

Il regime IVA speciale relativo all'estrazione di carburanti dai depositi fiscali e applicabilità alle cessioni a catena

Antonello Lops

1. Con la [risposta del 21 novembre 2023, n. 465](#), l'Agenzia delle Entrate fornisce la propria interpretazione sull'applicabilità del regime IVA speciale di cui all'art. 1, commi 937 e ss., della l. n. 205/2017 ("**Legge di Bilancio 2018**") in un caso di cessioni a catena ex 41-ter del d.l. n. 331/1993.

2. Il caso è rappresentato come segue. Gamma, istante, è una società estera, priva di stabile organizzazione in Italia, che si occupa di distribuzione all'ingrosso di carburanti e che, nello svolgimento di tale attività, ha nominato un rappresentante fiscale in Italia ex 17, comma 3, del d.P.R. n. 633/1972. La partita iva di Gamma è inclusa nell'archivio VIES.

Gamma intende acquistare e vendere carburanti destinati all'autotrazione ("**Prodotto**") attraverso cessioni a catena a quattro parti che coinvolgono ulteriori tre soggetti:

- Alfa è una raffineria stabilita in uno Stato Membro diverso dall'Italia;
- Beta è una società estera, registrata ai fini IVA in Italia con partita iva iscritta nell'archivio VIES, che svolge la medesima attività di Gamma;
- per quanto riguarda Delta, vengono rappresentati due scenari: nel primo essa è una società estera, registrata ai fini IVA in Italia con partita iva iscritta nell'archivio VIES, mentre nel secondo è una società stabilita in Italia. In entrambi gli scenari, essa svolge la medesima attività di Gamma.

È opportuno quindi sintetizzare i due scenari ipotizzati dall'istante.

Scenario 1

- Alfa vende il Prodotto a Beta con resa EXW/FCA;
- Beta vende il Prodotto a Gamma con resa CIF e trasferimento dei rischi sul Prodotto in Italia;
- Gamma vende il Prodotto a Delta.

In questo scenario il Prodotto viene spedito da Alfa a Delta e Beta ne cura il trasporto. Nello specifico, il Prodotto viene dapprima immesso in regime di sospensione d'accisa in un deposito fiscale UE nel paese di spedizione per poi essere nuovamente trasferito in un

deposito fiscale italiano gestito da un terzo soggetto che sottoscrive un contratto di deposito con Delta.

Il Prodotto, di proprietà di Delta, rimane in regime di sospensione d'accisa nel deposito fiscale italiano.

Scenario 2

- Alfa vende il Prodotto a Gamma con resa EXW/FCA;
- Gamma vende il Prodotto a Beta con resa CIF e trasferimento dei rischi sul Prodotto in Italia;
- Beta vende il prodotto a Delta.

In questo scenario il Prodotto viene spedito da Alfa a Delta e Gamma ne cura il trasporto. Nello specifico, il Prodotto viene dapprima immesso in regime di sospensione d'accisa in un deposito fiscale UE nel paese di spedizione per poi essere nuovamente trasferito in un deposito fiscale italiano gestito da un terzo soggetto che sottoscrive un contratto di deposito con Delta.

Il Prodotto, di proprietà di Delta, rimane in regime di sospensione d'accisa nel deposito fiscale italiano.

Gamma chiede all'Agenzia se il regime speciale può essere applicato alle proprie operazioni di acquisto e di vendita nel caso, come quello di specie, in cui esse sono effettuate nel contesto delle cessioni a catena rappresentate nei due scenari.

3. Per comprendere la posizione dell'Agenzia è opportuno esporre in sintesi il contenuto delle disposizioni di cui all'art. 1, commi 937 e ss., della Legge di Bilancio 2018 che disciplinano il regime speciale IVA di cui si tratta.

In forza di tale regime, l'immissione in consumo da un deposito fiscale e l'estrazione da un deposito di destinatario registrato^[1] di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili individuati con d.m. MEF 13 febbraio 2018 sono subordinate al versamento dell'IVA, senza possibilità di compensazione. Il versamento deve essere eseguito dal soggetto per conto del quale il gestore del deposito immette in consumo o estrae i prodotti. Ancora, la base imponibile sui cui applicare l'IVA è costituita dalla somma (I) del corrispettivo o del valore dell'ultima operazione precedente all'introduzione ovvero del corrispettivo o del valore

dell'ultima cessione avvenuta durante la custodia nel deposito, (II) del corrispettivo delle prestazioni di servizi eseguite sul prodotto (compreso il servizio di deposito) durante la giacenza nel deposito, se territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia e (III) dell'ammontare dell'accisa dovuta al momento dell'immissione in consumo o dell'estrazione.

Per quanto di interesse nel caso di specie, le disposizioni in commento prevedono altresì che:

- l'IVA non si applica alle cessioni dei prodotti effettuate durante la loro giacenza nei depositi (comma 939);
- il regime speciale si applica anche se i beni sono introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario con immissione in un deposito fiscale utilizzato come deposito IVA di cui all'art. 50-bis del d.l. n. 331/1993 (comma 940);
- l'IVA è applicata con modalità ordinarie al ricorrere di requisiti oggettivi o soggettivi^[2] (commi 940 e 941).

4. Come si legge nei lavori preparatori e nella relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2018, ed è stato poi confermato dall'Agenzia delle Entrate con [circolare n. 18/E/2019](#), par. 2.2, tale impianto normativo è finalizzato al contrasto dell'evasione IVA perpetrata in occasione dell'introduzione nel mercato nazionale di carburanti acquistati in ambito unionale e stoccati in depositi fiscalmente riconosciuti. Inoltre, dal momento che l'IVA è una componente del prezzo finale, le disposizioni in commento mirano a tutelare il mercato interno che verrebbe altrimenti danneggiato dallo sfruttamento del vantaggio competitivo degli operatori che evadono l'IVA consentendo loro di applicare a valle prezzi più bassi.

Sulla base di tali *rationes*, il legislatore ha deciso pertanto di allineare sostanzialmente l'esigibilità dell'IVA a quella dell'accisa, per quanto riguarda i beni custoditi nei depositi fiscali, e a quella dell'effettiva estrazione, per quanto riguarda i beni introdotti nel deposito del destinatario registrato (così la circolare n. 18/E/2019, par. 2.2).

La relazione illustrativa si è altresì soffermata sulla specifica *ratio* che informa la disapplicazione dell'IVA, ai sensi del comma 939, alle cessioni dei prodotti effettuate durante la loro giacenza nei depositi:

“benché non sia connaturale ad un deposito fiscale solo accise (in cui l'IVA dovrebbe applicarsi a tutti i passaggi o lavorazioni che avvengono all'interno), 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”.

5. Tale ultima disposizione è stata oggetto di interpretazione in precedenti documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, nella circolare n. 18/E/2019[3], par. 2.2, l'Agenzia ha sostenuto la necessità di interpretare il comma 939 in coerenza con l'intero impianto del regime speciale in commento. In altri termini, se la finalità del regime speciale è quella di legare il versamento dell'IVA all'immissione in consumo o all'estrazione, allora il comma 939 vale, *alias* l'IVA non va applicata, in qualsiasi ipotesi di circolazione interna ai depositi fiscali o ai depositi del destinatario registrato[4].

6. Nella [risposta 465](#)[5] in commento l'Agenzia, richiamando il contenuto dei lavori preparatori e della relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2018 e coerentemente con le proprie precedenti interpretazioni, ha ritenuto che la presenza di una catena di cessioni e quindi di una pluralità di soggetti, come la presenza di un deposito fiscale localizzato in uno Stato Membro diverso dall'Italia, non abbiano alcun rilievo ai fini del comma 939 il quale rimane applicabile[6] fintanto che i Prodotti vengono ceduti, come nel caso esaminato, all'interno dei depositi fiscali senza quindi che si sia verificata alcuna immissione al consumo.

[1] Si tratta dei depositi di cui agli articoli 8 e 23 del d.lgs. n. 504/1995 (Testo Unico Accise).

[2] In particolare, per quanto riguarda il caso di introduzione a seguito di acquisto intracomunitario in un deposito fiscale usato come deposito IVA, il regime in parola non si applica se l'immissione in consumo è effettuata per conto di un soggetto dotato dei requisiti di affidabilità stabiliti con d.m. MEF 13 febbraio 2018 o che presti idonea garanzia secondo quanto stabilito dal medesimo d.m. (comma 940). Ancora, e più in generale, il regime speciale non si applica quando le operazioni vengono effettuate (comma 941):

1) da un deposito fiscale o da un deposito di un destinatario registrato su prodotti di proprietà dell'esercente;

2) da un deposito fiscale per conto di un soggetto esercente altro deposito fiscale avente capacità di stoccaggio non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del Testo Unico Accise e che integri requisiti di affidabilità determinati con il d.m. MEF 13 febbraio 2018;

3) da un deposito fiscale avente capacità di stoccaggio non inferiore ai valori stabiliti dall'articolo 23, comma 3, del Testo Unico Accise ed immessi in consumo per conto di un soggetto che presti idonea garanzia, anch'essa determinata negli importi e nelle modalità con il d.m. MEF 13 febbraio 2018.

[3] Sulla stessa linea sempre l'Agenzia delle Entrate nelle risposte nn. [376/2020](#), [506/2021](#) e [729/2021](#).

[4] Secondo l'Agenzia si tratta dei casi di (I) cessione all'interno di un medesimo deposito, che sia fiscale o di un destinatario registrato, (II) cessione tra depositi fiscali e (III) cessione da deposito fiscale a destinatario registrato esercente deposito commerciale.

[5] L'Agenzia non si sofferma sulla disciplina delle cessioni a catena di cui all'art. 41-ter del d.l. 331/1993 non essendo essa oggetto del quesito.

[6] Come sottolineato dall'Agenzia, tale conclusione si basa sul presupposto più generale che le operazioni di cui al comma 939 siano territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia. In caso contrario infatti l'intero regime speciale in commento non sarebbe applicabile.