

IVA

Le cessioni all'esportazione con commissionario

di Marco Peirolo

Ai sensi dell'art. 1731 Cod. Civ., infatti, “*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*”; si tratta, pertanto, di un **mandato senza rappresentanza**, in quanto il commissionario agisce in nome proprio, ma per conto del committente, con la conseguenza che gli effetti giuridici degli atti compiuti dal commissionario non si producono direttamente nella sfera giuridica del committente.

Ai fini Iva, il contratto di commissione, poiché riconducibile a quello del mandato, rientra nella categoria delle **prestazioni di servizi**, così come può desumersi dall'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui “*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*”.

L'art. 2, comma 2, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972 qualifica, tuttavia, come **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”.

Nella disciplina Iva opera, pertanto, una “**finzione giuridica**”, in base alla quale i beni oggetto del contratto di commissione sono oggetto di un **duplici trasferimento**, ossia:

- dal committente al commissionario e da quest'ultimo al terzo acquirente (commissione alla vendita);
- dal terzo venditore al commissionario e da quest'ultimo al committente (commissione all'acquisto).

Per effetto della suddetta “finzione giuridica”, l'art. 13, comma 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 dispone che la **base imponibile**, per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, è costituita, rispettivamente:

- dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, **diminuito della provvigione**;
- dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, **aumentato della provvigione**.

In pratica, la provvigione **non deve essere autonomamente fatturata** dal commissionario, dovendo essere invece imputata:

- in riduzione della base imponibile della fattura emessa dal committente al

- commissionario (commissione alla vendita);
- in aumento della base imponibile della fattura emessa dal commissionario al committente (commissione all'acquisto).

L'art. 6, comma 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che, nella **commissione alla vendita**, il passaggio dei beni dal committente al commissionario si considera **effettuato** all'atto della vendita dei beni da parte di quest'ultimo, da individuarsi secondo gli ordinari criteri (es. consegna o spedizione per i beni mobili) e, comunque, **entro un anno** nell'ipotesi di vendita con effetti differiti (art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972). Per i passaggi di beni dal committente al commissionario, gli **obblighi di fatturazione e di registrazione** possono essere eseguiti **entro il mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione (art. 1 del D.M. 18 novembre 1976).

La "finzione giuridica" che, ai fini Iva, caratterizza il contratto di commissione implica che i passaggi dei beni tra committente e commissionario, o viceversa, mantengano la **stessa natura oggettiva** e, quindi, anche il **medesimo regime impositivo**.

A livello normativo, questa conclusione è confermata dall'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. Rispetto, infatti, alle **cessioni all'esportazione**, è prevista la non imponibilità per:

- "le cessioni, **anche tramite commissionari**, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, **a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi**" (lett. a);
- "le cessioni, **anche tramite commissionari**, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, **anche tramite commissionari**, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta" (lett. c).

In pratica, il commissionario, se stabilito o identificato ai fini Iva in Italia, beneficia della non imponibilità in sede sia di acquisto, sia di vendita (C.M. 11 agosto 1976, n. 28/520372).

Per le cessioni di beni effettuate dal commissionario, l'art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che il corrispettivo fatturato concorre a formare un **duplice plafond**, ossia:

- il **plafond "libero"**, pari alla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto;
- il **plafond "vincolato"**, pari al prezzo di acquisto, che può essere utilizzato solo per acquistare beni da esportare nello **stato originario**, cioè senza avere subito trasformazioni, adattamenti o modificazioni, **entro sei mesi** dalla data di acquisto.

Per approfondire le problematiche IVA nell'ambito dei rapporti con l'estero ti raccomandiamo

questo master di specializzazione: