

Risposta n. 172

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Detrazione IVA acquisto di carburante da compagnia petrolifera per somministrazione a clienti finali - Art. 19-bis1, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società istante ALFA si occupa prevalentemente della gestione e commercializzazione del servizio denominato "X" che consente l'accesso diretto alla rete autostradale senza necessità di fermata del veicolo nelle stazioni di esazione (i.e. caselli autostradali).

In data 11 novembre 2016, la società istante ha costituito la società (integralmente controllata) BETA, avente per oggetto lo svolgimento di attività di emissione di moneta elettronica ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. n. 385 del 1993 e la prestazione di servizi di pagamento come definiti dagli artt. 1, comma 1, lett. b), e 2, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11, al fine di offrire nuovi e diversi servizi legati al mondo della mobilità.

Nell'ambito di tale attività, BETA offre ai clienti i propri servizi di pagamento anche con riferimento agli acquisti di carburanti e lubrificanti presso gli impianti di

distribuzione stradali e autostradali.

La società istante intende espletare anche l'attività di vendita (per conto delle compagnie petrolifere) di carburanti ai propri clienti. In particolare, sulla base di un rapporto di mandato senza rappresentanza affidato ad ALFA dalle compagnie petrolifere ovvero dalle società che gestiscono reti di distribuzione di carburante, la società istante provvederà a somministrare ai clienti finali i carburanti per conto delle predette compagnie.

Pertanto, l'operatività di ALFA e delle sue società controllate non sarà più limitata al solo servizio di pagamento (espletato da BETA) ma riguarderà anche la somministrazione dei carburanti.

Il rapporto tra ALFA e le compagnie petrolifere si baserebbe sul sottostante contratto di somministrazione di tipo c.d. "netting", che intercorre tra la compagnia petrolifera e l'impianto di distribuzione (in base al quale il gestore dell'impianto stradale o autostradale si impegna, verso corrispettivo, ad eseguire a favore della società petrolifera cessioni periodiche o continuative, consistenti nel rifornimento di carburante ai soggetti identificati tramite un sistema di tessere elettroniche che, nel caso in esame, saranno dematerializzate).

Per quanto riguarda il rapporto della società istante con i clienti finali, non verrà stipulato alcun nuovo contratto rispetto a quelli già in essere, in quanto la somministrazione periodica di carburanti costituirà soltanto un'ulteriore attività svolta a favore della clientela, senza alcuna modifica del corrispettivo periodico pattuito. In particolare, si procederà a far preventivamente accettare ai clienti specifiche Norme e Condizioni aggiuntive, volte a regolare il servizio di distribuzione commerciale dei carburanti svolto da ALFA.

L'attività di rifornimento di carburante si scinderà, dunque, in tre operazioni distinte:

- 1) somministrazioni continuative dei carburanti dal distributore di carburante alla compagnia petrolifera;

2) passaggi continuativi dalla compagnia petrolifera (committente) ad ALFA (commissionario) dei carburanti che vengono, poi, somministrati ai clienti finali;

3) somministrazioni continuative da ALFA ai clienti finali dei carburanti nell'interesse della compagnia petrolifera (in qualità di mandante).

Il prezzo del carburante, pagato dal cliente finale, sarà quello indicato dal distributore stradale o autostradale presso i propri impianti.

ALFA pagherà, invece, alla compagnia petrolifera un prezzo leggermente inferiore e la differenza tra i due prezzi (assunti al netto dell'IVA) costituirà la provvigione maturata da ALFA per l'attività di mandato senza rappresentanza espletata per conto della compagnia petrolifera. La provvigione riconosciuta dalle compagnie petrolifere a favore di ALFA sarà pari ad un importo fisso per ciascun litro di carburante intermediato.

Tutti i pagamenti saranno effettuati con strumenti tracciabili. Per l'incasso delle somme dovute dal cliente finale (corrispondenti al prezzo del carburante acquistato), ALFA si avvarrà dei servizi di pagamento resi da BETA, la quale applicherà una commissione.

In particolare, BETA erogherà ad ALFA un servizio del tutto analogo a quello di una carta di credito e gestirà, dunque, non solo il flusso di pagamento ma assumerà anche il rischio credito relativo al cliente finale, assumendo, altresì, la gestione e il rischio relativi alle frodi.

Per quanto attiene ai profili IVA, la società istante emetterà in nome proprio nei confronti dei clienti finali le fatture per le somministrazioni di carburante effettuate presso gli impianti di distribuzione e riceverà le fatture dalle compagnie petrolifere per i passaggi del suddetto carburante - dal committente (i.e. compagnia petrolifera) al commissionario (i.e. ALFA) - in esecuzione del mandato senza rappresentanza.

Da un punto di vista operativo, il cliente finale verrà identificato, all'atto dell'erogazione del carburante, mediante una tessera elettronica dematerializzata (a spendibilità definita) emessa dalla compagnia petrolifera e messa a disposizione di

detto cliente, con modalità telematiche, da parte di ALFA.

Oltre ad identificare il soggetto abilitato a ricevere la somministrazione di carburante, la tessera è finalizzata a consentire il pagamento da parte di ALFA degli importi di spettanza della compagnia petrolifera, in conseguenza della somministrazione di carburante effettuata da ALFA ai clienti finali in nome proprio e per conto della stessa compagnia petrolifera.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, all'atto dell'emissione della carta privativa, ALFA effettuerà un versamento iniziale a titolo di deposito irregolare.

Le somme dovute da ALFA alla compagnia petrolifera verranno prelevate dal suddetto deposito che verrà reintegrato giornalmente da ALFA mediante bonifico bancario sulla base del carburante somministrato il giorno precedente. Sarà, poi, cura della compagnia petrolifera regolare i rapporti con i propri gestori degli impianti.

Per quanto riguarda l'identificazione del cliente finale, la carta consente a ALFA di richiedere alla compagnia petrolifera un apposito codice per ciascun rifornimento di carburante. In particolare, nel momento in cui il cliente finale deve effettuare un rifornimento chiede un codice di autorizzazione a ALFA che, a sua volta, lo chiede alla compagnia petrolifera.

Quest'ultima invia ad ALFA il codice che abilita al rifornimento. ALFA invia detto codice al cliente finale, mettendolo a disposizione del rifornimento tramite BETA.

Il codice viene inserito dal cliente finale sull'accettatore del punto vendita della compagnia petrolifera e viene, poi, verificato da quest'ultima che sblocca la colonnina selezionata dal cliente per consentire il rifornimento richiesto.

Il medesimo codice viene comunicato dal cliente finale al personale del punto vendita per il rifornimento in modalità "servito" e viene validato dalla compagnia petrolifera che autorizza il personale a procedere con il rifornimento.

La società istante evidenzia che le compagnie petrolifere hanno interesse ad affidare alla stessa detta attività di intermediazione in considerazione della possibilità

di ALFA di proporre la somministrazione del loro carburante ad un numero molto elevato di potenziali utenti.

Per quanto riguarda il cliente finale, quest'ultimo ha interesse a rivolgersi ad un unico soggetto per tutte le esigenze (di beni e di servizi) relative al proprio autoveicolo e di potersi approvvigionare con modalità semplificate e con pagamento con scadenze prefissate, senza costi aggiuntivi per il nuovo servizio messo a disposizione.

Riguardo alla complessa operazione sopra descritta, la società istante chiede chiarimenti circa la possibilità di detrarre l'IVA addebitata dalla compagnia petrolifera per il passaggio dei carburanti che ALFA somministra poi al cliente finale (in nome proprio e per conto della compagnia petrolifera), nonché in merito alla corretta determinazione della base imponibile del servizio fornito da ALFA al cliente finale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene di poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata dalla compagnia petrolifera per il passaggio dei carburanti che la medesima società istante somministrerà al cliente finale (in nome proprio e per conto della compagnia petrolifera).

Inoltre, per quanto riguarda la determinazione della base imponibile del servizio svolto da ALFA nei confronti del cliente finale, la società istante ritiene che l'importo da assoggettare ad IVA sia costituito dal corrispettivo pagato da ALFA alla compagnia petrolifera maggiorato della provvigione maturata dalla medesima società.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'attività di somministrazione di carburante (di proprietà delle compagnie petrolifere), che la società istante intende intraprendere, si basa, principalmente, su un rapporto di commissione (alla vendita) a titolo oneroso tra la medesima società istante,

in qualità di commissionario, e la compagnia petrolifera, in qualità di committente.

In base a detto rapporto, ALFA somministra ai propri clienti - vale a dire soggetti che abbiano sottoscritto con la società istante un contratto per la fruizione dei servizi, anche di pagamento, connessi alla mobilità - prodotti (*i.e.* carburante) di proprietà della compagnia petrolifera, in nome proprio e per conto di quest'ultima.

In linea generale, il contratto di commissione è una particolare figura di mandato senza rappresentanza con cui il committente conferisce al commissionario il mandato ad acquistare o vendere beni per conto del committente e in nome del commissionario.

Sotto il profilo strettamente giuridico, a seconda dell'oggetto dell'operazione, il mandato senza rappresentanza determina l'insorgenza di un'unica cessione di beni o prestazione di servizi (a latere della quale vi è la distinta operazione consistente nell'attività verso corrispettivo svolta dal mandatario/commissionario nei confronti del mandante/committente). Il "passaggio interno" dei beni o servizi tra mandante e mandatario costituisce un'operazione di natura meramente finanziaria.

Peraltro, ai fini IVA, per esigenze legate alle modalità di funzionamento dell'imposta, l'art. 2, comma, 2, n. 3), del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede una *fictione 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 (cfr. in

senso conforme, R.M. n. 6 dell'11 febbraio 1998; R.M. n. 146 del 27 settembre 1999; R.M. n. 250 del 30 luglio 2002; R.M. n. 261 del 02 agosto 2002; R.M. n. 10 del 28 gennaio 2005).

Tuttavia, posto che l'interposizione del commissionario ha una funzione esclusivamente strumentale per motivi connessi al contratto di commissione, 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'art. 19-*bis*1 del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. circolare n. 58 del 18 giugno 2001, punto 5.2; R.M. n. 10 del 28 gennaio 2005).

In linea generale, la *ratio* delle fattispecie di indetraibilità oggettiva (così definite, in quanto si prescindono dalla destinazione effettiva dei beni e servizi acquistati) previste dall'art. 19-*bis*1 del citato d.P.R. n. 633 del 1972 per ragioni di cautela fiscale, va ravvisata 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.

Avendo riguardo al caso in esame e con esclusivo riferimento alle operazioni di acquisto del carburante da parte di ALFA, in esecuzione del contratto di commissione alla vendita stipulato dalla medesima società con la compagnia petrolifera committente, si è dell'avviso che la società istante - commissionario per la vendita del carburante di proprietà della compagnia petrolifera/committente - non debba subire l'onere dell'indetraibilità, di cui all'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972, sull'acquisto del carburante dalla compagnia petrolifera/committente, in quanto, in base a quanto rappresentato nell'istanza in trattazione, non è ravvisabile un consumo, nei termini anzidetti, del carburante da parte di ALFA.

Il carburante, infatti, non entra nella disponibilità della società medesima 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 tal senso, sembra deporre, altresì, il sistema di rifornimento del carburante descritto nell'istanza: l'acquisto, da parte di ALFA/commissionario alla vendita, del carburante di proprietà della compagnia petrolifera/committente, avviene soltanto in conseguenza dell'effettiva somministrazione dello stesso da parte di ALFA (in qualità di intermediario) ai clienti finali e contestualmente a detta somministrazione.

Al fine di evitare un doppio aggravio impositivo, si è, dunque, dell'avviso che la società istante intermediaria possa detrarre l'imposta pagata in relazione all'acquisto del carburante dalla compagnia petrolifera committente, destinato - in esecuzione del rapporto di commissione alla vendita tra ALFA e la compagnia petrolifera medesima - ad essere direttamente somministrato, per conto di quest'ultima, ai clienti finali (i quali, in quanto effettivi utilizzatori del carburante tassato resteranno, se del caso, incisi dall'imposta).

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

Per quanto riguarda la determinazione, ai fini IVA, della base imponibile del servizio fornito da ALFA al cliente finale, consistente nella somministrazione del carburante presso gli impianti di distribuzione delle compagnie petrolifere, si ritiene che la stessa sia costituita dall'intero ammontare dell'imponibile relativo al prezzo del carburante "alla pompa" indicato dall'impianto di distribuzione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)