

Il commercialista telematico

IL CONTRATTO DI MANDATO E QUELLO DI COMMISSIONE:

DIFFERENZE CIVILISTICHE E DISCIPLINA AI FINI DELL'IVA

- a cura Paolo Giovanetti -

Il **contratto di Mandato** è disciplinato dall'art. 1703 del codice civile. Il Mandato è un contratto con il quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra.

Il Contratto di Mandato può essere:

- a) con rappresentanza, se al mandatario è stato conferito il potere di agire sia in nome che per conto del mandante (art. 1704 c.c.);
- b) senza rappresentanza, se il mandatario agisce in nome proprio e per conto del mandante (art. 1705);

Il **contratto di Commissione** è invece disciplinato dall'art. 1731 del Codice Civile; esso è un contratto giuridicamente riconducibile al Mandato, ma che ha per oggetto la **vendita** di beni per conto del committente e in nome del commissionario.

Il **contratto di commissione** è quindi una particolare figura del mandato ed in particolare, si tratta di un mandato:

- a) senza rappresentanza;
- b) avente per oggetto la compravendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario.

Nel contratto di commissione, il commissionario acquista e assume in proprio, ma nell'interesse del mandante (committente), i diritti e gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato; ne consegue, l'obbligo proprio in virtù del mandato ricevuto, di trasferire con un distinto negozio al mandante il diritto di acquisto.

L'attività del commissionario, quindi si estrinseca in due distinti negozi:

- A) uno di vendita o di acquisto di beni in nome proprio e per conto del committente;
- B) l'altro di trasferimento al committente del diritto acquistato in nome proprio, ma nell'interesse del mandante

Il contratto di Commissione, come pure gli altri modelli contrattuali che si occupano della distribuzione commerciale (es. mediazione, procacciamento d'affari) hanno, come comune denominatore, l'esercizio di un'attività di

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

interposizione nello scambio di beni. Tuttavia mentre l'Agente, il mediatore, il procacciatore d'affari, concludono accordi negoziali sempre nell'interesse del proponente, il Commissionario, al contrario, agisce sempre e solo in nome proprio, perché è egli stesso che, con autonoma organizzazione imprenditoriale, vende beni (o acquista) a terzi (clienti) anche se per conto del committente (1)

Quindi in conclusione il commissionario agisce sempre e solo in nome proprio, perché egli stesso con autonoma organizzazione imprenditoriale, vende beni a terzi (o acquista beni da terzi) anche se per conto del committente. Il commissionario è, quindi, un mandatario senza rappresentanza, la cui prestazione è limitata alla stipula di contratti di compravendita (con l'obbligo di trasferire gli effetti al committente) nell'interesse del committente che può anche non essere a conoscenza del terzo contraente.

DISCIPLINA IVA NEL CONTRATTO DI COMMISSIONE

Nella disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto viene fatta una distinzione tra il **Mandato** e la **Commissione**. Infatti quando la norma si riferisce al *Mandato* si riferisce ad atti aventi ad oggetto **prestazioni di servizi**. Infatti in base all'art. 3, comma 1 del D.P.R. n. 633/72, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratto di mandato costituiscono **prestazioni di servizi**.

Viceversa, regole specifiche sono espresse in relazione al contratto di *Commissione*, il quale si riferisce a "passaggi di beni" (compravendita di beni). Infatti la particolarità del contratto di commissione ha indotto il legislatore fiscale ad inserire nel novero delle "**cessioni di beni**" le operazioni conseguenti ai contratti di commissione.

Pertanto, l'art. 2 del DPR n. 633/72 prevede che, costituiscono cessioni di beni: "...omississ... **i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione**". L'assimilazione del contratto di commissione alle "**cessioni di beni**", viene confermata dall'art. 3 comma 4 del DPR n. 633/72, che specifica che non si considerano prestazioni di servizi quelle rese **dal commissionario al committente**.

Tale previsione normativa, quindi differenzia le particolari operazioni di mandato configurabili come **commissione** dalle regole fiscali proprie del contratto di mandato generale, che rappresenta invece le prestazioni di servizio.

(1) Pur avendo elementi comuni con il contratto di Agenzia, il commissionario si differenzia dall'Agente perché mentre quest'ultimo svolge un'attività professionale diretta a promuovere la conclusione di contratti per conto e nome del committente, il commissionario stipula i contratti in nome proprio, con l'obbligo di trasferire successivamente al committente, mediante separati negozi gli effetti attivi e passivi delle contrattazioni (Cass. 6 marzo 1970 n. 547. Cass. 18 aprile 1975, n. 1503).

Il commercialista telematico

In particolare sono assoggettati ad Iva i passaggi di beni dal **committente al commissionario per la vendita** ovvero dal commissionario al committente per l'acquisto.

Pertanto, per quanto concerne la struttura del rapporto, il commissionario è un intermediario che agisce sempre per conto del committente, ma in nome proprio, quindi sempre senza rappresentanza. Ciò implica che, in pratica nella conclusione del contratto di compravendita partecipano solo il terzo (cliente/consumatore) e il commissionario stesso; quest'ultimo se conclude il negozio giuridico per conto del committente (venditore) si qualifica come commissionario-venditore; viceversa si qualifica come commissionario-acquirente nel caso agisca per conto dell'acquirente.

Quindi, se dal punto di vista giuridico il **contratto di commissione** non sottende ad alcun trasferimento di proprietà fra il commissionario ed il committente, in quanto la proprietà del bene ceduto o acquistato si trasferisce direttamente dal venditore all'acquirente, diverso è il trattamento che il legislatore fiscale ha previsto, **ai fini dell'Iva**, per le operazioni che costituiscono il **contratto di commissione**.

In particolare ai sensi degli artt. 2 e 3⁽²⁾ del D.P.R. n. 633/72, il commissionario non viene configurato come un semplice intermediario bensì come un venditore (o un acquirente) dei beni oggetto del contratto stesso.

In particolare ai soli fini dell'Iva:

- nel contratto di commissione per la vendita, il commissionario, "acquista" beni dal committente e li rivende al terzo acquirente;

ovvero

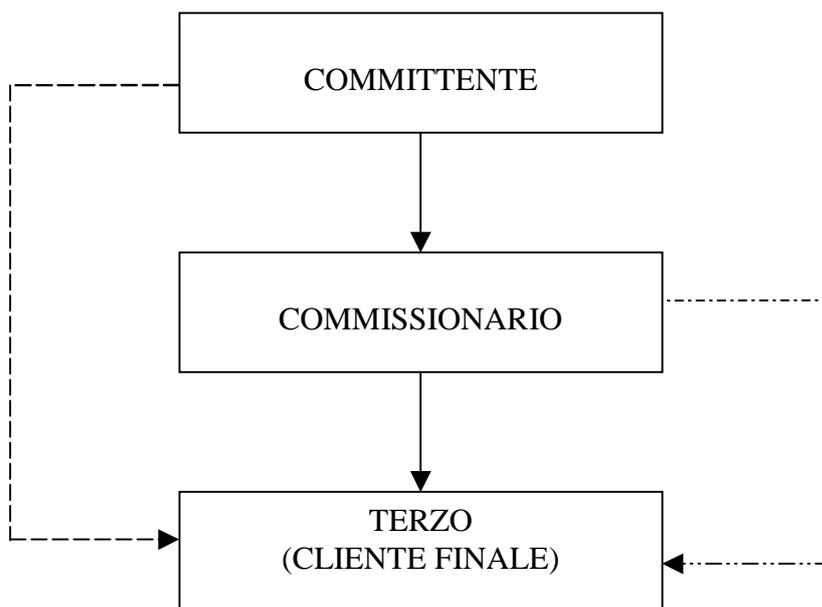
- nel contratto di commissione per l'acquisto, il commissionario, "acquista" beni da terzi venditori e li "rivende" al committente.

In tal modo il passaggio dei beni dal tra committente e commissionario e tra commissionario e terzo soggetto (sia esso acquirente o venditore), vengono qualificate come distinte ed autonome cessioni.

(2) Come è stato detto in precedenza l'art. 2 prevede che ...omissis 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; l'art. 3 in particolare prevede ...omissis... non sono considerate prestazioni di servizi ...h) le prestazioni dei commissionari, relative ai passaggi di cui al numero 3) del secondo comma dell'art. 2...;

Il commercialista telematico

Vedi Schema seguente:



- > Passaggio effettivo sia della proprietà che della spedizione dei beni.
-> Momento impositivo ai fini I.v.a che sorge all'atto in cui i beni vengono ceduti dal commissionario al terzo.
- > Emissione della fattura con applicazione dell'Iva ad ogni passaggio del bene in forza del "contratto di commissione" dal committente al commissionario o dal commissionario al committente.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE - ART. 6 - D.P.R. N. 633/72)

Per quanto riguarda il momento di effettuazione delle operazioni, l'art. 6 – comma 1, individua il criterio generale applicabile alle cessioni e, cioè si considerano effettuate al momento della consegna o spedizione dei beni.

Tuttavia, il comma 2 dell'art. 6 del D.P.R., specifica una deroga al prefato criterio generale, in base al quale per i passaggi dei beni dal committente al commissionario, l'operazione si considera effettuata **all'atto della vendita** dei beni da parte del commissionario.

Il commercialista telematico

L'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di fatturazione, è contenuta nell'art. 6 comma 2), let. b), del D.P.R. n. 633/72.

Al riguardo è bene evidenziare quanto chiarito dal Ministero delle Finanze con la nota n. III-7-1203 del 5 aprile 1995⁽³⁾ e dalla Risoluzione Ministeriale n. 176/E del 10 agosto 1996⁽⁴⁾. La norma fiscale, infatti, non richiede come elemento essenziale del contratto di commissione, la materiale *traditio* dei beni tra i due soggetti contraenti. Tale condizione non è, peraltro prevista neppure dalla normativa civilistica che, nel disciplinare il contratto di commissione (art. 1731 c.c. e segg.), non presuppone mai il materiale passaggio dei beni tra committente e commissionario, ma al contrario ne prescinde completamente.

Pertanto, in base alla deroga di cui al comma 2 dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/72, per la commissione di vendita, il momento impositivo ovvero l'effettuazione dell'operazione sorge all'atto in cui i beni vengono ceduti dal commissionario al terzo (cliente).

MOMENTO DELLA FATTURAZIONE

L'obbligazione tributaria nasce solo con la consegna del bene da parte del committente al terzo acquirente (committente che consegna direttamente il bene al terzo) e in questo momento l'imposta diventa esigibile. A questo punto gli adempimenti della fatturazione vengono ad essere così disciplinati:

- il commissionario deve fatturare la cessione del bene al terzo (cliente);
- il committente, a sua volta, vede fatturare la cessione del medesimo bene al commissionario (in precedenza il bene potrebbe essere stato materialmente già trasferito al commissionario a titolo diverso del passaggio di proprietà).

Tuttavia viene in soccorso la Risoluzione Ministeriale del Ministero delle Finanze n. 176/E del 10 agosto 1996⁽²⁾ la quale ha riconosciuto che, per la configurazione del contratto di commissione per la vendita, non è richiesta la consegna materiale della merce al commissionario; infatti, di solito, i beni vengono consegnati direttamente dal committente al terzo (cliente acquirente).

⁽³⁾ Come è stato detto in precedenza l'art.2 prevede che ...omissis costituiscono cessioni di beni, i passaggi da committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione; l'art.3 in particolare prevede ...omissis... non sono considerate prestazioni di servizi...h) le prestazioni dei commissionari, relative ai passaggi di cui al numero 3) del secondo comma dell'art. 2...;

⁽⁴⁾ La risoluzione Ministeriale n. 176/E del 10 agosto 1996 afferma: ""si pone quindi, il problema dell'esatto significato da attribuire alla locuzione "passaggi" che può essere intesa in senso materiale di *traditio* (come del passaggio del possesso) sia in senso giuridico (come passaggio della proprietà, ossia come trasferimento). A tal riguardo, vale la pena ribadire che l'art. 2 - comma 2, n. 3 del D.P.R. n. 633/72 - nel considerare la commissione come cessione - usa il termine atecnico di passaggio di beni.

Il commercialista telematico

Non potendo sempre accertare il preciso momento di conclusione dei vari passaggi che configurano il negozio di cui trattasi e, quindi, i conseguenti obblighi fiscali, per lo meno da parte del committente, che potrebbe essere informato dal commissionario dell'avvenuta cessione (o acquisto) in un momento successivo all'effettiva conclusione del contratto, il Ministero delle Finanze ha chiarito con il D.M. 18 novembre 1976 modificato con D.M. 6 giugno 1979, che relativamente ai passaggi di beni dal committente al commissionario, **gli obblighi di fatturazione possono essere eseguiti entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione.**

Altra regola riferita al contratto di commissione è quella contenuta nell'art. 13 del D.P.R. n. 633/72, relativamente alla formazione della base imponibile della cessione. L'art. 13 - comma 2 let. b), dispone infatti che: "" per i passaggi dal committente al commissionario e dal commissionario al committente, la base imponibile è costituita, rispettivamente, dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione.

Paolo Giovanetti

8 Ottobre 2007