

# informazioni aziendali e professionali

Quindicinale  
di legislazione  
consulenza  
e commenti in materia  
di tributi lavoro  
e previdenza

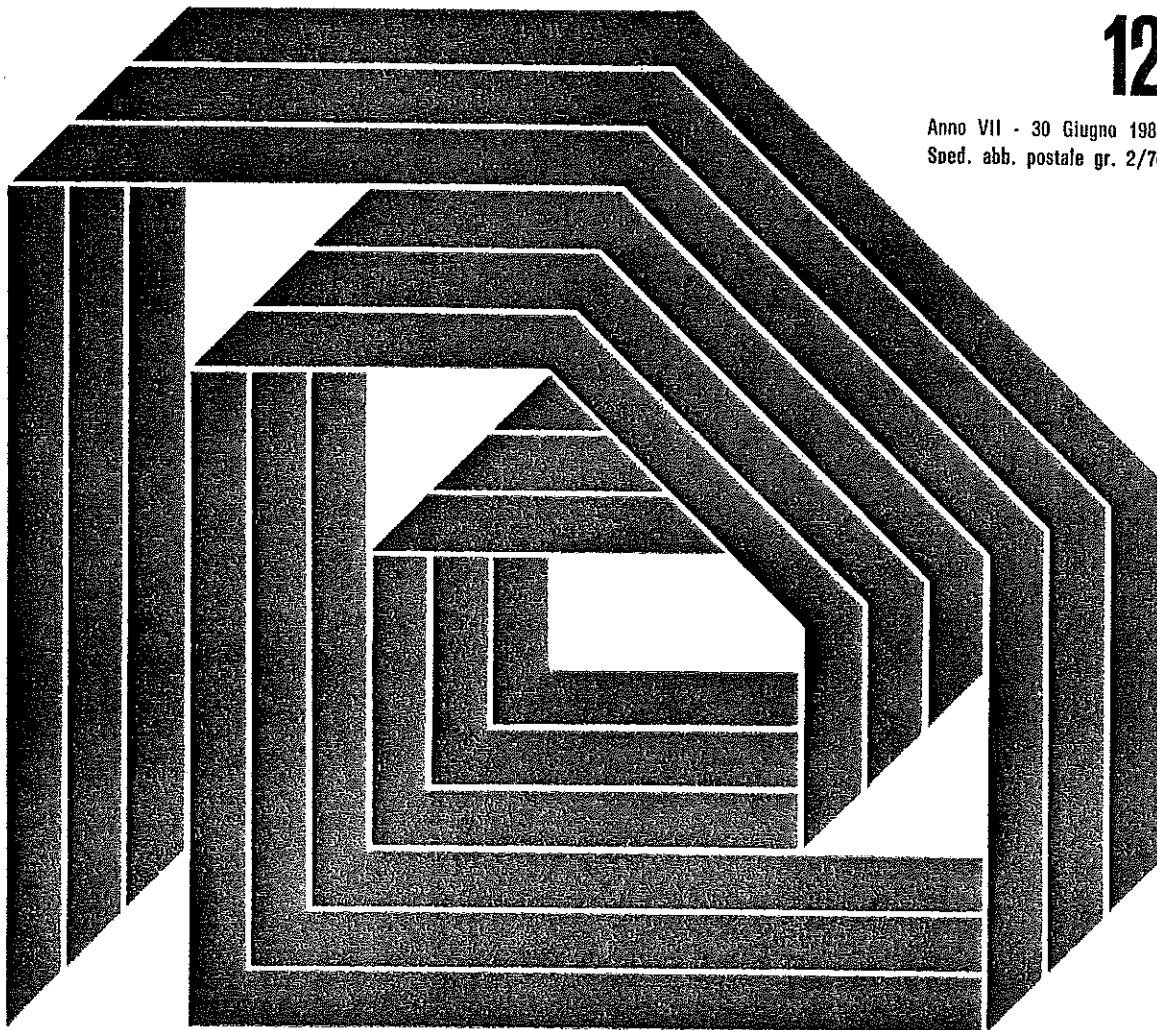


Pietro De Lillo Editore - Milano

- Conte V.* - Brevi in materia previdenziale ed assicurativa  
*Di Guerrino G.* - L'imposta di bollo e le modalità da seguire nei rapporti di conto corrente tra aziende  
*Ghini A.* - Le prestazioni pubblicitarie nel nuovo assetto dell'Iva  
*Gramendola R.* - Licenziamento dei lavoratori assunti obbligatoriamente nel caso di riduzione del personale a meno di 36 unità  
*Greco A.* - L'opzione della donna lavoratrice per lavorare fino alla stessa età degli uomini  
*Nicoli F.* - Beni immobili «strumentali» e reddito  
*Pontani F.* - Il problema della competenza nella determinazione del reddito fiscale d'impresa  
*Pucci G.B.* - Repertorio di giurisprudenza del lavoro  
*Rizzo U.* - Passaggio del lavoratore da un'azienda ad un'altra e nulla-osta dell'ufficio di collocamento  
*Saccani F.* - Imprese «minime»: corrispettivi che non rilevano ai fini del volume d'affari (ma che possono dar luogo a plusvalenze)

12

Anno VII - 30 Giugno 1980  
Sped. abb. postale gr. 2/70



## IL PROBLEMA DELLA COMPETENZA NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO FISCALE D'IMPRESA

### SOMMARIO

- 1 - *Il tema della competenza*
- 2 - *Il riferimento temporale*
- 3 - *Il riferimento oggettivo*
- 4 - *Il discusso caso degli agenti di commercio*
- 5 - *Conclusioni*

### 1 - Il tema della competenza

L'art. 74 del D.P.R. 29-9-1973, n. 597 stabilisce che « i ricavi, proventi, costi ed oneri concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di competenza a meno che la loro esistenza non sia ancora certa ed il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo, nel qual caso sono imputati al reddito del periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni ».

Il tema della competenza è sempre stato un argomento di appassionante discussione, anche se obiettivamente, gli scritti in materia si possono considerare assai scarsi, probabilmente per il timore di addivenire a radicali definizioni spesso in materia tributaria controproducenti e pertanto lesive dell'interesse di vasti strati della « popolazione contribuente ».

Da un sistema indeciso come poteva essere quello vigente sotto l'impero del testo unico delle imposte dirette del 1958 si perviene ad un sistema più puntuale non esente tuttavia da incertezze e da eccezioni, quale quello nato con la riforma tributaria.

Il tema della competenza è un tema di estrema rilevanza in quanto la errata imputazione di costi e di ricavi al « periodo di competenza » comporta da un lato il rischio di ineducibilità dei costi, dall'altro il rischio dell'applicazione di un pesante sistema sanzionatorio conseguente alla mutata dimensione del reddito oggetto della dichiarazione fiscale.

Due elementi concorrono alla definizione del concetto di competenza:

- a) un riferimento temporale;
- b) un riferimento oggettivo.

### 2 - Il riferimento temporale

Il riferimento temporale che compare nel primo comma dell'art. 74 è dato dall'esercizio che per ciò che concerne le imprese individuali e le società di persone coincide in genere con l'anno solare (tranne ovviamente i casi di tra-

sformazione, liquidazione, ecc. in cui il tempo dell'esercizio viene ad essere mutato in funzione di tali eventi straordinari), mentre per le società di capitali l'esercizio è quello previsto dallo statuto o, eventualmente, da leggi speciali (verificandosi pertanto in genere solo uno spostamento di data per la decorrenza dell'inizio e della fine dell'esercizio, ma ancorandosi la durata dell'esercizio in genere alla periodicità annuale, se pur questa periodicità non coincide necessariamente con l'anno solare).

Se la data di riferimento è quindi quella della chiusura dell'esercizio cui si riferisce l'attività di impresa non sempre il concetto di competenza trova una sua chiara definizione anche alla luce di certi comportamenti degli uffici imposte.

Se la definizione dell'art. 74 rinvia all'esercizio di competenza come ad un riferimento temporale, noi sappiamo che verificandosi una continuità di attività dal che la data di riferimento raramente coincide con l'esatto compimento di tutte le operazioni dell'impresa, numerosi problemi insorgono per la determinazione del periodo di competenza e quindi di imputazione dei costi e dei ricavi ad un esercizio piuttosto che non ad un altro, spesso in presenza di numerosità di operazioni.

Ancora appare più controverso il problema se si pensa alla differenza che esiste fra la metodologia giuridica di approvazione del bilancio tra le imprese individuali e società di persone e le imprese in forma di società di capitali, queste ultime soggette ad un iter giuridico di formazione ed approvazione del bilancio più complesso che non quello connesso alle forme di gestione individuale dell'impresa o di gestione collettiva nella forma delle società di persone.

Se per le imprese individuali e società di persone la data del 31 dicembre costituisce data di riferimento per l'imputazione delle ultime operazioni sicuramente riferibili all'esercizio chiuso, non così è per le società di capitali per le quali esistono termini e procedure ben definiti.

Ciò ha portato ad identificare alcuni comportamenti assunti da parte degli uffici imposte, comportamenti che appaiono sostanzialmente diversi gli uni dagli altri:

a) da parte di taluni uffici il riferimento all'esistenza certa e determinabile in modo oggettivo dei costi e dei ricavi viene riferito alla data di chiusura del bilancio, dal che se il contribuente non conosceva a quella data (in un'ipotesi di chiusura al 31-12 il riferimento pertanto è alla mezzanotte di quel giorno) con certezza l'ammontare del costo o del ricavo, questo non può concorrere alla determinazione del risultato, a nulla rilevando il fatto che entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi l'entità del costo o del ricavo siano divenuti certi;

b) da parte di altri uffici l'esistenza certa e determinabile in modo oggettivo deve essere riferita alla data di redazione del bilancio e pertanto:

— almeno 30 giorni prima di quello fissato per l'assemblea nel caso delle società di capitali;

— entro il termine stabilito dall'atto costitutivo nel caso di società di persone regolari;

— entro il termine della dichiarazione dei redditi nel caso di società di fatto o di ditte individuali;

c) da parte di altri uffici ancora l'esistenza certa e determinabile in modo oggettivo deve essere riferita alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi per cui viene da questi uffici ritenuto legittimo influenzare i conti dell'impresa (individuale o collettiva) fino a quel momento, salvo che per l'esigenza di chiarezza, ove talune voci di bilancio vengano approvate dall'assemblea e debbano essere successivamente variate, di ciò venga data adeguata motivazione. In particolare da questi uffici viene suggerito di allegare alla dichiarazione dei redditi oltre al bilancio « civile » depositato in tribunale, anche un « bilancio fiscale » ottenuto sulla base del primo ma con le variazioni che nel frattempo sono intervenute in relazione al grado di sicurezza dei componenti del reddito d'impresa.

Praticamente esistono tre comportamenti di riferimento temporale dell'esistenza certa e determinabile dei costi e dei ricavi di cui al primo comma dell'art. 74 del D.P.R. n. 597:

- 1) alla data di chiusura del bilancio;
- 2) alla data di redazione del bilancio;
- 3) alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Di questi tre comportamenti dobbiamo ritenere che il terzo mal si concili in linea di principio con il contenuto del secondo comma dell'art. 74, almeno per ciò che concerne i costi e gli oneri. Recita infatti il 1° capoverso del secondo comma del citato articolo: « i costi e gli oneri non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite allegati alla dichiarazione ».

La circolare 7/1496 del 30-4-1977 a tale proposito precisa che tale logica è conseguenza del fatto che il bilancio costituisce la base per la determinazione del reddito, per cui non sono ammesse in deduzione partite che risultano dalla contabilità e che non abbiano influenzato il conto dei profitti e delle perdite (con riferimento ai costi ed oneri) ed ancora la ris. 9/513 del 23-10-1978 precisa che il termine « imputati » con riferimento ai ricavi, proventi, costi ed oneri che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa, sta a significare che tali poste attive e passive devono comunque interessare il conto dei profitti e delle perdite, e ciò nella terza ipotesi di comportamento assunta dagli uffici delle imposte non si verifica in quanto parte dei componenti positivi e negativi sarebbero desumibili in un « bilancio fiscale » che non coinciderebbe con « il conto dei profitti e delle perdite » che, soggetto a formazione secondo specifici procedimenti giuridici, non potrebbe accogliere con riferimento al periodo di competenza civilistico e quindi con riferimento all'esercizio, i costi e ricavi la cui natura muta tra la data di redazione del bilancio civilistico e la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Restringendo pertanto il nostro discorso ai primi due casi e cioè alle alternative di riferimento alla data di chiusura del bilancio e alla data di redazione del bilancio, esaminiamo sino a che punto sia lecito attribuire ad un periodo di competenza costi e ricavi la cui esistenza sia divenuta certa e determinabile in modo oggettivo nel periodo intercorrente tra la data di chiusura del bilancio e la data di redazione del bilancio.

Il problema è indubbiamente molto complesso ma può trovare in linea di principio la sua soluzione appoggiandosi sulla logica.

Vi sono indubbiamente operazioni attive e passive che traggono la loro origine nel periodo di competenza che si va a chiudere ma che si manifestano documentalmente nel periodo immediatamente successivo e ciò per problemi di conteggio, per problemi di comunicazione e per altri motivi.

Se vogliamo fare un esempio è indubbio che al 31 dicembre sui conti correnti attivi bancari sono maturati degli interessi attivi. E' altresì indubbio che, volendo, l'impresa potrebbe determinare in base al contratto con l'Istituto di Credito il quantum degli interessi attivi, ma è altrettanto vero che in genere tale conteggio viene rinviato all'Istituto di credito che renderà noto con riferimento alla data di chiusura dell'esercizio il monte degli interessi in questione che divengono « certi ed oggettivamente determinati » in una data che è successiva alla data di chiusura del bilancio, ma antecedente alla data di redazione del bilancio, viste queste due date come meri riferimenti temporali.

Ancora per fare un altro esempio se un'impresa vuole avere notizia circa la possibilità di recupero di crediti affidati al legale o se vuole avere notizie da un Curatore Fallimentare circa le percentuali di recupero su un credito insinuato al passivo fallimentare, scriverà ai suddetti soggetti nel corso dell'esercizio di competenza che si va a chiudere, mentre la risposta potrebbe essere ottenuta successivamente a quella data e presumibilmente prima della data di redazione del bilancio. In questo caso ancora è indubbio che l'effetto cognitivo si sviluppi tra la data di chiusura e la data di redazione, ma costituisce a nostro avviso un motivo di rettifica e quindi di imputazione alla determinazione del risultato del periodo di competenza in quanto per nessun ente il bilancio è realmente una « fotografia » della situazione al 31 dicembre, bensì una fotografia che tenga conto di alcuni eventi resi noti successivamente al 31 dicembre o alla data di chiusura dell'esercizio ma che hanno una sicura riferibilità ad operazioni insorte nel periodo di competenza e quindi certe ed in ogni caso oggettivamente determinabili attraverso canali di comunicazione che potrebbero essere diversi dalla forma scritta (nulla impedisce in realtà una comunicazione telefonica di anticipazione degli importi o delle situazioni che successivamente possono essere suffragati da scritti in date successive a quelle della chiusura del bilancio e prima della redazione formale dello stesso).

Diverso invece è il caso in cui operazioni che hanno la loro origine e la loro quantificazione certa ed oggettiva nel periodo di competenza, successivamente alla data di chiusura del bilancio e prima della redazione dello stesso subiscano per fatti nuovi che avvengono pertanto nell'esercizio successivo a quello in cui è avvenuta la preliminare quantificazione modifiche anche sostanziali, per fatti che si sviluppano temporalmente nell'esercizio successivo. Quando cioè la ragione economica, giuridica o finanziaria si sviluppa temporalmente dopo la chiusura dell'esercizio, dal che non si tratta di un mero fenomeno cognitivo, ma di un fenomeno innovativo, i costi ed i ricavi emergenti da tali modifiche, pur essendo intervenuti tra la data di chiusura e la data di redazione del bilancio, sono fiscalmente da far concorrere al successivo periodo nella forma di sopravvenienze attive e passive, e ciò prescindendo dal fatto che alla luce di questi eventi ai fini civilistici si predispongano degli accantonamenti, o si modifichino i risultati del precedente esercizio, o se ne faccia menzione, nell'ipotesi delle società di capitali, nella relazione prevista dall'art. 2429 bis C.C.

Per ciò che attiene pertanto al riferimento temporale, dobbiamo ritenere che l'unico termine di riferimento sia la data di chiusura dell'esercizio, divenendo fiscal-

mente rilevanti tutte le operazioni aziendali che originano costi e ricavi e siano già certe ed oggettivamente determinate a quella data, o che siano certe a quella data e per un mero fatto cognitivo divenute oggettivamente determinabili tra la data di chiusura e la data di redazione del bilancio, ravvisandosi nell'aspetto cognitivo un mero fatto di comunicazione e non un fatto di origine dell'operazione stessa, o di modifica dell'operazione.

### 3 - Il riferimento oggettivo

L'art. 74 stabilisce che i ricavi, i proventi, i costi ed oneri per poter concorrere alla determinazione del reddito d'impresa debbono essere:

- esistenti
- certi ed oggettivamente determinabili nell'ammontare.

I casi che si presentano sono pertanto i seguenti:

- a) costi o ricavi la cui esistenza sia certa
- b) costi o ricavi la cui esistenza non sia certa
- c) costi o ricavi il cui ammontare sia determinabile in modo oggettivo
- d) costi o ricavi il cui ammontare non sia determinabile in modo oggettivo.

In alternativa potremmo avere:

- 1° costi e ricavi certi ma non oggettivamente determinati o determinabili
- 2° costi e ricavi non certi il cui ammontare sia determinabile o determinato
- 3° costi e ricavi non certi ed il cui ammontare non sia determinabile o determinato oggettivamente.

Tra queste alternative appare evidente che i costi e ricavi certi e determinabili nel loro ammontare in modo oggettivo concorrono senz'altro alla determinazione del reddito di impresa, mentre i costi ed i ricavi certi ma non oggettivamente determinabili concorreranno alla determinazione del reddito di impresa nel periodo in cui tale oggettiva determinazione sia avvenuta e ciò quando tale oggettiva determinazione dipenda da un fatto che origina in un altro periodo di imposta e cioè in un altro esercizio.

Nel caso di costi e ricavi non certi e non oggettivamente determinabili il rinvio sarà al periodo in cui si verificherà tale evento.

A suffragio delle tesi sin qui esposte sia con riferimento al tempo che alla oggettiva determinabilità possiamo far valere la Risoluzione Ministeriale 9/951 del 22-11-1978 in tema di sconti dovuti ad enti mutualistici. A tale proposito il Ministero ha osservato che « la deducibilità degli sconti in genere e la loro imputabilità per competenza sono legittimati rispettivamente dagli artt. 53 e 74 del D.P.R. 29-9-1973 N. 597. Per ciò che riguarda particolarmente il requisito della certezza questo deriva dal fatto che gli sconti sono dovuti per legge (in altre ipotesi noi potremo quindi riferirci per la certezza alla previsione contrattuale — previsione questa sempre più presente anche nelle meccaniche dell'Imposta sul Valore Aggiunto, in particolare con riferimento alle cessioni gratuite o alle operazioni di regolarizzazione dell'art. 26 del D.P.R. N. 633), mentre quello dell'oggetti-

va determinazione può essere rilevato attraverso il controllo della congruità delle somme contabilizzate a tale titolo in relazione alle cessioni di prodotti effettuate. La scrivente ritiene che possa essere approvato il criterio di imputazione per competenza degli sconti di cui trattasi, cioè della loro contabilizzazione a diminuzione dei ricavi, ai quali in effetti si riferiscono. A salvaguardia del principio della determinazione è necessario un rigoroso computo degli sconti in parola con riferimento ai ricavi derivanti dai prodotti effettivamente ceduti. Va da sé che l'eventuale differenza tra gli sconti contabilizzati e quello realmente addebitato dagli enti mutualistici creditori, costituirà sopravvenienza attiva o passiva da imputare all'esercizio in cui sarà effettuato detto addebito ».

Il contenuto della Risoluzione in parte sopra riportata ci conforta circa le interpretazioni da noi avanzate. Infatti nel caso specifico esiste un elemento cognitivo da parte dell'impresa che è la legge o il contratto sulla base del quale si procede ad un rigoroso computo dei costi (o alternativamente in ipotesi diverse dei ricavi) che appaiono pertanto essere conoscibili e certi nel periodo di competenza (anche se il conteggio verrà fatto dall'azienda tra la data di chiusura e la data di redazione del Bilancio, anche perchè sarebbe un po' difficile poter procedere ad un conteggio di questo genere alla notte di Capodanno o alla notte della data di chiusura dell'esercizio, in quanto ancora nell'ultimo giorno si svolgono operazioni che possono essere rilevanti ai fini delle determinazioni quantitative in questione).

Lo stesso metro pertanto di riferimento sia temporale che oggettivo può essere adottato per tutte le altre poste di bilancio.

Cognizione diventa pertanto anche sinonimo di maturazione, maturazione la cui cognizione può avvenire successivamente sulla base di dati che sono comunque certi ed oggettivamente determinabili.

In tal senso non solo quindi il caso degli sconti mutualistici, ma anche il caso di compensi per ferie maturate e non ancora godute che sono note alla data di chiusura del bilancio ma che divengono quantificabili sulla base di dati che sono oggettivamente presenti nell'economia dell'azienda e che sono suscettibili di misurazione soltanto a posteriori (vedi Risoluzione Ministeriale 15 Ottobre 1975 n. 9/50039) o il caso degli interessi attivi non riscossi (vedi Ris. Min. 3/3/1976 n. 9/50186) e nell'ambito della logica non potranno concorrere alla determinazione dei costi di periodo i compensi per partecipazione agli utili assegnati ai lavoratori dipendenti in quanto l'utile essendo determinato con riferimento ad un periodo di imposta e di esercizio precedente, potrà essere assegnato per fatto giuridico soltanto in un esercizio successivo, e pertanto in quello concorrere alla determinazione del risultato (Nota 8-7-1976 n. 9/1095).

Stabilire tuttavia oggettivamente la competenza in presenza di una miriade di rapporti che l'impresa ha con le terze economie potrebbe costituire motivo di costante discussione.

A tal fine la norma fiscale non poteva non stabilire delle presunzioni, cioè delle regole di comportamento fiscale avulse da specifici rapporti giuridici.

Abbiamo già avuto occasione a proposito degli sconti mutualistici di citare un abbinamento e cioè dell'art. 53 e dell'art. 74. In realtà l'art. 53 detta le presunzioni in tema di ricavi e va visto in connessione all'art. 56 che richiamando l'art. 53 allo stesso uniforma i criteri corrispondenti per l'imputazione dei costi.

A norma dell'art. 53, 3° c. i corrispettivi si considerano conseguiti:

a) per le cessioni di beni mobili alla data della consegna o della spedizione, o a quella, se posteriore, in cui vi si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (non sempre consegna e spedizione sono sinonimi di effetto traslativo della proprietà: vedi ad es. il caso di merce in visione, di merce in sospeso, ecc.), pur non tenendosi conto, a norma del quarto comma dell'art. 53 delle clausole di riserva di proprietà ed assimilandosi le locazioni con clausole di trasferimento della proprietà vincolanti per ambedue le parti a vendite con riserva di proprietà;

b) per le cessioni di beni immobili, alla data della stipulazione dell'atto o a quella, se posteriore, in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;

c) per le prestazioni di servizi alla data in cui i servizi sono ultimati ovvero per quelli dipendenti da contratti di locazione, mutua assicurazione ed altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi (e cioè insorgenza, da parte degli aventi diritto del diritto alla percezione delle somme in questione).

Ovviamente, a norma dell'art. 56 i costi si considerano sostenuti:

a) per l'acquisto di beni mobili alla data del ricevimento o alla data in cui si è concretato l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà (che ad es. per gli acquisti franco magazzino fornitore si può verificare anche in una data antecedente la data dell'effettiva ricezione della merce presso il proprio magazzino);

b) per l'acquisto dei beni immobili alla data di stipulazione dell'atto, o alla data dell'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;

c) per le prestazioni di servizi alla data in cui i servizi acquisiti sono ultimati, o alla data in cui sono maturati i corrispettivi da dover erogare a soggetti che ci hanno fornito beni in locazione o che sono stati controparti attive dei contratti di mutua assicurazione, ecc.

Si tratta pertanto per l'impresa di esaminare i propri rapporti attivi e passivi per verificare quando si sono verificati quegli eventi che hanno fatto scattare ai fini fiscali la presunzione di cessione o la presunzione di ultimazione di servizio o la presunzione di maturazione del corrispettivo.

Nel mentre tuttavia per la cessione dei beni esistono più sicuri riferimenti basati o sul contratto o sulla tradizione della cosa, per le prestazioni dei servizi o di alcuni tipi di servizi sussistono indubbiamente delle problematiche non facilmente immediatamente risolvibili.

Se per contratti di mutuo, locazione, assicurazione o per contratti da cui derivano corrispettivi periodici soggetti pertanto ad una previsione anticipata sia circa le date sia circa i corrispettivi di maturazione, per altri servizi non soggetti a queste rigorosità contrattuali, intendiamo riferirci ad esempio al caso degli agenti di commercio.

#### 4 - Il discusso caso degli agenti di commercio

Nell'ambito della nuova disciplina desumibile dal D.P.R. 29-9-1973 N. 597 gli Agenti e Rappresentanti di Commercio sono classificati imprenditori svolgenti attività commerciale anche se privi di organizzazione di impresa (cfr. in tal senso la Sen-



tenza del Tribunale di Milano Sez. I Civile del 20-3-1975 n. 1580 e la Ris. del Ministero delle Finanze 9/50156 del 30-12-1975).

In questa qualificazione gli Agenti di Commercio e Rappresentanti di Commercio rientrano nella disciplina della determinazione del reddito di impresa quale appare dagli artt. 51 e segg. del D.P.R. 29-9-1973 N. 597, soggetto pertanto alle norme degli artt. 53, 56 e 74 dello stesso Decreto.

La materia è stata oggetto recentemente di particolare attenzione da parte del Ministero delle Finanze che con due Risoluzioni Ministeriali ha trattato a specchio il problema sia dalla parte del mandante che dalla parte dell'Agente.

Le Risoluzioni Ministeriali dell'8 settembre 1979 sono la prot. 9/563 per il mandante e la prot. 9/737 per l'Agente e Rappresentante di Commercio.

Esaminiamo preliminarmente il problema dalla parte del mandante.

La Risoluzione Ministeriale precisa che per i costi, unitamente al principio della competenza, della certezza e della determinabilità oggettiva, occorre, ai fini di un opportuno criterio di imputazione, che l'analisi venga integrata con il principio dell'inerenza, stabilito in base all'ultimo comma dell'art. 61 in base al quale il costo deve essere connesso con l'esercizio dell'impresa e riferirsi ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito dell'impresa stessa.

La Risoluzione prosegue precisando che in base a queste direttrici generali « la provvigione deve essere contabilizzata nel periodo di imposta nel quale essa è stata esattamente individuata, sia nel suo aspetto oggettivo sia nella sua inerenza ai ricavi di cui peraltro rappresenta un componente del costo.

In conclusione, prosegue la Risoluzione, si ritiene che la provvigione, a stregua degli altri costi deducibili, debba essere posta a carico dell'esercizio nel quale la procurata vendita ha trovato nell'economia dell'impresa, la sua positiva collocazione e ciò indipendentemente dal verificarsi o meno dell'aspetto numerario. Ove questo nel futuro non dovesse verificarsi o dovesse verificarsi in misura diversa, siffatta ipotesi verrebbe ad integrare la fattispecie prevista all'art. 55, 1° c. e cioè quella della sopravvenienza. Questa puntualizzazione è d'altra parte desumibile anche nella Ris. 2/116 del 26-3-1975 che recita: « come noto, l'art. 53, 3° c. del D.P.R. 29-9-1973 N. 597, precisa espressamente il momento in cui i corrispettivi si considerano conseguiti — indipendentemente dalla loro effettiva percezione —, così come per le attività da cui derivano i redditi di impresa il successivo art. 74 dello stesso Decreto conferma chiaramente che l'imputazione sia dei ricavi che dei costi deve avvenire per competenza. »

Alla luce di quanto sopra appare evidente che realizzandosi una vendita attraverso un intermediario, l'intermediario ha concorso alla conclusione del contratto di compravendita e la sola esistenza del contratto concluso giustifica l'imputazione dell'onere conseguente al diritto dell'Agente, diritto in genere sospeso sino all'avvenuta trasformazione del credito numerario al verificarsi del quale fatto giuridico scatta il diritto da parte dell'intermediario alla percezione del compenso di intermediazione.

Questa Risoluzione Ministeriale ha indubbiamente tranquillizzato tutte quelle imprese che da un punto di vista della logica dei costi aziendali avevano imputato per « maturazione » il costo per provvigioni connesse a vendite che erano state

« concluse » sulla base delle presunzioni dell'art. 53 del D.P.R. N. 597, se pur dal punto di vista del diritto civile l'adempimento del contratto era avvenuto solo da una parte, in quanto il cliente doveva ancora adempiere alla sua obbligazione di pagamento.

La Risoluzione in questione ovviamente ha fatto insorgere motivi di preoccupazione a carico delle imprese che hanno contabilizzato i costi per provvigioni dovute agli intermediari di commercio sulla base delle fatture da questi emesse, fatture che ovviamente non rappresentavano i servizi da detti intermediari prestatati, ma solo parte di questi.

Ponendoci dalla parte dell'intermediario siamo a conoscenza che molti di questi hanno erroneamente interpretato come momento di completamento del servizio quello in cui il servizio veniva fatturato ed hanno dichiarato ai fini delle imposte dirette un volume di affari che era pari al volume dichiarato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Questi soggetti a nostro avviso si trovano nella condizione di incorrere nelle sanzioni derivanti dal minore volume di ricavi per servizi prestatati.

Abbiamo anticipato che la materia connessa ai criteri di contabilizzazione dei ricavi e dei costi degli agenti di commercio è stata oggetto della Ris. Min. dell'8 settembre 1979, n. 9/737. Tuttavia detta Risoluzione che a noi interessa essenzialmente per l'imputazione dei ricavi, essendo l'imputazione dei costi tipicizzata nell'art. 56 e sostanzialmente conforme a quella di ogni altro tipo di impresa, è espressa in termini che non sono risolutivi e pertanto che sono ancora fonte di dubbio interpretativo.

In effetti con riferimento ai ricavi la Risoluzione precisa che i corrispettivi si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni sono ultimate, parafrasando pertanto l'articolo 53 del D.P.R. N. 597.

Successivamente l'intera Risoluzione si dilunga sui criteri di imputazione dei costi, ammettendo che non sempre in uno stesso periodo di imposta ai costi possono corrispondere correlativi ricavi, verificandosi per un rapporto fra inerenza e competenza un possibile sfasamento.

Viene negata nella Risoluzione la possibilità del ricorso al criterio di cassa nella contabilizzazione dei ricavi, essendo « sempre possibile la dimostrazione del mancato conseguimento del ricavo e quindi la deduzione dell'eventuale perdita sofferta ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. N. 597 ». Viene ribadito che « non si può comunque consentire la deroga al principio della competenza che sconvolgerebbe il sistema della determinazione del reddito d'impresa ».

Tuttavia la Risoluzione Ministeriale non ha precisato nel caso specifico che cosa s'intende per prestazione ultimata nel caso degli Agenti di Commercio.

Il compenso all'Agente di Commercio denominato provvigione compete all'Agente sugli affari che hanno avuto regolare esecuzione. Gli accordi economici collettivi (art. 5 Accordo Economico Collettivo 20 giugno 1956, art. 4 Accordo Economico Collettivo 30 giugno 1938) usano l'espressione di « buon fine », buon fine che si identifica con il pagamento da parte del cliente a favore del preponente.

L'insorgere del diritto dell'agente alla provvigione è pertanto legato al pagamento da parte del terzo. Tuttavia qual'è l'oggetto dell'intervento dell'Agente di Commercio? Possiamo rinvenirlo nell'art. 1742 c.c. da cui si desume che « con il

contratto di Agenzia una parte assume stabilmente l'incarico di promuovere per conto dell'altra, verso retribuzione, la conclusione di contratti di una zona determinata ».

In altre parole con il contratto di Agenzia l'Agente assume stabilmente l'incarico di promuovere per conto del preponente, verso provvigione, la conclusione di contratti in una zona determinata (il compenso può essere costituito dalla provvigione, da sovrapprezzi o comunque altrimenti determinato).

Il secondo quesito che ci dobbiamo porre è se l'Agente interviene per diritto nella fase del pagamento da parte del cliente a favore del preponente. L'art. 1744 c.c. stabilisce che l'Agente non ha facoltà di riscuotere i crediti del preponente, se pur può comunque vedersi attribuita tale facoltà, ma peraltro non ha alcuna forma di costrizione contrattuale possibile nei confronti del cliente del preponente e pertanto dobbiamo ritenere che possa operare nella fase del pagamento solo su base di specifica delega, una delega che non è desumibile dal contratto di agenzia, ma che può far parte di patto separato e comunque non è altro che patto accessorio al contratto di agenzia.

Per poter accertare quindi quando il « servizio dell'Agente » è ultimato dobbiamo ritornare alla nozione dell'art. 1742 e cioè quella della conclusione del contratto per conto del preponente.

Viene quindi fatto di chiedersi in quale momento si debba intendere concluso il contratto promosso o alla cui promozione è intervenuto l'Agente di Commercio in favore del preponente.

In base alla dottrina civilistica due sono gli atti fondamentali che concorrono al procedimento di perfezionamento del contratto: l'uno è la proposta e l'altro è l'accettazione. Quando proposta ed accettazione si fondono in una volontà unica, in una volontà contrattuale, il contratto si intende concluso.

In un'ipotesi comune, come può essere il contratto di compravendita, trattandosi di un contratto consensuale, questo viene perfezionato anche senza la consegna della cosa. Pertanto in un'ipotesi di compravendita quando l'Agente ha fatto coincidere la proposta con l'accettazione, ha realizzato l'intento previsto dall'art. 1742 e cioè ha promosso la conclusione di un contratto.

Da quel momento il diritto alla provvigione insorge quando il preponente ha dato luogo alla consegna della cosa ed il terzo ha dato luogo al pagamento del prezzo. Tuttavia la sua prestazione è comunque ultimata, in quanto il suo diritto dipende dal fatto del terzo. A norma dell'art. 1749 la provvigione spetta all'Agente anche per gli affari che non hanno avuto esecuzione per cause imputabili al preponente.

Sempre a norma dell'art. 1749 se il preponente ed il terzo si accordano per non dare in tutto o in parte esecuzione al contratto l'Agente ha diritto per la parte non eseguita ad una provvigione ridotta e disciplinata dagli accordi economici collettivi.

Salvo quindi problemi di responsabilità contrattuale, il servizio dell'Agente, a nostro avviso, si conclude con la proposizione del contratto tra preponente e terzo.

Vige a nostro avviso pertanto in questo caso la stessa presunzione di maturazione fiscale del diritto.

Se verifichiamo ciò a specchio con la posizione del mandante ci rendiamo conto

che se per il mandante la vendita non pagata costituisce componente di ricavo sulla base di una presunzione, se per il preponente il mancato pagamento del cliente può costituire una perdita e pertanto in termini economici un evento imprevisto molto assimilabile alla sopravvenienza passiva, se per il preponente sulla base di un ricavo non ancora trasformato in numerario si imputa per competenza un costo che appare contrattualmente legittimato e pertanto certo ed oggettivamente determinabile e questo costo è la provvigione passiva inerente la vendita « conclusa », se pur non perfetta per il mancato pagamento da parte del cliente, se per il preponente il venir meno della vendita comporta il venir meno dei costi della provvigione, realizzandosi per questo aspetto un componente positivo di reddito, per l'Agente, anch'esso imprenditore, si debbono realizzare a nostro avviso gli stessi effetti con riferimento agli stessi momenti. In altre parole anche per l'Agente il servizio si intenderà completato al momento in cui ha concluso il contratto per conto del preponente, assumendo che nella prestazione abbia utilizzato la massima diligenza e pertanto vi sia una legittima presunzione di buon fine dell'affare concluso e pertanto di competenza del ricavo. Qualora l'evento eccezionale comporti il venir meno di quel contratto, anche il suo ricavo verrà eccezionalmente meno creandosi una perdita e cioè un ristorno di un ricavo che per competenza era stato imputato ad un certo periodo di imposta.

Non siamo pertanto in accordo con quella parte della dottrina che vuol far coincidere con l'ultimazione del servizio da parte dell'Agente il pagamento da parte del terzo.

## 5 - Conclusioni

Nell'esposizione sopra sviluppata emerge comunque un dato di fatto e cioè quanto possa essere ancora difficile da parte dell'operatore economico definire esattamente i momenti e le competenze o per lo meno i criteri per la determinazione del reddito di impresa, assunta la scarsa presenza di autorevoli discipline ed un certo assenteismo da parte del Ministero delle Finanze nel voler più puntualmente disciplinare i singoli casi, anche con riferimento alla normativa civilistica.

E' auspicabile che addivenendo alla formulazione di Testi Unici delle Imposte Dirette, si proceda altresì ad un riordino delle Risoluzioni, integrandole con Circolari che illustrino nei singoli casi e per i singoli settori i comportamenti da adottare ad evitare un inutile contenzioso, o l'applicazione di uno spropositato sistema sanzionatorio non giustificato dalle incertezze normative.

FRANCO PONTANI