

Versamento dell'IVA per le operazioni di immissione in consumo di carburanti da un deposito fiscale: ai fini dell'applicazione del meccanismo di sospensione dell'IVA rileva la natura dei beni originariamente introdotti in deposito

Elisa Foschi

Ai fini dell'individuazione delle condizioni di applicazione del meccanismo di sospensione dell'IVA sulle operazioni che intervengono durante la custodia in un deposito fiscale di carburanti per motori a uso autotrazione, è determinante la natura dei beni per come introdotti in deposito.

A tali conclusioni perviene l'Agenzia delle Entrate nella [risposta ad interpello n. 627 del 29 dicembre 2020](#), con cui si forniscono chiarimenti in merito al versamento dell'IVA per operazioni di immissione in consumo da un deposito fiscale di carburanti per motori ad uso autotrazione (*i.e.* benzina e gasolio).

Al fine di comprendere l'esatta portata delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, risulta preliminarmente necessario inquadrare la normativa di riferimento.

La legge 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. Legge di Bilancio 2018) dal comma 937 al comma 943 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, cd. TUA), di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili.

In particolare, la nuova disciplina è finalizzata a contrastare condotte fraudolente riconducibili a crescenti flussi di prodotti energetici illecitamente immessi in consumo in Italia per finalità di autotrazione.

La disciplina prevede, salvo specifiche deroghe che non saranno oggetto della presente trattazione, 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 ad estrarre i prodotti.

Ai fini della determinazione della base imponibile, il comma 937, del suddetto art. 1, della Legge di Bilancio 2018, dispone che:

“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”.

E ancora, sempre ai sensi del comma 937

“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”.

È la stessa Agenzia delle Entrate, con [circolare n. 18/E del 7 agosto 2019](#), a chiarire che le prestazioni di servizi rese all’interno del deposito e relative ai prodotti oggetto della presente trattazione devono essere fatturate al committente senza addebito d’imposta, e andranno ad incrementare il valore del prodotto estratto dal deposito.

Tale regime di sospensione, così come specificato nel suddetto documento di prassi, rappresenta un’eccezione necessaria al normale regime IVA volta a non vanificare l’effetto antifrode del versamento diretto dell’imposta una volta estratti i beni.

Nel delineato contesto normativo, il caso sottoposto all’attenzione dell’Agenzia delle Entrate permette a quest’ultima di chiarire ulteriormente lo specifico regime fiscale, appena delineato, riservato a determinate tipologie di prodotti ad uso autotrazione (benzina e gasolio) all’atto della loro introduzione nel deposito.

Nello specifico, l’istante – operante per conto terzi nel settore dei servizi di stoccaggio di prodotti petroliferi e chimici, attraverso la gestione di un deposito costiero ed autorizzato alla gestione di un deposito fiscale – pone alcuni dubbi in merito alle modalità operative da porre in essere concernenti i contratti con i propri clienti che prevedono la fatturazione in via anticipata:

1. del servizio di stoccaggio e deposito a cliente ritenuto non affidabile, che introduce beni oggetto di trasformazione;
2. del cosiddetto “minimo garantito”, ovvero di un quantitativo minimo di prodotto da stoccare che il depositante garantisce al gestore, fatturato prima, a prescindere dal quantitativo della merce e dagli usi della stessa che verrà poi

introdotta nel deposito.

Secondo la tesi prospettata dall'istante nell'interpello in esame, l'operazione descritta sub a) deve essere emessa senza addebito di imposta. Qualora però il prodotto al momento dell'estrazione dal deposito non possieda le stesse caratteristiche presenti all'atto della sua introduzione, si dovrà procedere a rettificare la fattura emessa mediante emissione di nota di credito e di nuova fattura con addebito dell'IVA per l'importo corrispondente al servizio di stoccaggio reso.

Quanto alle operazioni sub b), secondo l'istante, (i) nel caso in cui non venga introdotta la merce in deposito si dovrà procedere a fatturare con addebito IVA; (ii) qualora il depositante movimenti il bene per uso autotrazione in misura inferiore al "minimo garantito" si dovrà emettere nota di credito a rettifica dell'originaria fattura con conseguente nuova fattura per l'importo pari al "minimo garantito" senza addebito IVA; (iii) 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 nota di credito a storno totale dell'originaria fattura e una nuova fattura per l'importo parametrato alla movimentazione effettiva senza addebito IVA; (iv) nel caso in cui il depositante movimenti il prodotto per uso diverso da autotrazione in misura pari o superiore al minimo garantito, si dovrà procedere con fattura IVA per lo stoccaggio del prodotto che eccede il "minimo garantito"; (v) qualora, infine, il depositante movimenti il prodotto per uso diverso da autotrazione in misura inferiore al "minimo garantito" non si dovrà procedere ad alcuna rettifica della fattura emessa.

L'Agenzia delle Entrate riguardo alla questione sub a), non accogliendo la soluzione prospettata dall'istante, fornisce un importante chiarimento.

Nello specifico, il gestore/titolare di un deposito fiscale può emettere fatture in via anticipata senza applicazione dell'IVA per i servizi di stoccaggio, in quanto è determinante la tipologia merceologica di appartenenza dei beni al momento della loro introduzione.

Si legge al riguardo nella risposta all'interpello:

"[...]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”.

Ad avviso dell’Agenzia delle Entrate, dunque, tutte le operazioni aventi ad oggetto i carburanti per motori ad uso autotrazione, ancorché trasformati per effetto di lavorazioni e manipolazioni svolte durante la custodia, anche per 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.

In merito al secondo quesito posto dall’istante relativo al cosiddetto “minimo garantito”, secondo l’Amministrazione Finanziaria, se il depositante non introduce merce ad uso autotrazione deve considerarsi corretta l’emissione anticipata di una fattura con IVA commisurata al corrispettivo pattuito.

In questo caso, infatti, la prestazione fatturata resta estranea alle caratteristiche oggettive dei prodotti, qualificandosi piuttosto come prestazione generica, volta a garantire al cliente uno spazio in deposito.

Tale disciplina trova applicazione anche qualora si effettui, dopo la fatturazione, l’immissione in deposito di un prodotto in misura inferiore al “minimo garantito”.

Qualora, invece, il prodotto sia immesso in deposito in quantità pari o superiore al “minimo garantito”, occorre distinguere gli adempimenti in funzione della tipologia di merce introdotta.

Nello specifico, se viene introdotto un bene a uso autotrazione il gestore del deposito dovrà emettere una nuova fattura per il servizio di stoccaggio con importo parametrato alla movimentazione effettiva senza addebito IVA.

Nel caso in cui, invece, venga introdotto un prodotto per uso diverso da autotrazione, il titolare del deposito dovrà emettere fattura con IVA per il servizio di stoccaggio di prodotto che eccede il “minimo garantito”.