

Somministrazione di carburante: legittima la detrazione integrale dell'IVA da parte del commissionario

Nota Redazionale

Con la risposta all'istanza di interpello n. 473 del 13 luglio 2021, l'Agenzia delle Entrate, in continuità con propri precedenti^[1], ha chiarito che il commissionario può detrarre integralmente l'IVA afferente le operazioni di acquisto di carburante per autotrazione effettuate presso le stazioni di servizio e destinato ad essere somministrato, per conto di quest'ultime, ai clienti finali utilizzatori del carburante.

La società istante ha rappresentato di voler intraprendere una peculiare modalità di vendita di carburante per autotrazione ai propri clienti-autotrasportatori, mediante, da un lato, un contratto di commissione alla vendita stipulato con i gestori di stazioni di servizio per l'erogazione di carburante e, dall'altro, un contratto di somministrazione sottoscritto con i propri clienti avente ad oggetto, per l'appunto, la fornitura di carburante per autotrazione. Sulla base di tali rapporti negoziali, in sostanza, la società-commissionario intende vendere carburante ai propri clienti, per conto delle stazioni di servizio-committenti.

In relazione a tale fattispecie, con la risposta in commento l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

1) l'istante ha diritto alla detrazione integrale dell'IVA assolta sugli acquisti di carburante presso le stazioni di servizio, non ostando all'esercizio di tale diritto la fattispecie di indetraibilità oggettiva prevista dall'art. 19bis1 del d.P.R. n. 633/1972;

2) possono ricorrere alla fatturazione "differita" tanto la società-commissionaria quanto le stazioni di servizio-committenti.

La soluzione adottata dall'Agenzia così come il percorso logico-argomentativo da essa seguito appare condivisibile.

Come noto, il contratto di commissione regolato dall'art. 1731 c.c. "*è un mandato che ha per oggetto l'acquisizione o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissario*" ([2]), senza che si realizzi alcun passaggio di proprietà dei beni tra i contraenti. Come già in passato precisato dalla stessa Agenzia, infatti, la causa di tale negozio risiede nel "*consentire, attraverso l'utilizzo di uno schema tipico, la conclusione dei contratti di compravendita in nome del commissionario e per conto del committente*" (cfr. [risoluzione n.](#)

[176/E del 10 agosto 1996](#)).

Ai fini dell'IVA, il contratto di commissione di vendita di beni trova espressa disciplina nell'art. 2, secondo comma, n. 3) del d.P.R. 633/1972, il quale - in armonia con quanto previsto dall'art. 14, lett. c) della direttiva IVA 2006/112/CE - 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 contratti di commissione"*. Trattasi di una *fiction iuris*, in virtù della quale anche il "passaggio interno" di beni tra committente e commissionario costituisce una cessione di beni ([3]), con conseguente assoggettamento di tale operazione al medesimo trattamento IVA dell'operazione che intercorre tra commissionario e il terzo.

Per effetto, dunque, di tale equiparazione tra le operazioni, ne deriverebbe, nel caso rappresentato nell'istanza, che la società-commissionaria potrebbe detrarre l'IVA sugli acquisti di carburante effettuati presso i committenti nei soli limiti stabiliti dall'art. 19-bis1 del d.P.R. n. 633/1972, il quale prevede una fattispecie di indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa all'acquisto di carburante per autotrazione.

Sennonché, l'Agenzia delle Entrate - in continuità con la [circolare n. 58/E del 18 giugno 2001, punto 5.2](#), con la risoluzione n. [10/E del 2005](#) e con la [risposta n. 172 del 2021](#) - ha rilevato che l'equiparazione tra il regime impositivo delle prestazioni derivante dal citato art. 2, comma 3, n. 3) del d.P.R. n. 633/1972 *"non può determinare effetti distorsivi nell'applicazione dell'imposta"*, tali da comportare un'ingiustificata compressione del diritto di detrazione dell'imposta assolta "a monte"; diritto che, invero, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni, in quanto espressione del fondamentale principio di neutralità dell'imposta.

In questa prospettiva, dunque, assume rilievo la *ratio* dell'art. 19-bis1, cit., il quale - al pari della generalità delle fattispecie di indetraibilità oggettiva - è ispirato da ragioni di cautela fiscale, legate alla difficoltà di accertamento dell'inerenza di acquisti riferiti a beni (qual è, nella specie, il carburante per autotrazione) che, per loro natura, sono suscettibili di uso "promiscuo". Ne discende che, qualora il bene non entri nella disponibilità del soggetto passivo, viene meno la ragione che giustifica la limitazione al diritto di detrarre l'imposta, non potendosi in tale ipotesi verificare, neppure in astratto, il rischio di detrarre un'IVA riferita ad un bene destinato (interamente o parzialmente) ad essere impiegato per finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

A giudizio dell'Agenzia, dunque, nel caso prospettato dall'istante, non si verifica il rischio di un'indebita detrazione dell'imposta, posto che il carburante non entra nella disponibilità della società istante, essendo destinato alla somministrazione ai clienti autotrasportatori. Di conseguenza, la società istante può integralmente detrarre l'IVA riferita all'acquisto del carburante.

Quanto alle modalità di fatturazione dell'operazione, l'Agenzia ha precisato che la società-commissionaria può ricorrere alla modalità di fatturazione di cui all'art. 21, comma 4, lettera b), del d.P.R. n. 633/1973, ai sensi del quale *"per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni"* e che i committenti possono, a loro volta, avvalersi della fatturazione differita di cui all'art. 21, comma 4, lettera a) del d.P.R. n. 633/1972, emettendo, dunque, fattura nei confronti dell'istante entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

[1] Cfr. A. La Rosa [Contratto di "netting" e detrazione IVA - Fiscalità dell'Energia \(fiscalitadellenergia.it\)](#) in commento [alla risposta ad interpello n. 172/2021](#).

[2] Al contratto di commissione si applicano pertanto le regole generali per il mandato senza rappresentanza (art. 1705 c.c.), salvo disposizioni speciali per esso stabilite (artt. 1731-1736 c.c.) (cfr. A. TORRENTE -P. SCHLESINGER, a cura di, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2019, p. 781 ss).

[3] Cfr. CGUE sent. 14 luglio 2011, causa C-464/10.