

Argomento: periodo di competenza delle provvigioni corrisposte agli agenti di commercio e dunque corretta collocazione di tali redditi nella corrispondente annualità d' imposta.

FATTO: la società mandante AA SPA in base agli accordi contrattuali con l' agente di commercio Mario Rossi chiede a quest' ultimo di emettere fattura provvigionale in due momenti storici diversi rispetto al contratto stipulato tra la AA SPA medesima e il cliente terzo (contratto avente ad oggetto la fornitura di beni e di servizi). Precisamente si chiede all' agente di emettere fattura provvigionale nella misura del 50 % delle provvigioni legate al contratto “ procurato “, al momento della sua stipula, mentre il restante 50 % delle provvigioni saranno fatturate quando l' esecuzione del contratto verso il cliente terzo sarà terminata e quest' ultimo avrà dato corso al saldo di quanto ancora dovuto verso la AA SPA.

A puro titolo esemplificativo si supponga che la AA SPA stipuli un contratto del valore complessivo di 10 milioni di euro (procurato dall' agente Mario Rossi cui spetterà una provvigione lorda del 5 %). Poniamo nel nostro caso che tra la stipula del contratto e la sua conclusione trascorrono TRE anni, sicché l' agente Mario Rossi avrà inserito tra i propri redditi dell' anno X il primo 50 % delle provvigioni pari a 250.000,00 euro mentre andrà ad inserire il restante 50 % provvigionale nell' anno X + 3 per altri 250.000,00 euro.

Mi si chiede di verificare alla luce della normativa fiscale vigente se tale comportamento sia da ritenersi corretto e se di conseguenza in caso di controllo fiscale all' agente Mario Rossi l' Agenzia delle Entrate non possa muovere contestazioni di sorta.

Normativa di riferimento:

- Articolo 1748 del Codice Civile.
- Articolo 109 del Testo Unico Imposte sui redditi (TUIR)
- Risoluzione n° 91/E del 12/07/2006.

Attuale formulazione dell' articolo 1748 C.C., comma 1 e comma 4:

1) Per tutti gli affari conclusi durante il contratto l' agente ha diritto alla provvigione quando l' operazione è stata conclusa per effetto del suo intervento.

4) Salvo che sia diversamente pattuito, la provvigione spetta all' agente nel 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.

Articolo 109 del Testo Unico Imposte sui redditi (TUIR), comma 2 punto b):

“ i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti (.....) alla data in cui le prestazioni sono ultimate “.

Risoluzione n° 91/E del 12/07/2006.

Mediante tale Risoluzione l' orientamento del Fisco si forma facendo osservare che il primo comma dell' articolo 1748 C.C. afferma che il diritto alla provvigione sorge alla data in cui si verifica la stipula del contratto “ procurato “ tra il preponente e il terzo. Infatti è in tale momento che può dirsi

conclusa la prestazione dell' agente il cui compito è appunto, quello di promuovere la conclusione del contratto (articolo 1742 C.C.).

E' irrilevante il momento di esigibilità del compenso per la prestazione svolta dall' agente, eventualmente previsto in contratto, ai sensi del comma 4 del citato articolo 1748 del C.C., allo scopo di dilazionare il pagamento della provvigione maturata.

IN CONCLUSIONE il diritto dell' agente alla provvigione, sorge completo e perfetto sin dal momento in cui il preponente e il terzo concludono il contratto procurato dall' agente.

Tanto premesso, anche se il contratto d' agenzia precisa in quali tempi debba avvenire la regolazione finanziaria del rapporto d' agenzia, ciò non riveste alcun rilievo ai fini dell' imputazione a reddito da parte dell' agente delle provvigioni di cui ha già maturato il diritto.

Ne consegue che le provvigioni attive risultano imponibili in capo all' agente nel periodo d' imposta in cui il preponente e il terzo concludono il contratto procurato dall' agente stesso.

Tornando al nostro esempio, è da ritenersi errato il comportamento seguito dall' agente. Imputando a reddito dell' anno X euro 250.000,00 e nell' anno X + 3 altri 250.000,00 euro, egli obbedisce alle direttive contrattuali anziché obbedire, come dovrebbe, alle direttive fiscali le quali impongono di portare a reddito nell' anno X l'intera provvigione maturata pari a euro 500.000,00.

Si ricorda che la tassazione ha sempre carattere annuale e a nulla vale il ragionamento che sul lungo periodo l' agente non ha sottratto tasse all' erario poiché ciò che non ha dichiarato prima, lo ha dichiarato dopo.

In caso di controllo fiscale sull' anno X, l' agente in questione si vedrebbe contestare una triplice evasione fiscale (IVA, IRAP, IRPEF) con il recupero delle imposte dovute più l' aggravio delle sanzioni e degli interessi oltre a eventuali risvolti penali come nei casi di seguito evidenziati:

- dichiarazioni infedeli (quando l'imposta evasa supera 103.000,00 euro e il dichiarato ha un minor imponibile pari ad almeno il 10%) da 1 a 3 anni di reclusione;
- omessi versamenti IVA maggiori di 50.000 euro da 6 mesi a 2anni;