che *“in deroga ai principi stabiliti nei commi precedenti [lett. a) e b) appena riportate, n.d.r.], ai soli fini del diritto alla provvigione, le proposte d’ ordine non confermate per iscritto dal preponente entro 60 giorni...si intendono accettate per intero”* ⁽¹⁷⁾ ⁽¹⁸⁾.

¹⁴ Il caso – che ha riguardato un contribuente assai noto, la FILA Fabbrica Italiana Lapis ed Affini - merita una noterella. Che la suddetta impresa, avendo acquistato un fabbricato importante con intervento di un mediatore, portò a Conto Economico il compenso di quest’ ultimo nell’ anno del contratto definitivo (2004) e non invece in quello del preliminare (2003). La singolarità è che l’ Agenzia contestò l’ anno di competenza, ma non che un tale onere - in quanto *accessorio* - dovesse semmai essere capitalizzato con il costo d’ acquisto.

¹⁵ Questa facoltà è consentita (art. 1752) solo all’ *agente con rappresentanza* (il c.d. rappresentante di commercio), una figura piuttosto rarefatta anche nei tempi in cui le vendite tramite questi intermediari erano assai diffuse.

¹⁶ Ma quello per l’ industria non è dissimile.

¹⁷ La deroga appare legittima, dal momento che il quarto comma dell’ art. 1748 inizia con *“Salvo che sia diversamente pattuito...”*.

¹⁸ Una volta che l’ ordine dell’ acquirente (terzo) sia stato acquisito, il diritto alla provvigione risulta sancito – se non vi è deroga - dalla regola di cui al quarto comma dell’ art. 1748: *“...la provvigione spetta all’ agente dal momento e nella misura in cui il preponente ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la (sua, n.d.r.) prestazione in base al contratto...”*.

Alla luce del principio sub c), le affermazioni sub a) e b) appaiono assai meno ferree di quanto si sostenga, quanto ad *inderogabilità*. Detto principio comunque non tocca intuitivamente il rapporto tra ordinante/acquirente, da un lato, e Casa mandante/preponente dall' altro; incide però sul momento di "conclusione" dell' affare nel rapporto tra lo stesso Preponente e l' Agente, anticipando il diritto alle provvigioni dell' intermediario (la "competenza") al 61° giorno dalla ricezione dell' ordinativo da parte della Casa mandante/Preponente (Soluzione B).

- 6 -

Ciò però soltanto per gli ordini non confermati nei 60 giorni. Ma per quelli confermati in tempi più brevi – e così accettati ai sensi dell' art. 1326 c.c. – le provvigioni sarebbero dovute già al momento stesso del perfezionamento del contratto (Soluzione C), la finalità dichiarata dell' opera d' intermediazione (cfr. par. 3, primo periodo).

Gli ordini eventualmente respinti costituiscono invece un problema contrattuale tra Preponente ed Agente. Dalla relativa soluzione dipendono poi i riflessi fiscali.

- 7 -

Fondamentale è comunque il significato da attribuire al verbo "spettare", così ampiamente adoperata nel codice civile e nell' A.E.C. ⁽¹⁹⁾; e non v' è dubbio che esso intenda fissare il momento in cui si verifica l' insorgenza del *diritto* alle provvigioni, a prescindere poi dal loro effettivo pagamento. Ci se ne può convincere facilmente leggendo l' art. 1749 c.c. ("Obblighi del preponente"), il cui secondo comma così stabilisce: *"Il preponente consegna all' agente un estratto conto delle provvigioni dovute al più tardi l' ultimo giorno del mese successivo al trimestre nel corso del quale sono maturate...Entro il medesimo termine le provvigioni liquidate devono essere effettivamente pagate all' agente"*. Per comprensibili ragioni amministrative, insomma, il "pagamento" delle provvigioni si allontana in qualche misura dal momento della loro "spettanza". Visto sotto un' altra prospettiva, il "pagamento" altro non è che il soddisfacimento di un diritto già riconosciuto ed esistente, vale a dire la "spettanza" (cfr. par. 8)

- 8 -

Il principio sub 5.b) stride quindi per il suo contrasto sia all' interno dell' A.E.C. e sia con il codice civile (cfr. par. 5 e 6). Siccome però – nell' esposizione del primo – esso è espressamente *derogato*, lo si potrebbe considerare – in sostanza - come non scritto ai fini dell' A.E.C.

Ma tutto sommato esso rappresenta pur sempre un altro criterio per stabilire la "competenza" (Soluzione D). Si rinvia al par. 10.

- 9 -

Tornando al pagamento da parte del terzo acquirente: molto spesso i contratti d' agenzia prevedono che la provvigione sia *dovuta*, o *liquidata*, per gli affari andati a buon fine, quelli cioè nei quali il terzo/acquirente adempie alla sua obbligazione e paga la fornitura. Per il momento non ci soffermeremo sulle espressioni adoperate nei contratti e sulla valenza dei suddetti termini "dovuta" e "liquidata". Si rinvia al par. 15.

Merita invece di osservare che – quanto a "competenza" del costo provvigionale, in presenza di clausole che condizionano le provvigioni all' avvenuto pagamento da parte

¹⁹ E così determinante ai fini fiscali (cfr. par. 3).

dell' ordinante/acquirente - la sentenza 12127/2022 (cfr. par. 2) ⁽²⁰⁾ conclude che la Casa mandante può dedurre detto costo soltanto nell' esercizio in cui, incassando il corrispettivo della fornitura, essa ha esatta cognizione – anche in termini di misura - dell' adempimento del suo cliente (Soluzione E).

Non sarebbe invece legittimo – secondo la predette sentenza - dedurre tale costo provvigionale nel periodo, anteriore, in cui la fornitura fu eseguita. E' vero che l' onere si determina agevolmente e matematicamente in base al contratto d' agenzia; ma è altresì vero che non si sa ancora se ed in qual misura l' ordinante/acquirente riuscirà a pagare il debito di fornitura. Vi è quindi un fattore di incertezza che obbliga al rinvio disposto dall' art. 109 TUIR [“... i ricavi, le spese e gli altri componenti (positivi e negativi, n.d.r.) di cui nell' esercizio di competenza non sia ancora certa l' esistenza o determinabile in modo obiettivo l' ammontare concorrono a formarlo (il reddito, n.d.r.) nell' esercizio in cui si verificano tali condizioni”].

Il punto risulta in dottrina condiviso. Sostenevano infatti Leo Monacchi e Schiavo ⁽²¹⁾: “sembra potersi affermare che la provvigione concorre...a formare il reddito d' impresa del preponente e dell' agente...nel periodo di imposta in cui si sono conclusi gli affari promossi dall' agente, salvo che il rapporto di agenzia ...non condizioni il diritto alla provvigione alla solvenza del compratore...”.

- 10 -

Senonché il quarto comma dell' art. 1748 c.c., secondo periodo detta una regola assai garantista (per l' Agente) e diversa: “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 (sua, n.d.r.) prestazione...” (Soluzione D, cfr. par. 8). E le espressioni inequivoche “al più tardi” ed “inderogabilmente” risultano davvero vincolanti anche dal punto di vista fiscale.

- 11 -

Su un' ultima interpretazione si registrano peraltro delle singolari convergenze tra – in ordine di rilevanza - Cassazione, Agenzia delle Entrate, Associazione Dottori Commercialisti.

Sostengono infatti i Supremi Giudici (sentenza 16349 del 17 luglio 2014) che:

²⁰ La sentenza richiama analoghi precedenti della stessa Corte di Cassazione. Ma non sempre i Supremi Giudici hanno mostrato d' avere un' idea chiara della “competenza”. Nel 1989 MONTEFIBRE spa – per dire un caso - ricevette da una impresa francese la richiesta di risarcimento per 571milioni di lire, spiegata come “costo stoccaggio del materiale”. Considerando la richiesta immotivata, MONTEFIBRE contabilizzò il relativo costo nel 1990, ma solo “a seguito del congiunto esame delle situazioni e all' intervento dei revisori contabili”. Con sentenza 1431 del 25 gennaio 2006 la Corte di Cassazione dichiarò che tale costo era di competenza del 1989 nella considerazione che “...la contestazione da parte della spa MONTEFIBRE, dell' importo del risarcimento richiesto dalla consociata francese costituisce unicamente una manovra prettamente commerciale di uso comune che serve a dilazionare il pagamento, o a diminuire l' importo dovuto e, meglio ancora in base alla forza contrattuale a renderlo nullo”. Per un lettore disinteressato proprio le finalità sottolineate attestano che il costo – manovra commerciale o no, forza contrattuale o no – non aveva nel 1989 un valore esattamente definito. Va aggiunto però, ad onor del vero, che la stessa sentenza imputa a MONTEFIBRE di non aver chiarito come si è sviluppato il “congiunto esame” e quanto esso abbia influito sulla definitività del richiesto risarcimento.

²¹ *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffrè Editore 1999, pag. 1133 e segg. Essi comunque rappresentavano che secondo altri commentatori si doveva aver riguardo all' esecuzione del contratto anche da parte del terzo acquirente.

- a) *“come osservato dal giudice d’ appello...il principio di competenza fissato dall’ art. 75 (ora 109 Tuir, n.d.r.) (22) comporta che rileva il momento di maturazione dei fatti gestionali, e non quello dell’ incasso o del pagamento...”*;
- b) *“...i costi sostenuti sono di competenza dell’ esercizio in cui si producono i ricavi; diversamente operando, cioè attribuendo evidenza contabile all’ incasso o al pagamento, viene disattesa detta disposizione...” (23);*
- c) *“le regole sull’ imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75 (ora 109, n.d.r.) sono inderogabili...” (24).*

La Corte insomma è andata in direzione della Soluzione A, ma con diverso approccio: là era la *consegna* a determinare il perfezionamento del contratto in assenza di una anteriore accettazione esplicita, qui è invece la necessaria (ed insopprimibile) correlazione costi/ricavi (Soluzione F).

- 12 -

Aderisce a questa interpretazione anche l’ Agenzia delle Entrate, che nella vertenza con LOCMAN spa, l’ affermato fabbricante elbano di orologi, contestava la deducibilità dei costi provvigionali nel momento di esecuzione da parte del terzo della propria prestazione, ossia il pagamento. Essa asseriva infatti – in consonanza del resto con la sua risol. 91/E del 12 luglio 2006 (25) - la necessità di rispettare il principio di correlazione tra costi e ricavi d’ esercizio.

La Cassazione adita però (sentenza 17302 del 30 luglio 2014) non condivise questa impostazione (in contrasto quindi con la stessa Corte, cfr. par. 11, lett. b) perché le provvigioni erano state *“contrattualmente condizionate al buon fine delle prestazioni”*; ma il punto di vista dell’ Agenzia delle Entrate era chiaramente a favore della soluzione F (26).

- 13 -

Anche l’ Associazione Dottori Commercialisti di Milano (27) aveva già condiviso questa linea della obbligatoria correlazione costi/ricavi con la sua norma di comportamento n.132 di fine anni novanta (28).

- 14 -

Così, in un dibattito ancora irrisolto, abbiamo sei possibili soluzioni per stabilire la “competenza” (cioè l’ esercizio di corretta imputazione delle provvigioni ai costi deducibili, lato Preponente):

²² Ora art. 109, ma la sostanza non è mutata.

²³ L’ applicazione di questo principio obbliga allora a considerare che – una volta maturata o “di spettanza” con l’ esecuzione della fornitura – la provvigione contrattualmente ancorata al *buon fine* resta poi sottoposta alla condizione sospensiva (art. 1354 c.c.) del pagamento da parte del terzo.

²⁴ I Supremi Giudici dicono comunque anche altro: che, secondo il consolidato orientamento della Corte, l’ *incertezza* normativa che può giustificare la non applicabilità delle sanzioni non dipende né dagli studiosi più preparati o dagli operatori più qualificati, né dall’ Ufficio Finanziario. Ma solo dal Giudice (ragionevolmente la Corte di Cassazione, il massimo organo di interpretazione delle leggi). Si riveda allora il quesito di cui al par. 1, lett. b).

²⁵ Anche nella risol. 9/934 del 26 maggio 1980 l’ Amministrazione finanziaria aveva ravvisato la “regolare esecuzione” nel momento in cui *“...aveva avuto luogo la fornitura che ne costituiva la prestazione, a nulla rilevando l’ aspetto finanziario che regola la controprestazione del cliente”*. Lo aveva poi ribadito, ad esempio, nella risol. 115/E dell’ 8 agosto 2005, esplicitamente dichiarando che il rinvio al “buon fine” dell’ operazione non sposta la competenza, bensì il solo pagamento della provvigione.

²⁶ Attenzione però al limite temporale di cui al par. 10.

²⁷ Leo, Monacchi e Schiavo, op. cit., pag. 1135.

²⁸ Ma con la norma 131 aveva sposato la tesi dell’ avvenuta prestazione dell’ acquirente terzo.

A	Alla data di consegna dei beni, intesa come “conclusione” del contratto
B	Al 61° giorno da che l’ ordinativo è giunto alla Preponente, se non “accettato” prima in altra forma
C	Alla data della accettazione esplicita, se anteriore al 61° giorno
D	Alla data in cui il terzo compratore ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire il pagamento
E	Alla data in cui, anche oltre il termine sub D, il terzo ha effettivamente pagato
F	Alla data dei ricavi (come A), con pagamento delle provvigioni sospensivamente condizionato ex art. 1354 c.c. all’ adempimento del terzo compratore

E’ così onere del contribuente scegliere in un tal *catalogo* la soluzione che ritiene “giusta”. Poi – per quanto le suddette soluzioni siano tutte supportate e tutte in qualche modo ragionevoli – deve confidare che un eventuale suo verificatore tributario sia della medesima opinione. E lo siano, in caso di resistenza, i Giudici aditi, pena un debito d’ imposta con le relative sanzioni.

- 15 -

La nostra opinione molto sommessata (ed ovviamente opinabile) è che si debba seguire la Soluzione F.

Proponiamo però di rivedere i testi contrattualmente in uso (per i nostri assistiti Preponenti lo faremo d’ iniziativa, trattandosi di testi da noi stessi predisposti) al fine di adattare le clausole e far risaltare la effettiva volontà che le provvigioni sono riconosciute (ossia “dovute”) al momento di esecuzione della prestazione da parte del Preponente; ma assoggettandone la corresponsione (la c.d. “liquidazione”) alla condizione sospensiva dell’ effettivo pagamento da parte del terzo compratore, ai sensi dell’ art. 1354 c.c.

Resta peraltro un irrisolvibile nodo: che, sotto il profilo contrattuale, l’ art. 1748 c.c. (corroborato del resto dall’ A.E.C.,) non consentirebbe di andare oltre la data in cui il terzo “ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione” [par. 5.b), 8 e 10]. Ne può perciò derivare un problema nel rapporto con l’ Agente sia in ordine al “tempo” di liquidazione, sia sulla misura provvigionale (da corrispondere comunque).

* * * *

Per il resto ci teniamo a completa disposizione ed inviamo i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini