

Risposta n. 506/2021

OGGETTO: Applicabilità del regime di non imponibilità di cui al comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017 alle cessioni, intervenute nei depositi fiscali, aventi ad oggetto gasolio (identificato dal codice doganale "27101943") utilizzato per le operazioni di bunkeraggio navale

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

QUESITO

La società istante, BETA si rifornisce di gasolio, contrassegnato dal codice di nomenclatura doganale n. "27101943", presso le principali compagnie petrolifere italiane. Il predetto combustibile, secondo quanto rappresentato dall'interpellante, sarà impiegato nelle operazioni di bunkeraggio navale e non sarà mai utilizzato per l'autotrazione.

In particolare, il gasolio (contraddistinto dal codice doganale "27101943") acquistato da BETA è estratto da un deposito fiscale e consegnato, tramite autobotte, in un altro deposito fiscale usato per lo stoccaggio dei prodotti energetici dalla medesima società istante.

La società BETA, essendo già titolare nel territorio nazionale di un deposito fiscale di prodotti energetici, è stata, infatti, autorizzata - con provvedimento rilasciato dall'Agenzia delle Dogane cui ha fatto seguito un atto di assenso del gestore del

deposito autorizzato - a custodire i combustibili acquistati presso il predetto deposito fiscale.

Ciò premesso, la società istante, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento IVA delle operazioni di acquisto di gasolio sopra illustrate, richiama il comma 939 dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, che ha previsto il regime di non imponibilità IVA per le cessioni di benzina e gasolio, usati come carburanti per motori, ed altri combustibili che intervengono durante la custodia nei depositi fiscali o nei depositi di un destinatario registrato.

Il predetto comma 939 dell'articolo 1 della legge n. 205 del 2017 individua una deroga al regime antifrode introdotto dal precedente comma 937, secondo cui le operazioni d'immissione al consumo da un deposito fiscale e/o di estrazione da un deposito di un destinatario registrato di carburanti per motori o altri prodotti carburanti, individuati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sono subordinate al versamento diretto dell'IVA con F24, senza possibilità di compensazione.

In attuazione della disciplina antifrode di cui al predetto comma 937, è stato emanato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 13 febbraio 2018, che all'articolo 2, stabilisce che "*le norme di cui all'articolo 1, commi da 937 a 941, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, si applicano alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (v.d. 27101245; v.d. 27101249; v.d. **27101943**; v.d. 27102011)*".

L'ambito di operatività del citato comma 937, come circoscritto dall'articolo 2 del decreto 13 febbraio 2018, a parere della società istante, è stato ulteriormente specificato con circolare n. 18/E del 7 agosto 2019.

Con il documento di prassi da ultimo richiamato è stato, infatti, precisato che la norma recata dall'articolo 2 del predetto decreto 13 febbraio 2018 "*delimita il campo di applicazione del regime in commento circoscrivendolo ai predetti carburanti per motori riservati all'impiego di autotrazione, con ciò escludendo quelli utilizzati per*

altre destinazioni particolari (quali i trasporti ferroviari, la navigazione marittima ed aerea) (...)".

Pertanto, a parere dell'istante, in base all'indirizzo interpretativo espresso con la circolare n. 18/E del 2019, le cessioni intervenute durante la custodia nei depositi fiscali, pur avendo ad oggetto un carburante ricompreso tra quelli individuati dal decreto ministeriale 13 febbraio 2018 (nel caso di specie, gasolio contraddistinto dal codice doganale "27101943"), non possono fruire del regime di non imponibilità IVA, prevista dal comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017, nell'ipotesi in cui il predetto combustibile sia impiegato per usi diversi dall'autotrazione (trasporti ferroviari, navigazione marittima ed aerea).

A tal riguardo, la società istante fa presente che il combustibile prodotto per l'utilizzo in ambito navale non può essere destinato all'autotrazione, mentre sarebbe possibile il contrario, ossia che il carburante per autotrazione, date le caratteristiche fisiche del prodotto, possa essere impiegato anche nel settore navale.

In altri termini, la società interpellante nutre dubbi sul fatto che alle cessioni, intervenute durante la custodia nei depositi fiscali, aventi ad oggetto gasolio destinato al bunkeraggio navale, contraddistinto dal codice doganale "27101943", non sia applicabile il regime di non imponibilità IVA di cui al comma 939 dell'articolo 1, della legge n. n. 205 del 2017.

Quanto sopra rappresentato, la società BETA chiede di sapere se l'operazione di estrazione da un deposito fiscale di carburante, contrassegnato dal codice di nomenclatura doganale n. "27101943", consegnato per lo stoccaggio in un altro deposito fiscale possa fruire del regime di non imponibilità, ai fini IVA, previsto dal comma 939 dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, indipendentemente dalla circostanza che il predetto combustibile venga utilizzato per le operazioni di bunkeraggio navale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante evidenzia, in via preliminare, che il comma 937 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017, fa riferimento "*alla benzina ed al gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori*" nonché "*agli altri prodotti carburanti o combustibili*" da individuare con decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze.

A parere della società interpellante, il decreto attuativo 13 febbraio 2018 del comma 937 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017, in luogo di esercitare il potere di estendere l'ambito applicativo della norma, l'ha limitato introducendo un requisito della norma primaria del tutto assente "*ossia la finalizzazione del prodotto ad essere utilizzato come carburante per motore ad uso autotrazione*".

Lo stesso decreto ha ulteriormente precisato l'ambito applicativo della norma facendo riferimento a voci doganali di prodotti, utilizzabili anche per usi diversi dall'autotrazione.

Secondo l'istante, il decreto ministeriale datato 13 febbraio 2018 è illegittimo sotto due profili:

1) in primo luogo, in quanto, esorbitando dalla delega, non si è limitato ad individuare "*altri prodotti e carburanti*", cui applicare il regime di cui ai commi 937 e seguenti dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017;

2) in secondo luogo, in quanto, il predetto decreto ha arbitrariamente limitato la fattispecie oggetto della norma primaria, introducendo un requisito, ossia la finalizzazione del prodotto ad essere utilizzato come carburante per uso autotrazione, in assenza di alcuna delega che consentisse una tale limitazione.

Sulla base di quanto sopra rappresentato, l'istante ritiene che nel caso di specie le cessioni di gasolio di cui trattasi, costituendo delle cessioni di carburante per motore che intervengono durante la custodia nei depositi fiscali, possano fruire del regime di non imponibilità IVA previsto dal comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017.

Alle stesse conclusioni si può giungere, a parere dell'istante, anche nell'ipotesi in

cui si ritenga che il decreto attuativo non abbia esorbitato i limiti della delega.

In altri termini, secondo l'interpellante occorre chiedersi se, ai fini dell'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui al comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017, sia sufficiente che il combustibile oggetto di cessione rientri tra quelli compresi nelle voci doganali individuati dal decreto ministeriale 13 febbraio 2018.

In sostanza, occorre indagare se, ai fini dell'operatività del comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017, sia necessario che la destinazione per motori per uso autotrazione costituisca un secondo ed ulteriore requisito, ovvero se in realtà la norma debba intendersi nel senso che detta destinazione è implicita per i combustibili identificati dal codice doganale indicato nell'articolo 2 del menzionato decreto ministeriale, a nulla rilevando l'accertamento circa la destinazione concreta del carburante.

La prima soluzione interpretativa non appare percorribile atteso che la destinazione effettiva del carburante può desumersi solo dalle cessioni del prodotto attuate dal cessionario a seguito dell'acquisto.

A tal proposito, la società istante evidenzia che né la norma primaria né il decreto attuativo, diversamente da altre previsioni normative (articolo 1, comma 710, della legge n. 178 del 2000) hanno previsto l'onere a carico del cessionario di dichiarare la destinazione del combustibile.

Sulla base della ricostruzione sopra operata, la società interpellante ritiene che le operazioni di estrazione da un deposito fiscale di carburante, identificato dal codice di nomenclatura doganale n. "27101943", immesso in un altro deposito fiscale e destinato al bunkeraggio navale possano fruire del regime di non imponibilità IVA previsto dall'articolo 1, comma 939, della legge n. 205 del 2017.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si fa presente, in via preliminare, che il quesito oggetto d'interpello attiene all'applicabilità o meno del regime di non imponibilità IVA, previsto dal comma 939 dell'articolo 1 della legge n. 205 del 2017, alle operazioni di estrazione da un deposito fiscale di carburante, identificato dal codice di nomenclatura doganale n. "27101943", che sarà trasportato e custodito in un altro deposito fiscale, utilizzato dalla società istante per lo stoccaggio dei combustibili.

I dubbi sollevati dall'interpellante circa il corretto trattamento, agli effetti dell'IVA, da riservare alle predette cessioni trovano fondamento nella circostanza che dette operazioni, intervenute durante la custodia nel deposito fiscale, hanno ad oggetto un combustibile riconducibile, in termini di nomenclatura combinata, ad uno di quelli identificati dal decreto 13 febbraio 2018, che sarà in seguito usato dalla società interpellante per le operazioni di bunkeraggio navale.

A tal riguardo, si fa presente che il comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017 dispone che *"sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni dei prodotti di cui al comma 937, che intervengano durante la loro custodia nei depositi di cui al medesimo comma 937"*.

Il comma 937 da ultimo citato, prevede che *"per la benzina o il gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per gli altri prodotti carburanti o combustibili da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, introdotti in un deposito fiscale o in un deposito di un destinatario registrato (...) l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato è subordinata al versamento dell'imposta sul valore aggiunto con modello F24 di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i cui riferimenti vanno indicati nel documento di accompagnamento di cui all'articolo 12, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995, senza possibilità di compensazione (...)"*.

Il richiamato comma 937, insieme ai successivi commi del medesimo articolo 1, ha modificato la disciplina applicabile ai fini dell'IVA per taluni prodotti energetici - in

altre parole, la benzina e il gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori nonché gli altri carburanti o combustibili da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze - introdotti in un deposito fiscale o in un deposito di un destinatario registrato di cui, rispettivamente, agli articoli 23 e 8 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo Unico Accise).

In data 13 febbraio 2018 è stato emanato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, attuativo del richiamato comma 937, che ha individuato i prodotti cui si applica la nuova disciplina finalizzata, come si evince nella relazione illustrativa al provvedimento, a contrastare condotte fraudolente riconducibili a crescenti flussi di prodotti energetici illecitamente immessi in consumo in Italia per finalità di autotrazione.

In particolare, l'articolo 2 del predetto decreto ministeriale ha stabilito che: "*le norme di cui all'articolo 1, commi da 937 a 941, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, si applicano alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (v.d. 27101245; v.d. 27101249; v.d. 27101943; v.d. 27102011)*".

Con la circolare n. 18/E del 7 agosto 2019 sono stati forniti chiarimenti in merito all'ambito di operatività della disciplina antifrode introdotta dai commi 937 e seguenti dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017 ed attuata dal decreto ministeriale 13 febbraio 2018. In particolare, è stato specificato che l'articolo 2 del decreto ministeriale 13 febbraio 2018 "*delimita il campo di applicazione del regime in commento circoscrivendolo ai predetti carburanti per motori riservati all'impiego di autotrazione, con ciò escludendo quelli utilizzati per altre destinazioni particolari (quali i trasporti ferroviari, la navigazione marittima ed aerea); ne restano altresì esclusi la benzina ed il gasolio utilizzati in impieghi agricoli che, in osservanza di specifica disciplina agevolativa prevista in materia di accisa, sono immessi in consumo ad aliquota ridotta e sottoposti a denaturazione.*". È stato, altresì, chiarito che "*l'individuazione dei suddetti prodotti rientra nella ratio della novella normativa,*

(...), di contrastare fenomeni di evasione e di frode dell'IVA realizzati in uno specifico settore merceologico."

Nel documento di prassi più volte citato è stato precisato anche che l'articolo 2 del decreto ministeriale 13 febbraio 2018, attuativo del comma 937 dell'articolo 1 della legge n. 205 del 2017, ha individuato i prodotti combustibili per motori cui si applica la disciplina antifrode di cui trattasi, facendo riferimento ai codici doganali ivi indicati; operando, incidentalmente un'esclusione dall'ambito di applicazione del richiamato comma 937, riferita ai carburanti destinati ai trasporti ferroviari, la navigazione marittima ed aerea, non già in ragione della mera finalizzazione (requisito non previsto dalla disciplina primaria) bensì in ragione della considerazione e nella misura in cui per le operazioni aventi ad oggetto i predetti combustibili potrebbe trovare applicazione, in via generale, un regime fiscale agevolato in termini di accise.

In conclusione, coerentemente con quanto chiarito nella circolare n. 18/E del 7 agosto 2019, si ritiene che il trasferimento da un deposito fiscale ad un altro deposito fiscale, in regime di accisa sospesa, di carburanti identificati con i codici doganali (*v.d. 27101245; v.d. 27101249; v.d. 27101943; v.d. 27102011*) regolarmente utilizzabili per motori autotrazione rientri sempre nell'ambito applicativo della disciplina di cui all'articolo 1, commi 937 e seguenti della legge n. 205 del 2017 e non sia soggetto ad imponibilità ai sensi del comma 939.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)