

Roma, 7 agosto 2019

***OGGETTO: Legge di bilancio 2018, n. 205, del 27 dicembre 2017. Articolo 1, commi 937-943. Depositi Fiscali e regime IVA per benzina, gasolio e altri prodotti carburanti o combustibili.***

**INDICE**

<b>1. Premessa.....</b>	<b>3</b>
<b>2. Ambito oggettivo.....</b>	<b>5</b>
<b>2.1 Operazioni che rientrano nel nuovo regime.....</b>	<b>6</b>
<b>2.2 Il regime sospensivo dell'IVA.....</b>	<b>7</b>
<b>3. Base imponibile.....</b>	<b>9</b>
<b>4. Ambito soggettivo ed esclusioni.....</b>	<b>11</b>
<b>5. Modalità di pagamento dell'IVA all'atto della immissione in consumo nel deposito fiscale ovvero dell'estrazione dal deposito di destinatario registrato.....</b>	<b>13</b>
<b>6. Criteri di affidabilità.....</b>	<b>17</b>
<b>7. Prestazione di garanzia.....</b>	<b>20</b>
<b>7.1 Modalità di prestazione della garanzia e verifica del gestore dei     depositi.....</b>	<b>22</b>
<b>8. Efficacia temporale.....</b>	<b>22</b>

## 1. Premessa

La legge 27 dicembre 2017, n. 205 (in prosieguo anche Legge di bilancio 2018) ai commi da 937 a 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, di seguito anche TUA), di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili.

In particolare, come emerge dalla relazione di accompagnamento alle disposizioni sopra richiamate e dalla relazione tecnica, 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.

Al riguardo, si rammenta che il deposito fiscale, disciplinato dal citato TUA in coerenza con le disposizioni comunitarie in materia di accisa, consente agli operatori economici di disporre di strutture ove custodire i prodotti nazionali e di provenienza comunitaria in sospensione da accisa, in attesa di procedere all'attribuzione della destinazione finale al consumo.

Le disposizioni in commento, pertanto, riguardano i depositi utilizzati solo per la custodia dei carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili e non quelli di produzione di cui all'articolo 23, comma 1, del TUA.

Come già precisato nella Nota del 7 febbraio 2018 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, le predette misure antifrode, previste dalla Legge di bilancio 2018 “...*influenzano indirettamente taluni profili legati al regime del deposito fiscale ed alla figura del destinatario registrato... per assicurare il versamento dell'IVA...*”, disponendo che l'immissione in consumo da un deposito fiscale o l'estrazione da un deposito di un destinatario registrato dei prodotti, di cui al comma 937 dell'articolo 1 della citata legge n. 205 del 2017, è subordinato al versamento diretto dell'IVA all'Erario, con modello F24, di cui al D.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, senza possibilità di compensazione.

Alla luce della novella legislativa, pertanto, i depositi in commento, pur non essendo depositi IVA, di cui all'articolo 50-*bis* del DL 30 agosto 1993, n. 331, ne assumono alcune caratteristiche mutuandone, seppure in parte, la relativa disciplina.

In relazione all'assolvimento dell'IVA, le nuove norme riguardano solo i casi in cui i carburanti per motori, rispettivamente immessi in consumo o estratti, sono di proprietà di soggetto terzo rispetto all'esercente l'impianto.

Sono, inoltre, previste deroghe al ricorrere delle quali le richiamate disposizioni non trovano applicazione, per cui i meccanismi di assolvimento dell'IVA restano quelli ordinari.

Con la pubblicazione del Decreto ministeriale 13 febbraio 2018 nella Gazzetta Ufficiale (Serie Generale n. 40 del 17 febbraio 2018), in conformità al disposto del comma 942 dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2018, la disciplina in esame ha trovato completa attuazione. Il Decreto ministeriale citato (in prosieguo "Decreto"), oltre ad aver previsto alcune condizioni soggettive di esclusione dal pagamento "materiale" dell'IVA, connesse essenzialmente a criteri di affidabilità degli operatori, ha stabilito che, in taluni casi, l'estrazione dal deposito può essere effettuata senza il versamento dell'imposta, presentando un'idonea garanzia.

Ai fini suddetti, con Risoluzione n. 18/E del 20 febbraio 2018, sono stati istituiti il nuovo codice tributo per il versamento dell'IVA di cui trattasi, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE) e il codice identificativo "64", da indicare in corrispondenza del codice fiscale del gestore del deposito fiscale ovvero del destinatario registrato. Si ritiene opportuno segnalare che questi ultimi soggetti, relativamente all'IVA che non dovesse risultare versata, sono obbligati in solido con il soggetto per conto del quale procedono all'immissione in consumo dei carburanti ovvero all'estrazione degli stessi dal deposito.

Da ultimo, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1° marzo 2018, prot. n. 47927/2018, sono stati approvati il modello di garanzia

per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato e di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, di cui all'articolo 4 del Decreto Ministeriale 13 febbraio 2018.

Con la presente circolare sono forniti i primi chiarimenti in ordine all'applicazione della nuova disciplina.

## **2. Ambito oggettivo**

Come indicato nella premessa, i commi da 937 a 943 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, modificano la disciplina applicabile ai fini dell'IVA per taluni prodotti energetici introdotti in un deposito fiscale o in un deposito di un destinatario registrato di cui, rispettivamente, agli articoli 23 e 8 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo Unico Accise).

Secondo il comma 937, la disciplina in commento si applica alla benzina o al gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per gli altri carburanti o combustibili da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. In data 13 febbraio 2018 è stato emanato il predetto Decreto.

L'articolo 2 del citato decreto prevede che: *“Le norme di cui all'articolo 1, commi da 937 a 941, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, si applicano alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (v.d. 27101245; v.d. 27101249; v.d. 27101943; v.d. 27102011)”*. La norma delimita il campo di applicazione del regime in commento circoscrivendolo ai predetti carburanti per motori riservati all'impiego di autotrazione, con ciò escludendo quelli utilizzati per altre destinazioni particolari (quali i trasporti ferroviari, la navigazione marittima ed aerea); ne restano altresì esclusi la benzina ed il gasolio utilizzati in impieghi agricoli che, in osservanza di specifica disciplina agevolativa prevista in materia di accisa, sono immessi in consumo ad aliquota ridotta e sottoposti a denaturazione.

L'individuazione dei suddetti prodotti rientra nella *ratio* della novella normativa, anticipata nelle premesse alla presente circolare, di contrastare fenomeni di evasione e di frode dell'IVA realizzati in uno specifico settore

merceologico. Ne consegue che non rientra nell'ambito applicativo delle nuove norme l'immissione in consumo di prodotti da un deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato di cui agli articoli 23 e 8 del TUA, diversi da quelli individuati dall'articolo 2 del richiamato Decreto.

Determinata, dunque, la categoria di prodotti oggetto della disciplina in commento, si ritiene opportuno chiarire la tipologia di operazioni interessate dal regime *de quo*.

## **2.1 Operazioni che rientrano nel nuovo regime**

Il comma 937, già richiamato in precedenza, stabilisce che: “... *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...*”.

Il comma 940 estende tale modalità di assolvimento dell'IVA “*per i prodotti introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario, anche qualora il deposito fiscale, previsto dall'articolo 23 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sia utilizzato come deposito IVA ai sensi dell'articolo 50-bis del decreto-legge 30 agosto 1991, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, salvo il caso in cui l'immissione in consumo dal medesimo deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto che integri criteri di affidabilità stabiliti con il decreto di cui al comma 942 o che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il medesimo decreto, il quale prevede altresì l'attestazione da fornire al gestore*

*del deposito, in alternativa alla ricevuta prevista al comma 938, al fine di operare l'immissione in consumo dei prodotti”.*

Dalle richiamate norme si evince 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.

L'estensione del versamento diretto dell'IVA ed in generale dell'intero impianto della norma in commento anche al caso di acquisto intracomunitario in regime di deposito IVA, di cui all'articolo 50-*bis* del DL n. 331 del 1993, derogando alla disciplina tipica di tale istituto, ha l'intento di contrastare fenomeni di frode, come tra l'altro precisato nella Relazione illustrativa al provvedimento normativo, dove si legge che la disposizione normativa in commento evita *“che gli operatori che intendano non versare l'IVA al momento dell'estrazione, precostituendosi le condizioni per realizzare la frode, si avvalgano della disciplina dei depositi IVA, la quale prevede che all'atto dell'estrazione, l'imposta si applichi con l'inversione contabile”*.

Con riferimento all'acquisto intracomunitario, il citato comma 940, tuttavia, consente di assolvere l'IVA nei modi ordinari se l'immissione in consumo dal deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto che integri i criteri di affidabilità di cui all'articolo 3 del decreto ministeriale del 13 febbraio 2018 o, in mancanza della predetta condizione, che presti idonea garanzia (si rinvia al paragrafo 7 della circolare) secondo le modalità stabilite dall'articolo 4 del medesimo Decreto.

## **2.2 Il regime sospensivo dell'IVA**

Il comma 939 stabilisce 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”*.

Le operazioni in parola, ancorché effettuate senza applicazione dell'IVA, costituiscono cessioni interne, con conseguente assolvimento, da parte del cedente, degli obblighi previsti dal Titolo II del D.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, per le predette cessioni dovrà essere emessa fattura senza applicazione dell'IVA, avendo cura di riportare il titolo di non applicazione dell'imposta (art. 1, comma 939, della legge n. 205 del 2017).

La sospensione dell'IVA per le cessioni di beni effettuate nel deposito fiscale, rappresenta quindi una misura eccezionale del regime IVA in commento, funzionale a tutelare la *ratio* antifrode che pervade l'intera novella.

Tale circostanza viene chiarita nella citata Relazione illustrativa ove si precisa che: *“tale disposizione rappresenta un'eccezione necessaria, al fine di non vanificare l'effetto anti frode che si vuole ottenere attraverso il versamento diretto dell'imposta una volta estratto il bene”*.

Per quanto concerne i beni custoditi nel deposito fiscale, la *ratio legis* è quella di allineare sostanzialmente l'esigibilità dell'IVA a quella dell'accisa. Per quanto concerne invece i beni introdotti nel deposito del destinatario registrato, la norma vuole allineare l'esigibilità IVA a quella dell'effettiva estrazione del prodotto da detto deposito.

In tal senso, infatti, il comma 937 subordina l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato al versamento dell'IVA.

Il comma 939 prevede siano effettuate senza pagamento dell'imposta le cessioni dei prodotti intervenute durante la loro custodia nei depositi. 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.

### **3. Base imponibile**

Come già anticipato più volte, l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato dei "prodotti" in argomento è subordinata al versamento diretto all'Erario dell'IVA dovuta in relazione ai predetti prodotti.

Ai fini della determinazione della base imponibile, il comma 937, dell'articolo 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"*.

Ai fini della determinazione della base imponibile occorre avere riguardo al valore dell'operazione di introduzione solo per i prodotti che non siano stati oggetto di cessione all'interno del deposito; ove al contrario i prodotti siano stati oggetto di compravendita, si dovrà necessariamente (e non alternativamente) considerare il valore dell'ultima cessione effettuata.

Da rilevarsi altresì che, 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"*. Pertanto, le prestazioni di servizi rese all'interno del deposito e relative ai prodotti oggetto della presente trattazione saranno fatturate al committente senza addebito dell'imposta. Inoltre, le prestazioni di servizi in parola integreranno la base imponibile solo qualora territorialmente rilevanti.

La sopra riportata disposizione del comma 937 sulla determinazione della base imponibile infatti deve essere interpretata tenendo conto - come evidenziato in premessa - della peculiarità che caratterizza i depositi fiscali e i depositi di destinatari registrati in commento che, pur non essendo dei depositi IVA di cui all'articolo 50-*bis* del DL n. 331 del 1993, ne assumono alcune caratteristiche mutuandone, seppure in parte, la relativa disciplina.

In particolare, una differenza fondamentale dei depositi fiscali e dei depositi di destinatari registrati in commento rispetto ai depositi IVA è rappresentata dalla circostanza che le operazioni di importazione con immissione in libera pratica di beni extra-UE, relative ai prodotti destinati ad essere introdotti in un deposito fiscale, sono effettuate con pagamento dell'IVA in dogana.

Al riguardo, l'ultimo periodo del comma 937 prevede che *“Non concorre alla formazione della base imponibile l'eventuale importo sul quale è stata versata l'imposta sul valore aggiunto all'atto dell'importazione”*.

Quest'ultima previsione intende evitare l'eventuale doppia imposizione che si verificherebbe laddove il medesimo soggetto che ha assolto l'IVA all'importazione, fosse tenuto ad assolvere nuovamente l'IVA sul prodotto al momento della sua immissione in consumo dal deposito fiscale ovvero della sua estrazione dal deposito di destinatario registrato.

Giova precisare, tuttavia, che il citato comma 937 non è applicabile nell'ipotesi in cui il soggetto che procede all'immissione in consumo dal deposito fiscale ovvero all'estrazione dal deposito di destinatario registrato sia un soggetto diverso da quello che ha assolto l'IVA all'importazione. Ciò, in quanto il prodotto è stato oggetto di compravendita all'interno del deposito, ancorché senza applicazione dell'IVA. In tal caso, infatti, il cedente avrebbe, comunque, diritto al recupero dell'imposta assolta in Dogana mediante la detrazione, mentre il cessionario riceverebbe un prodotto sul quale non risulterebbe assolta alcuna IVA. In quest'ultima ipotesi, pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile all'atto dell'immissione in consumo o dell'estrazione dei prodotti deve tenersi conto:

- del corrispettivo o valore relativo all'operazione di introduzione ovvero dal corrispettivo o valore relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito;
- dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi (sempreché territorialmente rilevanti in Italia) delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione;
- dell'ammontare dell'accisa.

#### **4. Ambito soggettivo ed esclusioni**

L'ambito di applicazione della normativa è regolamentato dal comma 937 dell'articolo 1 della Legge di bilancio per il 2018, ove si specifica – tra l'altro – che il versamento deve essere effettuato in occasione dell'immissione in consumo dal deposito fiscale o dell'estrazione dal deposito di un destinatario registrato dei prodotti oggetto delle disposizioni in commento.

I successivi commi 940 e 941 recano tuttavia delle eccezioni a tale regola generale disciplinata dal comma 937; infatti, se la prima parte del comma 940 estende l'applicazione della novella legislativa anche all'introduzione dei prodotti petroliferi, a seguito di acquisto intracomunitario, in deposito fiscale utilizzato come deposito IVA, successivamente, la seconda parte dello stesso comma fa salvi i casi di immissione in consumo attuata per conto di un soggetto cd. “*affidabile*” o che presti “*idonea garanzia*” con le modalità e i termini stabiliti con successivo decreto. Tali due condizioni devono ritenersi alternative ed è sufficiente la presenza di una delle stesse per escludere l'applicazione delle disposizioni in esame. Pertanto, ancorché la normativa riguardi in generale anche gli acquisti intracomunitari dei prodotti in parola, introdotti in depositi fiscali utilizzati come deposito IVA, sussiste in relazione agli stessi un'esclusione soggettiva che si riconosce alternativamente al soggetto “*affidabile*” oppure al soggetto che, prima dell'immissione in consumo, presti un'“*idonea garanzia*” per l'importo dell'imposta sul valore aggiunto.

Relativamente al comma 941, esso introduce delle eccezioni al regime *de quo* quando le operazioni vengono effettuate:

- i. da un deposito fiscale o da un deposito di un destinatario registrato per prodotti di proprietà dell'esercente;
- ii. da un deposito fiscale per conto di un soggetto esercente altro deposito fiscale avente la capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del Testo Unico Accise e che integri requisiti di affidabilità determinati con il decreto ministeriale 13 febbraio 2018;
- iii. da un deposito fiscale avente la capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del Testo Unico Accise ed immessi in consumo per conto di un soggetto che presti idonea garanzia, anch'essa determinata, negli importi e nelle modalità di prestazione, con il decreto ministeriale del 13 febbraio 2018.

In relazione al punto i.), il comma 941 specifica che l'obbligo di versamento dell'IVA all'atto dell'immissione in consumo da deposito fiscale o dell'estrazione da deposito di un destinatario registrato non riguarda le operazioni effettuate sui prodotti di cui al comma 937, quando questi sono di proprietà del gestore del deposito.

Per quanto concerne l'ipotesi sub ii.), le condizioni per l'applicazione della deroga al regime in commento sono ravvisabili nella titolarità di un diverso deposito avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del TUA (per la benzina ed il gasolio, non inferiore a 10.000 metri cubi) e nella ricorrenza dei requisiti di affidabilità, previsti dall'articolo 3 del Decreto.

Infine, per quanto concerne l'ipotesi sub iii.), le condizioni per l'applicazione della deroga si realizzano esclusivamente in capo ai soggetti che immettono in consumo i prodotti in parola da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del TUA e che prestino idonea garanzia ai sensi del citato Decreto.

L'articolo 1, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 prevede che *“Per i depositi commerciali gestiti in regime di deposito fiscale, di cui all'articolo 23*

*del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, come sostituito dal comma 535, lettera e), del presente articolo, le disposizioni del comma 4 del citato articolo 23, come sostituito dal comma 535, lettera e), del presente articolo, hanno effetto a decorrere dal terzo anno successivo a quello di entrata in vigore della presente legge”.*

In pendenza del periodo transitorio, che va dall’entrata in vigore della citata legge n. 232 dell’11 dicembre 2016, fino al terzo anno successivo (31 dicembre 2019), si ritiene che le eccezioni, contenute nel comma 941 della Legge di bilancio per il 2018 (che si sostanziano nella possibilità di immettere in consumo dal deposito fiscale o estrarre dal deposito di un destinatario registrato senza il pagamento dell’IVA con F24 in presenza dei requisiti di affidabilità o di prestazione dell’idonea garanzia), si applicano anche ai depositi ricompresi nella soglia tra i 3000 ed i 10000 metri cubi.

#### **5. Modalità di pagamento dell’IVA all’atto della immissione in consumo dal deposito fiscale ovvero dell’estrazione dal deposito di destinatario registrato**

L’immissione in consumo dal deposito fiscale o l’estrazione dal deposito di un destinatario registrato dei prodotti in argomento, è subordinata al versamento dell’IVA, con modello F24 di cui al D.lgs. n. 241 del 1997, i cui riferimenti vanno indicati nel documento di accompagnamento (DAS), di cui all’articolo 12, comma 1, del D.lgs. 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.

In proposito, la Risoluzione n. 18/E del 20 febbraio 2018 ha istituito il codice tributo 6044 per il versamento dell’IVA, tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (cd. F24 ELIDE). La predetta Risoluzione ha anche attivato il codice identificativo “64”, da indicare in corrispondenza del codice fiscale del gestore del deposito fiscale ovvero del

destinatario registrato obbligato in solido per l'IVA non versata con il soggetto per conto del quale si procede rispettivamente all'immissione in consumo o all'estrazione. Tale codice identificativo permette che i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto effettuati dal soggetto per conto del quale si immettono in consumo e si estraggono i beni dal deposito fiscale o dal deposito di destinatario registrato siano correttamente relazionati con il cassetto fiscale del gestore del deposito, il quale ha riscontro certo del versamento effettuato dal soggetto obbligato. Nel modello F24 Elide viene altresì riportato, nel campo "elementi identificativi", il codice accisa del gestore del deposito fiscale o del destinatario registrato.

*Ai sensi del comma 938 "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 particolare, l'articolo 5, comma 2, del Decreto rubricato "*Modalità di comunicazione dei dati relativi al versamento dell'imposta al gestore del deposito*" dispone che "*Il gestore del deposito fiscale o il destinatario registrato, acquisita la ricevuta di cui al comma 1, procede alla verifica della presenza del modello di pagamento accedendo attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate sul proprio cassetto fiscale*".

A tal fine, il gestore del deposito deve, comunque, essere sempre informato delle transazioni avvenute all'interno dello stesso a motivo della propria responsabilità; sarà opportuno che il gestore del deposito conservi un esemplare dei documenti di introduzione e di estrazione, nonché di quelli che attestano gli scambi eventualmente avvenuti e le prestazioni rese nel periodo della giacenza dei beni nel deposito. Ciò ferma restando l'osservanza degli obblighi di contabilizzazione propri della disciplina delle accise.

Il predetto versamento e la verifica dello stesso da parte del gestore del deposito si pone, in linea di principio, come condizione della singola immissione

in consumo dal deposito fiscale ovvero della singola estrazione dal deposito del destinatario registrato.

Tuttavia, 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.

Per esigenze di semplificazione, e ai soli fini della verifica effettuata dal gestore del deposito sulla congruità del versamento IVA eseguito in relazione all'immissione in consumo o all'estrazione, si può considerare congruo un versamento dell'IVA:

- non inferiore al 37% dell'importo dell'accisa versata sulla medesima quantità di benzina immessa in consumo o estratta;
- non inferiore al 39% dell'importo dell'accisa versata sulla medesima quantità di gasolio immesso in consumo o estratto.

Le percentuali di incidenza dell'imposta sul valore aggiunto sopra riportate, da applicare sull'importo dell'accisa da versare su pari quantità di carburante, sono state elaborate sulla media di n. 50 rilevazioni effettuate per l'anno 2017 e sono comunque inferiori alle medie calcolate per il decennio 2008/2018.

Si precisa che tali percentuali rappresentano solo un valore minimo indicativo che può essere preso come riferimento dal gestore del deposito per la verifica di congruità. Resta inteso, infatti, che all'immissione in consumo o all'estrazione dal deposito deve corrispondere un versamento dell'IVA calcolato con le regole descritte al paragrafo n. 3 della presente circolare.

Giova precisare, infine, che le predette modalità di assolvimento dell'IVA, che - come già evidenziato - intendono rispondere ad esigenza di prevenzione di fenomeni di frode, inducono ad escludere che il soggetto obbligato possa avvalersi della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972. Nelle fattispecie in commento, pertanto, i soggetti c.d. esportatori abituali non potranno utilizzare il cd. *plafond* disponibile e conseguentemente dovranno eseguire il versamento diretto.

Al di fuori, peraltro, della sussistenza delle ipotesi di deroga, anche per i depositi fiscali utilizzati come depositi IVA, l'immissione in consumo o l'estrazione dei prodotti introdotti a seguito di acquisto intra-UE, è subordinata al versamento diretto della relativa IVA.

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.

## **6. Criteri di affidabilità**

L'articolo 3 del Decreto, che come detto contiene le modalità di attuazione della normativa in esame, tenuto conto del particolare regime di favore attribuito ai soggetti cosiddetti "*affidabili*", individua i criteri che fanno emergere tale qualità in capo ai soggetti, indicati nei commi 940 e 941, dell'articolo 1 della legge di bilancio. In particolare il citato art. 3 definisce le condizioni soggettive che integrano in capo ai soggetti interessati i "*criteri di affidabilità*", al ricorrere delle quali la disciplina in commento sui depositi fiscali non trova applicazione. A tal fine, si considera affidabile il soggetto in capo al quale si verifica una delle seguenti condizioni:

- a) il soggetto è certificato ai sensi degli articoli 38 e seguenti del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013;
- b) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'articolo 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43;
- c) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lett. a), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, relativamente al deposito fiscale di cui risulta titolare.

Le suddette condizioni sono alternative tra loro, per cui è sufficiente che un operatore rientri in una delle categorie sopraindicate per essere considerato affidabile. Invero, trattasi di operatori ai quali va riconosciuto un elevato grado di affidabilità fiscale secondo la legislazione doganale e delle accise, e per i quali

appare piuttosto limitato il rischio di evasione dall'IVA al momento dell'immissione in consumo dei prodotti in esame, custoditi in deposito fiscale.

Pertanto, le immissioni in consumo previste dal comma 940 (e dunque anche nel caso di utilizzo del deposito fiscale come deposito IVA) e dal comma 941, effettuati per conto di soggetti ritenuti affidabili, in base ai predetti criteri individuati dal Decreto, seguono la disciplina ordinaria per ciò che concerne l'assolvimento dell'IVA. Tali soggetti, pur non dovendo assolvere l'imposta mediante il versamento con il modello F24 ELIDE, saranno, comunque, tenuti a documentare l'operazione di estrazione con le modalità indicate nel paragrafo 5.e ad annotare nella propria contabilità gli elementi utili ad identificare le predette operazioni di immissione in consumo relative a precedenti operazioni eventualmente effettuate senza IVA.

Nel dettaglio:

*1. Deroghe contenute nel comma 940 dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2018*

Il comma 940 prevede, in linea di principio, l'applicazione delle disposizioni antifrode (commi 937, 938 e 939) anche nelle ipotesi in cui i carburanti in esame siano stati introdotti in deposito fiscale, a seguito di acquisto intracomunitario, ed anche qualora detti depositi siano utilizzati come depositi IVA (secondo le disposizioni dell'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993). Eccezione a questo sistema è stabilita per l'immissione in consumo dal deposito fiscale, qualora sia effettuata *“per conto di un soggetto che integri criteri di affidabilità”*, nei sensi sopradetti, ovvero presti idonea garanzia con le modalità e i termini previsti dal successivo articolo 4 del Decreto.

In questo caso, pertanto, al momento dell'immissione in consumo dei prodotti non sarà necessario il materiale versamento dell'IVA con modello F24, di cui al D.lgs. n. 241 del 1997, ma l'imposta verrà assolta dal soggetto che immette in consumo i prodotti, mediante l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), secondo quanto previsto dall'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993.

Di converso, come già illustrato nel precedente paragrafo, al di fuori delle ipotesi di deroga appena analizzate, anche per i depositi fiscali utilizzati come depositi IVA, l'immissione in consumo dei prodotti introdotti a seguito di acquisto intra-UE è subordinata al versamento diretto della relativa IVA con modello F24.

*2. Deroghe contenute nel comma 941 dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2018*

L'altra deroga rispetto alla disciplina antifrode in commento è prevista per i carburanti in parola di proprietà dello stesso gestore del deposito, che provvede alla loro immissione in consumo o estrazione dal deposito stesso. Analogamente, si verte in ipotesi di deroga, quando i prodotti sono immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto (ritenuto affidabile in base ai sopraelencati criteri), titolare di un diverso deposito fiscale (avente capacità non inferiore ai valori fissati dall'articolo 23, comma 3, del TUA). Infine, l'ultima deroga, prevista dal comma 941 dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2018, riguarda l'immissione in consumo dei prodotti in discorso da un deposito fiscale avente capacità non inferiore a quanto previsto dall'articolo 23, comma 3, del TUA per conto di un soggetto, che presti idonea garanzia, ai sensi dell'articolo 4 del Decreto.

Pertanto, per le sopraelencate ipotesi si renderà applicabile la disciplina ordinaria per ciò che concerne gli obblighi di documentazione e di assolvimento dell'IVA.

Con riferimento alla titolarità del diverso deposito fiscale, si ritiene 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.

Resta inteso che il gestore del deposito deve acquisire dal soggetto che richiede l'immissione in consumo (o l'estrazione) l'attestazione di cui all'articolo 1, comma 940, della legge n. 205 del 2017 ed esibire tale attestazione a richiesta degli organi verificatori.

## **7. Prestazione di garanzia**

L'articolo 4 del Decreto disciplina le modalità di prestazione della garanzia di cui all'articolo 1, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, commi 940 e 941.

In particolare, il comma 1 del citato art. 4 prevede che la garanzia sia prestata sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che, a giudizio dell'Amministrazione finanziaria, offra adeguate garanzie di solvibilità, ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal decreto del 18 aprile 2005 del Ministro delle attività produttive, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 ottobre 2005, n. 238, dette garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi di cui all'articolo 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

Il comma 2 dispone che per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile dell'obbligazione di

integrale versamento della somma che avrebbe dovuto essere versata all'Amministrazione finanziaria al momento dell'immissione in consumo o dell'estrazione, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata.

Infine, il comma 3 ha stabilito la durata minima della garanzia a beneficio dell'Agenzia delle entrate, pari a 12 mesi dalla data di immissione in consumo; tale durata minima è valevole sia per la garanzia prestata ai sensi del comma 1 dello stesso articolo che ai sensi del comma 2.

In proposito, i modelli di garanzia per intermediari/banche per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato e per società/banche per il rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria (approvati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 47927/2018 del 1° marzo 2018) prevedono all'articolo 2, rubricato "*Durata della garanzia*", che la garanzia prestata abbia efficacia a decorrere dalla data di immissione in consumo dei carburanti dal deposito fiscale da parte del Richiedente per una durata pari a dodici mesi.

Tale durata di dodici mesi, stabilita per legge a beneficio dell'Agenzia delle entrate, non impedisce il rilascio di una garanzia per un periodo più ampio di quello minimo richiesto. Laddove pertanto, questioni di gestione aziendale e snellezza della procedura rendessero preferibile per il soggetto che procede all'immissione in consumo dei beni rilasciare una più ampia garanzia a favore dell'Agenzia, l'articolo 4, comma 3, non è in alcun modo impeditivo di tale scelta.

In analogia ottica di semplificazione, si ritiene che la società capogruppo – ai sensi dell'art. 4, comma 2, del Decreto – possa anche prestare garanzia cumulativa, mediante diretta assunzione dell'obbligazione di integrale pagamento della somma da versare, per un importo corrispondente alle (stimate) immissioni in consumo relative all'anno solare da garantire per ogni deposito

utilizzato. La garanzia avrà una durata fino al 31/12 dell'anno successivo a quello in cui avvengono le immissioni in consumo, in modo che i 12 mesi minimi previsti dalla norma di legge siano effettivi anche per le immissioni effettuate in corso d'anno e fino al 31 dicembre dello stesso.

Quanto all'importo della garanzia rilasciata per anno solare, effettuato su stime previsionali, esso dovrà essere riferito ad un unico deposito e monitorato a cura del gestore del deposito stesso ai fini del controllo sul raggiungimento del massimale garantito; l'importo complessivo della garanzia non potrà mai essere inferiore all'imposta sul valore aggiunto calcolata sui beni oggetto di immissione in corso d'anno. Ove venisse raggiunto tale importo massimo, sarà possibile effettuare nuove immissioni in consumo per suo conto solo nel caso in cui sia previamente effettuato il versamento dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 937, Legge di bilancio 2018, oppure venga prestata una nuova garanzia (per singola operazione o cumulativa).

La previsione di una garanzia cumulativa su base annua è valevole anche ai fini della garanzia prestata mediante costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato o mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria.

### **7.1 Modalità di prestazione della garanzia e verifica del gestore dei depositi**

L'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del soggetto per conto del quale si procede all'immissione in consumo riceve dallo stesso l'originale del modello di garanzia e provvede – mediante richiesta all'indirizzo PEC del soggetto garante, come indicato nel modello stesso – alla verifica di esistenza della garanzia rilasciata, al riscontro sull'importo garantito e alla data di validità della garanzia stessa.

L'ufficio dell'Agenzia delle entrate, effettuato il minimo controllo di esistenza della garanzia di cui sopra, darà riscontro al gestore del deposito fiscale dell'esito; la comunicazione di verifica dell'Agenzia delle entrate viene trasmessa all'indirizzo PEC del gestore, come indicato nel modello.

## **8. Efficacia temporale**

Ai sensi del comma 943, la disciplina speciale in commento si applica “*a decorrere dal 1° febbraio 2018*”.

Con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (Serie Generale n. 40 del 17 febbraio 2018) del decreto ministeriale del 13 febbraio 2018, è stata data attuazione alla predetta disciplina in commento.

Le sanzioni non sono irrogate per le violazioni commesse anteriormente alla data di questa circolare, in presenza di obiettive condizioni di incertezza ai sensi del citato art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (cd. statuto dei diritti del contribuente), sempre che l'imposta sia stata assolta.

\* \* \*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

***IL DIRETTORE DELL'AGENZIA***

*Antonino Maggiore*  
*(firmato digitalmente)*