



**AGENZIA
DELLE
DOGANE**



Roma, 20 luglio 2011

Protocollo: 72701/RU

Rif.:

Allegati: 1

Alle Direzioni Regionali ed Interregionali
dell'Agenzia delle Dogane
LORO SEDI

Alle Direzioni Provinciali dell'Agenzia
delle Dogane
LORO SEDI

Agli Uffici delle Dogane
LORO SEDI

e, p.c:

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Normativa
via C. Colombo, 426 c/d
00145 ROMA

Al Comando Generale della
Guardia di Finanza
viale XXI Aprile, 51
00162 ROMA

All'ASSOCOSTIERI
Via di Vigna Murata, 40
00143 ROMA

Alla Direzione Centrale Accertamenti
e Controlli
SEDE

Alla Direzione Centrale Affari Giuridici
e Contenzioso
SEDE

Alla Direzione Centrale Antifrode
SEDE

Alla Direzione Centrale Audit interno
SEDE

OGGETTO: Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 – Art. 2 – Fatto
generatore ed esigibilità dell'accisa - Chiarimenti.

L'Associazione Nazionale Depositi Costieri Oli Minerali (ASSOCOSTIERI) ha chiesto chiarimenti alla scrivente in ordine alle modalità di generazione dell'obbligazione tributaria e di esigibilità dell'accisa in relazione all'immissione in consumo dei prodotti petroliferi, custoditi in un deposito fiscale, ma di proprietà del depositante medesimo, anche al fine di valutarne le conseguenti implicazioni in materia di IVA.

In sede di verifica, infatti, alcuni organi di controllo hanno contestato la mancata inclusione dell'accisa, pagata dal depositario all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti, nel corrispettivo relativo al deposito dei medesimi addebitato al depositante, con la conseguenza che l'accisa non avrebbe concorso a formare la base imponibile ai fini IVA della prestazione resa.

Ciò premesso, per esaminare la problematica proposta, si ritiene innanzitutto necessario valutare la natura del rapporto intercorrente tra i soggetti in questione.

Nei casi della specie in argomento si tratta generalmente di un contratto di deposito in cui il soggetto depositario - autorizzato all'esercizio del deposito fiscale ai sensi dell'art.5 del Testo Unico 26 ottobre 1995, n. 504, recante le disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (TUA) – si obbliga a detenere prodotti petroliferi soggetti ad accisa di proprietà del soggetto depositante.

Di norma, il soggetto depositante acquista da terzi i prodotti petroliferi, con applicazione dell'IVA sul corrispettivo della compravendita ed in sospensione di accisa, proprio perché essi sono detenuti in regime di deposito fiscale dal soggetto depositario.

Allorquando il depositante ordina l'estrazione dei prodotti petroliferi dal deposito fiscale e la loro immissione in consumo, l'accisa diventa esigibile in base all'art. 2, comma 2, del TUA ed il soggetto obbligato al suo pagamento è il titolare del deposito fiscale (*ibidem*, comma 4), in solido con i soggetti che si siano resi garanti del pagamento.

Infatti, ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. a), del TUA, il depositario è obbligato “ *fatte salve le disposizioni stabilite per i singoli prodotti, a prestare cauzione nella misura del 10 per cento dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale*” ma “*in*

presenza di cauzione prestata da altri soggetti, la cauzione dovuta dal depositario si riduce di pari ammontare”.

E' di tutta evidenza che tale ipotesi può essere ricondotta senza dubbio a quella in esame, laddove è proprio il depositante, per evitare maggiori oneri, ad avere interesse a rendersi garante del pagamento dell'accisa relativa alla partita di prodotto di sua proprietà detenuta in regime di deposito fiscale dal soggetto depositario.

In applicazioni di dette disposizioni di legge, con circolare n. 39/D del 27 giugno 2003, questa Agenzia ha infatti ammesso che il pagamento dell'accisa possa essere effettuato direttamente dal depositante/proprietario dei prodotti detenuti presso depositi fiscali di terzi e ciò nella considerazione che l'accisa è relativa a prodotti di sua proprietà e che essa concorre a formare la base imponibile ai fini IVA delle cessioni successivamente effettuate dal medesimo.

Pertanto, a conclusione del rapporto contrattuale, nella prima ipotesi sopra descritta, il soggetto depositario emette nei confronti del depositante una fattura relativa al corrispettivo, con applicazione dell'IVA, per la prestazione resa dei servizi di movimentazione e di deposito dei prodotti petroliferi, nonché una nota di addebito, avente natura contabile, relativa all'importo versato a titolo di accisa.

Detta nota di addebito non viene invece emessa nella seconda ipotesi, in quanto l'accisa è versata direttamente dal soggetto proprietario-depositante secondo le modalità indicate dalla citata circolare n. 39/D.

In merito alla problematica suesposta, l'ASSOCOSTIERI sostiene che l'accisa addebitata dal depositario al depositante/proprietario dei prodotti petroliferi immessi in consumo non debba concorrere a formare la base imponibile ai fini IVA, ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/72, del servizio di deposito reso, in quanto essa non costituisce una prestazione autonoma, avendo fonte legale (l'art. 2, comma 4, del TUA) e non contrattuale, ed essendo riaddebitata senza alcun valore aggiunto ma solo a quello corrispondente all'accisa gravante sul prodotto immesso in consumo.

In effetti, la circostanza che il TUA indichi il depositario quale soggetto obbligato al pagamento dell'accisa, in solido con i soggetti che si siano resi garanti del pagamento, risponde ad una esigenza di cautela nell'interesse dell'Erario ma è proprio la possibilità, prevista dal legislatore, che sia lo stesso depositante a garantire l'accisa gravante sui prodotti di sua proprietà, ed eventualmente a pagarla

direttamente come previsto dalla circolare n. 39/D del 2003, a confermare che il pagamento dell'accisa da parte del depositario non costituisce corrispettivo di una prestazione di servizi ma è direttamente riconducibile al prodotto sul quale grava l'imposta.

Ciò considerato, visto il rapporto contrattuale che intercorre tra il depositario ed il depositante, la scrivente concorda nel ritenere che il pagamento dell'accisa da parte del primo soggetto non costituisca una autonoma prestazione di servizi, tanto che le obbligazioni del contratto medesimo possono essere adempiute a prescindere dal pagamento dell'accisa da parte del depositario, così come peraltro avviene nell'ipotesi disciplinata dalla citata circolare n. 39/D del 2003.

Non può piuttosto essere sottaciuto al riguardo che, a voler ammettere il contrario, si verificherebbe una disparità di trattamento tra le due diverse ipotesi, cioè l'accisa costituirebbe base imponibile ai fini IVA soltanto nel caso in cui essa venga pagata dal depositario e non anche in quello in cui venga invece assolta dal depositante/proprietario dei prodotti petroliferi.

Nel caso in esame, il rapporto tra il depositario fiscale ed il depositante/proprietario delle merci non implica alcuna cessione del prodotto, il quale viene esclusivamente detenuto dall'uno per conto dell'altro, in esecuzione di un contratto di deposito, e l'imponibilità ai fini IVA riguarda soltanto detto rapporto di deposito.

E' di tutta evidenza che, invece, è certamente imponibile ai fini IVA la cessione, effettuata dal depositario/proprietario, dei prodotti assoggettati ad accisa al momento della loro immissione in consumo e che, in tal caso, la base imponibile è indubbiamente costituita sia dal valore della merce sia da quello dell'accisa già corrisposta.

Alla luce delle suesposte considerazioni, la scrivente ritiene pertanto che il riaddebito al depositante dell'accisa assolta dal titolare del deposito fiscale in relazione all'immissione in consumo di prodotti petroliferi di proprietà del depositante medesimo non concorre a determinare la base imponibile ai fini IVA della prestazione di servizi resa dal depositario.

Il Direttore Centrale

F.to Ing. Walter De Santis

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs n.39/93