

RISOLUZIONE N. 21/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 15 marzo 2010

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - IVA - Articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Disciplina della distribuzione di tabacchi lavorati.

Con istanza d'interpello, concernente il trattamento ai fini IVA della distribuzione di tabacchi lavorati, ALFA S.p.A., anche in nome e per conto di BETA S.p.A. e di GAMMA S.p.A., ha esposto il seguente

Quesito

ALFA S.p.A. produce tabacchi lavorati destinati al consumo finale tramite l'intervento di un soggetto che provvede a curarne la distribuzione nel territorio dello Stato.

Nell'istanza viene evidenziato che prima della privatizzazione del settore dei tabacchi lavorati le attività produttive e distributive erano svolte unicamente dall'Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato, le cui funzioni sono state successivamente devolute all'Ente tabacchi Italiani S. p. A. ("ETI").

A seguito della privatizzazione del settore e del conseguente assetto industriale assunto dagli operatori interessati ad intervenirvi, le attività dell'ETI riguardanti la produzione del sigaro ... sono state acquisite da ALFA, mentre BETA si occupa della produzione di sigarette recanti marchi nazionali (quali X e Y), nonché della importazione o dell'acquisto intracomunitario di tabacchi lavorati di marca estera (in particolare sigarette recanti i marchi del gruppo BETA).

Le attività inerenti la commercializzazione di tutti i tabacchi acquistati o prodotti di ALFA e di BETA sono eseguite da un soggetto terzo (GAMMA), che svolge le funzioni di distributore dei tabacchi nel territorio dello Stato.

Ciò posto, ALFA fa presente di acquistare le materie prime ed i semilavorati occorrenti per la produzione di sigaro ... tanto da soggetti passivi operanti nel territorio dello Stato che da soggetti passivi esteri, sia comunitari che operanti in paesi terzi.

Su tali acquisti la Società corrisponde l'IVA:

- a) in modo ordinario al proprio cedente, in relazione agli acquisti interni (lo stesso dicasì per i servizi acquisiti in Italia);
- b) ponendo in essere gli adempimenti previsti dall'articolo 47 del DL 30 agosto 1993, n. 331, in caso di acquisto intracomunitario;
- c) in dogana, per gli acquisti da paesi extracomunitari ai sensi dell'articolo 67 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Come prospettato nell'istanza, tali materie prime – afferendo a beni ordinariamente soggetti ad accisa - vengono introdotte all'interno dei “*depositi fiscali per prodotti soggetti ad accise*” di ALFA; quest'ultima, completato il processo produttivo, cede i tabacchi lavorati al distributore GAMMA che curerà nel territorio dello Stato la vendita dei tabacchi finiti.

Al riguardo viene evidenziato che il trasferimento dei prodotti finiti, dalla Società al distributore, avviene ordinariamente in conto deposito (“*senza cessione*”) presso “*il deposito fiscale accise*” del distributore, utilizzato ordinariamente da quest'ultimo anche come deposito ai fini dell'IVA, agli effetti di cui all'articolo 50-bis del menzionato DL n. 331 del 1993.

La società chiede se la cessione dei prodotti finiti effettuata a favore del distributore, con trasferimento da un deposito all'altro, debba scontare l'IVA secondo le regole ordinarie ovvero possa fruire del regime di sospensione d'imposta previsto dall'articolo 50-bis, comma 4, del DL 331 del 1993, per le “*cessioni di beni custoditi in un deposito IVA*” (lettera e) e per il “*trasferimento dei beni in altro deposito IVA*” (lettera i).

Soluzione prospettata

In via preliminare l’istante pone in evidenza che dal combinato disposto degli articoli 154 e 156 della Direttiva 2006/112/CE si evince, agli effetti pratici, una sostanziale equiparazione tra i “*depositi fiscali per prodotti soggetti ad accise*” ed “*i depositi fiscali agli effetti dell’IVA*”.

A ciò consegue che sul piano della normativa nazionale le cessioni effettuate all’interno di depositi soggetti ad accise, aventi valenza fiscale anche ai fini IVA, sono da ammettere alla sospensione dell’imposta, come prevede l’articolo 50-bis, comma 4, del DL n. 331 del 1993, in relazione alle “*cessioni di beni custoditi in un deposito IVA*” (lettera *e*) ed al “*trasferimento dei beni in altro deposito IVA*” (lettera *i*).

Ai sensi del comma 6 del medesimo articolo 50-bis, l’IVA su tali cessioni viene assolta all’atto dell’ estrazione dal deposito IVA, da parte del soggetto passivo che effettua l’estrazione, con le modalità di cui all’articolo 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, ovvero, se i beni sono stati oggetto di precedente acquisto, anche intracomunitario, mediante integrazione della fattura emessa in regime di non imponibilità al momento della introduzione nel deposito.

Con riferimento al caso di specie viene affermato che le cessioni di tabacchi lavorati effettuate dalla Società a favore del distributore avvengono all’interno di depositi che hanno rilevanza anche ai fini IVA.

Secondo l’istante, dette cessioni devono pertanto avvenire in regime di sospensione dell’IVA, ai sensi del menzionato articolo 50-bis, comma 4, lettere *e*) ed *i*) del DL n. 331 del 1993 e sconteranno, come prescrive tale norma nel successivo comma 6, l’imposta solo all’atto dell’estrazione da parte del distributore medesimo.

In alternativa alla soluzione sopra evidenziata, ne viene proposta una seconda.

ALFA, tenuto conto del fatto che le cessioni di tabacchi lavorati sono soggette al regime monofase di cui all’articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha

espresso l'avviso che alle cessioni in discorso torni applicabile la disciplina contenuta nella legge 7 marzo 1985, n. 76.

La legge da ultimo citata stabilisce all'articolo 1 che “i tabacchi lavorati destinati alla vendita al pubblico nel territorio soggetto a monopolio sono gravati dall'imposta di consumo e dall'imposta sul valore aggiunto” e all'articolo 4 che “sulle cessioni e sulle importazioni dei tabacchi di cui all'articolo 1 l'imposta sul valore aggiunto è dovuta in una sola volta, con l'aliquota del 18 per cento sul prezzo di vendita al pubblico, al netto dell'ammontare della stessa imposta”.

Il citato articolo 74 del decreto IVA stabilisce che, in deroga ai principi generali, per il commercio di tabacchi importati o fabbricati dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, ceduti attraverso le rivendite dei generi di monopoli, l'imposta è dovuta dalla stessa amministrazione.

È stato quindi rappresentato che, da un lato, le cessioni tra ALFA e GAMMA devono intervenire senza assoggettamento ad IVA, e che, dall'altro, al momento della estrazione dei tabacchi per gli approvvigionamenti delle rivendite autorizzate, GAMMA, in quanto distributore autorizzato dalla AAMS, adempie agli obblighi di fatturazione e di versamento dell'IVA e delle accise.

In tal modo su tali tabacchi l'imposta è applicata “una sola volta”, come richiesto dall'articolo 4 della legge n. 76 del 1985.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

I depositi IVA sono istituiti allo scopo di consentire che determinate cessioni di beni siano effettuate senza pagamento dell'IVA; la loro istituzione è finalizzata principalmente ad evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni di provenienza da Paesi terzi che, se introdotti nei depositi doganali, beneficiano della sospensione dell'imposta.

Per quanto riguarda i prodotti soggetti ad accisa, i depositi accise possono essere utilizzati anche come depositi IVA: l'assimilazione tra i depositi

fiscali per i prodotti soggetti ad accisa ed i depositi IVA è sancita dall'articolo 50-bis, comma 1, lettera a), del DL n. 331 del 1993, ai sensi del quale “*sono altresì considerati depositi IVA ...i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa*”.

Ma non tutte le compravendite di beni che arrivano o partono da un deposito IVA beneficiano della non applicazione dell'imposta; il comma 4 del citato articolo 50-bis prevede infatti che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le seguenti operazioni:

- a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;
- b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA;
- c) le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA;
- d) le cessioni dei beni elencati nella tabella A-bis allegata al decreto legge n. 331 del 1993, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c);
- e) le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;
- f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;
- g) le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto e spedizione fuori del territorio della Comunità europea;
- h) le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi semprechè, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni;
- i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA.

Dall'esame della citata normativa si evince che, come sopra anticipato, non tutte le cessioni di beni che si trovano in un deposito IVA sono effettuate senza pagamento dell'imposta, ma solo quelle cessioni che hanno ad oggetto beni che sono stati introdotti in forza di una delle operazioni contemplate dal comma 4 sopra richiamato.

Ad esempio, la cessione all'interno di un deposito IVA di beni ivi custoditi, di cui alla lettera *sub e*), oppure il trasferimento di beni da un deposito IVA ad un altro, di cui alla lettera *sub i*), può avvenire senza pagamento dell'imposta solo se i medesimi beni hanno formato oggetto di acquisto intracomunitario eseguito mediante introduzione nel deposito IVA oppure di immissione in libera pratica, in caso di beni non comunitari, ed introduzione nel deposito IVA.

Nel caso rappresentato nell'istanza di interpello in esame, ALFA acquista le materie prime ed i semilavorati occorrenti per la produzione di sigaro ... sia da soggetti passivi operanti nel territorio dello Stato che da soggetti passivi esteri, comunitari ovvero operanti in Paesi terzi. In relazione a tali acquisti la Società corrisponde l'IVA in modo ordinario al proprio cedente (se il fornitore è nazionale) oppure ponendo in essere gli adempimenti previsti per gli acquisti intracomunitari (se il fornitore è comunitario) oppure versando l'imposta in dogana (se il fornitore è extracomunitario).

ALFA introduce tali materie prime all'interno di depositi IVA e, una volta completato il processo produttivo, cede i relativi tabacchi lavorati al distributore GAMMA che, a sua volta, introduce i medesimi beni nel proprio deposito IVA.

Per quanto sopra detto, la cessione dei tabacchi lavorati da ALFA al distributore GAMMA – pur avendo ad oggetto beni che transitano da un deposito IVA ad un altro deposito IVA – non beneficia del regime di non applicazione dell'imposta previsto dall'articolo 50-*bis*, comma 4, del D.L. n. 331 del 1993; ciò in quanto la Società cedente aveva introdotto parte dei beni nel proprio deposito

IVA in virtù di operazioni diverse da quelle previste dal medesimo articolo 50-*bis*, comma 4.

Conseguentemente, la prima soluzione interpretativa prospettata nell’istanza di interpello in esame non è condivisibile.

Con riferimento alla seconda soluzione interpretativa proposta in alternativa da ALFA, si rammenta che, per quanto riguarda l’applicazione dell’IVA al commercio dei tabacchi, l’articolo 74, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 prevede che “*in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, l’imposta è dovuta*”:

a) *per il commercio di sali e tabacchi importati o fabbricati dall’amministrazione autonoma dei monopoli dello Stato, ceduti attraverso le rivendite dei generi di monopoli, dall’amministrazione stessa, sulla base del prezzo di vendita al pubblico*”.

Inoltre, con particolare riguardo alla tassazione IVA delle cessioni aventi ad oggetto i tabacchi lavorati, si rileva che l’articolo 1 della legge 7 marzo 1985, n. 76 dispone che “*i tabacchi lavorati destinati alla vendita al pubblico nel territorio soggetto a monopolio sono gravati dall’imposta di consumo e dall’imposta sul valore aggiunto*”.

Il successivo articolo 4 della medesima legge prevede che “*sulle cessioni e sulle importazioni dei tabacchi di cui all’articolo 1 l’imposta sul valore aggiunto è dovuta in una sola volta, con l’aliquota del (...) sul prezzo di vendita al pubblico, al netto dell’ammontare della stessa imposta*”.

Alla luce del quadro normativo citato, l’obbligo del versamento dell’IVA relativa al commercio dei tabacchi lavorati ricade sul soggetto che cura la distribuzione nel territorio dello Stato (vale a dire, GAMMA Spa), il quale applica l’imposta al momento dell’immissione in consumo; ciò avviene con il metodo del regime monofasico, vale a dire scorporando dal prezzo di vendita al consumo l’importo del tributo, determinato in base all’aliquota vigente.

Al pagamento dell’imposta con il regime monofasico consegue, come effetto naturale del meccanismo di applicazione dell’articolo 74 del DPR n. 633,

l’irrilevanza delle cessioni che si realizzano nelle fasi successive all’assolvimento del tributo da parte del distributore. In virtù della previsione di cui all’articolo 4 della legge n. 76 del 1985, secondo cui “*l’imposta sul valore aggiunto è dovuta in una sola volta*”, non rilevano, ai fini del tributo, neppure le cessioni di tabacchi lavorati che intervengono nelle fasi anteriori all’immissione in consumo da parte del distributore.

Non è di ostacolo a tali conclusioni la circostanza che le norme di settore facciano ancora riferimento “*all’amministrazione autonoma dei monopoli dello Stato*”, in quanto l’interpretazione delle stesse deve tenere conto dell’evoluzione intervenuta nella regolamentazione – non fiscale – della materia. In particolare, occorre tenere presente che, per effetto dell’evoluzione normativa si è verificata una privatizzazione del settore con l’intervento di altri soggetti (nel caso di specie, GAMMA Spa unico soggetto legittimato ad effettuare l’immissione in consumo e, quindi, ad applicare il regime monofase).

Inoltre, resta fermo che in relazione alle operazioni di acquisto delle materie prime, dei semilavorati e dei servizi utilizzati nella produzione dei tabacchi lavorati, l’IVA sarà dovuta secondo le ordinarie modalità che prevedono l’esecuzione della rivalsa da parte del cedente o del prestatore. In altri termini, la normativa speciale prevista dalla legge n. 76 del 1985 non si applica né agli acquisti fatti dai produttori, né ad eventuali cessioni di tabacchi lavorati fatte dai produttori nei confronti di soggetti diversi dal distributore autorizzato (GAMMA).

Per completezza si precisa che – stante quanto stabilito dall’articolo 19, comma 3, lettera *e*), del DPR n. 633 del 1972 – i soggetti che effettuano le operazioni che partecipano a regimi impositivi del tipo monofase (nel caso di specie ALFA, BETA e GAMMA), non subiscono alcuna limitazione del diritto alla detrazione, fatte salve le cause di indetraibilità oggettiva, così come chiarito con circolare 24 dicembre 1997, n. 328, par. 3.1.1.

In relazione alle obiettive difficoltà connesse all’interpretazione della normativa speciale finora esaminata, relativa al settore dei tabacchi lavorati, si

ritiene che, qualora i soggetti istanti e/o altri operatori del settore non abbiano applicato la disciplina IVA con le modalità sopra rappresentate, gli Uffici, salve le valutazioni di circostanze particolari nella singola fattispecie, non procederanno alla applicazione di sanzioni amministrative in virtù del principio contenuto nell'articolo 10, comma 3, della legge n. 27 luglio 2000, n. 212 – recante lo Statuto del contribuente – ai sensi del quale *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria”*.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni impartite ed i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.