

L'applicabilità dell'art. 1, comma 939, l. n. 205/2017 alle operazioni di circolazione tra depositi fiscali di carburante destinato al bunkeraggio navale

Carolina Lombardozi

Nella [risposta ad interpello n. 506 dello scorso 23 luglio](#), l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema del regime IVA applicabile al trasferimento da un deposito fiscale a un altro, in regime di accisa sospesa, di carburanti, chiarendo che la cessione di quei carburanti identificati con determinati codici di nomenclatura doganali, regolarmente utilizzabili per autotrazione, rientra sempre nel regime di non imponibilità previsto dal comma dell'art. 1, comma 939 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio per il 2018). E ciò a prescindere dalla circostanza che detti carburanti siano utilizzati per usi diversi dall'autotrazione.

Il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate prende le mosse dall'interpello presentato da una società operante nel commercio di carburanti che, in particolare, cedeva gasolio contraddistinto dal codice doganale "27101943", destinandolo ad operazioni di bunkeraggio navale. Il carburante veniva invero estratto da un deposito fiscale e consegnato, tramite autobotte, in un altro deposito fiscale usato dalla stessa istante per lo stoccaggio dei prodotti energetici.

Nell'interrogarsi sul regime IVA applicabile a detta operazione, la società istante osserva che, secondo il comma 939 dell'articolo 1, della legge n. 205/2017, vanno considerate non imponibili ai fini IVA le cessioni di benzina e gasolio usati come carburanti per motori che intervengono durante la custodia nei depositi fiscali o nei depositi di un destinatario registrato [\[1\]](#). Più precisamente, la non imponibilità viene riservata alle cessioni interne al deposito fiscale di tutti i prodotti di cui al precedente comma 937 che detta un peculiare regime antifrode secondo cui, a differenza di quanto previsto nel comma 939, 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 sono subordinate al versamento diretto dell'IVA. Più nello specifico, il regime in analisi viene riservato a *"benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori"*, nonché agli *"altri prodotti carburanti o combustibili da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze"*.

Il decreto ministeriale cui rinvia il citato comma 937 è stato emanato il 13 febbraio 2018; detto decreto ha stabilito, all'articolo 2, 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)"*, delineando così in maniera puntuale i prodotti a

cui si applica la disciplina di pagamento immediato dell'IVA.

Con la [circolare n. 18/E del 7 agosto 2019](#), poi, è stato precisato che il trascritto art. 2 del 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); 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” e 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”.

Ebbene, partendo da tali premesse, la società istante si pone il dubbio che, stando alla circolare n. 18/E del 2019, ai fini dell'individuazione del regime IVA applicabile, assuma rilevanza la destinazione finale del prodotto ceduto. Essa, pertanto, chiede all'Agenzia delle Entrate se l'operazione di estrazione da un deposito fiscale di carburante

1. contrassegnato da un codice di nomenclatura ricompreso tra quelli per cui, ai sensi del decreto del 13 febbraio 2018, opera il regime di non imponibilità;
 2. consegnato per lo stoccaggio in un altro deposito fiscale;
- destinato ad operazioni di bunkeraggio navale,

possa fruire del regime di non imponibilità, ai fini IVA, previsto dal citato comma 939 dell'articolo 1, della l. n. 205/2017, anche indipendentemente dalla circostanza che il predetto combustibile sia destinato all'autotrazione.

Con la risposta in commento l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che

“il trasferimento da un deposito fiscale ad un altro deposito fiscale, in regime di accisa sospesa, di carburanti identificati con i codici doganali (27101245; 27101249; 27101943; 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".

La ragione della disapplicazione dell'imposta è, ad avviso dell'A.F., rinvenibile proprio nella circolare n. 18/E del 7 agosto 2019, ove si spiega 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 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".

Per tale ragione, ai fini della definizione del trattamento IVA applicabile, non assume alcun rilievo la destinazione del prodotto ad usi diversi dall'autotrazione: la delimitazione del campo applicativo dei commi 937-939 non dipende dall'utilizzo dei prodotti, ma dalle loro caratteristiche oggettive, individuate dal DM 13 febbraio 2018 mediante il riferimento a specifici codici doganali di nomenclatura; così è possibile rispettare la *ratio* della disciplina in esame che è quella di prevenire le frodi nello specifico settore merceologico dei carburanti per autotrazione.

Inoltre, la volontà di tener fuori dalla disciplina antifrode prevista dalla legge di bilancio per il 2018 i carburanti ontologicamente utilizzabili per impieghi diversi dall'autotrazione risponde anche alla finalità di garantire un allineamento tra il regime IVA e quello accise (generalmente agevolato). Detta finalità del resto è anche alla base della deroga al pagamento immediato dell'IVA prevista dal comma 939 per gli stessi carburanti per autotrazione. Ed infatti, la stessa legge di bilancio per il 2018 ha previsto una deroga al predetto pagamento immediato per le operazioni effettuate all'interno dei depositi fiscali o tra depositi fiscali diversi allo scopo di evitare le difficoltà operative derivanti dal disallineamento tra il regime IVA e il regime accise: per queste operazioni la necessità di allineare l'esigibilità dell'IVA a quella dell'accisa ha portato il legislatore a prevedere la

sospensione dell'IVA stessa. In proposito, nella Relazione illustrativa alla legge di bilancio si precisa che:

“tale disposizione (i.e. il comma 939) rappresenta un'eccezione necessaria, al fine di non vanificare l'effetto anti frode che si vuole ottenere attraverso il versamento diretto dell'imposta una volta estratto il bene”.

Come ulteriormente specificato nella circolare n. 18/E del 2019,

“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”.

Così ricostruita la *ratio* del regime di sospensione dell'IVA introdotta dall'art. 1, comma 939 della legge di bilancio per il 2018, appare evidente che il riferimento contenuto nella circolare ai prodotti destinati all'autotrazione non viene operato allo scopo di introdurre un ulteriore requisito applicativo della disciplina in commento.

Ne deriva che l'opinione dell'Agenzia delle Entrate – in conformità alla *ratio* e alla lettera della norma che nulla prevede sulla destinazione finale del prodotto energetico – consente di includere nello spettro applicativo del regime di non imponibilità IVA tutte quelle cessioni di carburanti astrattamente destinati all'impiego per autotrazione, ancorché concretamente finalizzati ad altri usi, senza porre in capo al contribuente anche l'onere di provare l'effettiva destinazione del bene.

Va da sé che in un quadro normativo già alquanto complesso ed articolato quale quello del trasferimento di carburanti [2], merita di essere salutata con favore la posizione dell'Agenzia delle Entrate che evita di porre in capo al contribuente ulteriori adempimenti volti a legittimare l'applicazione di un determinato regime IVA.

[1] La norma citata dispone testualmente 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”*.

[2] Cfr. B. Santacroce - E. Sbandi, *Misure di contrasto e prevenzione delle frodi in materia di accisa e IVA sui carburanti* in *il Fisco*, 45/2019, p. 4339.