

Risposta n. 506/2022

OGGETTO: accise e base imponibile ai fini IVA

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante" o "Società") rappresenta di esercitare l'attività di commercio di prodotti petroliferi in genere e di loro derivati presso il proprio deposito. La Società ha ottenuto la formale qualifica di destinatario registrato ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo Unico Accise - TUA).

Tra i suoi clienti c'è la collegata, BETA (in breve, anche "Collegata") che intende effettuare alcuni acquisti di prodotto di provenienza unionale e avvalersi, per lo stoccaggio, del deposito dell'Istante. In particolare nell'ambito di dette operazioni, la Società afferma che assolverà al pagamento delle accise al momento della ricezione del prodotto e tale pagamento in ragione di precise e specifiche pattuizioni contrattuali, sarà disposto "in nome e per conto" di BETA che anticiperà la relativa provvista. Successivamente la Collegata estrarrà dal deposito dell'Istante, in tutto o in parte, il prodotto acquistato per venderlo ai propri clienti.

La Società ricorda che per l'articolo 1, commi 937 e seguenti della legge 27

dicembre 2017 n. 205 (*i.e.* Legge di Bilancio 2018), l'immissione in consumo dei carburanti ivi previsti è subordinata al versamento dell'IVA, con modello F24 e senza possibilità di compensazione, e che detto versamento debba essere effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore dei depositi procede ad immettere in consumo o ad estrarre i prodotti.

In particolare, ai sensi del comma 937 del citato articolo 1, «*Per la benzina o il gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per gli altri prodotti carburanti o combustibili da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, introdotti in un deposito fiscale o in un deposito di un destinatario registrato di cui, rispettivamente, agli articoli 23 e 8 del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, **l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato è subordinata al versamento dell'imposta sul valore aggiunto con modello F24 (...), 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 al presente comma. 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 base imponibile in ogni caso è 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.***».

Tenuto conto di ciò, la Società ritiene applicabile alla fattispecie *de quo* l'articolo 15, comma 1, n. 3 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") ai sensi del quale non concorrono a formare la base imponibile dell'IVA "le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni, fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate".

Di conseguenza, l'Istante chiede se:

- possa procedere all'estrazione del carburante dal proprio deposito, per conto della Collegata senza incorrere nella responsabilità solidale di cui all'articolo 1, comma 938, della Legge di Bilancio 2018 quando, nel caso in cui la base imponibile, su cui assolvere l'IVA sia determinata in misura pari al solo valore del prodotto, con esclusione delle accise gravanti sul medesimo prodotto, in quanto - soddisfatti i requisiti di cui al menzionato articolo 15 - assolte "in nome e per conto" di BETA che ne ha anticipato la provvista;

- nell'ambito della fattispecie descritta, vale a dire il caso del depositario che assolve al pagamento delle accise "in nome e per conto" del depositante, in ragione di precisi obblighi contrattuali, possano realizzarsi - quantomeno in astratto- i requisiti di cui all'articolo 15, comma 1, n. 3, del Decreto IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al primo quesito, l'Istante, ritiene che un approccio "sistematico" alla normativa IVA induca a ritenere che se ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'articolo 15, comma 1, n. 3 del Decreto IVA, risulta corretto determinare la base imponibile su cui assolvere l'IVA ai sensi dell'articolo 1, commi 937 e seguenti, della Legge di Bilancio 2018, in misura pari al solo valore del prodotto, con esclusione delle accise gravanti sul prodotto medesimo (trattandosi di anticipazioni escluse dalla "base imponibile").

Con riferimento al secondo quesito, per la Società, il depositario che, in ragione di precisi obblighi contrattuali, assolve al pagamento delle accise "in nome e per conto" del depositante, realizza i requisiti di cui al citato articolo 15 e che se la provvista viene acquisita in via anticipata, i summenzionati requisiti devono ritenersi realizzati a condizione che l'anticipazione sia preventivamente ed esattamente determinata dalle parti ed erogata al fine di dotare il depositario di mezzi finanziari per

far fronte a spese di cui si conosce la natura e l'importo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi 937 e seguenti della Legge di Bilancio 2018 prevede una disciplina finalizzata a contrastare le frodi in materia di IVA che interessano i carburanti, custoditi nei depositi fiscali o nei depositi di un destinatario registrato, di cui rispettivamente agli articoli 23 e 8 del TUA

Nella sostanza le disposizioni in commento prevedono che:

1. l'immissione in consumo dai citati depositi è subordinata al versamento dell'IVA con modello F24, senza possibilità di compensazione;
2. questo versamento deve essere effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore del deposito procede a immettere in consumo o estrarre i prodotti;
3. 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, della Legge di Bilancio 2018, prima riportato).

In merito al versamento delle accise, è opportuno ricordare che ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del TUA sono tra l'altro obbligati al pagamento dell'accisa " *a) il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento (o i soggetti) nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta; b) il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa alle condizioni di cui all'articolo 8*".

La Società afferma che assolverà al pagamento delle accise al momento della ricezione del prodotto, in ragione di precise e specifiche pattuizioni contrattuali. Tale

affermazione è assunta acriticamente dalla scrivente rispetto alla quale resta impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresa la verifica da parte della competente agenzia delle Dogane della corretta applicazione del regime sospensivo.

Con riferimento al quadro normativo appena illustrato, l'Istante sembra confondere l'anticipazione monetaria ricevuta dalla Collegata per l'assolvimento dell'accisa con il fatto che la medesima accisa è parte della base imponibile dell'IVA da assolvere in sede di immissione in consumo del carburante.

Si tratta di due imposte differenti, con presupposti e regole diverse.

Nella fattispecie qui rappresentata non ricorrono gli estremi per inquadrarla nella figura giuridica del "mandato con rappresentanza" perché non c'è alcun "trasferimento dell'obbligo di versamento" dal mandante al mandatario: obbligato al versamento dell'accisa è solo e soltanto l'Istante in qualità di destinatario registrato, come previsto dal citato articolo 2, comma 4, lettera *b*), anche se ha ricevuto la relativa provvista dalla Collegata.

Di contro, nell'ambito della prestazione di deposito svolta dall'Istante nei confronti della Collegata, l'adempimento dell'imposta da parte dell'Istante non può costituire parte della base imponibile della prestazione stessa, ma è una somma che a titolo di rimborso (anticipazione) è qualificabile nell'ambito dell'articolo 15, comma 1, n. 3, del Decreto IVA. Si tratta, infatti, di una somma assolta dal depositario, ma sostenuta di fatto dal depositante.

Su un altro e differente piano, si pone la speciale disciplina di cui all'articolo 1, commi 937 e seguenti, della Legge di Bilancio 2018.

È il citato comma 937 a disporre che l'accisa versata in sede di acquisto è parte della base imponibile cui commisurare IVA ivi prevista.

Una diversa soluzione violerebbe l'articolo 13 del Decreto IVA che recepisce l'articolo 78 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, ai sensi del quale *«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:*

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA; (...))»

Con specifico riferimento all'addebito delle accise, si reputa utile richiamare i principi affermati dalla Corte di Giustizia Ue nelle cause riunite C-618/11, C-637/11 e C-659/11. Nella base imponibile IVA, secondo la Corte, rientrano quei tributi per i quali è il fornitore dell'operazione soggetta ad IVA il soggetto debitore del tributo, il quale agisce in qualità di sostituto d'imposta.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)