

Risposta n. 473/2021

OGGETTO: Attività di somministrazione di carburante mediante un contratto di commissione con le stazioni di servizio e un contratto di somministrazione con i propri clienti (autotrasportatori) - Trattamento IVA

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA s.r.l. (di seguito, "Società" o "Istante") riferisce di gestire pratiche di rimborso IVA nei vari Stati membri dell'Unione Europea per conto dei propri clienti, autotrasportatori che acquistano carburanti per autotrazione.

La Società è controllata dalla società francese BETA, ed appartiene al gruppo GAMMA, del quale fa parte anche la società DELTA, società autorizzata dalla autorità di vigilanza francese all'esercizio dell'attività bancaria, in possesso del passaporto europeo che le permette di avere clienti italiani ed esteri.

È interesse del gruppo GAMMA e, in particolare, dell'Istante, intraprendere una attività di compravendita di carburanti, in modo alternativo rispetto a quanto già è offerto sul mercato da *player* come XXX, YYY, ZZZ, o direttamente dalle varie compagnie petrolifere come AAA, BBB, CCC, etc.

L'ipotesi che la Società intende proporre sul mercato è la vendita di carburanti ai propri clienti per conto delle stazioni di servizio appositamente convenzionate, "

stipulando dei contratti di commissione (mandato senza rappresentanza) con i distributori di carburante interessati, con pagamento contestuale del rifornimento, effettuato utilizzando delle carte di debito". Considerato che la Società non è autorizzata alla gestione di conti correnti e di strumenti di pagamento, essendo attività riservate agli enti autorizzati all'attività finanziaria, tale attività verrebbe gestita da DELTA, che è un istituto di pagamento autorizzato dalla Banca di Francia e dispone di passaporto europeo.

Tale proposta avrebbe il vantaggio di consentire all'azienda di autotrasporti di fornire ai propri autisti la carta di debito DELTA e ricaricarla solo all'occorrenza, dopo aver verificato che l'autista ha reale necessità di effettuare il rifornimento di carburante.

In sostanza, l'operazione prospettata si articolerebbe come segue:

*"1. ALFA stipula dei **contratti di commissione** per la vendita con dei distributori stradali di carburante, i quali si impegnano a fornire a ALFA il carburante richiesto alla pompa da chiunque sia in possesso di una carta DELTA. A tale riguardo, ALFA ordina e finanzia a ciascun distributore stradale convenzionato l'acquisto del software che permette di rilevare la carta DELTA, tra tutte le carte (...) utilizzate, e di ricevere i dati relativi alla transazione effettuata dal detentore della carta DELTA, permettendo così a ALFA la fatturazione al cliente finale.*

All'atto del rifornimento, le attrezzature del distributore automatico emettono un documento che riporta i seguenti elementi:

- le generalità del venditore;*
- la data dell'operazione;*
- l'importo complessivo dell'operazione;*
- un numero univoco attribuito da DELTA alla transazione.*

Il distributore emette fattura a ALFA per il prezzo alla pompa del carburante e periodicamente emette una nota di variazione in diminuzione, come sconto concordato rispetto al prezzo alla pompa del carburante, sconto che costituisce il margine di

ALFA in qualità di commissionario.

*2. ALFA stipula dei **contratti di somministrazione** con i clienti, in base ai quali il cliente ha la possibilità di effettuare l'acquisto del carburante grazie alla rete di distributori convenzionati con ALFA. Il cliente paga il carburante utilizzando il credito presente nella carta di debito DELTA. ALFA è in grado di emettere fattura nei confronti del cliente, con tutti gli elementi richiesti dall'articolo 21 del D.P.R. 633/72, in quanto le attrezzature informatiche fornite ai distributori stradali sono in grado di fornire, nel giro di qualche giorno, le informazioni necessarie riguardo al soggetto titolare della carta che ha effettuato il rifornimento, la data dell'operazione, la quantità e la natura del carburante acquistato ed il prezzo al litro pagato.*

3. Affinché il cliente possa beneficiare del servizio di ALFA, deve essere in possesso di una carta elettronica e di un conto corrente attraverso il quale ricaricare il credito presente nella tessera. A tale riguardo, il cliente stipula un contratto di apertura di conto corrente con DELTA".

Tutto ciò premesso, l'Istante chiede di sapere:

1. se ha diritto a detrarre l'IVA assolta sull'acquisto del carburante, ai sensi degli articoli 2, 19 e 19-*bis*1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA");

2. le "*tempistiche e modalità di fatturazione attiva e passiva* ", ai sensi degli articoli 2 e 21 del Decreto IVA e del D.M. 18 novembre 1976.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene di poter integralmente detrarre l'IVA assolta sugli acquisti di carburante effettuati presso i distributori stradali, "*posto che, in qualità di commissionario, non può essere destinatario della limitazione alla detrazione prevista dall'articolo 19-*bis*1 del D.P.R. 633/72*". A supporto richiama la risoluzione n. 10/E del 28 gennaio 2005 e la circolare n. 58/E del 18 giugno 2001.

Per quanto riguarda gli adempimenti formali connessi a tale operazione, l'Istante ritiene che:

"1. essendo in essere tra il distributore stradale e ALFA un contratto di commissione per la vendita, ai sensi del D.M. 18 novembre 1976 può essere emessa dal distributore nei confronti di ALFA una fattura entro il mese successivo a quello in cui il distributore ha effettuato le cessioni, che riepiloghi tutte le operazioni effettuate nel mese precedente; dal punto di vista informatico, il codice da utilizzare per l'individuazione del "Tipo documento" sarà il TD25, trattandosi comunque di una fattura differita al mese successivo.

2. ALFA, a sua volta, ha la possibilità di emettere nei confronti del cliente finale una fattura differita entro il mese successivo a quello dei relativi rifornimenti, riepilogativa di tutti i rifornimenti effettuati nel mese precedente; ciò in quanto si è in presenza di una cessione di beni derivante da un contratto di somministrazione, per il quale può tuttavia trovare applicazione la disposizione di cui all'articolo 21, comma 4, lettera b) del D.P.R. 633/72, secondo cui 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".

Con particolare riguardo al punto 2, l'Istante ritiene di poter beneficiare di tale differimento della fatturazione, in quanto la norma non subordina la propria applicazione a uno specifico requisito formale, se non quello di poter dimostrare l'esistenza del rapporto nelle forme previste dalla legge.

Infatti, secondo la Società, in base alla disciplina vigente *"il contribuente non ha più bisogno di una preventiva autorizzazione (...) per il cui rilascio (...) era necessario il rispetto di requisiti formali quali la forma scritta del contratto di cessione del bene dal cedente direttamente al terzo (...) ed il rilascio di un documento di trasporto dal quale risulti che la consegna è fatta su disposizione del cessionario (...). Considerato che la normativa attuale non subordina la propria applicazione ad una preventiva*

autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria, si deve ritenere applicabile la norma (n.d.r. l'articolo 21, comma 4, lettera b), del decreto IVA) qualora sia possibile dimostrare la corrispondenza tra la fattispecie normativa e il comportamento di fatto degli operatori economici intervenuti; in particolare, in sede di controllo, l'Istante sarebbe in grado di fornire dimostrazione che il carburante fatturato cumulativamente al proprio cliente corrisponderebbe a quello dallo stesso acquistato presso i propri fornitori e potrebbe altresì fornire la dimostrazione delle movimentazioni finanziarie sottostanti l'operazione".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Dalle informazioni fornite dall'Istante - qui assunte acriticamente - è possibile desumere che è sua intenzione intraprendere un'attività di somministrazione di carburante ai clienti, basata principalmente su 2 rapporti, di cui:

1. uno di commissione (alla vendita) a titolo oneroso tra la Società, in qualità di commissionario, e le stazioni di servizio per l'erogazione di carburante per autotrazione, in qualità di committenti;

2. uno di somministrazione tra l'Istante e i propri clienti (*i.e.* autotrasportatori), i quali acquistano il carburante da ALFA, che lo fornisce in qualità di somministrante e dopo aver stipulato con le stazioni di servizio il citato contratto di commissione che la autorizza a vendere il carburante in nome proprio e per conto dei committenti (*i.e.* stazioni di servizio).

Con riferimento al punto 1, si osserva che secondo l'articolo 1731 del codice civile, il contratto di commissione "*è un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario*". In particolare, nella commissione per la vendita, il commissionario cede beni di proprietà del committente senza che si verifichi alcun passaggio di proprietà tra i due soggetti.

Secondo quanto precisato nella risoluzione n. 176/E del 10 agosto 1996, le

disposizioni relative al contratto di commissione "*non presuppongono mai il passaggio dei beni tra committente e commissionario e viceversa, anzi ne prescindono completamente. Causa del contratto è quella di consentire, attraverso l'utilizzo di uno schema tipico, la conclusione dei contratti di compravendita in nome del commissionario e per conto del committente. Quest'ultimo non interviene nella conclusione del contratto di compravendita e la peculiarità del contratto di commissione consiste proprio nel fatto che il rapporto si svolge senza il passaggio dei beni tra committente e commissionario*".

Tuttavia, al fine di salvaguardare la trasparenza dell'IVA, l'articolo 2, secondo comma, n. 3), del Decreto IVA prevede una *fiction iuris*, in base alla quale "*i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione*" costituiscono cessioni di beni.

Ciò comporta normalmente che nella commissione per la vendita, il commissionario fattura all'acquirente terzo, con IVA, l'importo pattuito per la vendita dei beni, mentre il committente fattura al commissionario, con IVA, l'importo dei beni venduti diminuito della provvigione pattuita per la vendita.

Con riferimento inoltre all'esigibilità dell'imposta, si osserva che per i "passaggi" dal committente al commissionario, l'operazione si considera effettuata "*all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario*" [v. articolo 6, comma 2, lettera b), del Decreto IVA]. E' a tale momento, quindi, che deve ricollegarsi l'obbligo di emissione della fattura da parte del committente (v. articolo 21, comma 4, del Decreto IVA). Fino a quando il commissionario non vende il bene al suo cliente, i beni rimangono di proprietà del committente.

Si tratta, in linea di principio, di un'operazione:

a) unitaria che non è inficiata, dal punto di vista oggettivo, dalla sua esecuzione per il tramite del commissionario, la cui presenza comporta una mera sostituzione soggettiva;

b) la cui natura dipende dal rapporto che intercorre tra il commissionario e il terzo. In sostanza tale rapporto qualifica automaticamente, dal punto di vista oggettivo, anche l'operazione IVA che intercorre "a monte" tra il committente e il commissionario (*i.e.* passaggio del carburante), con conseguente applicazione del medesimo trattamento previsto ai fini IVA, in relazione alla natura oggettiva dell'operazione (cfr. Risoluzione n. 6 dell'11 febbraio 1998; Risoluzione n. 146 del 27 settembre 1999; Risoluzione n. 250/E del 30 luglio 2002; Risoluzione n. 261/E del 2 agosto 2002; Risoluzione n. 10/E del 28 gennaio 2005).

Va tuttavia ricordato che l'applicazione del principio della totale equiparazione dei servizi non può determinare effetti distorsivi nell'applicazione dell'imposta, con la conseguenza che il commissionario non può considerarsi il destinatario dei limiti di detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti previsti dall'articolo 19-*bis*1 del Decreto IVA (cfr. circolare n. 58/E del 18 giugno 2001, punto 5.2; Risoluzione n. 10/E del 2005; Risposta n. 172 del 2021).

Si fa presente, al riguardo, che l'articolo 19 *bis*1, comma 1, lettera *d*) del Decreto IVA stabilisce che "*l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, (...), 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. L'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate*".

Si tratta di fattispecie di indetraibilità oggettiva, che prescindono dalla destinazione effettiva dei beni e servizi acquistati e la cui *ratio* è ravvisabile nell'esigenza di evitare indebite detrazioni di imposta nei casi in cui i beni e/o i servizi

acquistati - per loro natura - siano suscettibili di essere utilizzati promiscuamente.

L'indetraibilità oggettiva ha ragione d'essere, quindi, se e nella misura in cui si manifesti il "consumo" del bene, ovverosia un effettivo utilizzo del bene (o del servizio) acquistato nella sfera giuridica del soggetto passivo.

Avendo riguardo al caso in esame e con riferimento al contratto di commissione, si è dell'avviso che l'Istante - commissionario per la vendita del carburante di proprietà delle stazioni di servizio convenzionate - non subisca l'onere dell'indetraibilità di cui all'articolo 19-*bis* l, comma 1, lettera *d*), del Decreto IVA perché non è ravvisabile un consumo, nei termini anzidetti, del carburante da parte della Società.

Il carburante non entra nella sua disponibilità e non è, quindi, da questa utilizzato ai fini della propria attività, bensì rivenduto tal quale a terzi in forza del contratto di commissione alla vendita stipulato con i distributori stradali.

In tal senso sembra deporre altresì il sistema di rifornimento del carburante descritto dall'Istante e ricavabile dalla documentazione allegata.

Da questa documentazione si desume in particolare che l'acquisto da parte della Società del carburante di proprietà delle stazioni di servizio avviene contestualmente all'effettiva somministrazione dello stesso da parte dell'Istante (in qualità di intermediario) ai suoi clienti finali (cfr. Contratto di somministrazione allegato all'istanza, punto 2: "*sotto il profilo temporale il carburante viene prima ceduto a ALFA e da quest'ultima contestualmente trasferito ai Clienti*").

Al fine di evitare un doppio aggravio impositivo, si è dunque dell'avviso che la Società possa detrarre l'imposta pagata per l'acquisto del carburante dalle stazioni di servizio, destinato ad essere contestualmente somministrato, per conto di quest'ultime, ai clienti finali, effettivi utilizzatori del carburante.

Resta inteso che dette considerazioni sono svolte con esclusivo riferimento alle operazioni di acquisto del carburante da parte della Società così come prospettate nell'istanza. Resta impregiudicata e non forma oggetto di trattazione ogni problematica connessa ad eventuali altre forme di acquisto/fornitura di detto bene.

In merito al punto 2 (*i.e. "tempistiche e modalità di fatturazione attiva e passiva"*), con riferimento alla certificazione delle operazioni rese nei confronti dei clienti (fatturazione attiva), si ritiene che la Società possa ricorrere alla modalità di fatturazione di cui all'articolo 21, comma 4, lettera *b)*, del Decreto IVA, 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"*. Ciò consente dunque all'Istante di "raggruppare" in un unico documento tutte le cessioni fatte nei confronti di uno stesso cliente nel corso del mese solare precedente.

Per completezza - sebbene tale precisazione non investa propriamente un adempimento a carico dell'Istante e quindi, ivi compreso il ricorso all'emissione di una nota di variazione, non formi oggetto del presente interpello - si ritiene che nel rapporto stazioni di servizio - Società (fatturazione passiva) la fatturazione differita possa essere effettuata in base all'articolo 21, comma 4, lettera *a)* del Decreto IVA.

I gestori della stazione di servizio hanno, dunque, l'onere di annotare nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del Decreto IVA l'ammontare delle cessioni di carburante, documentate secondo le modalità descritte nell'istanza, e devono emettere fattura nei confronti dell'Istante entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle citate cessioni, ferma l'esigibilità dell'imposta con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)