

Contratto di “netting” e detrazione IVA

Angela La Rosa

1. Con la recente [risposta ad interpello n. 172 del 15 marzo 2021](#), l’Agenzia delle Entrate ha fornito importanti precisazioni sull’ambito applicativo dell’art. 19-bis1, lett. d), d.P.R. n. 633/1972, ed ha escluso che il regime di indetraibilità oggettiva previsto per gli acquisti di *“carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore”* possa trovare applicazione in presenza di un contratto di *“netting”* stipulato da un gestore di un impianto di distribuzione e una compagnia petrolifera.

Il chiarimento di prassi appare senz’altro opportuno alla luce delle peculiari caratteristiche della fattispecie negoziale oggetto di interpello. Il *netting* è, infatti, una tipologia contrattuale particolarmente diffusa nella prassi commerciale, che comporta l’instaurazione di un duplice rapporto negoziale tra il gestore di un impianto di distribuzione, le compagnie petrolifere e i clienti finali che, tramite apposite carte prepagate o tessere magnetiche, si riforniscono di carburante per l’utilizzo di veicoli aziendali.

Sulla base di tale schema, in particolare, il gestore dell’impianto si impegna ad effettuare con cadenza periodica somministrazioni di carburante ad una compagnia petrolifera e a rifornire per suo conto gli utenti finali che aderiscano al sistema di pagamento mediante carte prepagate o tessere “fedeltà”; come mero “commissionario”, il gestore dell’impianto di distribuzione resta in ogni caso estraneo al rapporto di somministrazione che si instaura tra compagnia petrolifera e clienti finali, limitandosi a percepire una provvigione per l’attività di intermediazione svolta a beneficio della prima.

2. L’inquadramento giuridico (civilistico e fiscale) del *netting* è stato esaminato in numerose occasioni dalla prassi dell’A.f. e dalla giurisprudenza di legittimità.

Sin dalla circolare 12 agosto 1998, n 205/E (richiamata dalle successive [Circolare 9 novembre 2012, n. 42/E](#) e dalla [risposta ad interpello 11 ottobre 2019, n. 412](#)), l’Agenzia delle Entrate ha, in particolare, escluso che il *netting* fosse assimilabile ad una cessione di beni ricadente nella disciplina del d.p.r. n. 444/1997, trattandosi di un

*«... **contratto di somministrazione** in base al quale il gestore dell’impianto di distribuzione si impegna, verso corrispettivo, ad eseguire a favore della società petrolifera cessioni periodiche o continuative, consistenti nel rifornimento di*

carburante alle società aderenti al sistema delle tessere magnetiche, che, a loro volta hanno stipulato un contratto di somministrazione con la stessa società petrolifera. Pertanto, l'attività di rifornimento di carburante si scinde in due operazioni distinte: - somministrazioni continuative del distributore comodatario alle società petrolifere; - somministrazioni dalla società petrolifera direttamente alla società avente diritto alla fornitura del carburante».

In senso analogo, la Corte di Cassazione ([Cass. civ., Sez. V, Ord. 8 ottobre 2020, n. 21686](#); [Cass. civ., Sez. V, Ord. 15 ottobre 2018, n. 25663](#); [Cass. civ., Sez. V, Sent. 24 novembre 2016, n. 23988](#)) ha chiarito che

«...il contratto di netting non è una figura negoziale tipica, ma deriva da una prassi negoziale secondo cui le imprese che utilizzano mezzi per i quali è ordinaria l'esigenza di procedere al rifornimento di carburante si accordano con le imprese petrolifere in modo che queste stipulano con i gestori degli impianti stradali di distribuzione di carburante un contratto di somministrazione in base al quale il gestore dell'impianto di distribuzione si impegna, verso corrispettivo, ad eseguire in favore della società petrolifera cessioni periodiche o continuative, consistenti nel rifornimento di carburante alle società aderenti al sistema delle tessere magnetiche che, a loro volta, hanno stipulato un contratto di somministrazione con la stessa società petrolifera; ...
L'attività di rifornimento di carburante, in questo caso, si scinde in due operazioni distinte: a) le somministrazioni continuative del distributore alle società petrolifere; b) le somministrazioni dalla società petrolifera direttamente alla società che richiede la fornitura del carburante; in questo contesto, nell'ambito del rapporto tra gestore e società petrolifera, il primo emette nei confronti di questa regolare fattura per le somministrazioni effettuate a favore dell'impresa beneficiaria delle forniture di carburante e la società petrolifera emette, a sua volta, fattura per le somministrazioni effettuate a favore dell'impresa utilizzatrice; pertanto, il rapporto che si instaura, in questi casi, è da ricondursi alla somministrazione di beni di cui all'art. 1559 c.c.».

Da tali chiarimenti, è un dato assodato nella prassi di settore che il rapporto trilaterale che si instaura tra compagnia petrolifera, distributore e cliente finale nell'ambito di un contratto di *netting* debba essere scisso, sotto il profilo IVA, in due distinte operazioni imponibili: (i) una "prima" somministrazione di carburante dal gestore dell'impianto di distribuzione alla

compagnia petrolifera; (ii) una “seconda” somministrazione del medesimo carburante effettuata dal distributore *per conto* della compagnia petrolifera all'utilizzatore del veicolo fornito.

Questo “ulteriore” passaggio è riconducibile, sempre sul piano IVA, allo schema della “commissione alla vendita” [1], con la conseguenza che, pur a fronte di un rapporto “unitario” sul piano giuridico, in virtù della *fictio* prevista dall'art. 2, comma 2, n. 3), d.P.R. n. 633/1972, il corrispettivo dovuto per la somministrazione di carburante deve essere fatturato, in prima battuta, dalla compagnia petrolifera (committente) al distributore (commissionario) e, per esso, ribaltato in capo agli utilizzatori finali, applicando ad entrambe le operazioni il trattamento IVA previsto per la somministrazione di carburante ad utenti finali.

3. L'autonoma rilevanza impositiva dei “trasferimenti” di carburante (dalla compagnia petrolifera alla società distributrice e da quest'ultima al cliente finale) nell'ambito dei contratti di *netting* potrebbe produrre effetti distorsivi sul piano IVA, alla luce del regime di indetraibilità oggettiva previsto dall'art. 19-bis1, lett. d), d.P.R. n. 633/1972.

La disposizione in commento – oggetto di numerosi “rimaneggiamenti” nel corso degli anni [2] – estende, infatti, come noto, il regime di indetraibilità forfettaria previsto per veicoli stradali a motore di cui alla precedente lett. c) agli acquisti di carburanti e oli lubrificanti, stabilendo che

«...l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore».

Alla luce di quanto sopra, per essere integralmente detraibile ai fini IVA, l'imposta gravante sul corrispettivo del carburante deve necessariamente riferirsi a: (i) acquisti di carburante per veicoli ad *uso strumentale esclusivo*; (ii) acquisti di carburante per veicoli che formino *oggetto dell'attività propria dell'impresa*.

4. Con il quesito inoltrato all'Agenzia delle Entrate, la Società istante ha chiesto di chiarire se

il richiamato regime trovasse applicazione in presenza di un contratto di *netting*.

In tal senso, l'istante ha, in particolare, precisato che, in linea con le prescrizioni dell'art. 2, comma 2, n. 3), d.P.R. n. 633/1972 e tenuto conto degli accordi intercorrenti con la compagnia petrolifera [3], il corrispettivo dovuto per la somministrazione di carburante ad utenti finali sarebbe stato: (i) fatturato dalla compagnia petrolifera (committente) all'istante (commissionario); (ii) ribaltato dall'istante in nome proprio e per conto della compagnia petrolifera ai clienti finali (previamente identificati tramite un sistema di tessere elettroniche).

Essendo l'imposta applicata nei confronti dei clienti finali parzialmente indetraibile, è stato chiesto di chiarire se, in virtù del disposto dell'art. 2, comma 2, n. 3), d.P.R. n. 633/1972, tale limitazione fosse riferibile anche alle fatture relative al "passaggio interno" di carburante dalla compagnia petrolifera committente alla società istante commissionaria.

Nel delineato contesto, l'Agenzia delle Entrate ha dato atto del fatto che - in via di principio e secondo il regime IVA dei rapporti di "commissione" - l'imposta addebitata dalla compagnia petrolifera nei confronti della Società distributrice avrebbe dovuto scontare il medesimo trattamento IVA della somministrazione di carburante ad utenti finali. Ciò, alla luce del fatto che

«..l'art. 2, comma 2, n. 3), del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede una fictio iuris per effetto della quale anche il "passaggio interno" di beni tra committente e commissionario viene considerato alla stregua di una vera e propria cessione di beni, con conseguente applicabilità dell'imposta sull'operazione, secondo le regole ordinarie. In linea di principio, la natura oggettiva dell'operazione (che è unica ed è individuata in base alla natura dell'operazione che intercorre tra commissionario e terzo acquirente) non è inficiata, dal punto di vista oggettivo, dalla sua esecuzione per il tramite del commissionario, la cui presenza comporta una mera sostituzione soggettiva. La natura dell'operazione che intercorre tra il commissionario e il terzo qualifica, dunque, automaticamente, dal punto di vista oggettivo, anche l'operazione IVA che, nel caso di specie, intercorre a monte tra il committente e il commissionario (i.e. passaggio del carburante), con conseguente applicazione del medesimo trattamento previsto ai fini dell'imposta, in relazione alla natura oggettiva dell'operazione».

Fatta questa precisazione, l'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, rilevato che la rigorosa applicazione della disciplina prevista dall'art. 2, comma 2, n. 3), d.P.R. n. 633/1972 ad un rapporto di *netting* potesse produrre un ingiustificato "aggravio impositivo" sul piano IVA, tenuto conto della funzione puramente "strumentale" del passaggio interno di beni dal committente (compagnia petrolifera) al commissionario (gestore dell'impianto di distribuzione).

Su tali premesse, l'Agenzia ha ritenuto che, per la risoluzione della fattispecie concreta, fosse necessario tenere conto della *ratio* dell'art. 19-bis1 d.P.R. n. 633/1972, ravvisabile:

«... nell'esigenza di evitare indebite detrazioni di imposta nei casi in cui i beni e/o i servizi acquistati siano suscettibili di essere utilizzati sia nell'attività d'impresa sia per finalità estranee a tale attività. L'indetraibilità oggettiva ha ragione d'essere, quindi, se e nella misura in cui si manifesti il "consumo" del bene, ovvero sia un effettivo utilizzo del bene (o del servizio) acquistato nella sfera giuridica del soggetto passivo».

Così ragionando, l'A.f. ha escluso che un rischio di indebita detrazione dell'IVA afferente beni ad uso promiscuo potesse anche solo astrattamente configurarsi in presenza di un contratto di *netting*, dal momento che, in simili circostanze:

«...il carburante ... non entra nella disponibilità della società [commissionaria, n.d.r.] e non è, quindi, da questa utilizzato ai fini della propria attività, bensì rivenduto tal quale in dipendenza/in esecuzione del contratto di commissione alla vendita stipulato con la compagnia petrolifera».

In considerazione di quanto sopra, l'Agenzia ha quindi concluso che, in assenza di un consumo o utilizzo di carburante da parte del gestore dell'impianto di distribuzione, la disciplina dell'art. 19-bis1, lett. d), d.P.R. n. 633/1972 non dovesse trovare applicazione.

5. Sebbene il pronunciamento sia riferibile ad una fattispecie peculiare (*i.e.*, la somministrazione di carburante ad utenti finali in forza di un contratto di *netting*), la soluzione proposta dall'Agenzia conferma che anche l'IVA connessa all'acquisto di carburante per veicoli diversi da quelli ad *uso strumentale esclusivo o oggetto dell'attività propria*

dell'impresa debba ritenersi integralmente detraibile, qualora non si verifichi un effettivo "utilizzo" o "consumo" per finalità estranee all'esercizio dell'impresa da parte dell'acquirente.

Tale conclusione costituisce un indubbio approdo interpretativo per valutare la reale portata dei regimi di indetraibilità oggettiva previsti ai fini IVA dall'art. 19-bis1 d.P.R. n. 633/1972.

[1] Come noto, sotto il profilo civilistico, il contratto di commissione, ai sensi dell'art. 1731 c.c., è una peculiare forma di "mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario". Ai fini IVA, rientrano nello schema della commissione tutti i rapporti negoziali che comportino una "intermediazione" per conto altrui nel trasferimento di beni. Per tali operazioni, l'art. 2, comma 2, n. 3), d.P.R. n. 633/1972 stabilisce che "costituiscono cessioni di beni i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di un contratto di commissione". Per effetto di tale finzione, in presenza di un rapporto di commissione, anche il passaggio "interno" dei beni (dal committente al commissionario o viceversa) assume rilevanza sul piano impositivo e deve essere assoggettato al medesimo trattamento IVA dell'operazione posta in essere tra commissionario e terzo.

[2] A seguito della declaratoria di incompatibilità con la Direttiva IVA del previgente regime (Corte di Giustizia, sentenza 14 settembre 2006, C-228/05, *Stradasfalti*), la legge di stabilità 2008 ha modificato la disciplina dell'art. 19-bis1, lett. c), d.P.R. n. 633/1972, riconoscendo la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di veicoli ad uso promiscuo per una misura pari al 40%. La misura, originariamente autorizzata con decisione 2007/441/UE, è stata oggetto di proroghe nel corso degli anni ed è tutt'oggi in vigore.

[3] In virtù del contratto di *netting*, l'attività di rifornimento di carburante sarebbe stata in particolare scomponibile nelle operazioni di:

(i) somministrazione continuativa dei carburanti dal distributore alla compagnia petrolifera;

(ii) passaggi continuativi dalla compagnia petrolifera (committente) all'istante (commissionario) dei carburanti, per la somministrazione ai clienti finali;

(iii) somministrazione continuativa da parte dell'istante ai clienti finali dei carburanti nell'interesse della compagnia petrolifera.