

Risposta n. 376

OGGETTO: Deposito fiscale: ipotesi di non applicazione della disciplina - art. 1 comma 941 della legge n. 205 del 2017

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

QUESITO

ALFA è una società che si occupa di trasformazione/adulterazione e commercializzazione di prodotti petroliferi nel mercato dell'extra-rete ed è proprietaria di due distinti depositi per lo stoccaggio, di cui uno è un deposito fiscale (con stoccaggio inferiore ai 3.000 metri cubi) ed ha sede in (...) e l'altro, di tipo commerciale, ha sede in (...).

ALFA non vende direttamente ai clienti finali il gasolio o la benzina dal deposito fiscale, ma effettua trasferimenti dei predetti prodotti dal deposito fiscale a quello commerciale. All'atto del trasferimento, ALFA non emette documenti fiscali (fattura) ma solo dei DAS (documento di accompagnamento previsto per la circolazione dei prodotti soggetti o assoggettati ad accisa) per trasferimento merce. Il prodotto viene gravato da accisa a seconda della propria destinazione di uso (agricolo, autotrazione, etc...).

Con riferimento alla fattispecie descritta, ALFA osserva che la Legge di bilancio

2018 (legge n. 205 del 27 dicembre 2017, articolo 1, commi 937-943) ha introdotto una particolare disciplina IVA per l'estrazione e l'immissione in consumo di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, stoccati in depositi fiscali o di un destinatario registrato.

Tale disciplina subordina l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato al versamento dell'IVA con modello F24 i cui riferimenti vanno indicati nel documento di accompagnamento di cui all'articolo 12, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 54 del 1995, senza possibilità di compensazione. Il versamento è effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore dei predetti depositi procede ad immettere in consumo o ad estrarre i prodotti di cui ai citati commi. La base imponibile, che include l'ammontare dell'accisa, 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 normativa in commento prevede delle deroghe o esclusioni.

In particolare, il comma 941 della citata legge di bilancio, modificato dall'articolo 6, comma b) l) del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con la legge 19 dicembre 2019 n. 157, prevede che "Le disposizioni dei commi 937 e 938 non si applicano ai prodotti di cui al comma 937 di proprietà del gestore del deposito, di capacità non inferiore a 3000 metri cubi dal quale sono immessi in consumo o estratti"; le medesime disposizioni non si applicano ai prodotti di cui al comma 937 immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e che integri i criteri di affidabilità stabiliti con il decreto di cui al comma 942 nonché ai prodotti, di cui al medesimo comma 937, immessi in consumo da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai predetti valori per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il medesimo decreto di cui al

comma 942. Il predetto limite di capacità di 3000 metri cubi può essere rideterminato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze".

Ciò posto, l'istante precisa che:

- per gli effetti combinati del comma 937 e del comma 941 prima di immettere in consumo gasolio o benzina per autotrazione dal deposito fiscale (...) dovrebbe versare l'IVA senza possibilità di compensazione; mentre permane il regime ordinario, con il versamento dell'IVA solo a seguito di emissione di fattura di vendita, per l'immissione al consumo di gasolio e benzina ad uso agevolato (agricoltura, marina, autoproduzione energia elettrica):

- anche nel caso di trasferimento di prodotti petroliferi (gasolio e benzina per autotrazione) dal deposito fiscale a quello commerciale si dovrebbe procedere con il versamento anticipato dell'IVA, in quanto, pur non essendoci stata alcuna cessione (ma un semplice trasferimento), avendo gravato, in uscita dal deposito fiscale, il prodotto di accisa tale trasferimento si dovrebbe configurare come immissione in consumo e pertanto rientrare nel comma. 937 della Legge n. 205;

- il numero identificativo dell'F24 poi deve essere indicato in tutti i DAS con i quali si trasferisce la merce dal deposito fiscale a quello commerciale.

La base imponibile per il calcolo dell'IVA dovrebbe essere data dalla somma del costo industriale del prodotto petrolifero (prezzo di acquisto dalle compagnie petrolifere), maggiorato dell'accisa applicata, maggiorato di altri costi (trasporto, passaggio di deposito, etc...). La base imponibile, così determinata, è inferiore alla base imponibile della fattura di vendita in quanto non contempla ancora un utile per la società, trattandosi di un trasferimento tra due depositi della stessa società.

Ai fini della individuazione della base imponibile, i prodotti petroliferi sono stoccati in promiscuità e dunque, all'atto dell'immissione in consumo, non si possono individuare le singole partite di prodotto acquistato, ma quello che si estrarrà sarà una miscela di tutto il prodotto introdotto. Inoltre, andando a considerare un valore economico di acquisto calcolato sulla media ponderata dei differenti prezzi di acquisto

applicati dai fornitori, nei vari giorni, permarrebbe il problema di emettere un documento interno che valorizzi questi importi e che possa essere facilmente ricostruibile anche a distanza di tempo e che non dovrebbe coincidere con una autofattura considerando che, all'atto dell'effettiva vendita dello stesso prodotto petrolifero, dal deposito commerciale si avrebbe una nuova emissione di una fattura (per lo stesso prodotto) con una duplicazione delle imposte; né è possibile andare a effettuare una nota di credito dell'autofattura all'atto poi della effettiva vendita.

Inoltre, l'istante chiede come indicare sui singoli DAS (documento accompagnatorio semplificato che viaggia con il prodotto) l'estremo del versamento dell' F24; ed infatti, la procedura implicherebbe la necessità di eseguire tanti F24 quante sono le estrazioni che avvengono in un giorno, ma poiché la ricevuta dell'F24 non è istantanea, per poter indicare il numero sul DAS si dovrebbe attendere che l'operazione sia contabilizzata dalla banca, il che vuol dire programmare ed effettuare "n" anticipi di IVA tramite F24, almeno il giorno prima dell'effettiva immissione in consumo, moltiplicando l'operazione per "n" autobotti e per "n" giorni, con l'elevata probabilità che una serie di trasferimenti programmati potrebbero non eseguirsi per qualsiasi problema tecnico o commerciale.

Tanto premesso, l'istante chiede di valutare la congruità e la fattibilità dei seguenti comportamenti, al fine di adempiere all'obbligo di assolvimento dell'IVA in virtù della disciplina prevista dai commi 937-941 della Legge di bilancio 2018 n. 205 del 27 dicembre 2017, così come modificata dall'art. 6 comma b) 1) del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124 convertito con la legge 19 dicembre 2019 n. 157.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante intende porre in essere i seguenti adempimenti in riferimento al caso prospettato:

- a) prestare idonea garanzia con le modalità ed i termini previsti dall'art. 4 del

D.M. del Ministro dell'Economia e della Finanze del 13.02.2018, nella fattispecie, polizza fideiussoria o fideiussione bancaria emessa da istituto di credito di primaria importanza;

b) valorizzare l'importo di tale garanzia pari al 38% del valore dell'accisa media versata nell'anno precedente all'emissione della polizza fideiussoria o fideiussione bancaria (somma dei singoli versamenti diviso 12 mesi), estendendo il principio individuato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18 del 07.08.2019;

c) emettere la fideiussione in conformità al modello di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 47927/2018;

d) riportare su tutti i singoli DAS gli estremi della polizza fideiussoria o fideiussione bancaria (numero, istituto di credito emittente e validità).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 27 dicembre 2017, n. 205, modificata dall'art. 6, comma 1, lettera b) 1), del D.L. 26 ottobre 2019 n.124, convertito con modificazioni, con la legge 19 dicembre 2019 n. 157, ai commi da 937 a 943-bis dell'articolo 1 ha introdotto misure di contrasto all'evasione IVA, in relazione all'immissione in consumo da un deposito fiscale o all'estrazione da deposito di destinatario registrato, di cui agli articoli 23 e 8 del Decreto Legislativo n. 504 del 26 ottobre 1995 (Testo Unico Accise), di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per gli altri prodotti carburanti o combustibili individuati nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. La disciplina in commento prevede in sostanza che l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato di prodotti di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili (individuati nel dettaglio dal decreto ministeriale 13 febbraio 2018) è subordinata al versamento dell'IVA con modello F24 i cui riferimenti vanno indicati nel documento di

accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa (DAS), senza possibilità di compensazione. Il versamento è effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore dei predetti depositi procede ad immettere in consumo o ad estrarre i prodotti. La base imponibile, che include anche l'ammontare dell'accisa, è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione precedente all'introduzione ovvero dal corrispettivo o valore relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito ed 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 (cfr. articolo 1, comma 937).

La ricevuta di versamento è 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 (cfr. articolo 1, comma 938). Tale modalità di assolvimento dell'IVA (che prevede il versamento diretto della stessa, con divieto di compensazione) si estende anche agli acquisti intracomunitari nella ipotesi in cui il deposito fiscale sia utilizzato come deposito IVA (cfr. articolo 1, comma 940).

Le cessioni dei prodotti all'interno dei depositi in commento sono effettuate senza IVA (comma 939); lo stesso principio vale per i trasferimenti tra gli stessi (depositi fiscali o tra deposito fiscale e deposito di un destinatario registrato esercente deposito commerciale). La mancata valorizzazione dell'IVA di tali operazioni, che avvengono all'interno dei depositi o che concernono un mero trasferimento tra gli stessi, serve a garantire l'effetto antifrode della disciplina in commento, legando l'esigibilità dell'IVA all'immissione in consumo da deposito fiscale o all'estrazione da deposito di destinatario registrato (cfr. circolare n. 18/E del 7 agosto 2019).

La disciplina prevede delle deroghe o esclusioni, in presenza delle quali non trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi 937 e 938, con la conseguenza che il soggetto che immette in consumo il prodotto dal deposito fiscale o che lo estrae dal deposito di destinatario registrato assolve l'IVA nei modi ordinari (senza dunque

anticipare l'imposta all'atto dell'immissione in consumo dal deposito fiscale o all'estrazione dal deposito di destinatario registrato).

Le deroghe in commento, previste dal comma 941, riguardano l'immissione in consumo o l'estrazione di prodotti di cui al comma 937 (i) di proprietà del gestore del deposito, di capacità non inferiore a 3000 metri cubi, (ii) per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23 del Testo Unico Accise (per la benzina ed il gasolio, non inferiore a 10.000 metri cubi), e che integri i criteri di affidabilità determinati con il decreto ministeriale 13 febbraio 2018, (iii) da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23 del Testo Unico Accise (per la benzina ed il gasolio, non inferiore a 10.000 metri cubi) per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il decreto ministeriale 13 febbraio 2018.

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie, dalla descrizione contenuta in istanza si evince che ALFA, titolare di un deposito fiscale (con capacità inferiore a 3000 metri cubi) e di un deposito commerciale effettua trasferimenti di prodotti propri dal primo deposito al secondo. Inoltre, in relazione al deposito commerciale, l'istante non specifica se lo stesso abbia i requisiti per essere anche deposito registrato ai sensi dell'articolo 8 del Testo unico Accise.

Si rammenta che la gestione di un deposito registrato è soggetta alla autorizzazione da parte dell'Agenzia delle dogane e monopoli, previo accertamento dei requisiti stabiliti dalla normativa citata. In estrema sintesi, tali requisiti fanno riferimento sia al luogo dove sono tenuti i prodotti (deve essere adeguato a individuare con precisione i prodotti che sono immessi ed a tenerli separati sia fisicamente che giuridicamente attraverso una adeguata contabilità) sia al soggetto che richiede l'autorizzazione (assenza di condanne per reati, adeguata capacità economica, cfr. Circolare n. 8/D del 1° giugno 2017).

Nel presupposto che l'istante non sia un depositario registrato, il trasferimento dal deposito fiscale a quello commerciale rappresenta una fattispecie che non fruisce

della sospensione della rilevanza ai fini IVA, come peraltro rappresentato dal medesimo istante nella descrizione della fattispecie.

Ciò posto, in merito alla soluzione interpretativa proposta in istanza si ritiene che nel caso di specie non ricorra né soggettivamente né oggettivamente alcuna delle ipotesi di non applicazione della disciplina, previste al comma 941 citato. In particolare, la fattispecie non rientra nell'esclusione del primo periodo del comma 941 in quanto il deposito fiscale non ha i requisiti dimensionali previsti dalla norma (non inferiore a 3000 metri cubi). Non rientra, altresì, nelle altre due deroghe individuate dal comma citato, in quanto l'istante non opera, in qualità di gestore dei depositi per conto terzi, ma opera in proprio.

Pertanto, con riferimento ai trasferimenti dei prodotti dal deposito fiscale al deposito commerciale l'istante deve assolvere l'IVA secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 937 e ss., della legge n. 205 del 2017, modificata dall'art. 6, comma 1, lettera b) 1), del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con modificazioni con la legge 19 dicembre 2019 n. 157, non sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi per l'inclusione in una delle ipotesi di non applicazione della disciplina previste al comma 941.

(firmato digitalmente)