

**Risposta n. 627**

**OGGETTO:** Depositi fiscali - servizi di stoccaggio e deposito - Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art.1, commi da 937 a 943.

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

**QUESITO**

La società ALFA opera per conto terzi nel settore dei servizi di stoccaggio di prodotti petroliferi e chimici, attraverso la gestione di un deposito costiero sito in Y. La società è anche autorizzata alla gestione di un deposito fiscale, ai sensi del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504. L'articolo 1, commi da 937 a 943, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) ha introdotto misure di contrasto all'evasione dell'IVA per le operazioni di immissione in consumo da un deposito fiscale di carburanti per motori ad uso autotrazione (*i.e.* benzina e gasolio). In particolare, la nuova disciplina prevede che l'immissione in consumo di tali prodotti è subordinata al versamento diretto dell'IVA all'Erario da parte del soggetto per conto del quale il gestore del deposito procede all'immissione. Il gestore dell'impianto è comunque solidalmente responsabile del versamento dell'imposta.

La disciplina in esame dispone, altresì, che la base imponibile cui commisurare l'IVA da versare "include l'ammontare dell'accisa ed è costituita dal corrispettivo o

valore relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito ed è in ogni caso aumentata dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza sino al momento dell'estrazione". La circolare n. 18/E del 7 agosto 2019 ha chiarito che le prestazioni di servizi rese all'interno del deposito e relative ai prodotti in esame devono essere fatturate al committente senza addebito dell'imposta.

Quanto premesso, la società pone dubbi in merito alle proprie modalità operative concernenti i contratti in essere con i propri clienti che prevedono la fatturazione in via anticipata i) del servizio di stoccaggio e deposito, nonché ii) del cosiddetto "minimo garantito", ovvero di un quantitativo minimo di prodotto da stoccare che il depositante garantisce al gestore.

Al riguardo, la società istante precisa che al momento della estrazione dal deposito il prodotto potrebbe non avere le medesime caratteristiche presenti all'atto dell'introduzione. Ciò in quanto il gasolio, una volta introdotto nel deposito, può formare oggetto di trasformazione su richiesta del depositante, divenendo gasolio agricolo o per riscaldamento.

Le modalità operative sopra descritte (sub i e ii) generano dubbi in ordine alla corretta applicazione della disciplina in esame nei seguenti casi:

- fatturazione anticipata del servizio di stoccaggio a cliente ritenuto dall'istante non affidabile, che introduce beni oggetto di trasformazione;
- fatturazione anticipata del "minimo garantito" a cliente ritenuto dall'istante non affidabile che nel corso del mese non introduce e non movimentata alcuna quantità di prodotto o ne introduce/movimenta in quantità inferiore al minimo stesso.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

ALFA ritiene che la fattura anticipata relativa al servizio di stoccaggio di

benzina o gasolio introdotti nel deposito da cliente ritenuto dall'istante non affidabile debba essere emessa senza addebito dell'imposta ai sensi della disciplina richiamata, sussistendo entrambi i requisiti richiesti dalla norma. In fase di successiva estrazione dal deposito, tuttavia, può verificarsi che il bene introdotto:

- a) non abbia subito alcuna manipolazione, risultando qualitativamente invariato;
- b) sia stato oggetto di lavorazione risultando, di fatto, trasformato (ad uso agricolo o per riscaldamento).

In relazione all'ipotesi sub a), la società istante ritiene che non si renda necessaria alcuna rettifica della fattura emessa in via anticipata (senza addebito d'imposta) all'atto dell'ingresso del bene nel deposito. Nel caso sub b), invece, stante la trasformazione subita dal bene, si dovrà procedere a rettificare la fattura emessa mediante emissione di nota di credito e di una nuova fattura con addebito dell'IVA per l'importo corrispondente al servizio di stoccaggio reso.

Per quanto riguarda il c.d. "minimo garantito" nei confronti di soggetto non affidabile, l'istante (gestore) ritiene che:

- nel caso in cui non venga introdotta merce in deposito, si dovrà procedere a fatturare con addebito di IVA, non risultando applicabile la disciplina in esame, mancando l'elemento oggettivo (il prodotto ad uso autotrazione);
- qualora il depositante, successivamente, movimenti (n.d.r. rectius, introduca) il bene per uso di autotrazione in misura inferiore al "minimo garantito", si debba emettere i) nota di credito a rettifica dell'originaria fattura (con addebito d'imposta) e ii) una nuova fattura per il servizio di stoccaggio per l'importo pari al minimo garantito senza addebito dell'IVA;
- nel diverso caso in cui il depositante introduca il prodotto per uso autotrazione in misura pari o superiore al minimo garantito, si dovrà procedere ad emettere i) nota di credito a storno totale della originaria fattura emessa con IVA e ii) una nuova fattura per il servizio di stoccaggio, per l'importo parametrato alla

movimentazione effettiva, senza addebito dell'IVA;

- nel caso in cui il depositante movimenti (n.d.r. rectius, introduca) il prodotto per uso diverso da autotrazione in misura pari o superiore al minimo garantito, si dovrà procedere ad emettere fattura con IVA per lo stoccaggio di prodotto che eccede il minimo garantito;
- infine, qualora il depositante movimenti (n.d.r. rectius, introduca) il prodotto per uso diverso da autotrazione in misura inferiore al minimo garantito, non si dovrà procedere ad alcuna rettifica della fattura precedentemente emessa.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, commi da 937 a 943, della legge di bilancio 2018 ha introdotto una serie di misure antifrode volte ad assicurare il corretto versamento dell'IVA relativa ai flussi di prodotti energetici (*i.e.* benzina e gasolio ad uso autotrazione) immessi in consumo da un deposito fiscale ovvero estratti da un deposito di un destinatario registrato.

La disciplina in esame prevede, salvo specifiche deroghe che operano al ricorrere di determinati requisiti, che l'immissione in consumo dei carburanti di proprietà di un soggetto terzo rispetto al gestore dell'impianto è subordinata al versamento diretto dell'IVA all'Erario, senza possibilità di compensazione, mediante modello F24, da parte del "*soggetto per conto del quale il gestore dei depositi procede ad immettere in consumo o a estrarre i prodotti*". La ricevuta del versamento deve essere "*consegnata in originale al gestore del deposito al fine di operare l'immissione in consumo o l'estrazione dei prodotti; in mancanza di tale ricevuta di versamento, il gestore del deposito è solidalmente responsabile dell'imposta sul valore aggiunto non versata*".

La base imponibile su cui grava l'IVA da versare in anticipo ad ogni immissione in consumo di prodotto (senza possibilità di compensazione) "*include l'ammontare dell'accisa*" ed "*è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione di*

*introduzione ovvero dal corrispettivo o valore relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito". La stessa è in ogni caso aumentata "se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione".*

In buona sostanza, le operazioni che intervengono durante la custodia dei beni in deposito, ivi inclusa la prestazione di deposito stessa, non devono essere assoggettate ad IVA; cedenti e prestatori sono tenuti, pertanto, ad emettere fatture senza addebito di imposta. Il regime di sospensione, *"benché non sia connaturale ad un deposito fiscale accise (in cui l'IVA dovrebbe applicarsi a tutti i passaggi o lavorazioni che avvengono all'interno), rappresenta un'eccezione necessaria, al fine di non vanificare l'effetto anti frode che si vuole ottenere attraverso il versamento diretto dell'imposta una volta estratto il bene"* (cfr. relazione illustrativa e circolare esplicativa n. 18/E del 2019).

Tanto premesso, nel merito del caso di specie, si osserva che la società istante, in qualità di gestore/titolare di un deposito fiscale, emette fatture in via anticipata senza applicazione dell'IVA per i servizi di stoccaggio (quesito della fattispecie 1) e, sempre in via anticipata, fatture in regime ordinario in relazione ai contratti denominati di *"minimo garantito"* (quesito della fattispecie 2).

Al riguardo, viene precisato che:

- i beni introdotti in deposito (gasolio ad uso autotrazione) possono essere soggetti a manipolazione/lavorazione, trasformandosi in prodotti per uso agricolo o per riscaldamento;
- nel corso del periodo di riferimento, il depositante, nelle ipotesi in cui sia in essere un contratto di "minimo garantito", non conosce, al momento della fatturazione anticipata del servizio, la tipologia di bene che potrà essere introdotto nel deposito, ed inoltre può non introdurre alcuna merce (sia essa ad uso autotrazione sia per uso diverso) ovvero introdurne in misura inferiore, pari o superiore al minimo stesso.

In relazione al quesito relativo alla prima fattispecie, per i beni ad uso

autotrazione stoccati e successivamente trasformati , la società intende stornare le fatture originariamente emesse senza addebito di iva, in quanto riferite alla introduzione di un bene che rientra nel campo di applicazione della disciplina antifrode, ed emettere nuovi documenti con addebito di IVA "*per l'importo corrispondente allo stoccaggio del prodotto immesso in consumo per uso agricolo o per riscaldamento*". Sempre secondo la tesi sostenuta dall'istante, tenuto conto che dal deposito viene estratto un prodotto qualitativamente diverso rispetto a quello introdotto, tornerebbero in vigore le regole impositive ordinarie, non trovando più applicazione la normativa antifrode prevista esclusivamente per i carburanti ad uso autotrazione.

Tale soluzione non appare condivisibile; la norma, infatti, ha introdotto uno specifico regime fiscale per determinate tipologie di prodotti (*i.e.* carburanti ad uso autotrazione) all'atto della relativa introduzione nel deposito. Depone, in tal senso, la lettera della norma che, ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, fa espresso riferimento ai beni "*introdotti in un deposito fiscale o in un deposito di un destinatario registrato (...)*" (*cf.* articolo 1, comma 937, della legge n. 205/2017).

Pertanto, deve ritenersi che, ai fini della individuazione delle condizioni di applicazione del meccanismo di sospensione previsto dalla disciplina di cui al citato comma 937, è determinante la natura (*rectius*, la tipologia merceologica di appartenenza) dei beni per come introdotti in deposito, a nulla rilevando che, durante la permanenza nel deposito e per effetto delle successive fasi di manipolazione/trasformazione intercorse nel periodo di giacenza, gli stessi vengano qualitativamente modificati e trasformati in prodotti merceologicamente diversi da quelli per uso autotrazione.

Ciò comporta, pertanto, che una volta immesso nel deposito un bene avente le caratteristiche qualificanti ai fini della applicazione del meccanismo di cui alla legge di bilancio 2018, tutte le operazioni relative a detto prodotto, ancorché trasformato per effetto delle attività di lavorazione e manipolazione svolte durante la custodia, anche

ad opera di un soggetto diverso dall'originario titolare dei beni che li ha introdotti, rientrano nel campo di applicazione del regime di sospensione dell'imposta e concorrono ad incrementare la base imponibile di riferimento al momento della immissione in consumo del bene.

Depone in questo senso anche la *ratio* della disciplina in esame che, come emerge dalla relazione di accompagnamento alle disposizioni sopra richiamate e dalla relazione tecnica, è finalizzata a contrastare condotte fraudolente riconducibili a crescenti flussi di prodotti energetici illecitamente immessi in consumo in Italia. Ove la possibilità di svolgere all'interno del deposito qualsivoglia attività di manipolazione che modifichi, ad esempio, la destinazione del bene in vista dell'immissione in consumo determinasse il venir meno dell'applicazione del regime in esame, lo stesso verrebbe depotenziato, in palese contrasto con le finalità antifrode sopra richiamate.

Pertanto, la soluzione interpretativa prospettata dall'istante non è condivisibile e devono considerarsi corrette le fatture emesse in via anticipata senza addebito di imposta in relazione al prodotto che, originariamente, presenta i requisiti rilevanti per l'applicazione della disciplina in esame, senza possibilità di variazione delle stesse anche in ragione del fatto che, sia nelle cessioni/servizi intermedie/i sia all'atto della estrazione del bene dal deposito prima della immissione in consumo, continuerà a trovare applicazione il meccanismo previsto dalle disposizioni più volte richiamate.

In merito al quesito proposto con riferimento alla seconda fattispecie, per la quale, nell'ambito del c.d. minimo garantito, il depositante non introduca merce ad uso autotrazione deve considerarsi corretta l'emissione anticipata di una fattura con IVA commisurata al corrispettivo pattuito per il contratto stesso di minimo garantito. In tal caso, infatti, il requisito oggettivo (l'introduzione di carburante ad uso autotrazione) non sussiste in relazione alla prestazione fatturata, che resta estranea alla materiale immissione in deposito di un prodotto con determinate caratteristiche oggettive e consiste piuttosto nel garantire al cliente uno spazio in deposito, ancorché non utilizzato, nel periodo di riferimento della fatturazione.

Ciò vale, altresì, qualora si effettui, dopo la fatturazione, l'immissione in deposito di un prodotto, di qualsiasi natura, in misura inferiore al "minimo garantito". In altri termini, la natura "generica" del servizio fatturato a forfait e non parametrato alle quantità introdotte (fino a soglia) è assorbente, sotto il profilo fiscale, e tale da far ritenere corretta la fatturazione originaria in regime di imponibilità.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il prodotto sia immesso in deposito in quantità pari o superiore al minimo garantito, occorre distinguere gli adempimenti (ed il regime fiscale) in funzione della tipologia di prodotto immesso.

Qualora venga immesso in deposito un prodotto per uso autotrazione, si ritiene che l'istante debba emettere una nuova fattura limitatamente al corrispettivo dovuto per il servizio di stoccaggio con importo parametrato alla movimentazione effettiva (pari o eccedente il minimo), senza addebito dell'IVA.

Nel diverso caso in cui venga introdotto in deposito un prodotto per uso diverso da autotrazione, si ritiene che l'istante debba emettere fattura con IVA per il servizio di stoccaggio di prodotto che eccede il minimo garantito.

Va da sé che, indipendentemente dal regime applicato in sede di fatturazione del servizio di deposito, trova applicazione il regime proprio previsto dalle disposizioni di cui ai commi 937 e seguenti della legge di bilancio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi riferite al bene merceologicamente qualificato a tal fine una volta che sia introdotto nel deposito, anche in vigore di un contratto di minimo garantito.

Resta inteso che i servizi forniti dalla società istante ai propri clienti assumeranno rilevanza fiscale, ai fini della disciplina in esame, nella misura in cui gli stessi siano territorialmente rilevanti in Italia in quanto resi nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti (sul punto, *cf.* circolare n. 12/E del 24 marzo 2015 - par. 5.2.2).



**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**