



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 08 agosto 2005

OGGETTO: Provvigioni da contratto di agenzia – Periodo d'imposta di competenza – Articolo 109 del TUIR –.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 109, comma 2, lettera b), del D.P.R. n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

Quesito

L'istante svolge attività di intermediazione nel commercio del legname e dei materiali da costruzione, nell'ambito della quale ha stipulato un contratto di agenzia con una ditta mandante.

L'accordo tra le parti prevede che il diritto alla provvigione spetti all'agente “..... *sulla base degli affari conclusi, eseguiti ed andati a buon fine, convenendo specificamente che il diritto alla provvigione spetta per le somme realmente incassate dalla ditta mandante*”.

Al riguardo, l'istante chiede chiarimenti in merito alla corretta individuazione del periodo d'imposta di competenza (se quello in cui si verifica la consegna dei beni da parte del mandante oppure quello in cui avviene il pagamento da parte del cliente) delle provvigioni percepite in base al citato contratto.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che le provvigioni derivanti dal contratto di agenzia in commento debbano concorrere al reddito del periodo d'imposta di competenza, indipendentemente dal momento effettivo del pagamento da parte del cliente.

Infatti, nonostante il contratto d'agenzia in questione disponga che il diritto alla provvigione spetti all'agente, ad affari conclusi, andati a buon fine e sulle somme effettivamente percepite dalla ditta mandante, l'istante ritiene che, in base all'articolo 109 del TUIR, le provvigioni d'agenzia siano di competenza del periodo d'imposta in cui avviene la consegna dei beni da parte del mandante, indipendentemente dal momento del loro incasso.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 109, comma 2, lettera b) stabilisce, ai fini della corretta individuazione dell'esercizio di competenza dei compensi da prestazioni di servizi (quali le provvigioni dell'agente), che gli stessi “...*si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni sono ultimate...*”.

La verifica del momento di ultimazione, rilevante per la determinazione del periodo di competenza, deve essere effettuata tenendo in considerazione il concreto accordo stipulato tra le parti e la disciplina codicistica prevista per ciascuna tipologia contrattuale.

In particolare, per quanto concerne il contratto di agenzia, occorre tenere in considerazione che la disciplina codicistica dell'istituto in questione è stata oggetto di profonde modifiche, ad opera del decreto legislativo 15 febbraio 1999, n. 65, emanato in attuazione della direttiva comunitaria 86/653/CEE.

Nella versione antecedente al citato intervento modificativo, l'articolo 1748, primo comma, del codice civile disponeva che “*l'agente ha diritto alla provvigione solo per gli affari che hanno avuto regolare esecuzione*”.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, nella risoluzione 9/934 del 26 maggio 1980, aveva identificato tale “*regolare esecuzione*” nel momento in

cui “...aveva luogo la fornitura che ne costituiva la prestazione, a nulla rilevando l’aspetto finanziario che regola la controprestazione del cliente”.

Il citato decreto legislativo n. 65 del 1999 ha introdotto un regime di maggior tutela dell’agente, fissando alcuni principi generali per la determinazione del momento in cui sorge il diritto alla provvigione.

In particolare, in base al primo comma dell’articolo 1748, come modificato dal predetto decreto legislativo, l’agente “*per tutti gli affari conclusi durante il contratto ... ha diritto alla provvigione quando l’operazione è stata conclusa per effetto del suo intervento.....*”.

Il successivo quarto comma individua, poi, un intervallo temporale all’interno del quale le parti possono fissare la data in cui il diritto dell’agente alla provvigione (già sorto al momento della conclusione del contratto per cui l’intermediazione è stata prestata) diviene esigibile.

Nello specifico, il compenso spetta all’agente, salvo che sia diversamente pattuito:

- a) nel momento in cui il preponente “ *.....ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione in base al contratto concluso con il terzo* ”;
- oppure, al più tardi, inderogabilmente
- b) nel momento in cui il terzo “*ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione qualora il preponente avesse eseguito la prestazione a suo carico*”.

In assenza di un’esplicita clausola contrattuale, lo stesso articolo 1748 dispone che la provvigione spetta all’agente nel momento di cui al punto a).

Per quanto concerne il profilo della competenza fiscale, si ritiene che il termine per il pagamento della provvigione, fissato dalle parti sulla base dei criteri precedentemente menzionati, potrebbe assumere valenza ai fini dell’individuazione del periodo d’imposta in cui le provvigioni in questione concorrono al reddito dell’agente, solo se coincidente con il momento temporale di ultimazione della prestazione di agenzia da parte di quest’ultimo (ai sensi del citato art. 109, comma 2, lettera b, del TUIR).

In caso contrario, il termine contrattuale per la spettanza della provvigione assume natura esclusivamente dilatoria del pagamento della stessa.

In via di principio, quindi, si deve ritenere ultimata la prestazione ed imponible il relativo compenso, alla data in cui si conclude il contratto tra il preponente ed il terzo: in tale momento si deve considerare conclusa la prestazione da parte dell'agente, atteso che il suo obbligo è, come recita l'art. 1742 del codice civile, quello di "*promuovere ... la conclusione di contratti*".

In tale momento, inoltre, la provvigione, non solo origina da una prestazione ultimata, ma soddisfa anche i requisiti di "esistenza certa ed oggettiva determinabilità" richiesti dall'articolo 109, comma 1, del TUIR, ai fini dell'individuazione del momento temporale di imputazione a reddito dei componenti positivi e negativi.

In particolare, con riferimento all'oggettiva determinabilità, non sussistono difficoltà nel rilevare come tale requisito sia soddisfatto al momento della conclusione del contratto tra preponente e cliente, atteso che la provvigione dell'agente è generalmente determinata in percentuale dei ricavi procacciati.

Per quanto concerne il requisito dell'esistenza certa, si osserva che la provvigione è certa nell'*an* già nel momento in cui è stato concluso il contratto tra preponente e terzo. Il diritto di credito dell'agente per il servizio reso, sorto al momento della conclusione del contratto promosso (v. articolo 1748, primo comma, c.c.), non è subordinato, infatti, alla effettiva esecuzione delle parti: ai sensi del quinto comma del citato articolo 1748, il diritto alla provvigione, benché spettante in misura ridotta, non viene meno anche in presenza di sopravvenuto accordo tra le parti, volto a non dare esecuzione, in tutto o in parte, al contratto.

La esigibilità della provvigione, che può essere posticipata dalle parti al più tardi al momento di cui al punto b) precedentemente elencato, non rileva ai fini della competenza, ma della esigibilità o riscossione della provvigione (c.d. momento della cassa).

Con riguardo alla fattispecie oggetto del presente interpello, si rileva che le parti hanno esplicitamente convenuto nel contratto di agenzia che “... *la provvigione spetta all'agente sugli affari conclusi, eseguiti ed andati a buon fine, ... per le somme realmente incassate dalla ditta mandante*”.

Detta clausola contrattuale non è idonea, per quanto sopra detto, ad individuare il momento di ultimazione della prestazione dell'agente. In altre parole, le parti si sono limitate a fissare la data del pagamento della provvigione nel momento dell'incasso delle somme dovute alla ditta mandante; tale termine rappresenta esclusivamente la manifestazione numeraria del rapporto di agenzia istaurato dalle parti e, come tale, non rileva ai fini della individuazione dell'esercizio di competenza per il concorso al reddito dei componenti positivi e negativi.

Tutto ciò premesso, si ritiene che le provvigioni oggetto del presente interpello dovranno concorrere alla formazione del reddito imponibile dell'agente istante nel periodo d'imposta in cui il preponente ed il terzo-cliente stipulano il contratto promosso dall'agente.

Le considerazioni precedentemente svolte, in merito alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui le provvigioni da contratto di agenzia devono concorrere alla formazione del reddito imponibile dell'agente, restano valide anche ai fini della deduzione del relativo costo sostenuto dall'impresa preponente. Il momento di ultimazione della prestazione dei servizi d'agenzia individua, infatti, ai sensi dello stesso articolo 109, comma 2, lettera b), del TUIR, anche il periodo d'imposta in cui dette provvigioni concorrono come componente negativo alla formazione del reddito imponibile del mandante.

Più precisamente, nella fattispecie oggetto del presente interpello, l'impresa preponente potrà procedere alla deduzione del costo per le provvigioni passive nell'esercizio in cui stipula il contratto promosso dall'agente.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.