

Normativa e prassi

Depositi fiscali e regime Iva: le regole per benzina e gasolio

7 Agosto 2019

Le Entrate fanno chiarezza sulle misure antifrode adottate relative a flussi di prodotti energetici illecitamente immessi in consumo in Italia per finalità di autotrazione

La **legge n. 205/2017** (legge di bilancio 2018), ai commi 937-943 dell'articolo 1, ha previsto una serie di misure volte a contrastare fenomeni di evasione e di frode dell'Iva realizzati 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 Dlgs n. 504/1995 (Testo Unico Accise), di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili. L'Agenzia delle entrate con la **circolare n. 18** del 7 agosto 2019 fornisce chiarimenti in merito all'applicazione della nuova disciplina, in vigore dal 1° febbraio 2018, sui depositi fiscali e del regime Iva per benzina gasolio e altri prodotti carburanti o combustibil.

L'Agenzia, innanzitutto, ricorda che il **deposito fiscale** 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.

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 legge di bilancio 2018, è subordinato al versamento diretto all'Erario dell'Iva, con modello F24, senza possibilità di compensazione. Pertanto, i depositi in esame, pur non essendo depositi Iva, ne assumono alcune caratteristiche mutuandone 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. Inoltre, sono previste eccezioni nel caso in cui l'immissione in consumo dal deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto di riconosciuta affidabilità o che presti

idonea garanzia. Al ricorrere delle deroghe le richiamate disposizioni non trovano applicazione, per cui i meccanismi di assolvimento dell'Iva rimangono quelli stabiliti ordinariamente.

Il **decreto ministeriale 13 febbraio 2018** del Mef, che, si ricorda, contiene le disposizioni attuative della nuova disciplina prevista per arginare le frodi relative all'Iva nel settore degli oli minerali, ha previsto alcune condizioni soggettive di esclusione dal pagamento "materiale" dell'Iva, connesse essenzialmente a criteri di affidabilità degli operatori, e ha stabilito infatti che, in taluni casi, l'estrazione dal deposito può essere effettuata senza il versamento dell'imposta presentando un'idonea garanzia (vedi articolo "**Carburanti nei depositi fiscali: regole operative per l'estrazione**").

Con diversi documenti di prassi, poi, sono stati istituiti il nuovo codice tributo per il versamento dell'Iva, 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 o del destinatario registrato; è stato, inoltre, approvato 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.

La categoria di prodotti interessati

La nuova disciplina applicabile ai fini dell'Iva per taluni prodotti energetici introdotti in un deposito fiscale o in un deposito di un destinatario registrato si applica alla **benzina** o al **gasolio** destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori riservati all'impiego di autotrazione. Sono esclusi quelli diversi dalle previsioni dell'articolo 2 del decreto Mef, nonché quelli utilizzati in altre destinazioni particolari (quali i trasporti ferroviari, la navigazione marittima e aerea) e la benzina e 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.

Le operazioni che rientrano nel nuovo regime

Il comma 937 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018 regola l'immissione in consumo e l'obbligo di versamento. In particolare, viene stabilito che per la benzina o il gasolio, destinati a essere utilizzati come carburanti per motore, l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito del destinatario registrato è subordinata al versamento dell'Iva mediante F24, senza possibilità di compensazione, con l'obbligo, peraltro, di indicare i riferimenti del versamento nel documento di accompagnamento. Il pagamento deve essere effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore dei depositi procede a immettere in consumo o a estrarre i prodotti.

Il comma 940 del medesimo articolo estende la modalità di assolvimento dell'Iva per i prodotti introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario, anche quando il deposito fiscale è utilizzato come deposito Iva, salvo il caso in cui l'immissione in consumo dal deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto di riconosciuta affidabilità o che presti idonea garanzia. L'estensione del versamento diretto dell'Iva e in generale l'intero impianto della previsione anche al caso di acquisto intracomunitario in regime di deposito Iva ha l'intento di contrastare fenomeni di frode: *“ la disposizione in commento evita che gli operatori che intendano non versare l'IVA al momento dell'estrazione, preconstituendosi 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”*.

Pertanto, 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 all'Erario dell'Iva.

Le ipotesi di regime sospensivo prevedono che non siano assoggettate a Iva le cessioni di carburanti effettuate durante la loro giacenza nel deposito fiscale.

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”*.

Il documento, tra l'altro, specifica che tale comma non è applicabile nell'ipotesi in cui il soggetto che procede all'immissione in consumo dal deposito fiscale o all'estrazione dal deposito di destinatario registrato sia un soggetto diverso da quello che ha assolto l'Iva all'importazione, in quanto il prodotto è stato oggetto di compravendita all'interno del deposito, ancorché senza applicazione dell'Iva.

Modalità di pagamento dell'Iva e di comunicazione dei dati

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, senza possibilità di compensazione. Il versamento è effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore dei predetti depositi procede a immettere in consumo o a estrarre i prodotti. Sul modello F24 Elide, che il soggetto depositante utilizza per il pagamento dell'Iva, devono essere indicati anche il codice fiscale e il codice accisa del gestore del deposito fiscale o del destinatario registrato (Risoluzione n.

18/2018).

Il comma 938 dell'articolo 1 più volte citato regola la consegna della ricevuta di versamento e responsabilità solidale del gestore. In particolare, viene precisato che la ricevuta di versamento deve essere consegnata in originale al gestore del deposito per poter operare l'immissione in consumo o l'estrazione dei prodotti. In assenza della ricevuta, il gestore del deposito è solidalmente responsabile dell'Iva non versata.

Il documento di prassi ricorda che l'**articolo 5**, comma 2 del decreto Mef del 13 febbraio 2018 indica con quali modalità devono essere comunicati al gestore del deposito i dati relativi al versamento dell'Iva, disponendo 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"*. Il versamento e la verifica da parte del gestore del deposito è condizione della singola immissione in consumo dal deposito fiscale o della singola estrazione dal deposito del destinatario registrato.

Criteri di affidabilità e prestazione di idonea garanzia

Gli articoli 3 e 4 del decreto ministeriale 2018 individuano i criteri di affidabilità che la nuova disciplina richiede in capo a determinati soggetti coinvolti nelle operazioni di immissione in consumo dei carburanti e le modalità in cui gli stessi soggetti sono tenuti a presentare idonea garanzia. Le previsioni sono contenute nei commi 940 e 941 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018.

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, effettuate per conto di soggetti ritenuti affidabili, seguono la disciplina ordinaria per l'assolvimento dell'Iva. Tali soggetti, pur non dovendo assolvere l'imposta mediante il versamento con modello F24 Elide, dovranno, comunque, documentare l'operazione di estrazione con le modalità descritte e annotare nella propria contabilità gli elementi utili a identificare le operazioni di immissione in consumo relative a precedenti operazioni eventualmente effettuate senza Iva.

Ebbene, secondo l'**articolo 3**, i criteri di affidabilità richiesti dalla norma si verificano qualora ricorra una delle seguenti condizioni, alternative tra loro:

- si tratta di un soggetto "certificato" ai sensi della normativa europea (articoli 38 e seguenti, **regolamento (Ue) n. 952/2013**)

- il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione in base alla legislazione doganale (**articolo 90**, Dpr n. 43/1973) o in base deposito fiscale di cui risulta titolare (**articolo 5**, comma 3, Dlgs n. 504/1995).

L'**articolo 4**, invece, stabilisce che la garanzia deve essere 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 un'impresa commerciale ritenuta solvibile dall'Amministrazione finanziaria
- ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Per le piccole e medie imprese, la garanzia può essere prestata anche dai consorzi o dalle cooperative di garanzia collettiva fidi iscritti nell'apposito Albo.

Per i gruppi di società, con patrimonio superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante diretta assunzione della capogruppo o della controllante dell'obbligazione di integrale pagamento della somma da versare all'Amministrazione finanziaria al momento dell'immissione in consumo o dell'estrazione.

Infine, la circolare, precisando che la garanzia ha una durata minima di 12 mesi dall'immissione in consumo dal deposito fiscale e che tale durata non ne impedisce il rilascio per un periodo più ampio di quello minimo richiesto, descrive la modalità di prestazione della garanzia e la 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, ricevuto l'originale del modello di garanzia ed effettuati i relativi controlli, darà riscontro al gestore del deposito fiscale dell'esito della verifica tramite Pec.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/depositi-fiscali-e-regime-iva-regole-benzina-e-gasolio>