

IVA

Il doppio passaggio dei beni ai fini IVA nel rapporto di commissione

di **Marco Peirola**

L'[articolo 1731 del cod. civ.](#) definisce il contratto di commissione come *“un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario”*.

Ai fini IVA, occorre ricordare che la normativa comunitaria **equipara alle cessioni di beni**, cioè quelle che comportano il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario ([articolo 14, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE](#)), i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente che discendono dalla stipula di un contratto di commissione per la vendita o per l'acquisto ([articolo 14, par. 2, lett. c\), della Direttiva n. 2006/112/CE](#)).

Nella legislazione nazionale, l'[articolo 2, comma 2, n. 3\), del D.P.R. 633/1972](#) prevede, in modo pressoché identico, 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.

La norma introduce una **“finzione giuridica”**, perché presume l'esistenza di un doppio trasferimento dei beni, vale a dire dal committente al commissionario (nella commissione alla vendita), ovvero dal commissionario al committente (nella commissione all'acquisto). Agli effetti dell'IVA, assume infatti rilevanza il **passaggio “interno” dei beni**, cioè dal committente al commissionario o viceversa, quando, di fatto, il rapporto di commissione non implica il trasferimento materiale dei beni tra le controparti.

Il passaggio “interno” assume rilevanza ai fini IVA soltanto per effetto di una “finzione giuridica” anche in considerazione delle **modalità di determinazione della base imponibile “interna”**, relativa al rapporto tra il committente e il commissionario, ed “esterna”, nel rapporto tra il commissionario e il terzo acquirente o il terzo venditore, a seconda che la commissione sia, rispettivamente, alla vendita o all'acquisto.

Come regola generale, la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti ([articolo 13, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#)).

In via di deroga, l'[articolo 13, comma 2, lett. b\), del D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che la base imponibile, per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, è costituita dal **prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione** (nella commissione alla vendita), **ovvero dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione** (nella commissione all'acquisto). La provvigione spettante al commissionario deve essere, pertanto, imputata in riduzione della base imponibile della fattura emessa dal committente al commissionario (nella commissione alla vendita), ovvero in aumento della base imponibile della fattura emessa dal commissionario al committente (nella commissione all'acquisto).

Attraverso questa regola, la base imponibile "esterna", riguardante il rapporto tra il commissionario e il terzo acquirente o il terzo venditore, **non è influenza** della citata "finzione giuridica", in quanto la relativa IVA è applicata sul prezzo di vendita fatturato, rispettivamente, dal commissionario (nella commissione alla vendita) e dal terzo venditore (nella commissione all'acquisto).

L'[articolo 13, comma 2, lett. b\), del D.P.R. 633/1972](#) non produce solo l'effetto di qualificare come cessione di beni l'operazione posta in essere dal commissionario che venda o acquisti beni in nome proprio, ma per conto del committente, ma realizza la più complessa finalità di dare un assetto fiscale, agli effetti dell'IVA, ai rapporti tra il committente e il commissionario imperniato su una "finzione giuridica" che **omologa totalmente ai beni ceduti o acquistati dal commissionario quelli da lui ceduti o acquistati dal committente**.

L'omologazione riguarda anche la **natura della cessione effettuata dal commissionario nei confronti del committente o da quest'ultimo nei confronti del commissionario**, che non può essere ricondotta, ai fini IVA, ad una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di un'attività giuridica, ma riveste lo stesso carattere della cessione effettuata dal commissionario al terzo acquirente o dal terzo venditore al commissionario.

Ne consegue che se l'operazione effettuata dal commissionario per conto del committente rientra tra le ipotesi di non imponibilità o di esenzione previste dalla normativa IVA, **lo stesso trattamento deve essere applicato nel rapporto tra il commissionario e il committente**. È dato, infatti, osservare che la norma che equipara alle cessioni i passaggi dei beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente è formulata in termini generali, senza cioè contenere restrizioni in merito al suo ambito applicativo; di conseguenza, non v'è ragione per escludere dall'ambito di operatività della "finzione giuridica" le operazioni detassate, che restano pertanto tali anche nei rapporti tra il committente e il commissionario ([Corte di Giustizia, causa C-464/10](#), Henfling e a.).

In definitiva, la totale equiparazione, dal punto di vista oggettivo, dei beni nell'ambito dei rapporti che originano dal contratto di commissione porta a ritenere, in via più generale, che l'identità del trattamento IVA nelle due fasi applicative in cui si articola il suddetto contratto operi **anche in riferimento all'aliquota d'imposta e alle ipotesi di esclusione dal campo di applicazione dell'imposta**, fermo restando l'eventuale diverso trattamento IVA per ciascuna

delle due operazioni in relazione alla loro diversa rilevanza fiscale ([risoluzioni 10/E/2005](#) e [145/E/2002](#)).

Nelle ipotesi in cui sia prevista un'**oggettiva indetraibilità dell'IVA** (totale o parziale), l'intervento del commissionario non può determinare un aggravio dell'imposta dovuto alla circostanza che l'IVA indetraibile concorre, come componente di costo, alla determinazione della base imponibile del successivo trasferimento e questo in base al principio di neutralità, che deve essere garantito a prescindere dal numero di passaggi in cui si articola il processo distributivo ([circolare 58/E/2001](#), § 5.2). Al fine, pertanto, di evitare effetti cumulativi nella tassazione in contrasto con i principi informatori del tributo, **il commissionario non deve sopportare l'onere dell'indetraibilità sull'acquisto dei beni acquistati**, per cui è legittimo il trasferimento esclusivamente in capo al terzo acquirente (in caso di commissione alla vendita) o al committente (in caso di commissione all'acquisto) dei limiti alla detraibilità previsti dalla normativa in materia di IVA ([risoluzione 10/E/2005](#), *cit.*).



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >