

Risposta n. 465/2023

OGGETTO: Depositi Fiscali e regime IVA per benzina, gasolio e altri prodotti carburanti o combustibili – Ambito applicativo dell'articolo 1, comma 939, della legge n. 205 del 2017.

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

QUESITO

La società Gamma (di seguito la "Società Istante" o la "Società") è una società stabilita in uno stato estero che opera nel settore della distribuzione all'ingrosso di carburanti solidi, liquidi e gassosi e prodotti derivati.

La Società Istante riferisce di non avere una stabile organizzazione nel territorio dello Stato italiano, ma di aver nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del DPR n. 633/1972; la partita IVA italiana è inclusa nell'archivio VIES.

Ai fini della presente istanza, la Società fa presente che intende acquistare e vendere benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso

autotrazione (di seguito anche "Prodotto"), realizzando cessioni a catena a quattro parti con i seguenti soggetti:

- i) Alfa, una raffineria europea stabilita in uno Stato Membro diverso dell'Italia;
- ii) Beta, una società estera che opera nel settore della distribuzione all'ingrosso di carburanti solidi, liquidi e gassosi e prodotti derivati, registrata ai fini IVA in Italia con partita IVA inclusa nell'archivio VIES;
- iii) Delta, una società stabilita in uno stato europeo che opera nel settore della distribuzione all'ingrosso di carburanti solidi, liquidi e gassosi e prodotti derivati, registrata ai fini IVA in Italia con partita IVA inclusa nell'archivio VIES (in alternativa, Delta può anche essere un soggetto passivo stabilito in Italia, come nello Scenario 2 descritto nel seguito).

In particolare, la Società rappresenta i seguenti due differenti scenari che possono verificarsi nell'ambito della sua attività.

Scenario 1)

Alfa venderà a Beta il Prodotto con resa EXW/FCA. Beta cederà il medesimo Prodotto a Gamma con resa CIF e trasferimento dei rischi sul Prodotto in Italia. Gamma cederà il medesimo Prodotto a Delta.

Il Prodotto verrà spedito direttamente da Alfa a Delta, con Beta che ne curerà il trasporto. In particolare, i beni verranno messi in regime di sospensione d'accisa in un deposito fiscale europeo nello Stato Membro di spedizione e verranno trasferiti in un deposito fiscale in Italia. Il deposito fiscale italiano sarà gestito da un soggetto terzo indipendente con cui Delta concluderà un contratto di deposito.

Il Prodotto di proprietà di Delta rimarrà in regime di sospensione d'accisa all'interno del deposito fiscale italiano.

Sulla base dei sopra menzionati termini di resa, Beta sarà il soggetto passivo che si occupa di organizzare il trasporto dallo Stato Membro di partenza all'Italia e che assume i rischi sui beni mentre gli stessi sono trasferiti dallo Stato Membro di partenza all'Italia e, pertanto, agirà in qualità di "operatore intermedio" nella cessione a catena ai sensi dell'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE, implementato in Italia dall'articolo 41-ter D.L. n. 331/1993.

Considerato che Beta comunicherà il proprio numero di partita IVA italiano ad Alfa, la prima cessione tra Alfa e Beta sarà la cessione con movimento (in particolare, la stessa deve essere considerata una cessione intracomunitaria nello Stato Membro di partenza da parte di Alfa ed un acquisto intracomunitario in Italia da parte di Beta), mentre le cessioni successive saranno delle cessioni domestiche in Italia.

A tal riguardo, Gamma effettuerà un acquisto domestico rilevante ai fini IVA in Italia da Beta, seguito da una cessione domestica rilevante ai fini IVA in Italia a Delta.

Scenario 2)

Gamma effettuerà il medesimo flusso di transazioni descritto nello Scenario 1), invertendo la propria posizione con Beta nella catena.

In particolare, Alfa venderà a Gamma il Prodotto con resa EXW/FCA; Gamma cederà il medesimo Prodotto a Beta con resa CIF e trasferimento dei rischi sul Prodotto in Italia; Beta cederà il medesimo Prodotto a Delta.

Il Prodotto verrà spedito direttamente da Alfa a Delta, con Gamma che ne curerà il trasporto. In particolare, i beni verranno messi in regime di sospensione d'accisa in

un deposito fiscale europeo nello Stato Membro di spedizione e verranno trasferiti in un deposito fiscale in Italia. Il deposito fiscale italiano sarà gestito da un soggetto terzo indipendente con cui Delta concluderà un contratto di deposito.

Il Prodotto di proprietà di Delta rimarrà in regime di sospensione d'accisa all'interno del deposito fiscale italiano.

Sulla base dei sopra menzionati termini di resa, Gamma sarà il soggetto passivo che si occupa di organizzare il trasporto dallo Stato Membro di partenza all'Italia e che assume i rischi sui beni mentre gli stessi sono trasferiti dallo Stato Membro di partenza all'Italia e, pertanto, agirà in qualità di "operatore intermedio" nella cessione a catena ai sensi dell'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE, implementato in Italia dall'articolo 41-ter D.L. n. 331/1993.

Considerato che Gamma comunicherà il proprio numero di partita IVA italiano ad Alfa, la prima cessione tra Alfa e Gamma sarà la cessione con movimento (in particolare, la stessa deve essere considerata una cessione intracomunitaria nello Stato Membro di partenza da parte di Alfa ed un acquisto intracomunitario in Italia da parte di Gamma), mentre le cessioni successive saranno delle cessioni domestiche in Italia.

A tal riguardo, Gamma effettuerà un acquisto intracomunitario rilevante ai fini IVA in Italia da Alfa, seguito da una cessione domestica rilevante ai fini IVA in Italia a Beta.

Con documentazione integrativa, la Società ha fornito ulteriori elementi conoscitivi per una più approfondita disamina della fattispecie.

In particolare, nella documentazione integrativa pervenuta, la Società Istante ha chiarito che nella fattispecie rappresentata la stessa *"non è mai l'ultimo soggetto*

nelle cessioni a catena e che non immetterà mai i beni in consumo, per gli acquisti e le cessioni dalla stessa effettuati nell'ambito di entrambi gli scenari rappresentati nell'istanza dovrebbero trovare applicazione solo le disposizioni previste dall'articolo 1, comma 939 della legge 27 dicembre 2017, n. 205".

La Società ha precisato altresì che "nel caso in cui l'acquisto e/o la vendita che saranno effettuati da Gamma fossero soggetti a IVA, il pagamento dell'IVA non sarebbe allineato al pagamento delle accise (che è dovuto solo all'atto dell'immissione in consumo del Prodotto). Inoltre, a causa del reverse charge sugli acquisti intracomunitari, l'applicazione dell'IVA sulla successiva vendita potrebbe potenzialmente consentire al contribuente di commettere una frode".

La Società Istante, inoltre, precisa di non rientrare nei casi di esonero prospettati dall'articolo 1, commi 940 e 941 della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Posto quanto sopra, la Società Istante chiede se gli acquisti e le cessioni che la stessa intende effettuare negli scenari 1) e 2) sopra descritti siano non soggetti ad IVA ai sensi dell'articolo 1, commi da 937 a 941, Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, a prescindere:

(i) "dal fatto che le cessioni che verranno effettuate coinvolgeranno più di due parti;

(ii) dal fatto che i depositi fiscali coinvolti saranno stabiliti in Stati Membri differenti;

(iii) dalla possibile qualificazione o meno di Delta come un "operatore affidabile" e da dove/come i beni verranno immessi in consumo".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società Istante ritiene che agli acquisti e alle vendite che Gamma intende effettuare, come descritto negli scenari 1) e 2), dovrebbe applicarsi il regime speciale IVA previsto dall'art. 1, commi da 937 a 941, della Legge n. 205 del 17 dicembre 2017.

In altre parole, Gamma effettuerà:

- nello **scenario 1**, un acquisto domestico in Italia non soggetto ad IVA da Beta, seguito da una cessione domestica in Italia non soggetta ad IVA a Delta, ai sensi dell'articolo 1, commi da 937 a 941, Legge n. 205 del 27 dicembre 2017;

- nello **scenario 2**, un acquisto intracomunitario non soggetto ad IVA da Alfa, seguito da una cessione domestica in Italia non soggetta ad IVA a Beta, ai sensi dell'art. 1, commi da 937 a 941, Legge n. 205 del 27 dicembre 2017.

In proposito, la Società Istante richiama la circolare n. 18/E del 7 agosto 2019, in cui è stato chiarito che la disciplina dell'articolo 1, commi da 937 a 941, della Legge n. 205 del 27 dicembre 2017 si applica anche in caso di circolazione di prodotti tra depositi fiscali.

In particolare, la Società istante ritiene che la non assoggettabilità ad IVA di cui al citato comma 939 si applichi anche se: (i) vengono effettuate cessioni a catena tra più di due parti; (ii) il Prodotto è introdotto in Italia in regime di sospensione d'accisa con trasferimento a partire da un deposito localizzato in uno Stato Membro diverso dall'Italia.

In caso contrario, secondo l'Istante l'obiettivo antifrode del regime speciale IVA in questione sarebbe significativamente compromesso, così come la *ratio legis* di allineare essenzialmente il pagamento dell'IVA al pagamento dell'accisa. Infatti, nel caso in cui

l'acquisto e/o la vendita che saranno effettuati da Gamma fossero soggetti a IVA, il pagamento dell'IVA non sarebbe allineato al pagamento delle accise.

Infine, considerando che la Società Istante non è l'ultimo soggetto nella cessione a catena e che non immetterà i beni in consumo, l'effettiva qualificazione di Delta (ultimo operatore della catena) come "operatore affidabile" o meno e dove/come i beni saranno immessi al consumo non dovrebbero essere elementi in grado di incidere sul trattamento IVA degli acquisti e delle vendite che Gamma intende effettuare.

A sostegno di quanto sopra, l'Istante richiama i chiarimenti forniti con la circolare n.18 del 7 agosto 2019 e con le risposte n. 376 del 17 settembre 2020 e n. 729 del 19 ottobre 2021.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il parere reso alla presente istanza di interpello - con la quale l'Istante chiede chiarimenti in ordine all'applicabilità della disciplina di cui all'articolo 1, commi da 937 a 941, della Legge n. 205 del 27 dicembre 2017 con particolare riferimento alla previsione del comma 939 - è reso in termini di principio e sulla base degli elementi rappresentati dalla Società, qui assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e completezza, la cui verifica implica, di per sé, accertamenti fattuali non esperibili in sede di interpello, rispetto ai quali rimane impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La presente risposta, inoltre, esula da ogni valutazione inerente l'integrazione, nella fattispecie in esame, della disciplina delle cessioni a catena, ai sensi dell'articolo 36-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, implementata in Italia dall'articolo 41-*ter*D.L. n.

331/1993 - disciplina rispetto alla quale non è stato posto alcun specifico quesito dall'Istante - restando, dunque, integro al riguardo il potere di controllo e di eventuale riqualificazione fiscale dell'operazione nelle competenti sedi.

Tanto premesso, si ricorda che 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.

In proposito, il comma 937 dell'articolo 1 della legge n. 205 del 2017 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 versamento è effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore dei predetti depositi procede ad immettere in consumo o ad*

estrarre i prodotti di cui al presente comma. La base imponibile, che include l'ammontare dell'accisa, è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione di introduzione ovvero dal corrispettivo o valore relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito; la base imponibile in ogni caso è 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. Non concorre alla formazione della base imponibile l'eventuale importo sul quale è stata versata l'imposta sul valore aggiunto in dogana all'atto dell'importazione".

La disciplina in commento prevede, in sintesi, che:

1. l'immissione in consumo o l'estrazione dai depositi in commento è subordinata al versamento dell'IVA con modello F24, senza possibilità di compensazione;
2. il versamento deve essere effettuato dal soggetto per conto del quale il gestore del deposito procede a immettere in consumo o estrarre i prodotti;
3. 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.

Tanto premesso, con l'istanza in oggetto il contribuente formula il proprio quesito con particolare riferimento alla disciplina del comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205 del 2017, il quale 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" chiedendo in particolare se detta previsione trovi applicazione anche in relazione agli scenari genericamente descritti, e a prescindere: (i) *"dal fatto che le cessioni che verranno effettuate coinvolgeranno più di due parti;* (ii) *dal fatto che i depositi fiscali coinvolti saranno stabiliti in Stati Membri differenti;* (iii) *dalla possibile qualificazione o meno di Delta come un "operatore affidabile" e da dove/come i beni verranno immessi in consumo"*.

Sul punto, la circolare n. 18 del 2019, che ha fornito chiarimenti in ordine all'applicazione della disciplina *de qua*, ha precisato che *"Il comma 939 prevede siano effettuate senza pagamento dell'imposta le cessioni dei prodotti intervenute durante la loro custodia nei depositi. Coerentemente con quanto indicato nel comma 937, nella parte in cui lega il versamento dell'IVA all'immissione in consumo o all'estrazione, e per non indebolire la portata antifrode delle norme in commento, il regime di sospensione si ritiene applicabile anche nelle ipotesi di circolazione dei prodotti di cui al comma 937 tra depositi fiscali o tra deposito fiscale e deposito di un destinatario registrato.*

In sintesi, ai sensi del comma 937, 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 di cui al medesimo comma 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".

La circolare, i cui principi sono stati riconfermati nelle risposte n. 376 del 17 settembre 2020 e n. 506 del 19 ottobre 2021, ha evidenziato che la sospensione dell'IVA per le cessioni di beni effettuate nel deposito fiscale rappresenta, quindi, una misura

eccezionale del regime IVA in commento, funzionale a tutelare la *ratio* antifrode cui si ispira l'intera disciplina.

Per quanto concerne i beni custoditi nel deposito fiscale, la *ratio legis* è quella di allineare sostanzialmente l'esigibilità dell'IVA a quella dell'accisa. Per quanto concerne, invece, i beni introdotti nel deposito del destinatario registrato, la norma intende allineare l'esigibilità IVA a quella dell'effettiva estrazione del prodotto da detto deposito.

Tanto premesso in termini generali, con riferimento ai dubbi sollevati dall'interpellante, va osservato che, coerentemente con quanto chiarito nella circolare n. 18/E del 7 agosto 2019, il trasferimento di carburanti per motori autotrazione (v.d. 27101245; v.d. 27101249; v.d. 27101943; v.d. 27102011) da un deposito fiscale ad un altro deposito fiscale, in regime di accisa sospesa, rientra sempre nel regime previsto dall'art. 1, comma 939, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 che prevede la sospensione nell'applicazione dell'IVA.

Pertanto, come peraltro ribadito nella circolare n. 18/E del 7 agosto 2019 *"la cessione dei prodotti 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"*.

Tanto premesso, con riferimento al quesito posto, si concorda con la soluzione interpretativa proposta dall'interpellante, secondo cui la disciplina dell'art. 1, comma 939 in esame, appurata la rilevanza territoriale dell'operazione, prescinde dalla circostanza che le cessioni in esame possano coinvolgere più di due parti, nonché dal fatto che, nell'ambito dell'operazione di cessione di carburanti, uno dei depositi fiscali coinvolto sia localizzato in uno Stato Membro differente.

Nell'ambito della disciplina in esame (*i.e.* legge 27 dicembre 2017, n. 205) sono previste, altresì, delle deroghe o esclusioni in presenza delle quali non trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi 937 e 938 della medesima legge, 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, in base al comma 940 "*Le disposizioni di cui ai commi 937 e 938 si applicano, per i prodotti introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario, anche qualora il deposito fiscale, previsto dall'articolo 23 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sia utilizzato come deposito IVA ai sensi dell'articolo 50-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, salvo il caso in cui l'immissione in consumo dal medesimo deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto che integri i criteri di affidabilità stabiliti con il decreto di cui al comma 942 e che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il medesimo decreto, il quale prevede altresì l'attestazione da fornire al gestore del deposito, in alternativa alla ricevuta prevista al comma 938, al fine di operare l'immissione in consumo dei prodotti. La garanzia di cui al primo periodo e' trasmessa, a cura del soggetto che presta la garanzia, per via telematica all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. I gestori dei depositi hanno facoltà di accedere alle informazioni indicate nella garanzia mediante i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.*" In base al successivo comma 941 "*Le disposizioni dei commi 937 e 938 non si applicano ai prodotti di cui al comma 937 di proprietà del gestore del deposito, di capacità non inferiore a 3000 metri cubi, dal quale sono immessi in consumo o estratti; le medesime*

disposizioni non si applicano ai prodotti di cui al comma 937 immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacita' non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e che integri i criteri di affidabilita' stabiliti con il decreto di cui al comma 942 nonche' ai prodotti, di cui al medesimo comma 937, immessi in consumo da un deposito fiscale avente capacita' non inferiore ai predetti valori per conto di un soggetto che presti idonea garanzia conle modalita' e i termini stabiliti con il medesimo decreto di cui al comma 942. Il predetto limite di capacita' di 3000 metri cubi puo' essere rideterminato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze."

Ai fini di quanto richiesto, si fa presente in proposito, che le suddette deroghe e i requisiti soggettivi e dimensionali ivi previsti, in assenza di alcun rinvio normativo, non riguardano l'ambito applicativo del comma 939 in esame, riguardante, come sopra ampiamente chiarito, le cessioni di beni effettuate nel deposito fiscale, ovvero il trasferimento di carburante da un deposito fiscale ad un altro deposito fiscale o tra deposito fiscale e deposito di un destinatario registrato.

**IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)**