

ASSOCOSTIERI
VIA DI VIGNA MURATA 40
00143 ROMA (RM)
assocostieri@pec.it

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 956–91/2023
Associazioni e ordini professionali
ASSOCOSTIERI
Codice Fiscale: 97024500585
Istanza presentata il 11/09/2023
Scadenza dei termini per la risposta il 09/01/2024

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Assocostieri, Associazione Nazionale Logistica Energetica (di seguito anche "Istante"), in rappresentanza dei titolari dei depositi di GNL *small scale*, di tutti i terminali di rigassificazione di GNL, dei titolari di depositi costieri, doganali, fiscali di oli minerali, prodotti chimici e GPL, dei produttori e delle aziende attive nel settore del biodiesel/biometano e delle società attive nel bunkeraggio marino, pone una questione

concernente la disciplina di cui all'articolo 1, commi 937 e seguenti della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Tale previsione, in un'ottica antifrode, ha introdotto regole speciali per l'assolvimento dell'IVA da parte dei depositi fiscali di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, "*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*" (a seguire, "TUA"), nonché dei depositi dei destinatari registrati di cui all'articolo 8 del medesimo TUA.

L'Istante espone il caso in cui i beni, in sospensione da accisa, vengano ceduti da una raffineria ad un altro deposito fiscale con applicazione in rivalsa dell'IVA.

Una volta ricevuti i beni con applicazione dell'IVA, Assocostieri pone un dubbio interpretativo in merito al trattamento IVA al momento di immissione in consumo dei medesimi beni che vengono estratti dal regime sospensivo delle accise.

In altri termini, Assocostieri interroga la scrivente sulla modalità di adempimento dell'IVA da parte del deposito fiscale, considerato, da una parte, che l'articolo 1, comma 937 della legge n. 205/2017 prevede, all'atto di immissione in consumo del bene, l'obbligo di versamento diretto dell'IVA e, dall'altra, che l'imposta è già stata corrisposta nella precedente cessione del bene intercorsa tra la raffineria e il deposito fiscale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Ad avviso dell'Istante, l'estrazione del bene dal deposito fiscale e la relativa immissione in consumo non dovrebbero essere assoggettate al pagamento diretto dell'IVA, qualora il bene sia stato oggetto di cessione da una raffineria al deposito fiscale.

Assocostieri reputa, infatti, che l'imposta sia già stata assolta da parte della raffineria, alle cui operazioni, seppur in regime sospensivo delle accise, l'IVA è stata applicata tramite le forme ordinarie di adempimento.

Poiché i depositi fiscali acquirenti versano l'imposta ai propri fornitori, la *ratio* antifrode della disciplina in esame sarebbe rispettata.

Inoltre, l'imposta verrebbe addebitata dal primo fornitore, la raffineria, che sarebbe, per presunzione, considerato un operatore "affidabile".

Pertanto, a tale adempimento dovrebbe seguire il meccanismo ordinario di versamento plurifase dell'IVA, in conformità agli articoli 1, 2, 18 e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Assocostieri ritiene che, altrimenti, il pagamento diretto dell'IVA mediante F24, al momento dell'estrazione dal deposito acquirente, si risolverebbe in una doppia imposizione in quanto l'imposta è stata applicata alla cessione dalla raffineria al deposito fiscale e, al momento dell'immissione in consumo del bene, verrebbe versata nuovamente per la medesima operazione e sul medesimo valore. Ciò sarebbe in contrasto coi principi unionali di unicità e di neutralità del tributo.

Inoltre, escludendo il versamento dell'IVA secondo la disciplina di cui all'articolo 1, comma 937 della legge n. 205 del 2017, non ci sarebbe il rischio che l'accisa non venga versata, dal momento che all'estrazione del bene dal deposito l'accisa verrebbe pagata, integrando il prezzo di vendita e formando la base imponibile ai fini IVA.

Tanto premesso, Assocostieri ritiene che, in seguito ad una cessione del bene da una raffineria ad un deposito fiscale, in cui l'IVA è stata pagata secondo regime ordinario,

al momento dell'estrazione del bene da detto deposito, l'imposta dovrebbe essere assolta tramite le forme ordinarie di rivalsa e detrazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito in esame attiene alla corretta applicazione del regime speciale di assolvimento dell'IVA, previsto dall'articolo 1, commi 937 e seguenti della legge n. 205/2017.

Secondo il comma 937, *"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. (...)"*.

Come rilevato nella circolare 7 agosto 2019, n. 18/E, il pagamento diretto dell'imposta, senza compensazione, risponde alla *ratio* di contrastare fenomeni di evasione dell'IVA realizzati nello specifico settore merceologico, con particolare

riferimento alle *"condotte fraudolente riconducibili a crescenti flussi di prodotti energetici illecitamente immessi in consumo in Italia per finalità di autotrazione"*.

Alla descritta modalità di versamento dell'IVA, derogatoria rispetto al regime ordinario di assolvimento dell'imposta, si affianca un regime di sospensione, in conformità al comma 939, che statuisce che: *"Sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni dei prodotti di cui al comma 937, che intervengano durante la loro custodia nei depositi di cui al medesimo comma 937"*.

La disciplina speciale prevede, quindi, da un lato, la sospensione dell'esigibilità dell'imposta per le operazioni svolte nei e tra i depositi fiscali di cui all'articolo 23 del TUA e nel deposito del destinatario registrato; dall'altro lato, l'assolvimento dell'IVA al momento dell'immissione del bene in consumo.

Fermo restando che le raffinerie rientrano tra i soggetti cui è consentito il regime di deposito fiscale, ai sensi dell'articolo 23 del TUA, la menzionata circolare n. 18/E del 2019, al paragrafo 2.2, precisa che *"Coerentemente con quanto indicato nel comma 937, nella parte in cui lega il versamento dell'IVA all'immissione in consumo o all'estrazione, e per non indebolire la portata antifrode delle norme in commento, il regime di sospensione si ritiene applicabile anche nelle ipotesi di circolazione dei prodotti di cui al comma 937 tra depositi fiscali o tra deposito fiscale e deposito di un destinatario registrato. In sintesi, ai sensi del comma 937, il pagamento dell'IVA è legato all'immissione in consumo da deposito fiscale o all'estrazione da deposito di destinatario registrato; pertanto la cessione dei prodotti di cui al medesimo comma all'interno di un deposito o da un deposito fiscale ad un altro deposito fiscale, o verso un destinatario registrato esercente deposito commerciale, non deve essere assoggettata ad IVA"*.

In sostanza, la normativa in esame - caratterizzata, come più volte evidenziato, da una complessiva *ratio* antifrode - interviene sull'immissione in consumo dei beni, e non sulla disciplina dell'introduzione degli stessi nel deposito fiscale: come espressamente evidenziato nella circolare n. 18/E del 2019, la disciplina prevista dai commi 937-943 citati è finalizzata a garantire che *"qualunque sia la provenienza del prodotto (nazionale, unionale o extraunionale) che viene introdotto nel deposito fiscale o nel deposito di un destinatario registrato, la sua immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato è comunque subordinata al versamento diretto dell'IVA"*.

In tale modo, peraltro, viene garantita la *ratio legis*, ribadita nel citato documento di prassi, *"di allineare sostanzialmente l'esigibilità dell'IVA a quella dell'accisa"*.

Il legislatore ha voluto, infatti, allineare il regime sospensivo dell'accisa a quello dell'IVA, esonerando dall'adempimento di quest'ultima le operazioni che si svolgono all'interno del deposito fiscale (o tra depositi fiscali), sino all'immissione in consumo del bene.

In un'ottica di continuità e coerenza, il medesimo trattamento fiscale può, quindi, essere riservato alla cessione del bene dalla raffineria al deposito fiscale, a cui non deve essere applicata l'imposta. L'assolvimento dell'IVA sarà differito al momento dell'immissione del bene in consumo, con relativa estrazione dal regime sospensivo dell'accisa.

Posticipare l'imposizione al momento dell'immissione in consumo consente altresì di considerare l'eventuale aumento di valore del bene all'interno del medesimo

deposito fiscale, nell'eventualità di operazioni che ivi l'hanno interessato e che portano ad un incremento della base imponibile IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE
Fabio Ignaccolo
(firmato digitalmente)