

## RISOLUZIONE N. 55 /E



Direzione Centrale Normativa

---

**ROMA, 03/05/2017**

**OGGETTO: Interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Art. 50-bis del DL n. 331 del 1993, Deposito IVA.**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'istante ALPHA è una società di diritto svizzero, con rappresentante fiscale in Italia, facente parte di un gruppo multinazionale. Tra i fornitori dell'istante c'è la consorella BETA S.R.L, proprietaria in Italia di impianti di raffinazione siti all'interno di un polo petrolchimico. Il polo costituisce deposito fiscale e ricomprende anche impianti di proprietà di altri soggetti. Il deposito fiscale di BETA viene gestito come deposito IVA, limitatamente agli impianti di proprietà della società (impianti, tubazioni e serbatoi).

Le attività svolte da BETA sono le seguenti:

- a) acquisto delle materie prime;
- b) raffinazione degli olii minerali;
- c) produzione di energia elettrica;
- d) vendita dei prodotti ottenuti con il processo di raffinazione e dell'energia elettrica.

Per svolgere il processo produttivo vengono introdotte all'interno del deposito IVA materie prime e semilavorati di natura e provenienza geografica diversa. Le introduzioni avvengono:

1. tramite oleodotti interconnessi con le altre società ubicate all'interno del polo petrolchimico;
2. tramite nave.

In termini di provenienza del prodotto si può distinguere:

- a) provenienza nazionale (tutte le introduzioni di cui al punto 1 e alcune introduzioni di cui al punto 2);
- b) provenienza europea (una quota parte delle introduzioni di cui al punto 2);
- c) provenienza Extra-Ue (la maggior parte delle introduzioni di cui al punto 2).

Tutte le introduzioni vengono effettuate in nome e per conto di BETA; le introduzioni di cui alla lettera a) e b) sono effettuate in funzione di transazioni commerciali, mentre le introduzioni di cui alla lettera c) rappresentano delle immissioni in libera pratica con introduzione in deposito IVA effettuate da BETA per conto proprio.

Occasionalmente alcune introduzioni nel deposito IVA vengono effettuate da terze società; in tal caso BETA, in qualità di depositario, custodisce le merci di terzi all'interno del proprio deposito.

La lavorazione del greggio può essere suddivisa in diverse fasi, che comprendono: la distillazione atmosferica e sottovuoto – c.d. *topping* – dalla quale vengono esitati prodotti semilavorati di diverso genere (GPL, *virgin naphta*, gasoli, kerseni etc.); la conversione termica/catalitica (*cracking* termico e catalitico, *reforming* e ottanizzazione, desolforazione), che migliora le specifiche qualitative dei prodotti, permettendo di incrementare le rese; la miscelazione (*blending*), che permette di ottenere prodotti finiti.

Le estrazioni dei prodotti dal deposito IVA avvengono attraverso diversi canali:

- via mare, attraverso la caricazione di prodotti petroliferi su petrolchimichiere. L'estrazione viene normalmente effettuata dall'istante ALPHA dopo aver acquistato i beni da BETA all'interno del deposito IVA. La destinazione della merce estratta da ALPHA può essere nazionale, comunitaria o extra-UE;
- via terra, attraverso la caricazione su autobotti. L'estrazione dei prodotti petroliferi viene effettuata da BETA, che successivamente li vende nel territorio nazionale;
- via oleodotti, attraverso la fuoriuscita di un flusso continuativo e periodico di prodotti verso le società del polo petrolchimico. L'estrazione viene effettuata da BETA, che successivamente vende i prodotti nel territorio nazionale. Gli oleodotti sono utilizzati anche per estrarre il *Feedstock*, ossia un residuo del processo di lavorazione del greggio, che viene trasferito dalla raffineria all'impianto di produzione di energia elettrica presente nel sito, dove viene impiegato come materia prima nel processo di gassificazione.

I consumi interni e le perdite di lavorazione vengono considerati estrazioni dal deposito per utilizzo in territorio italiano.

Alla luce delle modifiche apportate dal DL 193 del 2016 alla disciplina del deposito IVA di cui all'art. 50-*bis* del DL n. 331 del 1993, ALPHA ha ritenuto necessaria la presentazione di una istanza d'interpello avente ad oggetto i seguenti quattro quesiti.

### ***QUESITO N. 1***

L'istante chiede quale sia la modalità di assolvimento dell'imposta da parte del soggetto che estrae i beni dal deposito IVA ai fini del loro utilizzo/commercializzazione in territorio nazionale, quando questi è un soggetto

diverso da colui che ha introdotto i beni nel deposito IVA. In particolare, se sia necessario o meno tenere traccia della provenienza dei beni introdotti nel deposito IVA e, conseguentemente, versare materialmente l'imposta afferente ai soli beni che, ai tempi dell'introduzione, originavano dall'Italia.

## ***QUESITO N. 2***

L'istante chiede se, per i beni estratti dal deposito IVA, sia possibile determinare la base imponibile basandosi su una metodologia di calcolo di allocazione proporzionale semplice.

Nel caso di specie, infatti, le materie prime introdotte nel deposito IVA sono oggetto di un processo di lavorazione la cui complessità rende impossibile l'individuazione, all'interno del prodotto finito, della singola partita di materia prima utilizzata per la sua produzione.

L'istante, in particolare, vorrebbe utilizzare un criterio di allocazione proporzionale del valore imponibile delle merci italiane sull'*output* complessivo di produzione, determinato in funzione delle quantità, senza tenere conto di alcun tipo di ponderazione legata al valore commerciale dei beni estratti.

In dettaglio, la base imponibile IVA relativa ai beni estratti dal deposito sarà calcolata in funzione di una logica FIFO, determinando, da un lato, il valore medio di lavorazione (ottenuto dal rapporto tra il valore imponibile complessivo della lavorazione mensile e le quantità totali lavorate nel mese stesso) e, dall'altro lato, il valore percentuale della merce di origine italiana lavorata rispetto al valore totale della merce lavorata. La base imponibile da assoggettare a tassazione mediante F24 sarà calcolata applicando detta percentuale al valore complessivo di estrazione, mentre al restante valore di estrazione si applicherà il *reverse charge*.

Inoltre, considerato che il prezzo definitivo della materie prime potrebbe essere conosciuto oltre il mese successivo all'introduzione in deposito dei beni, l'istante chiede se sia possibile, in caso di conguaglio positivo o negativo, assolvere

l'IVA in funzione della provenienza della materia senza tenere conto della successiva operazione commerciale/estrazione del bene dal deposito. Chiede, altresì, nel caso in cui ci sia un aggiustamento del corrispettivo tra BETA e ALPHA per la cessione di beni nel deposito IVA, se sia possibile per ALPHA procedere all'assolvimento della maggiore imposta o al recupero dell'imposta versata in eccesso in occasione della liquidazione o del versamento IVA relativi al mese in cui il conguaglio viene effettuato.

### ***QUESITO N. 3***

L'istante chiede se sia possibile scomputare dal versamento (mediante F24) dell'imposta dovuta e relativa all'estrazione di beni dal deposito IVA (con utilizzazione o commercializzazione nel territorio italiano) il credito IVA proveniente dalla liquidazione IVA periodica.

### ***QUESITO N. 4***

L'istante chiede a quale soggetto deve essere indirizzata la lettera di intento da inviare all'Agenzia delle Entrate nel caso in cui il soggetto che estrae i beni dal deposito IVA (per l'utilizzazione e commercializzazione nel territorio italiano) si qualifichi quale esportatore abituale e voglia spendere il proprio *plafond* al fine di non dover versare l'IVA dovuta mediante modello F24.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si premette che la disciplina dei depositi IVA, contenuta nell'articolo 50-*bis* del D.L. 331 del 1993, è stata da ultimo modificata dall'art. 4, comma 7, del DL del 22 ottobre 2016 n. 193, convertito con modificazioni dalla legge n. 225 del 1° dicembre 2016. Dette modifiche, per espressa previsione del comma 8 dell'articolo 4 citato, si applicano a decorrere dal 1° aprile 2017.

Le modifiche comportano, da un lato, l'estensione dell'utilizzo del deposito IVA a tutti i beni, senza distinguere in base alla provenienza e, dall'altro lato, la diversa modalità di estrazione dei beni stessi sulla base della predetta provenienza.

Per quanto riguarda il primo aspetto, l'art. 50-*bis* comma 4, lettera c), come modificato dal DL n. 193, prevede, infatti, che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto: “*le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito I.V.A.*”. Conseguentemente la lettera d), che per i beni nazionali prevedeva l'agevolazione solo in riferimento a quelli indicati nella tabella A-*bis* del DL 331, è stata abrogata.

Per quanto concerne le modalità di estrazione dei beni dal deposito IVA, momento che coincide con l'esigibilità del tributo, l'art. 50-*bis*, comma 6, prevede che, ad eccezione dei beni introdotti in forza di un acquisto intracomunitario [art. 50-*bis*, comma 4, lett. a) del DL n. 331/93] e dei beni immessi in libera pratica [lettera b) del predetto comma], per le altre operazioni agevolate l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito.

In sostanza, a partire dal 1° aprile 2017, fuori dai casi di beni introdotti mediante acquisto intracomunitario e di beni immessi in libera pratica, per i quali è stata prestata idonea garanzia secondo le modalità e nei casi successivamente definiti dal DM 23 febbraio 2017, l'assolvimento dell'IVA in caso di commercializzazione del bene nel territorio dello Stato avviene con versamento diretto mediante F24.

Tanto premesso, di seguito vengono esaminati i quesiti posti nell'istanza.

### ***QUESITO N. 1***

Il quesito riguarda il caso in cui colui che procede ad estrarre la merce dal deposito IVA per commercializzarla o utilizzarla in Italia è un soggetto diverso da

colui che l'ha introdotta a monte, poiché la merce, durante la permanenza nel deposito, è stata ceduta.

Al riguardo, si osserva che, nell'individuare le estrazioni che beneficiano del *reverse charge*, l'articolo 50-bis, comma 6 del DL n. 331/1993 fa riferimento ai beni introdotti nel deposito IVA ai sensi del comma 4, lettera b) (immissione in libera pratica) ovvero "*in forza di un acquisto intracomunitario*" (lettera a) del medesimo comma 4). L'individuazione della corretta modalità di estrazione è, dunque, collegata all'origine del bene – *rectius*, all'operazione con la quale il bene è stato introdotto nel deposito.

Di conseguenza, le successive cessioni di cui i beni possono essere stati oggetto durante il periodo di permanenza nel deposito IVA non incidono sull'individuazione della modalità di estrazione del bene medesimo, fermo restando che, in virtù di quanto espressamente previsto dal comma 6 in esame, la base imponibile sarà comunque costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima di tali cessioni.

Lo stesso D.M. 23 febbraio 2017 ammette, peraltro (cfr. art. 4), che i requisiti di garanzia che consentono l'estrazione in *reverse charge* dei beni introdotti nel deposito IVA a seguito di immissione in libera pratica possono sussistere sia quando il soggetto che estrae coincide con quello che ha effettuato l'immissione, sia quando i due soggetti non coincidono (perché, ad esempio, colui che estrae ha acquistato i beni successivamente alla loro introduzione nel deposito).

Pertanto, occorre ritenere che, anche nel caso in cui i beni introdotti siano ceduti a terzi nel corso della loro permanenza nel deposito, l'imposta da versare tramite F24 vada calcolata applicando il valore percentuale delle materie prime di provenienza italiana introdotte nel deposito IVA (cfr. quesito 2) al corrispettivo o valore pattuito per l'ultima cessione effettuata prima dell'estrazione. A tal fine, ALPHA ha l'onere di acquisire detta percentuale dal proprio cedente (BETA).

**QUESITO N. 2**

Il quesito si compone di due aspetti, ossia, da un lato il criterio per calcolare la base imponibile per i beni estratti dal deposito IVA, dall'altro lato, la tempistica e le modalità delle eventuali rettifiche in aumento o in diminuzione della predetta base imponibile, correlate ad una variazione dei prezzi delle merci.

In relazione al primo aspetto, si osserva quanto segue.

L'articolo 50-bis, comma 6 del DL n. 331 del 1993 precisa che, per i beni estratti da un deposito IVA, *“la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, 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”*.

Ne consegue che la base imponibile delle estrazioni effettuate da ALPHA sarà costituita dal corrispettivo addebitato da BETA.

Tuttavia, come innanzi precisato, il nuovo articolo 50-bis, comma 6 del DL n. 331 del 1993 introduce due modalità di estrazione dei beni dal deposito IVA, ossia il versamento diretto con F24 e l'inversione contabile, che si differenziano a seconda dell'operazione mediante la quale il bene è introdotto nel deposito.

Tale circostanza obbliga colui che estrae i beni a dover individuare l'operazione con cui i beni sono introdotti nel deposito (acquisto intracomunitario, immissione in libera pratica o acquisto nazionale).

Nel caso di specie, l'esatta individuazione dell'operazione con cui i beni sono stati introdotti nel deposito, secondo la rappresentazione dell'interpellante, sarebbe impossibile, in quanto si tratta di materie prime, le quali, una volta introdotte nel deposito IVA, confluiscono in un processo di lavorazione (raffinazione) che porta a generare prodotti finiti di diversa natura.

La scrivente osserva, preliminarmente, che per quanto concerne la metodologia di calcolo da adottare per individuare l'origine del prodotto estratto, l'istituto dell'interpello ordinario, non potendo avere ad oggetto accertamenti di tipo tecnico, non si presta a verificare concretamente la bontà dello schema proposto (cfr. circolare 9 del 2016 par. 1.1).

Tuttavia, seppur con i limiti probatori e valutativi dello strumento dell'interpello, sulla base di quanto rappresentato dall'istante può ritenersi che la metodologia di calcolo rappresentata, in relazione alla complessità di lavorazione dei beni in esame, possa essere astrattamente idonea per il calcolo della base imponibile, ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 6, del DL 331 del 1993.

La ragione risiede nell'esigenza di raggiungere un livello di semplificazione degli adempimenti che consenta all'operatore di assolvere correttamente agli obblighi impositivi e, allo stesso tempo, all'erario di riscuotere l'imposta nell'importo più fedele possibile rispetto al volume delle operazioni effettuate.

Ciò risulta, altresì, coerente con i principi della Direttiva IVA e con recenti pronunciamenti della Corte unionale in materia di calcolo del pro-rata (cfr. considerando n. 39 e 59 della Direttiva e caso *Mercedes Benz*, causa C-378/15).

Pertanto, ALPHA individuerà l'importo del versamento da effettuare con F24 per l'estrazione dei prodotti dal deposito applicando al corrispettivo pattuito con BETA la percentuale di beni di provenienza italiana da questa comunicata. Alla restante somma sarà applicabile il *reverse charge*.

Con riferimento alla seconda parte del quesito, relativo alle rettifiche di valore, si osserva quanto segue.

Dalla ricostruzione dell'istante, si desume che i corrispettivi/valori dei beni introdotti in deposito IVA possono subire variazioni tra il momento dell'introduzione nel deposito e il momento dell'estrazione. Ciò dipende dalla natura dei prodotti (petroliferi) che scontano le fluttuazioni dei listini e potrebbe avere un riflesso anche sul corrispettivo pattuito tra BETA e ALPHA.

Al riguardo, se il corrispettivo viene variato in un momento successivo all'estrazione, sorge in capo a colui che estrae i beni dal deposito l'obbligo di effettuare la variazione in aumento, se il differenziale è positivo, ovvero, il diritto di effettuare la variazione in diminuzione, se il predetto dato è negativo (cfr. art. 26 del DPR 633 del 1972). Tale obbligo decorre dal ricevimento della nota di credito o di debito da parte di BETA.

La modalità di rettifica seguirà la modalità con cui è stata assolta l'IVA in fase di estrazione, ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 6, del DPR 633 del 1972, seguendo i criteri stabiliti dal citato articolo 26.

### ***QUESITO N. 3***

Il quesito riguarda l'ambito di applicazione del divieto di compensazione previsto dall'art. 50-*bis*, comma 6, secondo periodo, del DL n. 331 del 1993, che esclude testualmente la compensazione di cui all'art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Al riguardo, si osserva che l'articolo 17 del D. Lgs. 241/1997 disciplina il versamento unitario di imposte, contributi e altre somme anche mediante la compensazione con altri crediti d'imposta e contributivi, cosiddetta "orizzontale" o "esterna".

La compensazione "verticale" o "interna" è, invece, disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'introduzione del medesimo articolo 17. Nel caso dell'IVA la compensazione cd "interna" o, più correttamente "detrazione", trova la sua disciplina nell'art. 1 del DPR n. 100 del 1998 e nell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972 per i crediti dell'anno precedente.

Ciò posto, quello che esclude la possibilità di compensare verticalmente l'imposta dovuta all'atto dell'estrazione del bene dal deposito IVA è proprio il dato testuale dell'art. 50-*bis*, il quale richiede che il versamento dell'imposta a debito sia "eseguito ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241". In

tal modo, infatti, il legislatore ha individuato, quale unica modalità di assolvimento dell'imposta dovuta, quella del versamento diretto e ha conseguentemente escluso che l'imposta possa essere versata attraverso il meccanismo dello scomputo "imposta da imposta", nell'ambito della liquidazione periodica del tributo.

Coerentemente, poiché il richiamo alla modalità di effettuazione del versamento disciplinata dall'articolo 17 (versamento diretto) presuppone, in linea generale, la possibilità di compensare quanto dovuto con crediti anche di diversa natura, maturati dallo stesso soggetto, il legislatore ha dovuto escludere espressamente il ricorso alla compensazione "esterna".

In sintesi, contrariamente a quanto ritenuto dall'istante, si deve ritenere che, alla luce della vigente normativa sui depositi IVA, il soggetto che estrae dal deposito IVA un bene per il quale sia applicabile la procedura del versamento diretto (mediante F24) dell'imposta dovuta non possa scomputare dal versamento stesso il credito IVA proveniente dalla liquidazione IVA periodica.

Tale soluzione appare coerente anche con la previsione, nell'ambito del medesimo comma 6 dell'articolo 50-*bis*, secondo cui il versamento dell'IVA dovuta per l'estrazione è materialmente eseguito dal gestore, in nome e per conto di colui che estrae, col quale è solidalmente responsabile del versamento stesso. Ammettendo la compensazione "verticale", infatti, il gestore del deposito sarebbe, in definitiva, solidalmente responsabile anche della correttezza della compensazione effettuata dal soggetto terzo estrattore.

#### ***QUESITO N. 4***

Come da ultimo chiarito nella risoluzione n. 35/E del 2017, l'esportatore abituale che intende avvalersi della facoltà prevista dall'art. 50-*bis*, comma 6, sesto periodo, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, deve compilare una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione indicando come destinatario della stessa il gestore del deposito, trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento

all'Agenzia delle entrate ed acquisire la relativa ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, deve essere consegnata al gestore del deposito, che procede a riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate. Restano altresì ferme le modalità procedurali previste dal penultimo periodo del comma 6 dell'art. 50-*bis*, del DL n. 331 del 1993 per lo svincolo della garanzia prevista dal comma 4, lettera b) del medesimo articolo.

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

**IL DIRETTORE CENTRALE**

*(firmato digitalmente)*