

Risposta n. 337

OGGETTO: Articolo 1, comma 941-ter, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 - Chiarimenti sull'utilizzo della dichiarazione d'intento per l'acquisto di "gasolio commerciale" da parte delle imprese di cui all'articolo 24-ter del testo unico sulle accise

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche la società o l'istante) opera in qualità di *handler* autorizzato e certificato ENAC (Ente nazionale per l'aviazione civile) all'interno del sedime aeroportuale di scali italiani e dichiara di svolgere come attività principale quella di assistenza e trasporto di mezzi e persone all'interno delle aree aeroportuali.

Al riguardo, la società riferisce che, svolgendo operazioni assimilate alle esportazioni, ha la facoltà di emettere dichiarazioni di intento ai propri fornitori per effettuare acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'IVA.

L'istante dichiara di avvalersi di tale procedura per acquistare, *inter alia*, i carburanti per autotrazione dei propri automezzi, strumentali all'attività di trasporto di mezzi (aeromobili) e persone (bus) all'interno degli aeroporti in cui opera.

In proposito, la società osserva che l'articolo 1, comma 941-ter, della legge 27

dicembre 2017, n. 205, ha introdotto un generalizzato divieto di utilizzo della dichiarazione d'intento per l'acquisto di carburanti, eccezion fatta per le imprese di cui all'articolo 24-*ter* del testo unico sulle accise (TUA) che individua nelle società di trasporto di cose o persone le uniche imprese abilitate ad acquistare carburanti con la dichiarazione d'intento.

Tanto premesso, stante l'attività svolta, l'istante chiede di sapere se rientra nel perimetro di applicazione dell'articolo 24-*ter* del TUA ai fini dell'emissione delle dichiarazioni d'intento per l'acquisto di carburanti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di rientrare nel novero delle imprese menzionate nell'articolo 24-*ter* del TUA, in quanto, seppur nell'ambito ridotto del sedime aeroportuale in cui opera, a suo parere svolge attività di trasporto di beni e persone.

Pertanto, la società è dell'avviso che al proprio caso di specie si applichi l'eccezione prevista dal comma 941-*ter* dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, con la conseguenza che può emettere dichiarazioni d'intento per l'acquisto di carburante ai fini dello svolgimento di detta attività.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla tematica rappresentata, si premette che esula dalla risposta ogni possibile parere sia in ordine alla qualificazione dell'attività genericamente descritta nell'istanza e al concreto regime di imponibilità ovvero di esenzione ai fini IVA della stessa, sia in ordine alla qualificazione delle operazioni di acquisto di carburante, parimenti descritte in maniera generica nell'istanza, e, di conseguenza, del loro corretto trattamento fiscale. Il presente parere esula, infatti, dalla collocazione delle operazioni descritte in seno alle predette attività fra quelle imponibili o esenti,

anche tenuto conto che, rispetto allo specifico regime sostanziale applicabile alle stesse, l'istante non ha formulato alcun quesito.

Tanto evidenziato, al fine di corrispondere al quesito posto, si ritiene opportuno riepilogare, preliminarmente, gli interventi normativi e di prassi concernenti la disciplina su cui verte il dubbio interpretativo della società istante.

La legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), con i commi da 937 a 945 dell'articolo 1, ha introdotto una specifica misura di contrasto all'evasione dell'IVA perpetrata in relazione all'introduzione, nel mercato nazionale, di carburanti (gasolio e benzina) per autotrazione acquistati a livello intracomunitario e stoccati presso depositi fiscalmente riconosciuti (nel prosieguo, per semplicità espositiva, i riferimenti normativi sono effettuati direttamente ai commi della legge di bilancio 2018).

In estrema sintesi, la misura introduce un sistema peculiare di pagamento dell'IVA per i carburanti destinati all'autotrazione in forza del quale - salve eccezioni riguardanti i soggetti c.d. affidabili (per dimensioni e qualifiche soggettive) - l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato, oltre a scontare l'accisa, comporta anche il versamento diretto dell'IVA, mediante modello F24, senza possibilità di compensazione.

In relazione all'assolvimento dell'IVA, le nuove norme riguardano solo i casi in cui i carburanti per motori, immessi in consumo o estratti, sono di proprietà di un soggetto terzo rispetto all'esercente l'impianto.

La misura in questione ha trovato attuazione con l'emanazione, in conformità al disposto del comma 942 della legge di bilancio 2018, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 13 febbraio 2018.

Il decreto ministeriale citato, oltre ad aver previsto alcune condizioni soggettive di esclusione dal pagamento "materiale" dell'IVA, connesse essenzialmente a criteri di affidabilità degli operatori, ha stabilito che, in taluni casi, l'estrazione dal deposito può essere effettuata senza il versamento dell'imposta, presentando un'idonea garanzia.

La misura in commento, inoltre, è stata oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate con la circolare 7 agosto 2019, n. 18/E.

In particolare, al fine di circoscrivere il perimetro applicativo della disciplina *de qua*, nel citato documento di prassi è stato precisato che:

- 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 dell'IVA;

- l'estensione del versamento diretto dell'IVA e in generale dell'intero impianto delle disposizioni in commento anche al caso di acquisto intracomunitario in regime di deposito IVA, di cui all'articolo 50-*bis* del decreto-legge 30 agosto 1993 n. 331, derogando alla disciplina tipica di tale istituto, è volto a contrastare fenomeni di frode;

- le cessioni aventi ad oggetto i beni specificamente attenzionati ai sensi della disciplina in esame intervenute durante la loro custodia nel deposito fiscale nonché le ipotesi di circolazione dei prodotti tra i depositi fiscali o tra deposito fiscale e deposito di un destinatario registrato avvengono in sospensione dell'IVA; tale previsione rappresenta una misura eccezionale, funzionale a tutelare la ratio antifrode che pervade l'intera novella normativa. In sintesi, il pagamento dell'IVA è legato all'immissione in consumo da deposito fiscale o all'estrazione da deposito di destinatario registrato; pertanto la cessione dei prodotti in argomento all'interno di un deposito o da un deposito fiscale ad un altro deposito fiscale, o verso un destinatario registrato esercente deposito commerciale, non deve essere assoggettata ad IVA.

Il legislatore è successivamente intervenuto sulla descritta disciplina con l'articolo 6 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157), ad opera del quale sono stati modificati i commi 940 e 941 e sono stati introdotti i commi 941-*bis*, 941-*ter* e 943-*bis*.

L'intervento mira, da un lato, a includere nell'impianto normativo della legge di bilancio 2018 una limitazione all'utilizzo nella filiera commerciale dei carburanti delle

dichiarazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, e, da ultimo modificato, dall'articolo 12-septies, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), c.d. lettere d'intento, e, dall'altro, a meglio ponderare i limiti e le deroghe stabiliti con il precedente intervento.

Con specifico riferimento al primo aspetto, ai fini del presente parere, rileva il nuovo comma 941-*bis* con cui è stato introdotto, a decorrere dal 27 ottobre 2019, il divieto di utilizzo della dichiarazione d'intento per le cessioni e le importazioni definitive dei prodotti indicati dal comma 937 (i.e., tra gli altri, benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione) con la sola eccezione stabilita dal successivo comma 941-*ter*.

La disposizione da ultimo menzionata, nel demandare a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il compito di stabilire ulteriori limitazioni all'utilizzo della dichiarazione d'intento, stabilisce che quest'ultimo "*è consentito limitatamente al caso in cui le imprese di cui all'articolo 24-ter del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, approvato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, acquistino, ai fini dello svolgimento della loro attività di trasporto, gasolio*", presso un deposito commerciale, da soggetti che non rivestano la qualifica di depositario autorizzato, di destinatario registrato ovvero da soggetti diversi da quelli per conto dei quali gestori di un deposito fiscale o destinatari registrati abbiano immesso in consumo o estratto il medesimo gasolio (c.d. "*traders*").

Come si legge nella relazione illustrativa dell'articolo 6 del decreto-legge n. 124 del 2019, tale eccezione al predetto divieto generale di utilizzo della dichiarazione d'intento attiene ad alcune cessioni aventi ad oggetto il c.d. gasolio commerciale di cui all'articolo 24-*ter* del decreto legislativo n. 504 del 1955 (di seguito, TUA) e cioè quello impiegato come carburante per lo svolgimento della propria attività dai soggetti,

in possesso dei requisiti elencati nella norma, esercenti talune tipologie di trasporto merci e persone.

Per tali imprese di trasporto, quindi, è eccezionalmente conservata la possibilità di effettuare acquisti di gasolio senza applicazione/versamento dell'IVA, mediante esibizione di dichiarazioni d'intento.

La deroga in questione è però limitata al solo caso in cui i predetti soggetti acquistino il gasolio, che utilizzeranno per lo svolgimento della loro attività, presso depositi commerciali, da soggetti diversi dai depositari autorizzati o dagli altri soggetti normativamente previsti.

Esaminato, quindi, il quadro normativo e di prassi sopra riportato, con riferimento alla tematica posta nell'istanza di interpello in esame - ovverosia se la società istante rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 24-*ter* del TUA e, quindi, possa continuare a utilizzare le dichiarazioni d'intento per l'acquisto di carburante per lo svolgimento dell'attività di trasporto di beni e persone nell'ambito del sedime aeroportuale in cui opera - si rappresenta che, ai fini di un corretto inquadramento della questione, è stato acquisito, per i profili di competenza, il parere della Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito, ADM).

Con nota prot. n. XXX del XXX, la Direzione Accise-Energie e Alcoli dell'ADM ha fornito, in sede di riscontro al quesito formulato dalla scrivente, alcune informazioni utili ai fini della perimetrazione dell'ambito delle imprese di cui al citato articolo 24-*ter* mutuandole dalla propria prassi interpretativa a proposito del riconoscimento del rimborso, sotto forma di credito d'imposta, dell'onere conseguente alla maggiore accisa applicata al gasolio commerciale (comma 4).

Per beneficiare dell'agevolazione disposta dal citato comma 4, gli esercenti attività di trasporto espressamente individuati dal comma 2 del medesimo articolo 24-*ter* del TUA sottoscrivono e presentano la prescritta dichiarazione trimestrale (resa ai sensi del d.P.R. n. 445 del 2000) con l'osservanza delle modalità stabilite dal regolamento emanato con d.P.R. n. 277 del 2000.

L'agevolazione si applica ai consumi di gasolio commerciale impiegato come carburante per rifornire mezzi, ad eccezione di quelli di categoria euro 2 o inferiore, che effettuano trasporto merci per conto terzi o in conto proprio aventi massa massima pari o superiore alle 7,5 tonnellate o adibiti al trasporto di persone sempreché esercitato da imprese rientranti, in quest'ultimo settore, nelle fattispecie enucleate dal suddetto articolo 24-*ter*, comma 2, lett. b), del TUA.

Il beneficio è accordato esclusivamente sui consumi di gasolio di cui sia comprovato il regolare acquisto tramite fattura e nel limite quantitativo di un litro di gasolio, consumato da ciascuno dei veicoli aventi titolo, per ogni chilometro percorso (importo massimo rimborsabile), come stabilito dall'articolo 8, comma 1, del decreto-legge n. 124 del 2019, che ha modificato il comma 4 dell'articolo 24-*ter* del TUA (cfr. in proposito la Direttiva n. 74668/RU del 12 marzo 2020 emanata dall'Agenzia delle Dogane).

Riguardo al trasporto merci, la lett. a) del comma 2 dell'articolo 24-*ter* subordina il riconoscimento del credito richiesto alla sussistenza di determinati requisiti elencati, per i fini che qui interessano, ai punti 1 e 2 della medesima lettera a) che fanno capo all'esercente l'attività:

iscrizione nell'Albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto terzi;
oppure

possesso della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscrizione nell'elenco appositamente istituito.

In mancanza, il soggetto istante non ha titolo alla presentazione della dichiarazione di rimborso e, conseguentemente, non ha accesso all'agevolazione ai sensi dell'articolo 24-*ter* del TUA.

Quanto, invece, all'attività di trasporto persone, il comma 2, lett. b) dell'articolo 24-*ter* stabilisce che hanno diritto al beneficio:

1. gli enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al Decreto Legislativo 19 novembre 1997, n. 422, ed alle relative leggi regionali di

attuazione;

2. le imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al Decreto Legislativo 21 novembre 2005, n. 285;

3. le imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al citato Decreto Legislativo 19 novembre 1997, n. 422;

4. le imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al Regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009.

In particolare, relativamente alle imprese private, trattasi in generale di soggetti già concessionari di servizi di trasporto persone ed ora esercenti in regime di affidamento, selezionati attraverso procedure concorsuali ed operanti in virtù di contratti di servizio pubblico che ne fissano itinerari, orari, frequenze e tariffe, ad accesso generalizzato.

Dalle considerazioni sopra esposte si desume che l'ambito di applicazione articolo 24-*ter* del TUA include solamente le imprese che, ai fini della fruizione dell'agevolazione in materia di accisa, integrano, sotto il profilo soggettivo, i requisiti di cui alle lett. a) e b) del comma 2 del medesimo articolo 24-*ter*, così come specificati dall'ADM nel riportato parere.

Sulla scorta di quanto precede, la scrivente ritiene che anche il riferimento operato nel comma 941-*ter* alle "imprese di cui all'articolo 24-*ter*" ai fini della specifica disciplina in commento debba essere inteso in senso conforme alle indicazioni contenute nel citato parere e che, pertanto, l'utilizzo della dichiarazione d'intento da parte dell'operatore economico possa spettare solo al ricorrere dei presupposti soggettivi nei termini dianzi precisati, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla disciplina *de qua*.

Avendo riguardo alla fattispecie rappresentata, sulla base del quadro normativo e di prassi rappresentato nonché delle considerazioni effettuate alla luce del parere sopra riportato, la società istante può avvalersi delle dichiarazioni d'intento per l'acquisto del

c.d. gasolio commerciale esclusivamente nel presupposto - non verificabile in questa sede - di essere in possesso, oltre che dei requisiti oggettivi, dei requisiti soggettivi suindicati necessari per poter beneficiare della deroga disposta dal comma 941-*ter*:

(firmato digitalmente)