

Risposta n. 100/2024

OGGETTO: Versamento IVA – Immissioni in consumo da deposito fiscale di prodotti energetici – Articolo 1, commi da 937 a 943–bis, della legge 27 dicembre 2017, n. 205

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

QUESITO

La società [ALFA] (nel prosieguo "istante") - al fine di avere chiarimenti in merito all'immissione in consumo, da un deposito fiscale, di prodotti energetici (ad esempio gasolio ad uso autotrazione) - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - esercente attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio di carburanti - riferisce di acquistare «gasolio per autotrazione da [BETA]. Il gasolio viene immesso in un deposito fiscale ai sensi dell'art. 1 commi 937-943 della legge di bilancio 2018 per cui all'atto dell'acquisto non viene addebitata l'IVA».

L'istante, quindi, *«effettua versamenti cumulativi per l'IVA stimata in relazione ai prodotti che prevede di estrarre dal deposito. Il versamento viene effettuato con F24 ELIDE e con codice tributo 6044.*

Successivamente al pagamento dell'imposta estrae il prodotto e lo vende ai propri clienti addebitando l'IVA».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede come recuperare *«l'IVA versata con codice tributo 6044»*, ed inoltre *«come ci si deve comportare se, a fine anno, l'IVA versata con codice 6044 è superiore a quella corrispondente all'estrazione dei prodotti dal deposito».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che, *«il caso prospettato debba essere risolto sulla base delle analogie che caratterizzano il regime IVA dell'immissione in consumo da un deposito fiscale o dell'estrazione da un deposito di destinatario registrato di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili (art. 1, commi 937-943 Legge di Bilancio 2018) con il regime dell'estrazione di beni da un deposito fiscale IVA (art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331/1993) che prevede anch'esso il pagamento dell'imposta da parte del gestore del deposito IVA, in nome e per conto del soggetto che estrae, con divieto di compensazione.*

All'atto dell'estrazione dal deposito fiscale (...) [n.d.r. l'istante] emette autofattura per detrarre l'IVA sui prodotti estratti come è espressamente previsto dall' art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331/1993 per l'estrazione dal deposito IVA di beni di origine nazionale.

Tale disposizione, infatti, prevede che il proprietario dei beni estratti deve comunque documentare l'operazione con autofattura da annotare, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, solamente nel registro degli acquisti unitamente agli estremi del versamento dell'imposta operato dal depositario.

In contabilità l'autofattura verrà chiusa con riduzione del credito IVA sorto con il versamento codice 6044.

Alla fine dell'anno (...) [n.d.r. l'istante], che ha adottato il sistema di versamento cumulativo dell'imposta sulla base delle previste estrazioni, si trova ad avere un credito d'imposta scaturente dalla differenza tra l'IVA pagata con F24 ELIDE codice tributo 6044 e l'IVA recuperata con l'emissione delle autofatture emesse per le singole estrazioni di carburante.

Allo scopo di riportare detto credito all'anno successivo ritiene, non essendoci indicazioni specifiche per la sua esposizione nel modello di dichiarazione, di doverlo indicare al rigo VL30 campo 3 ove è riportato l'ammontare complessivo dei versamenti periodici effettuati».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che i chiarimenti relativi ai quesiti formulati dall'istante sono resi sulla base delle informazioni e dei fatti dallo stesso rappresentati, qui assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità e completezza, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. "Legge di Bilancio 2018") - modificata dall'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 - 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 1995 (Testo Unico Accise), di benzina o gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori e per gli altri prodotti carburanti o combustibili individuati dal D.M. 13 febbraio 2018.

Al riguardo, il comma 937 dispone che, *«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 di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, 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. 504 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 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. Non concorre alla formazione della base imponibile l'eventuale importo sul quale è stata versata l'imposta sul valore aggiunto in dogana all'atto dell'importazione».

Il successivo comma 938 prevede, a sua volta, che *«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».*

In sintesi, la disciplina in commento stabilisce che:

- l'immissione in consumo o l'estrazione dai depositi in commento - qualunque sia la fonte di acquisto (nazionale, intra UE o extra UE) - è subordinata al versamento dell'IVA con Modello F24, i cui riferimenti vanno indicati nel documento di accompagnamento (DAS), senza possibilità di compensazione;

- il versamento deve essere effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore del deposito procede a immettere in consumo o 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, oppure 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.

A tal proposito con risoluzione n. 18/E del 20 febbraio 2018 è stato istituito il codice tributo "6044" per il versamento dell'IVA tramite il Modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (c.d. "F24 ELIDE"), e sono state fornite indicazioni in merito alla compilazione dello stesso. In particolare, nel campo "*Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare*" va indicato il codice fiscale del gestore del deposito fiscale o del deposito del destinatario registrato, unitamente al codice identificativo "64", e nel campo "*elementi identificativi*" il codice accisa del gestore del deposito fiscale o del deposito del destinatario registrato.

Ciò detto, il quesito posto dall'istante - concernente la detrazione dell'IVA versata all'atto della immissione in consumo dal deposito fiscale - ha già trovato soluzione, nella circolare n. 18/E del 7 agosto 2019, paragrafo 5, laddove è stato chiarito che, *«Sotto il profilo degli adempimenti contabili da rispettare, nell'ipotesi in cui l'estrazione avviene da parte dello stesso soggetto passivo che ha realizzato l'acquisto intracomunitario, tale soggetto è tenuto a documentare l'estrazione mediante l'integrazione del documento originario con le modalità da ultimo descritte nella circolare n. 14/E del 17 giugno 2019, paragrafi 6.3.e 6.4, e ad annotare la variazione in aumento nel registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972, senza far concorrere la relativa imposta nella liquidazione di periodo essendo stata già versata direttamente all'Erario; annotare la variazione in aumento nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del medesimo Decreto.*

Nel caso in cui il soggetto che procede all'estrazione del bene non sia il medesimo che ha provveduto a introdurre i beni a seguito di un acquisto intracomunitario, si dovrà emettere un'autofattura ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, con

le modalità da ultimo descritte nella circolare n. 14/E del 17 giugno 2019, paragrafi 6.3.e 6.4, fermo restando il versamento dell'imposta dovuta tramite F24, e procedere alle predette annotazioni nel registro di cui all'art. 25 del DPR n. 633 del 1972».

Con riferimento, invece, al quesito inerente al recupero dell'IVA versata cumulativamente (in base ad una stima dei prodotti che si prevede di immettere in consumo ovvero di estrarre da uno specifico deposito), risultante, a fine anno, superiore a quella dovuta con riferimento ai prodotti effettivamente estratti dal deposito nel medesimo anno la soluzione prospettata dall'istante (recupero del credito direttamente in sede di dichiarazione annuale) non può essere condivisa.

Al riguardo, si rammenta che con la circolare n. 18 del 2019 è stato chiarito che, «(...) al fine di semplificare l'operatività da parte dei soggetti obbligati, si è dell'avviso che gli stessi possano effettuare un versamento cumulativo per l'IVA stimata in relazione ai prodotti che si prevede di immettere in consumo ovvero di estrarre da uno specifico deposito; in questo caso, sul Documento Amministrativo Semplificato (DAS) relativo ad ogni singola immissione in consumo o estrazione, dovrà essere riportato il riferimento sempre allo stesso modello di versamento F24.

In caso di versamento cumulativo viene effettuata una verifica di congruità del versamento da parte del gestore del deposito, che dovrà tenere un conto scalare delle singole immissioni in consumo o estrazioni connesse al versamento dell'IVA effettuato, controllando che lo stesso sia capiente. Ai fini dell'applicazione del comma 938, le immissioni in consumo o le estrazioni operate oltre la capienza del versamento cumulativo si considerano effettuate in mancanza della ricevuta di versamento».

Ne deriva che l'IVA versata in eccedenza - di cui deve risultare traccia nel conto scalare tenuto dal gestore del deposito - potrà essere scomputata dall'imposta relativa alle immissioni in consumo o estrazioni effettuate nei periodi d'imposta successivi, fino ad esaurimento della stessa.

Solo laddove, infine, fosse provata, mediante idonea documentazione, l'assenza di prodotti da estrarre e la conclusione dei rapporti con il gestore del deposito, sarà possibile avanzare richiesta di rimborso dell'IVA versata in misura eccedente al dovuto, *ex articolo 30-ter*, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui, *«il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»*. In tale evenienza, andrà dimostrato, in sede di istruttoria, che l'IVA versata in eccesso non è stata utilizzata per successive immissioni in consumo (eventualmente mediante liberatoria sottoscritta da parte del gestore del deposito).

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**