

**Risposta n. 729/2021**

**OGGETTO:** Deposito fiscale - Gruppo societario - criteri di affidabilità ex art. 1, commi 940 e 941, della legge 27 dicembre 2017, n. 205

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

**QUESITO**

Alfa Spa rappresenta che la Beta Spa è una società di diritto italiana, holding dell'omonimo Gruppo, unica azionista della società Gamma Spa; quest'ultima è una società di diritto italiano, attiva nella commercializzazione, nella logistica e nei servizi del settore petrolifero, soggetta a direzione e coordinamento ex art. 2497 c.c. di Beta Spa.

Alfa fa presente che Gamma è proprietaria di due depositi fiscali aventi entrambi capacità non inferiore a 10.000 metri cubi ed è in possesso dei requisiti di affidabilità in quanto soggetto certificato AEO, ai sensi degli artt. 38 e ss. del Regolamento UE n.952/13 del Parlamento Europeo. Gamma è inoltre in possesso dei requisiti di affidabilità in quanto soggetto esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (DPR n. 43 del 23 gennaio 1973), nonché esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi degli articoli 5, comma 3, lett. a) e 26 del D. Lgs n. 504 del 14 febbraio 1995.

In attuazione di un programma di riorganizzazione, Gamma ha voluto trasferire l'attività di commercializzazione di prodotti petroliferi nelle aree (i) marina, (ii) aviazione, tramite il rifornimento di aeromobili civili e militari e (iii) extra rete con distribuzione di prodotti petroliferi finiti e di GNL destinati sia all'industria che al consumo privato, separandola dall'attività di logistica e servizi, attraverso il conferimento del relativo ramo aziendale, di sua esclusiva proprietà, a favore di una società di nuova costituzione.

Pertanto, nel 2020, Gamma ha costituito una newco, Alfa Spa, con socio unico, con capitale iniziale di euro 50.000,00, individuando inoltre uno specifico ramo d'azienda, oggetto di successivo spin-off, dotato di avviamento proprio, di preesistente produttività e di autonomia funzionale dai restanti complessi aziendali di Gamma.

In data 30 dicembre 2020 è stato eseguito l'atto di conferimento del ramo d'azienda "marine, avio ed extra rete" di Gamma ad Alfa per un valore, come da perizia, di euro ....., imputato per euro ..... ad incremento del capitale sociale e per la differenza, a riserva sovrapprezzo azioni.

In data 15 febbraio 2021 Gamma ha ceduto la totalità delle 60 mila azioni ordinarie (dal valore di 1 euro cadauna) alla propria controllante Beta che è divenuta unica controllante di Alfa, mentre in data 16 febbraio 2021 è stato deliberato l'aumento di capitale sociale da euro ..... a euro .....

Tanto premesso, Alfa chiede se sia esonerata dal versamento anticipato dell'IVA, ai sensi della L. n. 205 del 2017 (commi da 937 a 944), potendosi "cumulare il trasferimento dei requisiti di affidabilità da Gamma a Beta e da quest'ultima alla propria controllata Alfa".

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATE DAL CONTRIBUENTE**

Sulla base della normativa primaria (legge 27 dicembre 2017, n. 205) e secondaria (decreto del 13 febbraio 2018) che regola il regime IVA dei depositi fiscali nonché dei chiarimenti resi con la Circolare 7 agosto 2019, n. 18/E, Alfa è dell'avviso che i requisiti di affidabilità possono considerarsi integrati non solo in senso discendente (controllante esonerata, avendo i requisiti di affidabilità e controllata che immette in consumo) e in senso ascendente (controllata esonerata, avendo i requisiti di affidabilità e controllante che immette in consumo), ma anche tra consorelle controllate in via totalitaria dalla medesima capo gruppo.

Nel caso in esame, Alfa ha ottenuto dagli uffici competenti le varie autorizzazioni ad eseguire le operazioni di stoccaggio presso depositi terzi di prodotti petroliferi soggetti ad accisa ed ha ottenuto inoltre gli atti di assenso sia da parte dei depositi di Gamma sia dalle basi di proprietà di terzi presso le quali operava Gamma come Trader autorizzato, subentrando nei contratti in essere di fornitura di carburante di cui Gamma era risultata aggiudicataria.

Nella situazione previgente alla cessione della partecipazione (nella quale Alfa era controllata da Gamma), secondo l'istante, la stessa sarebbe stata esonerata dal versamento anticipato dell'IVA, in base ai chiarimenti resi dalla citata circolare n. 18 (par. 6.2) per l'immissione in consumo di "benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione", in quanto controllata da Gamma, soggetto affidabile ed in possesso dei requisiti di cui all'art. 3 del D.M. 13 febbraio 2018.

La stessa situazione di esonero si sarebbe verificata qualora la società controllata fosse stata un soggetto affidabile e titolare di deposito fiscale.

A seguito del trasferimento del controllo di Alfa da Gamma a Beta, Alfa ritiene che i requisiti di affidabilità possano considerarsi soddisfatti attraverso il trasferimento (per il tramite di Beta) dei requisiti di affidabilità propri di Gamma a favore di Alfa, società "consorelle", entrambe detenute in via totalitaria dalla capogruppo Beta.

Infatti, è evidente, a parere di Alfa, che, anche a fronte del conferimento del ramo d'azienda, il complesso delle attività di commercializzazione e stoccaggio di prodotti petroliferi a livello di gruppo sia rimasto il medesimo sia dal punto di vista della tipologia di operazioni eseguite che dei volumi associabili a tali operazioni, indipendentemente dal successivo trasferimento della partecipazione totalitaria detenuta in Alfa da Gamma a favore della sua controllante Beta.

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

La legge 27 dicembre 2017, n. 205, modificata dall'art. 6, comma 1, del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con modificazioni, con la legge 19 dicembre 2019 n.157, ai commi da 937 a 943-bis 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 benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per gli altri prodotti carburanti o combustibili individuati nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 13 febbraio 2018.

La disciplina in commento prevede, in sostanza, che l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato di prodotti di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili sia subordinata al versamento dell'IVA con modello F24 i cui riferimenti vanno indicati nel documento di accompagnamento per i prodotti soggetti ad accisa (DAS), 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. La base imponibile, che include anche l'ammontare dell'accisa, è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione precedente all'introduzione ovvero dal corrispettivo o valore

relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito ed è, in ogni caso, 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 (cfr. articolo 1, comma 937).

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 (cfr. articolo 1, comma 938).

Tale modalità di assolvimento dell'IVA (che prevede il versamento diretto della stessa, con divieto di compensazione) si estende anche agli acquisti intracomunitari nella ipotesi in cui il deposito fiscale sia utilizzato come deposito IVA (cfr. articolo 1, comma 940).

Le cessioni dei prodotti all'interno dei depositi in commento sono effettuate senza IVA (comma 939); lo stesso principio vale per i trasferimenti tra gli stessi (depositi fiscali o tra deposito fiscale e deposito di un destinatario registrato esercente deposito commerciale). La mancata valorizzazione dell'IVA di tali operazioni, che avvengono all'interno dei depositi o che concernono un mero trasferimento tra gli stessi, serve a garantire l'effetto antifrode della disciplina in commento, legando l'esigibilità dell'IVA all'immissione in consumo da deposito fiscale o all'estrazione da deposito di destinatario registrato (cfr. circolare n. 18/E del 7 agosto 2019).

La disciplina prevede delle deroghe o esclusioni (commi 940-941), in presenza delle quali non trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi 937 e 938, con la conseguenza che il soggetto che immette in consumo il prodotto dal deposito fiscale o che lo estrae dal deposito di destinatario registrato assolve l'IVA nei modi ordinari.

In particolare, il comma 940 prevede deroghe per l'immissione al consumo di prodotti di cui al comma 937, introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario,

purché l'immissione in consumo dal medesimo deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto che integri i criteri di affidabilità (di cui al comma 942) o che presti idonea garanzia (cfr. circolare n. 18 del 2019).

Le deroghe previste dal comma 941 operano, invece, quando le operazioni vengono effettuate:

i. da un deposito fiscale o da un deposito di un destinatario registrato per prodotti di proprietà del gestore del deposito, di capacità non inferiore a 3000 metri cubi; oppure

ii. 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 del Testo Unico Accise (per la benzina ed il gasolio, non inferiore a 10.000 metri cubi), e che integri i criteri di affidabilità determinati con il decreto ministeriale 13 febbraio 2018; oppure

iii. da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23 del Testo Unico Accise (per la benzina ed il gasolio, non inferiore a 10.000 metri cubi), per prodotti immessi in consumo per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il decreto ministeriale 13 febbraio 2018.

Per quanto concerne i criteri di affidabilità, l'articolo 3 del decreto ministeriale 13 febbraio 2018 stabilisce che "I criteri di affidabilità indicati nell'art. 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ai commi 940 e 941, si considerano integrati, relativamente ai soggetti per conto dei quali sono effettuate le immissioni in consumo previste dal comma 940 e a quelli di cui al comma 941 che sono titolari di un deposito fiscale diverso da quello dal quale avviene l'immissione in consumo e avente la capacità indicata nel medesimo comma, qualora ricorra 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 prestazione della cauzione ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. a) del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, relativamente al deposito fiscale di cui risulta titolare".

Ciò premesso, con riferimento alle deroghe di cui al citato comma 941 e ai criteri di affidabilità ivi richiesti, la circolare n. 18/E del 7 agosto 2019 ha chiarito che "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".

Nel caso in esame, Alfa, che immette in consumo, è controllata integralmente da Beta, che in qualità di capogruppo, esercita il controllo totalitario anche su Gamma, "consorella" dell'istante ed in possesso dei requisiti di affidabilità di cui all'art. 3 del decreto del 13 febbraio 2018. La fattispecie non è pertanto, strettamente riconducibile all'esempio fornito dalla citata circolare che contempla, come detto, la possibilità di considerare integrati in senso ascendente o discendente i requisiti di affidabilità esclusivamente, per motivi di cautela, nell'ambito di un rapporto di controllo totalitario, intercorrente tra le società interessate (madre-figlia).

Infatti, nel caso in questione, con la cessione della partecipazione a favore di Beta, viene meno il rapporto di controllo tra Gamma e la sua controllata (Alfa), subordinatamente al quale si riterrebbe integrato in senso "discendente" il requisito di affidabilità, presente, come detto, in capo alla controllante diretta (Gamma), a favore della controllata che ne è priva (Alfa).

Nondimeno, in considerazione della circostanza che l'attività di Alfa è la medesima svolta, precedentemente al conferimento, in capo a Gamma, della quale Alfa rappresentava, originariamente, un ramo d'azienda, e che entrambe sono controllate integralmente dalla medesima holding (Beta), si ritiene che i requisiti di affidabilità possano essere considerati "integrati" anche in capo ad Alfa.

In termini di presidio antifrode, si ritiene che la struttura societaria del Gruppo post cessione, di tipo "orizzontale" con controllo totalitario in capo alla controllante comune, assicuri un livello di affidabilità pari a quello presente nelle strutture di controllo di tipo "verticale". Considerate le finalità antifrode delle norme in commento, tale circostanza avvalora la soluzione interpretativa adottata.

Ne consegue che per Alfa non ricorre l'obbligo di versare l'IVA, senza possibilità di compensazione, all'immissione in consumo dei suoi prodotti.

**(firmato digitalmente)**