

# **L'AGENZIA DELLE DOGANE CHIARISCE LE CIRCOSTANZE DELL'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE DI ECCEDENZE E CALI, E CONFERMA L'INAMISSIBILITA' DELL'IVA PER I CALI AMMESSI**

**di Massimiliano Di Pace**

## ***Introduzione***

Dopo esattamente 2 anni dall'uscita della circolare 6D (18/6/2015), l'Agenzia delle Dogane ha emanato una direttiva interpretativa (9/6/2017) che viene incontro alle richieste di chiarimenti presentate da Faib all'indomani dell'uscita della circolare 6D.

Qui di seguito si rammentano le problematiche che avevano dato origine alla circolare 6D del 2015, per illustrare poi i contenuti della circolare 6D, proseguendo con i rilievi presentati da Faib all'Agenzia delle Dogane relativamente a dubbi non chiariti dalla circolare, per concludere con le indicazioni interpretative della direttiva del 9/6/2017 e le indicazioni interpretative della Faib per le questioni non risolte dalla direttiva.

## ***Le problematiche che hanno originato la circolare 6D***

Erano 3 i problemi che la Faib denunciava alle autorità da anni:

- 1) il sanzionamento di gestori ai fini Iva da parte di ispettori dell'Agenzia delle Dogane per via di eccedenze conseguenti ad una rimanenza effettiva superiore a quella contabile, seppure rientrante nei limiti di tolleranza ammessi dalla normativa in materia di accise (art. 48 del D.Lgs. 504/95), applicando al riguardo la circolare dell'ex Direzione Generale delle Dogane n. 493/35 del 22/12/86, secondo la quale i prodotti risultanti in eccesso si presumono acquistati in evasione d'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 441/97, anche se rientranti nei limiti previsti dal citato art. 48;
- 2) il sanzionamento di gestori, ai sensi dell'art. 50, comma 2, del D.Lgs. 504/95, per aver tenuto irregolarmente i registri di carico e scarico carburanti, in conseguenza di un calo, indipendentemente però sia dalla considerazione della lunghezza del periodo di tempo al quale si riferisce il calo, sia dalla dimensione del calo termico, misurabile in funzione del differenziale termico tra il prodotto scaricato dall'autobotte e quello giacente nel serbatoio sotterraneo dell'impianto di distribuzione dei carburanti;
- 3) il sanzionamento di gestori per qualsiasi calo, anche se correttamente registrato e nei limiti delle tolleranze ammesse, applicando, pur in presenza di una disciplina speciale per i carburanti (appunto il D.Lgs. n. 504/95), norme di carattere generale, quali l'art. 24 del D.P.R. n. 633/72 per omessa annotazione dei corrispettivi, l'art. 53 del D.P.R. n. 633/72, per presunta cessione dei beni, l'art. 9 del D.Lgs. n. 471/97 per irregolare tenuta della contabilità.

## ***Le disposizioni della circolare 6D***

La circolare dell'Agenzia delle Dogane 6D del 18/6/2015 risolve il primo ed il terzo dei tre problemi sopra indicati, in quanto introduce un principio, sostenuto dalla Faib, secondo il quale non è possibile che per un medesimo fenomeno impositivo, quale quello delle imposte indirette sul valore dei carburanti, vi siano regole diverse in materia di tolleranze.

La circolare si rivolge a tutti gli operatori della filiera della distribuzione dei carburanti, e relativamente ai gestori le indicazioni sono state le seguenti:

**1) il gestore dell'ultimo impianto destinatario del trasporto di carburante ha l'obbligo di immediata comunicazione all'Ufficio delle Dogane della differenza di volume, riscontrata in misura superiore alle tolleranze ammesse relative al trasporto e agli strumenti di misura** (ex art. 18, comma 4, DM 210/96, richiamato dal par. II della circolare 6D); in pratica:

a) questo obbligo scatta comunque, come ricorda la circolare 6D, quando c'è un'eccedenza superiore al 1%;

b) la comunicazione va effettuata all'Ufficio delle Dogane risultante nella licenza di esercizio;

c) la comunicazione va fatta secondo la prassi, da richiedere comunque all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente, ovvero, in assenza di indicazioni, in carta libera, via fax o email (conservando la prova dell'avvenuto invio);

**2) il gestore deve riportare nel registro di carico e scarico, ogni volta che li rileva autonomamente, cali o eccedenze, e per l'ammontare individuato, indipendentemente dal superamento o meno dei limiti** (circolare 6D, par. III); in pratica:

a) tale registrazione deve avvenire per la misura riscontrata, indipendentemente dal superamento o meno dei limiti, ovvero, come chiarito successivamente dalla direttiva del 9/6/2017, pari al 2,5% mentre per le eccedenze il limite è 1% per tutti i carburanti;

b) la registrazione deve riportare nella parte scarico la voce "*calo naturale*", oppure "*dispersione accidentale*", o ancora la diversa motivazione che ha determinato l'evento del calo; infatti, come chiarisce la circolare 6D, non vi è "*necessità di ulteriore specificazione*", salvo quando si tratta di "*dispersioni accidentali*";

c) di conseguenza, in sede di verifica non possono essere comminate sanzioni per inesatta tenuta del registro carico/scarico, anche se i cali registrati superano i limiti, visto che la circolare 6D afferma che "*in sede di verifica presso i menzionati impianti, la constatazione della regolare contabilizzazione dei prodotti deve necessariamente tener conto, quanto al computo delle risultanze contabili, della totalità degli scarichi riportati dall'esercente nel prescritto registro, incluse tutte le deficienze registrate, anche se di misura superiore alle tolleranze ammesse. Così anche si deve tenere conto di eventuali deficienze dovute a dispersioni accidentali debitamente annotate dall'esercente nella parte dello scarico del citato registro, nel momento in cui le stesse si sono verificate, indipendentemente dalla loro entità*";

d) la registrazione nel registro carico/scarico del calo superiore al limite ammesso comporta di fatto una autodenuncia sul piano dell'Iva, potendosi considerare tale parte del calo (quello superiore ai limiti ammessi) come cessione di prodotto senza pagamento dell'Iva, ai sensi dell'art. 53 del D.P.R. n. 633/72; naturalmente se si è in grado di dimostrare la perdita di prodotto per eventi specifici (es. furto), tale presunzione non può operare;

**3) il gestore non deve più pagare sanzioni ai fini Iva per le eccedenze che rientrano nei limiti ammessi** (1% per tutti i carburanti), visto che la circolare 6D dichiara al par. V che "*l'operatività della presunzione di acquisto ai sensi della disciplina dell'IVA è esclusa per le eccedenze di prodotti energetici rientranti negli stessi limiti quantitativi per i quali non si fa luogo al recupero dell'accisa, come stabiliti dal D.Lgs. n.504/95*". Dunque l'Agenzia delle Dogane ha pienamente soddisfatto la richiesta della Faib sul primo punto segnalato, visto che ha dichiarato, sempre nel par V della circolare 6D, che "*le eccedenze di prodotti energetici riscontrate nei limiti delle tolleranze ammesse dalla disciplina dell'accisa non sono riconducibili ad un'operazione di acquisto non contabilizzata e, non rendendosi dovuta l'IVA, non vanno comunicate agli Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate*."

*Pertanto, per tale specifico profilo, la richiamata circolare n. 29 del 22.12.1986 è da intendersi superata”.*

### ***Le richieste di chiarimenti di Faib***

La circolare 6D, pur costituendo un decisivo passo in avanti per facilitare le modalità di gestione di un impianto di distribuzione di carburanti, presentava alcune zone d’ombra, che la Faib ha segnalato all’Agenzia delle Dogane, poco dopo l’emanazione della circolare 6D.

Tali incertezze interpretative riguardavano i seguenti aspetti operativi:

**a) obbligo a carico dell’esercente dell’ultimo impianto destinatario del trasporto di un’autobotte (ex art. 18, comma 4, DM 210/96) di immediata comunicazione all’Ufficio delle Dogane della differenza di volume, riscontrata in misura superiore alle tolleranze ammesse (par. II).** Per adempiere correttamente a questo dovere occorre conoscere con precisione:

- 1) la quantificazione delle tolleranze, in quanto la circolare fa riferimento prima alle “differenze di volume che non rientrano tra quelle attribuibili a variazioni termiche e ricomprese nelle tolleranze degli strumenti di misura”, e successivamente solo a “un aumento di volume del prodotto”, per poi precisare che in ogni caso il limite è l’1% in più;
- 2) le modalità di calcolo delle tolleranze;
- 3) le modalità di comunicazione e l’indicazione dell’ufficio competente dell’Agenzia delle Dogane.

**b) modalità di registrazione dei cali nel registro carico e scarico (par. III).** In questo ambito sono rimaste aperte le seguenti questioni:

- 1) la circolare non dice nulla sulla registrazione delle eccedenze;
- 2) la circolare non dice nulla sulle conseguenze di tali registrazioni ai fini Iva;
- 3) la circolare non esplicita cosa vada scritto nel registro accanto ai cali e alle eccedenze registrate.

**c) cessazione di sanzioni ai fini Iva per le eccedenze che rientrano nei limiti ammessi (par. V).** Al riguardo permangono due incertezze:

- 1) il titolo del par. V fa riferimento solo ai depositi commerciali;
- 2) la circolare che viene abrogata è la n. 29 del 22.12.1986, mentre quella alla quale fanno riferimenti i verbali di contravvenzione è la circolare dell’ex Direzione Generale delle Dogane n. 493/35 del 22/12/86.

### ***Le indicazioni della direttiva del 9/6/2017***

La direttiva del 9/6/2017 chiarisce alcuni dei dubbi segnalati dalla Faib. In particolare risponde alle questioni del punto *a* (obbligo di comunicazione dell’ultimo destinatario di un carico, in particolare i punti 1 e 2), *b* (modalità di registrazione dei cali nel registro carico e scarico, in particolare il punto 2) e *c* (cessazione delle sanzioni ai fini Iva per le eccedenze ammesse, in particolare il punto 1).

**1) presupposti per la comunicazione di cali e eccedenze all’Ufficio della Dogana da parte dell’ultimo gestore destinatario del carico dell’autobotte.** Al riguardo la direttiva spiega che:

- a) l’applicazione delle percentuali ammesse di cali ed eccedenze vanno applicate al quantitativo di carburante indicato nel DAS consegnato all’ultimo esercente destinatario del carico dell’autobotte.

Più precisamente si afferma che “*le eventuali deficienze od eccedenze di prodotto prese in considerazione dalla procedura del citato comma 4, dell’art.18, rappresentano le risultanze del raffronto tra la quantità scaricata all’ultimo impianto di distribuzione e quella indicata nel DAS emesso a scorta della partita destinata all’esercente il medesimo impianto*”;

b) le percentuali da applicare al quantitativo di carburanti scaricati sono le seguenti:

- eccedenze: 1%;

- cali: 2,5% (2% + 0,5% ex tabella B allegata al D.M.13.1.2000, n.55)<sup>1</sup>;

c) queste percentuali sono complessive, e non rileva l’origine (termica o tolleranza degli strumenti di misura);

**2) cessazione di sanzioni ai fini Iva per le eccedenze che rientrano nei limiti ammessi.** Al riguardo la direttiva spiega che:

a) il principio di non assoggettabilità all’Iva delle eccedenze nei limiti ammessi si applica anche agli impianti di distribuzione di carburante;

b) più in generale non sono soggetti a Iva cali ed eccedenze ammesse dalla disciplina delle accise.

***Le indicazioni interpretative della Faib per le questioni non risolte dalla direttiva.***

La direttiva del 9/6/2017 non ha risposto a tutti i chiarimenti presentati dalla Faib. In assenza di chiarimenti la Faib propone le seguenti interpretazioni per i punti per i quali non vi è stata un’indicazione esplicita dell’Agenzia delle Dogane:

a3) le modalità di comunicazione e l’indicazione dell’ufficio competente dell’Agenzia delle Dogane;

b1) le modalità di registrazione delle eccedenze;

b3) i contenuti da inserire nel registro accanto ai cali e alle eccedenze registrate;

c2) l’abrogazione della circolare dell’ex Direzione Generale delle Dogane n. 493/35 del 22/12/86.

**a3) le modalità di comunicazione e l’indicazione dell’ufficio competente dell’Agenzia delle Dogane.**

Al riguardo l’Agenzia delle Dogane ha fatto sapere informalmente che la comunicazione va effettuata applicando per analogia l’art. 25, comma 9, del D.Lgs. 504/95, cioè a mezzo fax, oppure, ai sensi dell’art. 10, comma 4, della Determinazione del Direttore dell’Agenzia, prot. n. 158235/RU del 7/12/2010, attraverso posta elettronica certificata; in ogni caso, si può utilizzare qualsiasi strumento purché la comunicazione avvenga con carattere di immediatezza. Per quanto concerne l’ufficio destinatario della comunicazione dovrebbe essere quello che è riportato nell’autorizzazione dell’esercizio dell’impianto.

**b1) le modalità di registrazione delle eccedenze.**

---

<sup>1</sup> La direttiva dichiara quanto segue:

“L’esercente interessato è tenuto alla prescritta comunicazione al suddetto Ufficio delle dogane in presenza di:

a) differenza quantitativa, in più, in misura superiore all’uno per cento;

b) differenza quantitativa, in meno, in misura superiore al due per cento oltre il calo ammesso dalle norme doganali vigenti (0,5 per cento ex tabella B allegata al D.M.13.1.2000, n.55)”.

Al riguardo si ritiene necessario che, così come si iscrivono nel registro i cali, allo stesso modo (sebbene sia più raro) vadano registrate le eccedenze, per le quali il limite è del 1% per tutti i carburanti.

In assenza di indicazioni dell’Agenzia, la Faib suggerisce ai gestori di non effettuare registrazioni di eccedenze superiori al limite.

### **b3) i contenuti da inserire nel registro accanto ai cali e alle eccedenze registrate.**

Considerando che la circolare 6D afferma che *“tali registrazioni [di cali] ... riportate nella parte dello scarico del registro senza necessità di ulteriore specificazione, vanno effettuate ogni qualvolta le deficienze vengano rilevate autonomamente dall’esercente e riferite all’intero quantitativo mancante”*, la Faib ritiene che sia sufficiente riportare nel registro, accanto all’importo del calo, una voce come “calo naturale”, oppure “dispersione accidentale”, o ancora la diversa motivazione che ha determinato l’evento del calo.

Ugualmente la Faib indica che in caso di necessità di registrazione di eccedenze, vada riportato accanto la registrazione la giustificazione di “eccedenza naturale ex art. 48 del D.Lgs. 504/95”.

### **c2) l’abrogazione della circolare dell’ex Direzione Generale delle Dogane n. 493/35 del 22/12/86.**

Alla luce delle indicazioni della circolare 6D del 2015 e della direttiva del 9/6/2017 si può considerare pacifica l’abrogazione della circolare dell’ex Direzione Generale delle Dogane n. 493/35 del 22/12/86, essendo le disposizioni esplicitamente contraddette dalla circolare 6D e dalla direttiva del 9/6/2017.