

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti
e Internazionale
Settore Consulenza
Ufficio Consulenza Imposte Indirette

Assocostieri
Via Di Vigna Murata, 40
00143 ROMA (RM)
assocostieri@pec.it

OGGETTO: *Consulenza giuridica n. 956-33/2023*
Associazione/Ordine: ASSOCOSTIERI
Codice Fiscale: 09250921005
Istanza presentata il 23 giugno 2023
Normativa in materia di depositi fiscali relativi a determinati
prodotti carburanti o combustibili ex art. 1, commi 937 e ss. della
Legge n. 205 del 2017

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

QUESITO

Assocostieri (di seguito anche “Istante” o “Associazione istante”) ha chiesto chiarimenti in merito all’interpretazione della disciplina prevista per l’estrazione dei carburanti dai depositi fiscali ed in particolare della previsione di esonero di seguito più dettagliatamente descritta (in particolare, art. 1, comma 941, legge 27 dicembre 2017 n. 205).

La citata legge 205 del 2017 (d’ora in avanti anche Legge di Bilancio 2018) ha modificato la disciplina ordinaria applicabile a taluni prodotti energetici introdotti in un deposito fiscale, o in un deposito di un destinatario registrato, che consente agli operatori economici di custodire prodotti petroliferi in opportune

strutture in sospensione d'imposta. In particolare, l'art. 1, comma 937, della Legge di Bilancio 2018 prevede, in funzione antifrode, che l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato di determinati prodotti petroliferi, quali benzina e gasolio, nonché altri prodotti carburanti o combustibili, è subordinata al versamento dell'imposta sul valore aggiunto con modello F24 i cui riferimenti vanno indicati nel documento di accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa (DAS), senza possibilità di compensazione.

L'art. 1, comma 941, della citata legge prevede delle ipotesi derogatorie, in presenza delle quali continua a trovare applicazione il regime ordinario.

In particolare, per quanto di specifico interesse, le previsioni contenute ai commi 937 e 938 non si applicano nel caso in cui i carburanti siano immessi in consumo o vengano estratti da:

- Depositi fiscali di capacità non inferiore a 3.000 mc e il cui gestore sia il proprietario stesso dei prodotti;
- Depositi fiscali, per conto di un soggetto, titolare esso stesso di un diverso deposito fiscale, il quale abbia capacità non inferiore a 10.000 mc (di seguito, "requisito dimensionale") e che integri i criteri di affidabilità determinati con decreto ministeriale 13 febbraio 2018 ("requisito di affidabilità");
- Depositi fiscali aventi capacità non inferiore a 10.000 mc, per conto di un soggetto che presti idonea garanzia, anch'essa determinata, negli importi e nelle modalità di prestazione, con il decreto ministeriale 13 febbraio 2018.

Con riferimento alle suddette ipotesi, con la circolare 18/E del 2019, con la quale sono stati forniti chiarimenti sulla portata della disciplina in esame, è stato chiarito che *"nell'ambito di gruppi societari i requisiti di affidabilità possano considerarsi integrati anche qualora il soggetto per conto del quale avviene l'immissione in consumo sia una società controllata ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile e la società controllante sia esonerata dal versare la cauzione di cui all'articolo 3, comma 1, lettere b) e c), del Decreto. In sostanza,*

si ritiene affidabile anche una società che non integra direttamente i criteri stabiliti dall'articolo 3, ma che risulta controllata totalmente da altra società che gode delle condizioni in esame. Specularmente, qualora la società controllata sia affidabile e titolare di deposito fiscale, il requisito dell'affidabilità si considererà integrato anche per la controllante della stessa, ai sensi dell'articolo 2359 c.c., che proceda all'immissione in consumo”.

Alla luce di tale interpretazione, riferita espressamente solo al requisito di “affidabilità”, l'Istante chiede se anche la verifica del requisito inerente la capacità del deposito fiscale (requisito dimensionale) possa essere effettuata con riferimento al gruppo al quale appartiene la società che immette in consumo il carburante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione istante ritiene che l'interpretazione fornita con la Circolare 18/E del 2019 in merito al requisito di affidabilità debba essere estesa anche al requisito dimensionale, ugualmente richiesto dalla norma ai fini dell'esonero, che andrebbe quindi riferito al gruppo societario e, pertanto, in ragione delle società controllanti e collegate, le quali potrebbero disporre di magazzini di stoccaggio con un dimensionamento complessivamente superiore a 10.000 mc.

In prospettiva logico-sistematica, l'Istante ritiene, dunque, che entrambi i requisiti, tanto quello dimensionale quanto quello di affidabilità, debbano essere valutati con riguardo a un unico punto di riferimento da identificare nel gruppo societario.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza in esame, Assocostieri ha chiesto chiarimenti in merito all'interpretazione dell'art. 1, comma 941, della Legge di Bilancio 2018, il quale

– nel contesto della nuova disciplina in materia di depositi fiscali relativi a determinati prodotti carburanti o combustibili (in relazione alla quale si rinvia ai chiarimenti resi con la Circolare 18/E del 2019 per quanto non diversamente disposto in questa sede) prevede che *“Le disposizioni dei commi 937 e 938 non si applicano ai prodotti di cui al comma 937 di proprietà del gestore del deposito, di capacità non inferiore a 3000 metri cubi, dal quale sono immessi in consumo o estratti; le medesime disposizioni non si applicano ai prodotti di cui al comma 937 immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall’articolo 23, comma 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e che integri i criteri di affidabilità stabiliti con il decreto di cui al comma 942 nonché ai prodotti, di cui al medesimo comma 937, immessi in consumo da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai predetti valori per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il medesimo decreto di cui al comma 942. Il predetto limite di capacità di 3000 metri cubi può essere rideterminato con decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze”*.

Con la citata Circolare 18/E del 2019, l’Agenzia delle Entrate ha avuto occasione di precisare che, nell’ambito dei gruppi societari, i requisiti di affidabilità possono considerarsi integrati anche qualora il soggetto per conto del quale avviene l’immissione in consumo sia una società controllata ai sensi dell’articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile e la società controllante sia esonerata dal versare la cauzione di cui all’articolo 3, comma 1, lettere b) e c), del Decreto.

In sostanza, la scelta interpretativa è stata quella di ritenere affidabile anche una società che non integra direttamente i criteri stabiliti dall’articolo 3, ma che risulti controllata, ai sensi della citata disposizione, da altra società nei cui confronti ricorrono le condizioni richieste.

Specularmente, qualora la società controllata sia affidabile e titolare di

deposito fiscale, il requisito dell'affidabilità si considererà integrato anche per la controllante della stessa, ai sensi dell'articolo 2359 c.c., che proceda all'immissione in consumo.

Coerentemente con quanto chiarito con il citato documento di prassi in merito al riscontro del requisito di affidabilità, che viene apprezzato non in ottica *stand alone* ma in ragione dell'appartenenza della Società ad un gruppo nel quale la controllante o la controllata soddisfino i requisiti previsti dalla norma, acquisito anche il conforme parere dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, si è dell'avviso che, per ragioni di coerenza logico sistematica ed in omaggio al tenore letterale del comma 941 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 (che attribuisce ai due requisiti – di affidabilità e dimensionale - la medesima rilevanza), anche quest'ultimo possa essere valutato con i medesimi canoni interpretativi già illustrati nella Circolare richiamata.

In altri termini, si ritiene che, ai fini dell'applicazione del regime IVA ordinario per l'estrazione dei carburanti dai depositi fiscali, anche il requisito di carattere dimensionale attinente al deposito fiscale possa essere apprezzato non solo in capo al soggetto per conto del quale avviene l'immissione in consumo ma anche in capo alla società controllante o controllata, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile.

IL DIRETTORE CENTRALE
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

Vincenzo Carbone

Firmato digitalmente