



Guida Pratica:

I DEPOSITI IVA



Premessa

L'enorme sviluppo degli scambi internazionali e la diffusione su scala sempre più ampia dei processi di delocalizzazione produttiva, hanno fatto sorgere per le imprese la necessità sempre più pressante di disporre di idonee infrastrutture atte a consentire la movimentazione, il deposito, l'eventuale manipolazione od il perfezionamento delle merci sia in arrivo, che in partenza.

Tutto questo è diventato una esigenza non solo all'interno del Paese in cui le aziende sono stabilite ma anche in altri Paesi ove esse operano.

Una concreta risposta a questa necessità sono i vari regimi di deposito previsti dalle legislazioni comunitarie e dai singoli Stati membri.

A livello comunitario i regimi di deposito regolamentati sono riconducibili a due istituti principali: i depositi doganali e i depositi fiscali.

Mentre i primi costituiscono un regime doganale vero e proprio il quale è assoggettato ad una disciplina comune armonizzata a livello comunitario, per quanto concerne i depositi fiscali (depositi Iva e depositi accise), sono istituiti e regolati in maniera sostanzialmente differente da ciascuno Stato membro, sebbene sulla base di principi comuni stabiliti da apposite direttive comunitarie.

Nella seguente trattazione approfondiremo la disciplina dei Depositi Iva, introdotti nel nostro ordinamento dalla Legge 28/1997 (che aveva recepito la Direttiva 95/7/CE) con l'inserimento dell'art. 50-bis nel D.L. 331/93.

I depositi Iva sono uno strumento molto diffuso nella pratica commerciale internazionale, in quanto, dal punto di vista fiscale agevolano gli scambi di beni in ambito intracomunitario, rendendo possibile trasferire la merce da un Paese membro all'altro, evitando di assoggettare ad imposta i singoli passaggi.

La disciplina dei depositi Iva è regolata dall'articolo 50-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, ed ha lo scopo di evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi, che possono essere introdotti in depositi appositamente costituiti ai fini doganali senza pagamento dell'imposta fino al momento della loro importazione.

Il suddetto articolo 50-bis è stato recentemente modificato dal DL 193/2016 collegato alla Legge di Bilancio 2017.

Le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio, con effetto dal 1° aprile 2017, hanno in qualche modo stravolto la disciplina riguardante l'utilizzazione dei depositi Iva, in particolare per quanto concerne le modalità di applicazione dell'imposta dovuta per l'estrazione dei beni dai depositi Iva, ai fini della loro utilizzazione o commercializzazione in Italia.

L'introduzione della nuova normativa ha comportato inoltre l'estensione delle operazioni agevolate, essendo stati eliminati tutti i riferimenti di carattere soggettivo ed oggettivo.

Queste modifiche favoriranno la realizzazione di operazioni a catena, essendo state rimosse le circostanze oggettive e soggettive che erano necessarie per effettuare una cessione senza il pagamento di imposta, mediante l'introduzione dei beni in un deposito Iva.

L'utilizzo del deposito Iva potrà diventare quindi, come vedremo in seguito una valida alternativa ad altri meccanismi agevolati, quali la non imponibilità delle cessioni interne in triangolazione verso l'estero.

In relazione alle principali criticità ed opportunità associate alle suddette modifiche che sono entrate in vigore a partire dal 01° aprile 2017 e alla disciplina sottostante, l'utilizzazione dei depositi Iva nelle operazioni internazionali, gli operatori necessitano di indicazioni utili per poter districarsi dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa.

Pertanto la guida, in virtù anche delle importanti novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2017, ha come obiettivo quello di fornire agli operatori del settore esemplificazioni pratiche ed approfondimenti in relazione alle operazioni che consentono l'utilizzo del deposito Iva.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.

Buona lettura,

Alberto Perani



La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal Dottor Alberto Perani.

Si ringrazia per la collaborazione alla realizzazione del manuale la Dott.ssa Chiara Cesari.

Predisposto a Luglio 2017.

Pubblicazione fuori commercio.

E' consentita la riproduzione con citazione della fonte.

Sommario

Premessa	1
CAPITOLO PRIMO	
I DEPOSITI IVA	7
1.1 La definizione di deposito Iva	7
1.2 I beni che possono essere introdotti in un deposito Iva	10
1.3 I beni esclusi dalla disciplina dei depositi Iva	12
CAPITOLO SECONDO	
TIPOLOGIE DI DEPOSITI IVA	14
2.1 Soggetti abilitati alla gestione dei depositi Iva	14
2.2 Tipologie di depositi Iva	16
2.3 Autorizzazione alla gestione dei depositi Iva	20
2.4 Revoca dell'autorizzazione alla gestione dei depositi Iva	21
2.5 Responsabilità del gestore del deposito	21
2.6 Adempimenti contabili dei depositari	22

CAPITOLO TERZO

LE OPERAZIONI AGEVOLATE: L'INTRODUZIONE E LE OPERAZIONI SUI BENI IN DEPOSITO IVA 23

3.1	Operazioni di introduzione fisica dei beni all'interno del deposito Iva	25
3.1.1	Acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito IVA (art. 50-bis, co.4, lett. a))	25
3.1.2	Immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4 lett. b))	29
3.1.3	Cessioni nei confronti di operatori comunitari di beni mediante introduzione nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. c) (DISPOSIZIONE VALIDA FINO AL 31.03.2017)	31
3.1.4	Cessioni di beni di cui alla Tab. A-bis destinati ad essere introdotti nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett d)) (DISPOSIZIONE ABROGATA DAL 01.04.2017)	32
3.2	Operazioni eseguite su beni in giacenza nel deposito Iva	36
3.2.1	Cessioni di beni custoditi in depositi Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. e)	36
3.2.2	Prestazioni di servizi rese sui beni custoditi nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4 lett. h))	38
3.2.3	Trasferimento dei beni in altro deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. i))	40

CAPITOLO QUARTO

MODALITA' DI ESTRAZIONE DEI BENI DAL DEPOSITO IVA 42

4.1	Estrazione dei beni che restano in Italia (normativa in vigore fino al 31.03.2017)	43
4.2	Estrazione dei beni che restano in Italia (Novità a partire dal 01.04.2017)	47
4.2.1	Estrazione di beni introdotti a seguito di acquisto intracomunitario	47
4.2.2	Estrazione di beni introdotti in forza di immissione in libera pratica	49
4.2.3	Estrazione di beni introdotti a seguito di un acquisto interno	54
4.3	Estrazione di beni inviati in altro Paese Ue o Extra-Ue	57
4.4	La base imponibile per il calcolo dell'imposta all'atto dell'estrazione	59
4.5	Sintesi nuova e vecchia disciplina dei depositi Iva	62

CAPITOLO PRIMO

I DEPOSITI IVA

1.1 La definizione di deposito Iva

I depositi Iva sono luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona, e poi viene estratta¹.

Dal punto di vista fiscale, i depositi Iva, come anticipato in premessa, consentono che, per determinate operazioni, l'Iva, ove dovuta, sia assolta dall'acquirente finale solo al momento dell'estrazione dei beni, con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*).

I depositi Iva sono simili ai depositi doganali ma si differenziano da quest'ultimi in quanto:

- 1) non ricevono merce extracomunitaria (ovvero merce che non abbia assolto il dazio all'atto dell'importazione nell'Unione Europea);
- 2) non sono soggetti a controlli permanenti da parte degli organi doganali;
- 3) necessitano dell'introduzione fisica delle merci, senza la quale non operano le agevolazioni.

Inoltre assumono la qualifica di depositi Iva i seguenti depositi già autorizzati dall'autorità doganale:

• i magazzini generali
• i depositi franchi e i punti franchi gestiti dalle imprese munite di autorizzazione
• i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa
• i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane di cui al D.M. 28.11.1934.

¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 24 Marzo 2015

La disciplina dei depositi Iva si pone l'obiettivo di agevolare i rapporti commerciali in ambito comunitario, risolvendo il problema delle transazioni a "catena".

Si tratta, nello specifico, di quelle operazioni che non rientrano tra le triangolazioni comunitarie perché, ad esempio, intervengono una pluralità di soggetti passivi identificati in diversi stati membri o perché vengono effettuate più operazioni interne nel territorio nazionale, in cui partecipa più di un soggetto identificato nello stesso Paese.

La principale funzione dei depositi Iva è sostanzialmente quella di "congelare" l'applicazione dell'imposta per tutte le operazioni aventi ad oggetto i beni ivi introdotti, per tutto il periodo in cui gli stessi rimangono giacenti all'interno del deposito. Fino a tale momento, infatti, l'imposta rimane "sospesa" a condizione che i beni, pur subendo trasferimenti e prestazioni di servizi, continuino a rimanere custoditi all'interno del deposito.

L'agevolazione connessa all'utilizzo dei depositi Iva compete a condizione che i beni **siano materialmente introdotti nel deposito, ovvero in altri spazi ben delimitati, autorizzati dall'autorità competente.**

NOTA BENE!

PRESTAZIONI DI SERVIZI SU BENI GIACENTI NEI DEPOSITI IVA

*Le prestazioni di servizi che sono rese su beni introdotti nel deposito Iva possono avvenire **anche negli spazi limitrofi allo stesso, senza che sia necessaria la preventiva introduzione delle merci all'interno del deposito.***

Per spazi limitrofi al deposito debbono intendersi quei locali (dichiarati dalle autorità competenti) che, pur non costituendo parte integrante del deposito:

- *siano funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità al deposito;*
- *rientrano nel plesso aziendale del depositario (qualunque sia il titolo di detenzione), con esclusione, in ogni caso, dei locali gestiti da un soggetto diverso dal depositario (R.M. n. 149/E del 02 ottobre 2000).*

A differenza di quanto avviene per le prestazioni di servizi, come sopra specificato, che possono avvenire anche in locali limitrofi, il deposito Iva deve essere necessariamente un **luogo fisico in cui i beni possono essere individuabili senza possibilità di essere confusi, anche in assenza di recinzioni fisiche e cancellate.**

Alla luce di quanto sopraesposto **non è sufficiente ai fini dell'applicazione del regime speciale previsto per i depositi Iva, la mera presa in carico documentale dei beni nell'apposito registro tenuto dal depositario.**

Infatti, il deposito Iva, dovendo assolvere le funzioni di stoccaggio e custodia, preclude qualsiasi forma di deposito "virtuale", basato appunto sulla mera presa in carico documentale della merce nel registro di carico e scarico.

NOTA BENE!

SENTENZA EQUOLAND - CORTE DI GIUSTIZIA UE DEPOSITATA IL 17 LUGLIO 2014 RELATIVA ALLA CAUSA C-272/13 .

La sentenza della Corte di giustizia Ue relativa alla causa Equoland (C-272/2013) ha espresso i seguenti principi:

- *è legittima la normativa nazionale che subordina la concessione dell'esenzione del pagamento dell'Iva all'importazione "alla condizione che le merci importate e destinate ad un deposito fiscale ai fini di tale imposta siano fisicamente introdotte nel medesimo";*
- *se l'Iva è stata assolta con il meccanismo del "reverse charge" all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito **non è possibile chiedere il pagamento dell'Iva in dogana***

Pertanto viene confermato, contrariamente a quanto aveva in passato sostenuto l'Agenzia delle Dogane, che non vi è differenza tra l'Iva assolta all'atto dell'importazione e l'Iva interna.

1.2 I beni che possono essere introdotti in un deposito Iva

L'art. 50-bis, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, prima delle modifiche introdotte dal DL 193/2016, prevedeva che **potessero essere introdotti e custoditi nei depositi Iva:**

- **Beni comunitari sia provenienti da altri Stati membri sia importati da Paesi Extra-Ue, immessi in libera pratica presso una dogana italiana;**
- **Beni nazionali ceduti nei confronti di soggetti comunitari;**
- **Determinati prodotti che sono trattati nelle borse merci, anche se oggetto di cessioni interne (Tab A-bis allegata DL 331/93).**

Il Decreto Fiscale del 22.10.2016 n.193, ha abrogato il comma 4 lettera d) e modificato la lettera c) dell'art. 50-bis DL 331/1993, e pertanto sono venute meno le limitazioni oggettive (con riguardo alla tipologia dei beni introdotti nei Depositi Iva) e soggettive, in relazione ai soggetti destinatari dei beni estratti nel deposito.

Pertanto, dal 01.04.2017 tutte le cessioni di beni potranno essere effettuate senza l'applicazione dell'Iva a prescindere dal luogo di stabilimento o di identificazione del cessionario e dalla tipologia di beni oggetto dell'operazione ai sensi del nuovo art. 50-bis comma 4 del DL 331/93 modificato dall'art. 4 co. 7 del DL 193 del 22/10/2016.

Quindi la nuova normativa a partire dal 01.04.2017 consente l'introduzione dei seguenti beni:

- **Beni comunitari sia provenienti da altri Stati membri sia importati da Paesi Extra-Ue immessi in libera pratica presso una dogana italiana;**
- **Tutte le tipologie di beni nazionali senza alcuna limitazione soggettiva ed oggettiva.**

L'introduzione dei beni nei depositi Iva avviene, in linea generale, sulla scorta di documenti amministrativi, commerciali o di trasporto, contenenti i dati identificativi dei beni e del soggetto proprietario degli stessi, per conto del quale avviene l'operazione di introduzione e, per i beni immessi in libera pratica in Italia, sulla base del documento doganale di importazione (art. 4 D.M. 20 ottobre 1997 n. 419).

NOTA BENE!

INTRODUZIONE DI BENI EXTRA UE IMMESSI IN LIBERA PRATICA PRESSO UNA DOGANA ITALIANA

Con la Circolare 12/E/2015, l'Agenzia delle Entrate ricorda la necessità che i beni provenienti da territori extracomunitari abbiano perso lo status di "merce non comunitaria" e acquisito quello di "merce comunitaria", così da poter liberamente circolare sul territorio degli Stati membri.

In merito a quest'ultimi beni è opportuno ricordare che l'articolo 7 del D.L. n. 70/2011 ha modificato il comma 4, lettera b), del citato art. 50-bis del D.L. n. 331.

*In base alle cennate modifiche, **l'introduzione nei depositi di beni immessi in libera pratica è subordinata alla prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta.***

La prestazione della garanzia non è dovuta da:

- *particolari categorie di soggetti che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione doganale, quali i soggetti titolari di esonero da tale obbligo di cui all'art. 90 del TULD in ragione della loro notoria solvibilità;*
- *titolari di certificazione attestante il possesso dello status di Operatore Economico Autorizzato.*

*Come indicato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella sopracitata Circolare **non vi sono limitazioni in merito alla natura, qualità e quantità dei beni introdotti nel deposito.***

1.3 I beni esclusi dalla disciplina dei depositi Iva

Sono esclusi dalla specifica disciplina dei depositi Iva i seguenti beni:

BENI ESCLUSI:
Beni destinati alla vendita al minuto durante la giacenza in detti locali;
Beni esistenti in Italia in regime di ammissione temporanea;
Beni introdotti in recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale;
Beni importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata (perché non si tratta di beni immessi in libera pratica).

Un limite di carattere generale all'utilizzo del deposito Iva è costituito dal fatto che **l'estrazione dei beni è consentita esclusivamente ai soggetti d'imposta e non anche ai privati consumatori, per cui i beni, durante la loro giacenza nel deposito, non possono formare oggetto di vendita al dettaglio.**

Quindi, è **preclusa agli operatori economici che svolgono esclusivamente attività di vendita al minuto la possibilità di fruire del beneficio del deposito Iva.**

NOTA BENE!

*I soggetti che svolgono attività promiscua di vendita di merci al minuto ed all'ingrosso, i quali, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono tenuti alla separazione delle due attività, **possono utilizzare il deposito Iva limitatamente alle merci afferenti il commercio all'ingrosso purché, naturalmente, rispettino il prescritto obbligo della separazione contabile.***

Il soggetto interessato, che decida di destinare parte dei beni che ha introdotto in deposito alla vendita al minuto nello Stato, deve obbligatoriamente procedere alla preventiva estrazione degli stessi, con l'osservanza delle disposizioni contenute nel comma 6 dell'art. 50-bis in commento. Nella fattispecie descritta, peraltro, non assume rilevanza che i beni custoditi in deposito risultino già confezionati per la vendita al minuto ben potendo, anche sotto tale forma, costituire oggetto di commercializzazione all'ingrosso da parte dell'esercente.

(Circolare Agenzia delle Entrate 12/E/2015)

Sono esclusi dalla specifica disciplina dei Depositi Iva, come sopra specificato, anche i beni esistenti in Italia in regime di ammissione temporanea ovvero introdotti in recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di decidere una destinazione doganale, nonché quelli importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo, con la modalità dell'esportazione anticipata, in quanto non si tratta di beni immessi in libera pratica.

CAPITOLO SECONDO

TIPOLOGIE DI DEPOSITI IVA

2.1 Soggetti abilitati alla gestione dei depositi Iva

I soggetti che possono gestire i depositi Iva si possono distinguere tra:

- 1. Imprese già abilitate a gestire depositi con rilevanza fiscale** che non necessitano di alcuna autorizzazione specifica;
- 2. Imprese che possono essere autorizzate alla gestione di depositi fiscali.**

Tra le prime rientrano:

- a) le imprese che conducono magazzini generali muniti di autorizzazione doganale, quelle esercenti depositi franchi e quelle operanti nei porti franchi;
- b) **i titolari di depositi fiscali per prodotti soggetti ad accisa e di depositi doganali;** l'utilizzo di questi depositi quali depositi Iva è soggetto a preventiva comunicazione all'Agenzia delle Dogane e delle Entrate. Si segnala a tal proposito la C.M. 28.4.2006, n. 16 dell'Agenzia delle Dogane e la R.M. 12.11.2008, n. 440/E;
- c) i soggetti che, su richiesta, possono essere autorizzati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito Iva.

Per quanto concerne i depositi che prevedono un'autorizzazione, l'Agenzia delle Entrate precisa che in tal caso la gestione può essere affidata anche a soggetti diversi da quelli sopraelencati purché «riscuotano la fiducia dell'Amministrazione Finanziaria», rispondendo ai requisiti di cui all'art. 2, decreto 20.10.1997, n. 419:

- non devono essere sottoposti a procedimento penale per reati di natura finanziaria;
- non devono aver riportato condanne per reati finanziari;
- non devono aver commesso violazioni gravi e ripetute delle norme in materia di Iva;
- non devono essere sottoposti a procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, amministrazione controllata, ecc.), ovvero trovarsi in liquidazione.

In questa fattispecie deve essere fatta un' ulteriore distinzione tra:

- **gestori di depositi per conto terzi:** deve trattarsi di società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative ed enti, purché abbiano un capitale o un fondo di dotazione non inferiore a euro 516.456,89;
- **gestori di depositi in conto proprio:** in tal caso l'autorizzazione può essere concessa a qualsiasi impresa, a prescindere dalla natura e dalla dimensione, limitatamente però a beni inviati da un operatore comunitario e destinati ad essere ceduti alla stessa impresa depositaria (consignment stock).

DEPOSITO IN CONTO TERZI	DEPOSITI IN CONTO PROPRIO
<p>Sono condotti da:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Società per azioni;✓ Società in accomandita per azioni;✓ Società a responsabilità limitata;✓ Società cooperative e da enti <p>Operatori professionali dotati di una struttura che consente di gestire un deposito fiscale per conto terzi</p>	<p>Sono condotti da qualsiasi impresa, di qualunque natura o dimensione, limitatamente ai beni inviati da un operatore comunitario e destinati ad essere ceduti alla stessa impresa depositaria (c.d. consignment stock)</p>

2.2 Tipologie di depositi Iva

La prima categoria di depositi Iva sono quelli per i quali non è necessaria un'apposita autorizzazione per la gestione del deposito stesso, poiché si tratta di situazioni che sono già state preventivamente valutate in maniera positiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ed in particolare dall'Amministrazione doganale. La C.M. 12/E/2015 precisa che sono abilitati a gestire i depositi Iva negli stessi locali in cui operano in regime doganale i seguenti soggetti:

- | |
|--|
| • le imprese esercenti magazzini generali, già munite in precedenza di autorizzazione doganale; |
| • le imprese esercenti depositi franchi; |
| • le imprese operanti in punti franchi; |
| • i depositi fiscali per i prodotti in esso custoditi, che istituzionalmente si trovano in regime di sospensione da accise (ad esempio prodotti petroliferi e bevande alcoliche); |
| • i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione della lane di cui al D.M. 28 novembre 1934, relativamente ai beni nazionali o comunitari che in base alle disposizioni doganali possono essere ivi introdotti in conformità alla normativa vigente in materia. |

Per completezza, si ricorda che il deposito doganale è un luogo autorizzato dall'Autorità doganale e sottoposto al suo controllo nel quale le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite e si distingue in:

- deposito pubblico ovvero un deposito doganale che può essere utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento della merce;
- deposito privato ovvero un deposito doganale destinato unicamente ad immagazzinare merci del depositario.

A titolo meramente esplicativo si elencano nella seguente tabella le categorie di deposito con relativa descrizione:

Categ. Deposito		Descrizione
Deposito pubblico	A	<ul style="list-style-type: none"> • La merce è custodita sotto la responsabilità del depositario; • sono utilizzati da qualsiasi depositante per immagazzinare la merce; • è obbligatoria la contabilità di magazzino con l'iscrizione della merce a regime; • sono applicabili le procedure semplificate di cui all'articolo 76 del CDC, tranne che per le merci agricole soggette a prefinanziamento.
Deposito pubblico	B	<ul style="list-style-type: none"> • La merce è custodita sotto la responsabilità di ciascun depositante; • in sostituzione della contabilità di magazzino, l'ufficio doganale di controllo conserva le dichiarazioni di vincolo al regime; • non sono applicabili le procedure semplificate. <p>Secondo quanto indicato dalla Circolare 12/E/2015, non sono abilitati a operare come deposito Iva poiché le particolari procedure applicabili per il vincolo e il controllo delle merci assoggettate al regime prescindono dall'istituzione di un'apposita contabilità e manca la figura del depositario.</p>
Deposito privato	C	<ul style="list-style-type: none"> • Sono depositi la cui responsabilità ricade sul depositante delle merci che si identifica con il depositario, senza essere necessariamente il proprietario della merce; • il depositario è la persona responsabile della tenuta della contabilità di magazzino; • sono applicabili le procedure semplificate, tranne che per le merci agricole soggette al prefinanziamento.
Deposito privato	D	<ul style="list-style-type: none"> • Sono uguali al tipo C tranne che per gli elementi di tassazione (specie, valore in dogana e quantità) da prendere in considerazione all'atto dell'immissione delle merci in libera pratica o in consumo, che sono quelli riconosciuti o ammessi al momento del vincolo della merce al regime di deposito doganale; • all'entrata in deposito, la merce deve essere identificata in tutti i suoi elementi, mentre all'uscita, tenuto conto dell'accertamento già effettuato al momento del vincolo, non è necessaria una preventiva autorizzazione alla procedura domiciliata per l'appuramento del regime con l'immissione in libera pratica o in consumo delle merci. Tuttavia, quando gli elementi di tassazione non possono essere controllati senza visitare la merce, tale procedura non può essere applicata; • sono escluse da questa procedura le merci agricole soggette al prefinanziamento.
Deposito privato	E	<ul style="list-style-type: none"> • Sono uguali al tipo C, tranne che non è necessario predeterminare il locale di stoccaggio, anche se il responsabile deve indicare, in qualsiasi momento, all'ufficio doganale di controllo, l'esatta ubicazione della merce; • permette l'immagazzinamento della merce in impianti di stoccaggio del titolare dell'autorizzazione; in particolare costituisce luogo, ove è ammesso il deposito delle merci soggette a vincolo doganale, l'insieme delle installazioni, costituito da magazzini, anche non confinanti,

		<p>dell'impresa del titolare dell'autorizzazione;</p> <ul style="list-style-type: none"> • il depositario deve tenere una contabilità di magazzino dalla quale possa evincersi in qualsiasi momento la consistenza delle installazioni e la posizione delle merci; • possono essere applicate le procedure semplificate tranne che per le merci agricole soggette al prefinanziamento; • un' autorizzazione per un deposito di tipo E può prevedere il ricorso alle procedure relative al tipo D; • qualora siano utilizzati anche come depositi Iva è necessario che si individuino i locali o gli spazi a tal fine destinati.
Deposito pubblico	F	<ul style="list-style-type: none"> • Depositi gestiti dall'Autorità doganale; • le scritture doganali, tenute dall'ufficio che gestisce il deposito, sostituiscono la contabilità di magazzino; • non sono applicabili le procedure semplificate <p>Secondo quanto indicato dalla Circolare 12/E/2015, non sono abilitati a operare come deposito Iva in quanto trattasi di depositi pubblici gestiti direttamente dall'autorità doganale e sotto la responsabilità della stessa.</p>

Le caratteristiche dei depositi doganali pubblici (tipo A, B ed F), nonché di quelli privati (tipo C, D ed E) sono riportati all'art. 525 e seguenti del citato Reg. (CEE) n. 2454/93.

Secondo l' Agenzia delle Entrate (C.M. 12/E/2015) **la possibilità di utilizzare un deposito doganale o di accise quale deposito Iva costituisce un'agevolazione che però non può prescindere dal rispetto delle caratteristiche strutturali e normative proprie dei depositi stessi.**

Ad esempio, nei depositi accise utilizzati quali depositi Iva potranno essere custodite solamente merci soggette ad accisa (sul punto, si veda C.M. 28.4.2006, n. 16/D).

Per quanto riguarda invece i depositi doganali, **quelli abilitati alla gestione di un deposito Iva sono solamente quelli di tipo A, C e D.**

Non sono invece abilitati ad operare come deposito Iva:

- i depositi di tipo "B" (depositi pubblici sotto la responsabilità dei depositanti), poiché le particolari procedure applicabili per il vincolo ed il controllo delle merci assoggettate al regime prescindono dall'istituzione di un'apposita contabilità e manca la figura del depositario;

- i depositi di tipo “F”, in quanto trattasi di depositi pubblici gestiti direttamente dall’autorità doganale e sotto la responsabilità della stessa.

Un discorso a parte vale per i depositi di tipo “E, per i quali il deposito doganale è caratterizzato dal vincolo delle merci non comunitarie al regime di deposito, ma non alla delimitazione di appositi locali, aree, ecc., in cui introdurre o da cui estrarre le merci. Laddove gli stessi siano utilizzati anche come depositi Iva, la C.M. n. 12/E/2015 richiede che dalla contabilità di magazzino risulti in qualsiasi momento la consistenza delle installazioni e la posizione delle merci.

2.3 Autorizzazione alla gestione dei depositi Iva

Per ottenere la concessione dell'autorizzazione a gestire il deposito, va formulata apposita istanza alla Direzione Regionale delle Entrate (provinciale per Valle d'Aosta, Trento e Bolzano) competente in relazione alla localizzazione del deposito. Copia dell'istanza va inviata per conoscenza all'Ufficio delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente.

All'istanza devono essere allegati:

- certificato di iscrizione al Registro delle imprese;
- certificato dei carichi pendenti rilasciato dagli organi dell'autorità giudiziaria;
- certificato del casellario giudiziario;
- certificato della cancelleria del tribunale competente;
- certificato antimafia (D.Lgs. 8.8.1994, n. 490) e certificato previsto dalla L. 575/1965.

Nella C.M. 24.3.2015, n. 12/E è stato precisato che, per facilitare l'attività istruttoria da parte dell'Agenzia delle Entrate, è consigliabile allegare alla domanda i seguenti documenti:

- autocertificazione relativa al titolo in base al quale si detengono i locali e indicazione degli estremi catastali degli stessi,
- individuazione degli spazi dedicati all'utilizzo come deposito Iva (nell'ipotesi di uso promiscuo dell'unità immobiliare),
- autocertificazione relativa alla destinazione d'uso dei locali e alla sua abitabilità.

Ai fini del rilascio dell'autorizzazione, il richiedente non deve:

- essere sottoposto a procedimento penale per reati finanziari;
- avere riportato condanne per reati finanziari;
- aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura od entità, alle disposizioni che disciplinano l'Iva;
- essere sottoposto a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata, né essere in stato di liquidazione.

2.4 Revoca dell'autorizzazione alla gestione dei depositi Iva

L'autorizzazione alla gestione dei depositi Iva viene revocata dalla Direzione delle Entrate che ha provveduto al rilascio se:

- interviene condanna definitiva per reati finanziari;
- sono state accertate gravi e ripetute violazioni delle norme Iva;
- sono accertate gravi irregolarità nella gestione del deposito;
- vengono meno le condizioni per il rilascio dell'autorizzazione.

2.5 Responsabilità del gestore del deposito

Il gestore del deposito risponde solidalmente con il soggetto passivo per la mancata o irregolare applicazione dell'Iva relativa all'estrazione, se non osserva le disposizioni relative alla tenuta del registro e all'acquisizione o emissione dei documenti relativi ai beni introdotti od estratti (art. 50-bis, co. 8, D.L. 331/1993).

NOTA BENE!

Nella C.M. 24.3.2015, n. 12/E è stato evidenziato come la Corte di Giustizia Europea, con sentenza, 21.12.2011, causa C-499/10, abbia affermato che ove il soggetto diverso dal debitore dell'imposta abbia agito in buona fede «utilizzando tutta la diligenza dell'operatore avveduto», sicché sia possibile escludere la sua partecipazione a un'evasione, tali elementi devono essere presi in considerazione al fine di determinare la possibilità di obbligare in solido il soggetto al versamento dell'imposta.

L'Agenzia delle Entrate suggerisce al depositario di munirsi di prove idonee «a dimostrare il regolare assolvimento dell'imposta».

2.6 Adempimenti contabili dei depositari

Anteriormente alla prima introduzione di beni nel deposito è obbligatoria l'istituzione da parte del gestore del deposito di un registro delle movimentazioni dei beni custoditi (art. 50-bis, co. 3, D.L. 331/1993) dal quale risulti:

- numero e specie dei colli;
- natura, qualità e quantità dei beni;
- corrispettivo o, in mancanza, valore normale dei medesimi;
- provenienza e destinazione dei beni introdotti o usciti dal deposito;
- soggetto per conto del quale la movimentazione in entrata o in uscita viene effettuata.

NOTA BENE!

Il registro sopra citato può essere tenuto anche con sistemi informatici così come previsto dall'art. 39, D.P.R. 633/1972.

L'introduzione o l'estrazione dei beni dal deposito deve avvenire sulla scorta di un documento amministrativo (fattura), commerciale (Daa o Das) o di trasporto (Ddt) da cui risultino tutti gli elementi da riportare nel registro delle movimentazioni. Copia dei documenti relativi all'introduzione, all'estrazione (compresa la liquidazione Iva del soggetto che effettua l'estrazione) o allo scambio all'interno del deposito deve essere conservato dal gestore.

I beni devono essere scortati da:

- documento doganale di importazione per le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari (art. 50-bis, co. 4, lett. b) D.L. 331/1993);
- dichiarazione doganale di esportazione nel caso di estrazione per trasporto o spedizione fuori dalla Ue (art. 50-bis, co. 4, lett. g), D.L. 331/1993).

CAPITOLO TERZO

LE OPERAZIONI AGEVOLATE: L'INTRODUZIONE E LE OPERAZIONI SUI BENI IN DEPOSITO IVA

L'art. 50-bis co. 4 DL 331/1993 elenca una serie di operazioni, inerenti ai beni immessi nei depositi Iva, che possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta.

In particolare, le operazioni in questione possono essere distinte in due gruppi:

- A. operazioni che presuppongono una contestuale introduzione fisica dei beni nei depositi (art. 50-bis, lett. da a) a d) DL 331/93);**
- B. operazioni su beni che già si trovano nei depositi Iva (art. 50-bis, lett. e) h) i) DL 331/93).**

All'interno di tali due macro categorie di operazioni possiamo individuare rispettivamente specifiche operazioni ammesse di seguito riportate nella seguente tabella esplicativa:

A) Operazioni che presuppongono una contestuale introduzione fisica dei beni nei depositi

- Acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. a) DL 331/93)
- Le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. b) DL331/93)
- Le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. c) DL 331/93) **(MODIFICATO)²**
- Le cessioni dei beni elencati nella Tabella A-bis allegata al DL 331/93 eseguite mediante introduzione in un deposito Iva, effettuate da soggetti diversi da quelli indicati al punto precedente (art. 50-bis, co. 4, lett. d) DL 331/93) **(ABROGATO)³**

B) Operazioni sui beni già custoditi nel deposito

- Le cessioni di beni custoditi in un deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. e) DL 331/93)
- Le prestazioni di servizi comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali relative ai beni custoditi in un deposito Iva anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi (art. 50-bis, co. 4, lett. h) DL 331/93)
- Il trasferimento dei beni in altro deposito Iva (art. 50-bis, co.4, lett. i) DL 331/93)

² Articolo modificato dall'art. 4, co.7 DL 22.10.2016 n.193

³ Articolo abrogato dall'art. 4 co. 7 DL 22.10.2016 n.193

3.1. Operazioni di introduzione fisica dei beni all'interno del deposito Iva

L'introduzione dei beni in deposito costituisce, insieme all'estrazione dei beni dal deposito, l'operazione più delicata sia per il depositario che per il depositante, in quanto dà inizio al regime di sospensione dell'imposta sul valore aggiunto.

Per completezza espositiva, tratteremo anche le operazioni previste dalla previgente normativa operativa fino al 31 marzo 2017, quali le cessioni nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione nei depositi Iva (art. 50 bis, comma 4, lett. c) del D.L. n. 331/1993) e le cessioni dei beni di cui all'allegato A bis del D.L. n. 331/1993 tra operatori nazionali con introduzione dei beni in deposito (art. 50 bis, comma 4, lett. d), del D.L. n. 331/1993).

3.1.1 Acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito IVA (art. 50-bis, co.4, lett. a))

Tale fattispecie comprende le seguenti operazioni:

- 1. acquisti a titolo oneroso di beni eseguiti da un soggetto passivo italiano di beni provenienti da altro Paese comunitario;**
- 2. introduzione di beni in Italia da parte di un soggetto passivo comunitario (tale operazione è infatti considerata un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 38, co. 3, del D.L. n. 331/93, con obbligo di nomina di un rappresentante fiscale).**

La prima ipotesi fa riferimento ad operazioni di introduzione di beni comunitari posta in essere da un operatore italiano. In questo caso, egli integra la fattura di acquisto senza applicare l'imposta, facendo riferimento all'art. 50-bis.

Tale fattura viene quindi annotata nel registro acquisti come "operazione non soggetta ex art. 50-bis D.L. 331/93".

La merce proveniente da un altro Paese comunitario, a questo punto, viene introdotta nel deposito Iva, corredata della fattura di vendita o da idonea documentazione recante i dati per l'annotazione sul registro di carico da parte del depositario.

Nel secondo caso, valgono le stesse regole appena descritte, fatte le seguenti precisazioni:

- l'operatore comunitario deve innanzitutto nominare un rappresentante fiscale nel nostro Paese (ovvero il depositario stesso, quale rappresentante fiscale "leggero").

NOTA BENE!

RAPPRESENTANTE FISCALE "LEGGERO"

Se un operatore non stabilito effettua in Italia esclusivamente operazioni attive e passive non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta, l'art. 44 co. 3 DL 331/93, prevede una particolare figura di rappresentante fiscale cosiddetto "leggero".

In questi casi il rappresentante è tenuto solo ad emettere le fatture per le operazioni effettuate e a presentare i modelli Intrastat, restando quindi escluso dagli obblighi riguardanti la registrazione e la presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Tale semplificazione viene meno con l'effettuazione della prima operazione attiva o passiva che comporta il pagamento dell'imposta o il relativo recupero.

Conseguentemente, a partire da tale momento, fermo restando la situazione pregressa, sorgono in capo al rappresentante tutti gli obblighi derivanti dalla normativa del tributo: fatturazione, registrazione, dichiarazione (Circolare ministeriale n. 13 del 23 febbraio 1994).

Le operazioni sopra descritte possono essere così di seguito schematizzate:

SOGGETTO CHE INTRODUCE I BENI NEL DEPOSITO IVA

Soggetto passivo italiano	Soggetto passivo comunitario
<ol style="list-style-type: none">1. Integrazione fattura di acquisto senza applicazione dell'iva ai sensi dell'art. 50-bis co. 4 lett. a) DL 331/93;2. Registrare la fattura nel registro acquisti e vendite;3. Compilare il Modello Intra-2;4. Il depositario della merce compila l'apposito registro di carico e scarico ai sensi dell'art. 50-bis co. 3 DL 331/93;5. Al momento dell'estrazione dal deposito il bene sarà assoggettato al trattamento fiscale proprio della relativa operazione di uscita.	<ol style="list-style-type: none">6. L'operatore comunitario deve nominare un rappresentante fiscale, che può essere «leggero», in Italia;7. Il rappresentante fiscale formalizza l'acquisto intracomunitario e valgono le stesse regole illustrate per il soggetto passivo italiano;8. Al momento dell'estrazione dal deposito il bene sarà assoggettato al trattamento fiscale proprio della relativa operazione di uscita.

NOTA BENE!

CONSIGNMENT STOCK E DEPOSITI IVA

Per ovviare al limite temporale di un anno dalla consegna previsto per i beni oggetto di contratto di consignment stock, una possibile soluzione potrebbe essere quella di utilizzare il deposito Iva del destinatario. Si tratta di casi in cui il destinatario per proprie esigenze di disponibilità immediata custodisce in un suo deposito beni a lui esclusivamente destinati.

Per tali beni provenienti da altri Stati comunitari in dipendenza di contratti di consignment stock e custoditi nel deposito Iva, si osserva che il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario si perfeziona, a differenza di quanto avviene per i beni oggetto di altre tipologie di contratti, solo all'atto della loro estrazione.

Il contratto di consignment stock con utilizzo del deposito Iva presenta inoltre le seguenti caratteristiche:

- i beni introdotti nel deposito Iva restano di proprietà del fornitore estero fino al momento del prelievo degli stessi da parte del cessionario anche se il predetto fornitore ne perde, comunque, la disponibilità materiale;*
- il cessionario dei beni deve essere "esclusivamente" il gestore del deposito il quale li acquista per esigenze della propria impresa e non per una successiva commercializzazione;*
- il rischio di perdita dei beni durante la giacenza in deposito è a carico del fornitore e il prezzo degli stessi si determina all'atto del prelievo.*

Poiché l'atto di estrazione coincide con il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario, l'operatore nazionale è tenuto ad integrare la fattura emessa nei suoi confronti dal soggetto identificato in altro Stato membro e ad annotarla secondo le modalità ed i termini previsti dagli artt. 46 e seguenti del D.L. n. 331 del 1993, provvedendo anche alla compilazione del Mod. INTRA- 2bis.

L'arrivo dei beni in Italia non necessita dell'annotazione nel registro di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993, in quanto è sufficiente l'annotazione nei registri del deposito.

Se si vuole utilizzare il deposito Iva tenuto dal cessionario/depositario:

- 1. deve essere richiesta l'autorizzazione dall'impresa alla Direzione Regionale delle entrate;*
- 2. Il depositario-cessionario, al momento della ricezione della merce, deve provvedere, introducendo i beni in deposito Iva, ad annotare sul registro di deposito (artt. 50 e 50-bis del D.L. n. 331/93 e dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/72) l'arrivo dei beni con indicazione degli elementi necessari per la loro identificazione e per l'individuazione del cedente comunitario, senza l'immediata indicazione nei mod. Intra 2*
- 3. all'atto dell'estrazione periodica si realizza in capo al depositario l'acquisto intracomunitario: l'acquirente/depositario comunica al fornitore/depositante la qualità e quantità dei beni prelevati ed integra la fattura emessa dal fornitore per assoggettare ad imposta l'acquisto intracomunitario;*
- 4. l'acquirente/depositario compila il modello Intra 2 degli acquisti sia ai fini fiscali che statistici con riferimento al mese in cui integra e registra la fattura estera.*

3.1.2 Immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4 lett. b))

Il regime doganale della “libera pratica” è regolato dall’art. 79 del codice doganale comunitario, secondo cui “l’immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria”.

NOTA BENE!

BENI IN AMMISSIONE TEMPORANEA E PERFEZIONAMENTO ATTIVO

Non possono fruire del particolare regime del deposito Iva i beni in regime di ammissione temporanea e perfezionamento attivo, in quanto tali operazioni, sotto il profilo doganale, non costituiscono operazioni di immissione in libera pratica.

L’immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito Iva consente:

- la possibilità di porre nello status di libera circolazione nell’area comunitaria (merci comunitarie) le merci estere, con pagamento dei soli dazi doganali e di ogni altra tassa ad effetto equivalente;
- l’immissione dei beni in un deposito Iva effettuata senza pagamento dell’imposta, purché l’intenzione sia manifestata all’atto della presentazione delle merci alla dogana di entrata;
- lo spostamento del momento in cui l’operazione assumerà rilevanza ai fini Iva all’atto dell’estrazione dei beni medesimi dal deposito Iva, ai fini della loro commercializzazione o del loro utilizzo in Italia.

La procedura, in base alla destinazione finale, consente quindi all'operatore comunitario di introdurre merci nella Comunità, evitando il pagamento immediato dell'Iva in dogana, con ciò risultando particolarmente vantaggiosa soprattutto per i soggetti che non possono utilizzare il plafond non avendo i requisiti di esportatore abituale.

Nel caso di immissione in libera pratica di beni in dogana, l'introduzione presso i depositi fiscali segue il seguente iter procedurale:

- La merce, accompagnata da un documento di transito viene sdoganata. Nella relativa documentazione, deve essere specificato che la merce ha come destinazione l'introduzione in un deposito Iva.
- Il depositario accetta la merce e la prende in carico sull'apposito registro previsto dall'art.50-bis, co. 3 DL 331/93, apponendo l'attestato di presa in carico e il numero attribuito sulla bolletta. Copia di tale bolletta viene rimessa alla dogana che ha sdoganato la merce.
- La successiva estrazione rappresenterà un'operazione diversa a seconda della destinazione dei beni: in questo senso potrà configurarsi un'operazione interna, comunitaria, ovvero un'esportazione.

NOTA BENE!

La C.M. 10.06.1998, n. 145, il cui contenuto è stato confermato anche dalla C.M. n. 12/E/2015, afferma che "l'ufficio doganale di importazione, per il mantenimento dell'impegno in ordine alla destinazione assunto dal dichiarante, provvede a far garantire, anche tramite fideiussione, l'Iva non riscossa, sempre che non ricorrano le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione di cui all'art. 90 del TULD, n. 43, del 1973. Qualora venga accertata una destinazione diversa da quella dichiarata, lo stesso ufficio trattiene la cauzione."

3.1.3 Cessioni nei confronti di operatori comunitari di beni mediante introduzione nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. c)⁴)

(DISPOSIZIONE VALIDA FINO AL 31.03.2017)

La fattispecie attiene al caso in cui il destinatario della cessione sia un soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro.

L'operazione si configura con l'introduzione della merce in deposito effettuata dal cedente. Benché effettuata senza applicazione dell'imposta, l'operazione non costituisce una cessione intracomunitaria bensì un'operazione interna: non comporta dunque per il cedente italiano la compilazione degli elenchi Intrastat.

La fattura emessa dal cedente non riporta l'addebito dell'Iva italiana, ma l'indicazione di non assoggettabilità ad Iva ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. c), D.L. 331/1993.

L'acquirente comunitario, nella suddetta fattispecie, non è tenuto all'identificazione diretta, né alla nomina di un rappresentante fiscale in Italia.

Con le modifiche apportate dal DL 193/2016 dal 01.04.2017 è possibile introdurre nel deposito Iva qualsiasi tipologia di merce (nazionale e comunitaria) a prescindere dagli operatori che intervengono nella transazione.

⁴ Articolo modificato dall'art. 4, co.7, D.L. 22.10.2016 n. 193.

3.1.4 Cessioni di beni di cui alla Tab. A-bis destinati ad essere introdotti nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett d)⁵)

(DISPOSIZIONE ABROGATA DAL 01.04.2017)

Si tratta di operazioni di vendita di beni di cui alla tabella A-bis allegata al DL 331/93 normalmente trattati nelle borse merci (stagno, rame, zinco, nichel, alluminio, etc) con contrattazioni rapide che in genere non comportano il passaggio delle merci ma quello dei relativi titoli.

Questa era l'unica ipotesi fino al 31.03.2017 in cui si potevano introdurre in un deposito Iva beni oggetto di una cessione interna o di un'esportazione.

Dal 01.04.2017 non esiste più la suddetta limitazione alle cessioni di beni all'interno del territorio dello Stato, in quanto il co. 4 lett. d) dell'art. 50-bis DL 331/93 è stato abrogato dall'art. 4 co. 7 del DL 193/2016.

⁵ Art. 50-bis co. 4 lett. d) DL 331/93 è stato abrogato dall'art. 4 co. 7 del DL 193/2016.

Di seguito si riporta la Tabella A-bis allegata al DL 331/93.

TABELLA A-BIS
(articolo 50-bis comma 4, lettera d)

Descrizione dei beni	Codice NC
Stagno	8001
Rame	7402
	7403
	7405
	7408
Zinco.	7901
Nichel	7502
Alluminio.	7601
Piombo	7801
Indio. . . . .	]ex 8112 91
	]ex 8112 99
Cereali. . . . .	]da 1001 a 1005
	]1006: unicamente
	] il risone da
	] 1007 a 1008
Semi e frutti oleosi . . . . .	]da 1201 a 1207
Noci di cocco, noci del Brasile e noci di acagiu'	0801
Altre frutta a guscio.	0802
Olive.	0711 20
Semi e sementi (compresi i semi di soia) . . . . .	]da 1201 a 1207
Caffe' non torrefatto. . . . .	] 0901 11 00
	] 0901 12 00
Te'.	0902
Cacao in grani, interi o infranti; greggio o torrefatto . . . . .	] 1801
Zucchero greggio . . . . .	] 1701 11
	] 1701 12
Gomma in forme primarie o in lastre, fogli o nastri . . . . .	] 4001
	] 4002
Lana . . . . .	] 5101
Prodotti chimici, alla rinfusa . . . . .	]capitali 28 e 29
Oli minerali (compresi propano, butano, oli greggi di petrolio). . . . .	] 2709
	] 2710
	] 2711 12
	] 2711 13
Argento. . . . .	] 7106
Platino (Palladio, Rodio). . . . .	] 7110 11 00
	] 7110 21 00
	] 7110 31 00
Patate . . . . .	] 0701
Grassi ed oli vegetali e loro frazioni, gregge, raffinate, ma non modificate] chimicamente . . . . .	]da 1507 a 1515

NOTA BENE!

BENI NEGOZIATI NELLE BORSE MERCI (TAB A-BIS) IMMESSI PRIMA DEL 01.04.2017

A decorrere dal 01 Aprile 2017 è venuta meno la condizione fissata dall'art. 50 bis co. 4 lett d) DL 331/93 in virtù della quale il beneficio della sospensione dell'Iva risultava limitato alle sole cessioni di beni di cui alla Tab. A-bis allegata allo stesso DL 331/93, qualora le cessioni non fossero state effettuate nei confronti di soggetti indentificati ai fini Iva in un altro Stato membro dell'Unione Europea.

Si trattava essenzialmente di prodotti agricoli e di metalli non ferrosi abitualmente compravenduti nelle borse merci.

Per tali prodotti era prevista una disciplina specifica poiché su tali beni generalmente sono effettuate numerose transazioni in tempi brevi mediante il passaggio dei relativi titoli, senza che vi sia la relativa movimentazione fisica. Quindi all'atto dell'estrazione si applicava il reverse charge anche nell'ipotesi in cui l'introduzione e l'estrazione fossero state realizzate da soggetti d'imposta nazionale.

A seguito delle novità introdotte dal DL 193/2016, dal 01 aprile 2017 non è più rinvenibile una disciplina ad hoc prevista per le cessioni di beni trattati nelle borse merci. Pertanto all'atto dell'estrazione è previsto il versamento dell'Iva in base alle modalità che saranno espletate nel corso della trattazione.

NOTA BENE!

IL DEPOSITO IVA COME ALTERNATIVA ALLA TRIANGOLAZIONE NAZIONALE

In seguito alle novità introdotte dal D.L. n. 193/2016, c'è stata un'estensione delle operazioni agevolate. Da un lato la lett. d) è stata abrogata e dall'altro, la lett. c) è stata riformulata prevedendo che sono escluse dall'imposta "le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito Iva".

Pertanto l'apertura dei depositi Iva a tutte le cessioni di beni b2b senza più limitazioni soggettive ed oggettive favorirà la realizzazione di operazioni a catena.

E' noto come la non imponibilità delle cessioni interne nelle triangolazioni verso l'estero, per l'Agenzia delle Entrate, sia subordinata alla condizione dell'invio diretto dei beni all'estero da parte del primo cedente, ipotesi non sempre agevole da realizzare.

L'Amministrazione finanziaria infatti, con un "approccio formalistico", ha affermato che i beni oggetto di cessione intracomunitaria o di esportazione nell'ambito della triangolazione si presumono consumati in Italia se il soggetto intermedio, cioè il cessionario nazionale, ne acquisisce la disponibilità prima dell'invio all'estero. È stato, infatti, precisato che, nel primo passaggio (interno) dei beni, la non imponibilità viene meno se il contratto di trasporto/spedizione è stipulato dal cessionario italiano in nome proprio, a meno che il contratto non sia stato stipulato a seguito di un mandato con rappresentanza. (Risoluzione n. 35/E/2010).

Dal 1° aprile 2017, per effetto della novità contenuta nel D.L. n. 193/2016, sarà possibile evitare l'applicazione dell'imposta ricorrendo alla disciplina dei depositi IVA nell'ambito di una vendita triangolare con destinazione finale dei beni in altro Paese UE o in un Paese extra-UE, quando vi sia l'impossibilità a soddisfare la condizione dell'invio dei beni a cura o a nome del primo cedente.

L'operazione potrà essere realizzata nel seguente modo:

- *la cessione interna posta in essere tra i due operatori nazionali resta detassata, ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4, lett. c), del D.L. n. 331/1993;*
- *l'estrazione dei beni in esecuzione della cessione intracomunitaria o all'esportazione compiuta dal soggetto intermedio nei confronti del proprio cliente non residente, verrà effettuata senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4, lett. f) e g), del D.L. n. 331/1993 (vedi cap. 4.3 pag. 57).*

3.2 Operazioni eseguiti su beni in giacenza nel deposito Iva

Il secondo gruppo di operazioni non soggette ad Iva, regolate dall'art. 50-bis, co. 4, del D.L. n. 331/93, comprende le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite durante la giacenza dei beni all'interno del deposito Iva.

3.2.1 Cessioni di beni custoditi in depositi Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. e)

Tutte le cessioni di beni che si trovano custoditi all'interno del deposito Iva sono operazioni fuori dall'ambito di applicazione dell'Iva.

E' importante evidenziare che deve trattarsi di vendite che non comportino la fuoriuscita dei beni dal deposito, a nulla rilevando la nazionalità del cedente o del cessionario.

Il depositario oltre a dover eseguire le annotazioni iniziali e finali nel registro di cui all'art.50-bis, co. 3 DL 331/93 deve sempre essere in grado di seguire tutte le transazioni intervenute conservando copia della fattura italiana o dei documenti esteri.

NOTA BENE!

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E/2015 evidenzia correttamente che le operazioni eseguite sui beni giacenti all'interno del deposito Iva rientrano tra le operazioni "non soggette" e non nell'ambito di quelle "non imponibili", con la conseguenza che il corrispettivo delle stesse non rileva ai fini della maturazione dello status di esportatore abituale.

Trattandosi di operazioni non soggette, l'operatore italiano che effettua la cessione deve sempre emettere fattura senza applicazione dell'Iva indicando la dicitura "cessione non soggetta ad Iva ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. c) DL 331/93".

Se l'operatore italiano acquista dei beni all'interno di un deposito Iva da un soggetto estero senza stabile organizzazione in Italia e senza rappresentante fiscale nominato in precedenza, deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, co. 3 DPR 633/72 senza l'applicazione dell'imposta ma indicando il titolo di esclusione dall'Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. c) DL 331/93).

Infine, se l'operazione di cessione dei beni all'interno del deposito Iva avviene tra soggetti esteri, comunitari o extracomunitari senza stabile organizzazione in Italia né rappresentanza fiscale, non necessita alcun obbligo di fatturazione. L'operazione va semplicemente comunicata con documentazione commerciale al gestore del deposito.

NOTA BENE!

L'operazione sopra descritta, come specificato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E/2015, non può essere applicata ai depositi in conto proprio, dal momento che negli stessi si trovano esclusivamente merci di proprietà del gestore ed è pertanto esclusa la possibilità di cessione di beni a terzi.

Quanto sopra descritto viene schematizzato nella seguente tabella:

Cedente	Cessionario	Fatturazione
ITA	ITA/UE/EXTRA UE	Emissione della fattura senza applicazione dell'imposta
UE o EXTRA UE	ITA	Adempimenti contabili effettuati dal cessionario nazionale ai sensi dell'art. 17, co.2 DPR 633/72 (<i>reverse charge</i>), senza applicazione dell'imposta.
UE o EXTRA UE	UE o EXTRA UE	Non sono tenuti agli obblighi di fatturazione, ma solo all'obbligo di consegnare o inviare al depositario un documento commerciale che attesti l'avvenuta transazione

3.2.2 Prestazioni di servizi rese sui beni custoditi nel deposito Iva (art. 50-bis, co. 4 lett. h))

L'art. 50-bis, co. 4, lett. h), del D.L. n. 331/93, consente l'applicazione del regime di non applicazione dell'Iva anche per le prestazioni di servizi eseguite su beni custoditi nel deposito Iva.

Sul punto, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E/2015 precisa innanzitutto che si deve tener conto del regime territoriale di cui agli artt. 7-ter e seguenti del D.P.R. 633/72, riformato dal 2010 ad opera del D.Lgs. n. 18/2010.

Ciò comporta che rientrano nel regime di cui all'art. 50-bis solamente le prestazioni di servizi aventi rilevanza territoriale nello Stato, e non anche quelle escluse per carenza del relativo presupposto. Pertanto:

- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta in altro Stato (Ue o Extra Ue) sono considerate escluse da Iva ai sensi dell'art. 7-ter, lett. b), del D.P.R. 633/1972;
- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato sono assoggettate ad Iva ai sensi dell'art. 7-ter, lett. a), dello stesso D.P.R. 633/1972, ma se effettuate su beni giacenti in deposito Iva rientrano nel regime di "sospensione" ivi previsto dall'art. 50-bis DL 331/93.

Relativamente alla tipologia di servizi, si tratta in linea generale di tutte le prestazioni di servizi, con particolare riguardo a quelle di perfezionamento e le manipolazioni usuali che sono tipicamente dirette alla trasformazione o conservazione dei beni giacenti nel deposito.

NOTA BENE!

Di particolare interesse sono le precisazioni contenute nella C.M. n. 12/E/2015 in merito al luogo in cui le prestazioni di servizi sono eseguite, poiché le stesse possono essere svolte anche nei locali limitrofi al deposito Iva, intendendosi per tali quelli che “pur non costituendo direttamente parte integrante del deposito, sono a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientrano nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione degli immobili stessi con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario” (vedi cap. 1.1 pag. 7).

Sono in ogni caso escluse le spese di trasporto dei beni (per l'introduzione o l'estrazione dei beni), in quanto trattasi di servizi resi su beni che non si trovano fisicamente nel deposito.

NOTA BENE!

Per le prestazioni rese su beni custoditi nel deposito Iva, la consegna dei beni al depositario (con annotazione nel registro delle movimentazioni dei beni) equivale ad introduzione del bene nel deposito.

Una volta terminate le lavorazioni non è necessario che i beni siano introdotti fisicamente nel deposito, in quanto gli stessi possono essere estratti “contabilmente” mediante annotazione nel registro che evidenzia le movimentazioni dei beni in deposito.

Il regime agevolato vale solo per le prestazioni di servizi comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni.

(Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E/2015)

3.2.3 Trasferimento dei beni in altro deposito Iva (art. 50-bis, co. 4, lett. i))

Ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. i), il trasferimento di beni da un deposito Iva ad un altro non è soggetto ad Iva, in quanto i beni rimangono comunque assoggettati al medesimo regime Iva.

E' comunque necessario che tale trasferimento sia accompagnato da un documento di trasporto, che deve essere annotato nel registro del deposito di partenza ed in quello del deposito di destinazione.

Nel caso in cui contestualmente al trasferimento dei beni da un deposito Iva ad un altro intervenga anche un passaggio di proprietà degli stessi, il soggetto passivo cedente che estrae i beni dovrà ricorrere alla procedura di *reverse charge* di cui ai all'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993).

Tuttavia, fino al 31.03.2017, la successiva cessione dei predetti beni, con immissione in deposito, godeva del regime di sospensione dell'Iva, di cui all'art. 50-bis, comma 4, lett. c) e d), del citato Decreto Legge, solo limitatamente alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti comunitari e per determinate tipologie di beni.

Dal 1.04.2017, per effetto delle modifiche novellate dal DL 93/2016, la successiva cessione beneficerà della detassazione, indipendentemente dalla tipologia dei beni che dal luogo di identificazione o di stabilimento del cessionario.

NOTA BENE!

Il beneficio della non applicazione dell'imposta si estende anche alle prestazioni di trasporto dei beni da un deposito all'altro.

Ai fini del trasferimento dei beni, per superare la presunzione di cessione e di acquisto di cui al D.P.R. n. 441 del 10 novembre 1997, può farsi utile riferimento al documento di trasporto di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, con l'indicazione della causale, fermo restando la necessità di presa in carico dei beni presso il deposito in cui gli stessi sono materialmente introdotti.

CAPITOLO QUARTO

MODALITA' DI ESTRAZIONE DEI BENI DAL DEPOSITO IVA

Dopo l'introduzione dei beni nel deposito Iva, è necessario analizzare il trattamento Iva dei beni estratti dal deposito, che dipende sostanzialmente dalla loro destinazione o utilizzo.

In linea di principio, le merci estratte dal soggetto che le ha introdotte o dall'ultimo acquirente all'interno del deposito, possono avere le seguenti destinazioni:

- commercializzazione o utilizzo in Italia;
- invio all'estero, con destinazione all'interno della UE o in un Paese Extra – UE.

Il D.L. 22 ottobre 2016, n.193 ha apportato sostanziali modifiche alle modalità di estrazione dei beni dal deposito Iva, modificando in particolare il co. 6 dell'art. 50-bis DL 331/93.

Pertanto nel seguito della trattazione analizzeremo le modalità di estrazione dei beni dal deposito Iva fino alla data del 31.03.2017 e le novità introdotte dal DL 193/2016.

4.1. Estrazione dei beni che restano in Italia

(Normativa in vigore fino al 31.03.2017)

Ai sensi dell'art. 50-bis, co. 6 DL 331/93 se il bene viene estratto dal deposito Iva per essere utilizzato o commercializzato nel territorio dello Stato, l'operazione comporta:

- L'assolvimento dell'imposta da parte del soggetto proprietario dei beni che procede in proprio o tramite terzi all'estrazione secondo le modalità stabilite dall'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 mediante *reverse charge*.
- L'integrazione del documento relativo all'acquisto del bene, effettuato prima di procedere all'estrazione (ovvero, in mancanza del medesimo, emettere autofattura) e la determinazione della base imponibile e della relativa imposta.

Il documento da integrare potrà essere afferente un acquisto intracomunitario o un acquisto di beni di cui alla tabella A-bis con introduzione dei beni in deposito, ovvero un acquisto di beni durante la loro giacenza nel deposito.

Il documento integrato deve essere annotato nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, e nel registro del precedente art. 23, al fine di evidenziare il debito d'imposta dell'acquirente nei confronti dell'Erario.

Tuttavia, secondo la Circolare 12/E/2015, gli adempimenti di integrazione e registrazione risultano diversi a seconda del documento che è stato integrato:

- in presenza di acquisto intracomunitario, essendo la fattura di acquisto già stata annotata nei registri previsti dagli artt. 23 e 25, al momento dell'estrazione occorrerà operare delle variazioni da annotare in entrambi i registri. Dette variazioni possono riguardare soltanto l'IVA (es. se il bene viene estratto da un deposito senza aver subito lavorazioni) ovvero anche la base imponibile laddove questa sia variata a seguito di prestazioni di servizi eseguiti all'interno del deposito, compresa la stessa prestazione di deposito;

- in presenza di acquisto di beni di cui alla Tab. A-bis, essendo la fattura di acquisto già stata annotata dal cessionario nel registro di cui all'art. 25, l'importo dell'operazione, comprensivo dell'eventuale integrazione, va riportato per il suo intero ammontare (imponibile ed Iva) nel registro dell'art. 23 e contestualmente dovrà essere operata la variazione del documento già registrato nel registro di cui all'art. 25 (solo Iva o anche base imponibile);
- analoghe procedure devono essere seguite nell'ipotesi di acquisto di beni giacenti nel deposito Iva. In particolare, se il cessionario ha emesso un'autofattura si applica la procedura del primo punto elenco; se il cessionario è in possesso di un documento fiscale rilasciatogli dal cedente, soggetto d'imposta nazionale o comunitario, si applica la procedura del secondo punto elenco.

Quanto sopra descritto viene schematizzato nella seguente tabella:

Tipologia beni estratti	Adempimenti
Beni oggetto di precedente acquisto intracomunitario Oppure Beni acquistati durante la giacenza nel deposito, se il cessionario ha emesso autofattura	<ul style="list-style-type: none"> • Fattura di acquisto già annotata nei registri acquisiti e vendite; • Al momento dell'estrazione occorre operare apposite variazioni in entrambi i registri; • Tali variazioni possono riguardare solo l'Iva, ovvero anche la base imponibile laddove questa sia variata a seguito di prestazioni di servizi eseguite all'interno del deposito.
Beni di cui alla tabella A-bis DL 331/93 Oppure Beni acquistati durante la giacenza nel deposito, se il cessionario sia in possesso di un documento fiscale rilasciato dal cedente	<ul style="list-style-type: none"> • Fattura di acquisto già annotata dal cessionario nel registro degli acquisti; • L'importo dell'operazione, comprensivo dell'integrazione, va riportato per il suo intero ammontare (imponibile ed Iva) nel registro delle fatture emesse; • Contestualmente dovrà essere operata la variazione del documento già registrato nel registro degli acquisti (solo Iva o anche base imponibile).

NOTA BENE!

Se il bene introdotto nel deposito Iva è stato acquistato sulla scorta di un documento non avente rilevanza fiscale (come, ad esempio, nell'ipotesi descritta di cessione di beni giacenti in deposito, realizzatasi tra soggetti non residenti, non identificati ai fini Iva nel territorio dello Stato), l'operazione di estrazione deve essere rilevata con la procedura di reverse charge, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nel suddetto caso va riportata la base imponibile dell'operazione, corrispettivo dell'acquisto, ed eventuali servizi eseguiti sul bene durante la permanenza in deposito, se territorialmente rilevanti.

Per i beni immessi in libera pratica con introduzione in deposito, la regolarizzazione della loro estrazione deve avvenire mediante la procedura di *reverse charge*, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

NOTA BENE

*Nel caso sopra descritto, tenuto conto che il rapporto civilistico con il cedente estero ha formato oggetto di un'operazione doganale di immissione in libera pratica dei beni, **l'autofattura non deve contenere i dati identificativi del cedente; è a tal fine sufficiente fare riferimento al documento doganale** (Risoluzione n. 198 del 21 dicembre 2000).*

Se l'estrazione avviene da parte un soggetto non residente, questi dovrà nominare un **rappresentante fiscale c.d. "pesante"** ovvero, **se stabilito in un Paese comunitario, potrà anche identificarsi direttamente (art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) e quindi provvedere ad assolvere l'imposta con le modalità ora illustrate.**

NOTA BENE!

*Per quanto riguarda le modalità di fatturazione dei beni estratti dal deposito e destinati alla commercializzazione in Italia, con riferimento alle operazioni avvenute nello stesso giorno, al punto 6 della Circolare n. 43 del 6 agosto 2010 è stato chiarito che **“nei casi in cui nello stesso giorno si considerino effettuate nei confronti del medesimo soggetto cessioni di beni e prestazioni di servizio di diversa natura, è possibile emettere un’unica fattura (per le operazioni attive) ovvero un’unica autofattura (per le operazioni passive), ai sensi dell’art. 21, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972.***

Le operazioni in questione saranno distintamente indicate nel predetto documento contabile e saranno riportate, secondo la loro natura, distintamente negli elenchi riepilogativi delle cessioni/acquisti di beni o servizi.”

Pertanto, si ritiene che, in applicazione del medesimo principio di semplificazione, le operazioni di acquisto all’interno del deposito e di successiva estrazione dei beni, se effettuate nella stessa giornata, possano essere ricomprese nel medesimo documento contabile, tramite emissione di un’unica autofattura riepilogativa giornaliera.

Il co. 6 dell'art. 50-bis DL 331/93 prevede inoltre che l'estrazione dei beni può essere effettuata da operatori:

- Iscritti alla Camera di Commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno;
- Che dimostrino un'effettiva operatività;
- Che attestino regolarità dei versamenti Iva, con le modalità definite con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

4.2 Estrazione dei beni che restano in Italia

(Novità a partire dal 01.04.2017)

Dal 01.04.2017 sono cambiate le regole per l'estrazione dei beni che si trovano nei depositi Iva.

In particolare se il bene, precedentemente introdotto nel deposito viene estratto per essere utilizzato o commercializzato in Italia, cambiano le regole a seconda che:

- i beni siano inseriti in un deposito a seguito di un acquisto intracomunitario;
- i beni siano inseriti in un deposito a seguito di un'immissione in libera pratica;
- i beni siano inseriti in un deposito a seguito di un acquisto interno.

Pertanto, verranno di seguito illustrate le diverse modalità estrazione.

4.2.1 Estrazione di beni introdotti a seguito di acquisto intracomunitario

In questa fattispecie il soggetto passivo (nazionale, comunitario o extracomunitario) che procede all'estrazione aveva, al momento dell'introduzione dei beni nel deposito, effettuato un acquisto intracomunitario e aveva già provveduto alla registrazione della fattura d'acquisto sia nel registro delle vendite che nel registro degli acquisti indicando sugli stessi in luogo dell'imposta il riferimento all'art. 50 bis del D.L. n. 331/1993.

Questo soggetto nel momento in cui procederà all'estrazione dovrà:

- effettuare l'integrazione della fattura originaria estera con l'indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta;
- dovrà annotare la variazione in aumento dell'imposta ovvero, in caso di prestazioni, dell'imponibile e dell'imposta relativa nel registro delle vendite (ex art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro 15 giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data. La variazione deve essere annotata nel registro degli acquisti (ex art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) entro il mese successivo a quello di estrazione.

NOTA BENE!

LE CESSIONI NEL DEPOSITO IVA ININFLUENTI AI FINI DELLE MODALITÀ DI ESTRAZIONE

RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE n. 55/E/2017

L'individuazione della corretta modalità di estrazione dei beni dal deposito Iva è collegata all'operazione con la quale il bene è stato introdotto nel deposito.

Di conseguenza, le successive cessioni di cui i beni possono essere stati oggetto durante il periodo di permanenza nel deposito Iva non incidono sull'individuazione della modalità di estrazione del bene medesimo, fermo restando che, in virtù di quanto espressamente previsto dal comma 6 in esame, la base imponibile sarà comunque costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima di tali cessioni.

Questo è quanto si evince dal contenuto della Risoluzione n. 55/E/2017.

Il quesito proposto nell'interpello a cui fa riferimento la Risoluzione citata riguarda il caso in cui colui che procede ad estrarre la merce dal deposito Iva per commercializzarla o utilizzarla in Italia è un soggetto diverso da colui che l'ha introdotta a monte, poiché la merce, durante la permanenza nel deposito, è stata ceduta.

A riguardo, nella Risoluzione, si osserva che, nell'individuare le estrazioni che beneficiano del reverse charge, l'articolo 50-bis, comma 6 del DL n. 331/1993 fa riferimento ai beni introdotti nel deposito Iva ai sensi del comma 4, lettera b) (immissione in libera pratica) ovvero "in forza di un acquisto intracomunitario" (lettera a) del medesimo comma 4).

Lo stesso D.M. 23 febbraio 2017 ammette che i requisiti di garanzia che consentono l'estrazione in reverse charge dei beni introdotti nel deposito Iva a seguito di immissione in libera pratica possono sussistere:

- sia quando il soggetto che estrae coincide con quello che ha effettuato l'immissione;*
- sia quando due soggetti non coincidono (perché, ad esempio, colui che estrae ha acquistato i beni successivamente alla loro introduzione nel deposito).*

La Risoluzione citata ha inoltre specificato che, laddove non sia possibile per il soggetto che estrae i beni individuare esattamente l'operazione con cui i beni sono stati introdotti nel deposito, perché trattasi ad esempio di materie prime che una volta introdotte nel deposito Iva confluiscono in un processo di lavorazione che porta a generare prodotti finiti di diversa natura, l'imposta da versare tramite F24 (in quanto riferita a beni introdotti nel deposito a seguito di cessione nazionale) può essere calcolata applicando il valore percentuale delle materie prime di provenienza italiana introdotte nel deposito Iva al corrispettivo o valore pattuito per l'ultima cessione effettuata prima dell'estrazione.

A tal fine il contribuente che procede all'estrazione ha l'onere di acquisire detta percentuale dal proprio cedente. Alla restante parte sarà applicato il reverse charge.

4.2.2 Estrazione di beni introdotti in forza di immissione in libera pratica

In questa fattispecie il soggetto acquista i beni provenienti da un Paese Extra Ue e li immette in libera pratica con l'introduzione degli stessi in un deposito Iva.

I beni, successivamente, vengono estratti dal deposito per essere utilizzati direttamente dal soggetto proprietario (importatore) che li aveva precedentemente immessi in libera pratica.

L'imposta all'atto dell'estrazione dei beni è assolta mediante il meccanismo del *reverse charge* da parte del soggetto importatore, fatto salvo l'obbligo, per alcuni soggetti, di presentare idonea garanzia patrimoniale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il legislatore aveva demandato ad un Decreto Ministeriale l'individuazione dei soggetti esonerati dalla presentazione della garanzia ai fini dell'estrazione dei beni dal deposito.

A definire le regole da attuare dal 01.04.2017 per l'estrazione dei beni di provenienza Extra-Ue destinati all'utilizzo o commercializzazione nel territorio dello Stato è quindi intervenuto il Decreto Ministeriale del 23 febbraio 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 64 del 17.03.2017.

In base al citato decreto, **non deve presentare garanzia patrimoniale** (e quindi potrà effettuare l'estrazione dei beni dal deposito applicando il *reverse charge*) chi presenta i seguenti requisiti soggettivi di affidabilità:

- ha presentato la Dichiarazione Iva annuale nei tre anni precedenti all'estrazione dei beni;
- ha eseguito i versamenti relativi all'Iva dovuta in base alle ultime tre dichiarazioni annuali presentate alla data di estrazione dei beni;
- non è stato destinatario di alcun avviso di rettifica o di accertamento divenuto definitivo, per il quale non sono state versate le somme dovute, con riferimento a violazioni riferite all'emissione o all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificati nell'anno di imposta nel quale avviene l'estrazione dei beni oppure nei tre anni precedenti;
- non ha formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti ex art.444c.p.p. a carico del legale rappresentante della società o del titolare della ditta individuale, con riferimento ai delitti di cui agli art.2,3,5,8,10,10-ter, 10-quater e 11 D.Lgs. 74/2000 e al delitto di bancarotta fraudolenta.

I requisiti di regolare presentazione della Dichiarazione Iva, regolare versamento dell'imposta e assenza di atti di rettifica o accertamento devono essere verificati per periodi inferiori all'anno con riferimento alle società neocostituite.

Si considerano in ogni caso, affidabili i soggetti che estraggono dal deposito se in possesso della certificazione AEO o perché rientrano nella previsione dell'art. 90 del DPR n.43/1973 (amministrazioni dello Stato, enti pubblici e ditte di notoria solvibilità) ovvero se coloro che provvedono all'estrazione dal deposito coincidono con coloro che hanno effettuato l'immissione in libera pratica dei beni con introduzione nel deposito Iva e quindi, che hanno già prestato la garanzia in sede di introduzione dei beni nel deposito Iva.

NOTA BENE!
SOGGETTI PRIVI DEI REQUISITI DI AFFIDABILITA'

I soggetti che non possiedono i requisiti sopra elencati sono tenuti alla presentazione di idonea garanzia avente durata di sei mesi dalla data di estrazione, conformemente ai modelli approvati per gli intermediari/banche e per le società/banche per la costituzione della garanzia rappresentata rispettivamente da titoli di stato o garantiti dallo stato o da polizza fideiussoria o fideiussione bancaria (Provvedimento Agenzia delle Entrate 59277/2017).

I requisiti di affidabilità sopra descritti dovranno essere attestati mediante una dichiarazione sostitutiva approvata con il Provvedimento n. 57215 dell'Agenzia delle Entrate del 24.03.2017.

Il modello approvato dal suddetto Provvedimento si compone di:

<ul style="list-style-type: none">• frontespizio, contenente l' informativa sul trattamento dei dati personali;
<ul style="list-style-type: none">• una sezione dedicata ai dati identificativi del contribuente;
<ul style="list-style-type: none">• una sezione in cui vanno inseriti i dati identificativi del soggetto dichiarante;
<ul style="list-style-type: none">• una sezione riportante la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti di affidabilità, resa ai sensi dell' articolo 47 del D.P.R. 445/2000;
<ul style="list-style-type: none">• una sezione in cui vanno riportate la data e la firma del dichiarante.

Il Provvedimento in commento stabilisce che il modello di dichiarazione compilato deve essere consegnato al gestore del deposito Iva all'atto della prima estrazione.

Quest'ultimo, dopo aver rilasciato apposita ricevuta di ricezione, è poi tenuto, entro 30 giorni dalla consegna, a trasmetterlo, via PEC, alla Direzione Regionale dell' Agenzia delle Entrate o alle Direzioni Provinciali di Trento e Bolzano territorialmente competenti sulla base del proprio domicilio fiscale.

La dichiarazione si considera presentata alla data risultante dalla ricevuta di avvenuta consegna.

Gli indirizzi PEC a cui trasmettere le dichiarazioni sono indicati nelle istruzioni, disponibili insieme al modello al seguente link sul sito dell'Agenzia delle Entrate:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/ComunicareDati/Depositi+Iva++Dichiarazione+sostitutiva+dei+requisiti+di+affidabilita/Modello+Depositi+Iva/>

Infine, si evidenzia che la certificazione è valida per l'intero anno solare.

A titolo esemplificativo si riporta di seguito il Modello di dichiarazione sostitutiva dei requisiti di affidabilità:



**MODELLO DI DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA ATTESTANTE
LA SUSSISTENZA DEI REQUISITI DI AFFIDABILITÀ
DI CUI ALL'ART. 2 COMMA 1 DEL D.M. 23 FEBBRAIO 2017
(Art. 50, co. 6, D.L. 30 Agosto 1993, n. 331)**

DATI DEL CONTRIBUENTE	Codice fiscale <input type="text"/> Denominazione o ragione sociale <input type="text"/>	Partita IVA <input type="text"/> Natura giuridica <input type="text"/>
DATI DEL DICHIARANTE	Codice fiscale <input type="text"/> Cognome <input type="text"/> Nome <input type="text"/> Sesso (Maschio <input type="checkbox"/> Femmina <input type="checkbox"/> Data di nascita <input type="text"/> Comune (o Stato estero) di nascita <input type="text"/> Provincia (legale) <input type="text"/> in qualità di: <input type="checkbox"/> Rappresentante legale <input type="checkbox"/> Titolare Ditta Individuale	
DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA	Conseguibile delle sanzioni penali, nel caso di dichiarazioni non veritiere, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'art. 76 del D.P.R. del 28 dicembre 2000 n. 445 Dichiaro <ul style="list-style-type: none"> • Che la società/ditta individuale, se obbligata, ha presentato la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto negli ultimi tre periodi d'imposta o in quelli intercorsi successivamente alla data di costituzione, se inferiore ai tre anni; • Che la società/ditta individuale ha effettuato i versamenti dovuti in base alle ultime tre dichiarazioni annuali presentate alla data odierna o a quelle intercorse successivamente alla data di costituzione, se inferiore ai tre anni; • Che la società/ditta individuale non ha ricevuto alcun avviso di rettifica o di accertamento definitivo per il quale non è stato eseguito il pagamento delle somme dovute, per violazioni relative all'emissione o all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificati nel periodo d'imposta in corso ovvero nei tre antecedenti la data odierna; • Di non avere formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta della parte, a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, a mio carico, per uno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3, 5, 8, 10, 10-bis, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e dall'articolo 216 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. 	
Anno di riferimento	FIRMA DEL DICHIARANTE <input type="text"/> Allega copia del documento di riconoscimento (ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445)	
FIRMA MODELLO	Dichiaro, altresì, di essere informato/a, ai sensi e per gli effetti di cui al D. Lgs. N. 196/2003, che i dati personali raccolti saranno trattati, anche con strumenti informatici, esclusivamente nell'ambito del procedimento per il quale la presente dichiarazione viene resa. DATA <input type="text"/> FIRMA DEL DICHIARANTE <input type="text"/>	

NOTA BENE!

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI AFFIDABILITA' PER I NON RESIDENTI

La dichiarazione sostitutiva attestante la sussistenza dei requisiti di affidabilità può essere presentata anche da una società estera che in Italia ha un rappresentante fiscale.

In questo caso la dichiarazione deve essere sottoscritta dal legale rappresentante della società non residente o dal titolare della ditta individuale estera.

Il rappresentante fiscale non assume mai la veste di dichiarante.

La trasmissione alla Direzione Regionale delle Entrate della dichiarazione sostitutiva sopra descritta, consente agli Uffici di procedere ad opportuni controlli ivi compresi quelli connessi alla verifica dell'effettiva sussistenza dei requisiti di garanzia dichiarati dal contribuente.

A questo scopo le Direzioni regionali che ricevono la dichiarazione sostitutiva la trasmettono sempre via pec alle direzioni provinciali territorialmente competenti in base al domicilio fiscale del soggetto che procede all'estrazione.

Le Direzioni provinciali procederanno a campione a verificare la veridicità delle dichiarazioni presentate ed in caso di difformità tra i dati dichiarati e quelli reali il soggetto che estrae decadrà dai benefici e l'ufficio comunicherà via pec al gestore del deposito l'anomalia riscontrata.

La direzione provinciale inoltre in caso di false attestazioni è tenuta ad inoltrare una comunicazione di notizia di reato alla Procura della Repubblica.

4.2.3 Estrazione di beni introdotti a seguito di un acquisto interno

Nella seguente fattispecie i beni sono stati introdotti nel deposito Iva a seguito di un acquisto interno e sono estratti per restare in Italia e non per essere oggetto di una cessione intracomunitaria o di una esportazione.

In questo caso il soggetto passivo (nazionale, comunitario o extracomunitario) che procede all'estrazione dei beni dovrà procedere al versamento dell'imposta secondo le seguenti modalità:

1. L'imposta deve essere versata dal gestore del deposito in nome e per conto del soggetto passivo che procede all'estrazione dei beni. Il gestore del deposito è solidalmente responsabile con il soggetto passivo del versamento dell'imposta;
2. La base imponibile, per il calcolo dell'imposta, è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione nel deposito Iva ovvero, qualora i beni successivamente abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, 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;
3. Il versamento dell'imposta viene effettuato con il mod. F24 entro il 16 del mese successivo alla data di estrazione;
4. È esclusa la compensazione interna o esterna con l'Iva o altri tributi, contributi e premi;
5. Il soggetto che procede all'estrazione annota nel registro delle fatture di cui all'art. 25 DPR 633/72, una autofattura emessa ai sensi dell'art. 17, co. 2 DPR 633/72 e i dati della ricevuta del versamento (quietanza mod. F24).

NOTA BENE!

CREDITO DA LIQUIDAZIONE PERIODICA NON SCOMPUTABILE DAL VERSAMENTO DIRETTO

Risoluzione Agenzia delle Entrate 55/E/2017

L'Agenzia in merito al quesito riguardante la possibilità di poter usufruire della compensazione verticale dell'imposta, da versare tramite modello F24, afferma che alla luce della vigente normativa sui depositi Iva, il soggetto che estrae dal deposito Iva un bene, per il quale sia applicabile la procedura del versamento diretto (mediante F24) dell'imposta dovuta, non possa scomputare dal versamento stesso il credito Iva proveniente dalla liquidazione Iva periodica.

Secondo l'Agenzia tale soluzione appare coerente anche con la previsione, nell'ambito del medesimo comma 6 dell'articolo 50-bis, secondo cui il versamento dell'Iva dovuta per l'estrazione è materialmente eseguito dal gestore, in nome e per conto di colui che estrae, col quale è solidalmente responsabile del versamento stesso.

Infatti ammettendo la compensazione "verticale", sempre secondo l'Agenzia, il gestore del deposito sarebbe, in definitiva, solidalmente responsabile anche della correttezza della compensazione effettuata dal soggetto terzo estrattore.

I soggetti passivi che procedono all'estrazione dei beni se sono esportatori abituali possono effettuare la suddetta operazione senza il pagamento dell'imposta previa presentazione di dichiarazione d'intento trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate, che rilascerà apposita ricevuta telematica.

NOTA BENE!

MODALITA' DI COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE D'INTENTO UTILIZZATA PER L'ESTRAZIONE DEI BENI DAL DEPOSITO IVA

Con la Risoluzione n. 35/E del 20 marzo 2017, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle modalità di compilazione della dichiarazione d'intento, in presenza della circostanza appena sopra riportata.

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 dicembre 2016 è stato approvato un nuovo modello di dichiarazione d'intento da utilizzare per le operazioni di acquisto, effettuate a partire dal 1° marzo 2017.

In tale fattispecie l'esportatore abituale dovrà compilare una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione e come destinatario della stessa dichiarazione d'intento andrà indicato il gestore del deposito, ossia il codice fiscale, la partita Iva e la denominazione del gestore stesso.

Per quanto concerne l'importo da indicare per l'estrazione, sempre secondo l'Agenzia, si dovranno seguire le regole del già citato comma 6 dell'art. 50-bis , e cioè dovrà essere indicato:

- *“il corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione nel deposito Iva;*
- *ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, 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”.*

L'importo, specifica la Risoluzione, deve essere inserito nel modello nella Sezione “Dichiarazione” – “campo 1 - una sola operazione per un importo fino a euro”.

Tale valore, naturalmente, comporta la diminuzione del plafond a disposizione dell'esportatore abituale.

Per quanto concerne le formalità, l'esportatore abituale, che procede all'estrazione senza il pagamento dell'imposta, dovrà trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento e acquisire la relativa ricevuta telematica.

Quest'ultime dovranno essere consegnate, quindi, al gestore del deposito che dovrà procedere a verificare telematicamente l'avvenuta presentazione.

L'esportatore abituale che provvede all'estrazione dei beni dovrà:

- *produrre la copia dell'autofattura o della fattura integrata nel caso di operazioni intracomunitarie o in alternativa alla fattura integrata copia del registro contabile dal quale risulti la sua annotazione;*
- *produrre dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, con allegata copia del documento di identità, attestante la conformità dell'autofattura o della fattura integrata, nonché dell'eventuale registrazione nei libri contabili della fattura o dell'autofattura.*

4.3. Estrazione di beni inviati in altro Paese Ue o Extra-Ue

L'art. 50-bis, co. 4, lett. f) e g), del D.L. n. 331/93 individua le seguenti operazioni:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva con spedizione in altro Stato membro della Comunità Europea, salvo che si tratti di cessione intracomunitaria soggetta ad imposta nel territorio dello Stato (art. 50-bis co. 4 lett. f) DL331/93); |
| <ul style="list-style-type: none">• Le cessioni di beni estratti da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dal territorio della Comunità Europea (art. 50-bis co.4 lett. g) DL 331/93). |

Le suddette cessioni all'estero di beni estratti dal deposito Iva non sono soggette ad imposta; in tal caso, pertanto, non deve essere emessa alcuna autofattura, bensì una fattura senza applicazione dell'imposta.

Vi sono comunque alcuni adempimenti formali da rispettare, che sono differenti a seconda che i beni siano inviati:

in uno Stato comunitario	<ul style="list-style-type: none">• in tal caso il soggetto cedente pone in essere una cessione intracomunitaria non imponibile Iva ai sensi degli artt. 41 del D.L. n. 331/93, e deve compilare il modello Intra 1-bis;
in uno Stato extracomunitario	<ul style="list-style-type: none">• in tale ipotesi, il cedente pone in essere un'operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 lett. a) o b) del D.P.R. 633/72 a seconda che l'invio o il trasporto fuori dal territorio comunitario sia effettuato a nome del cedente ovvero del cessionario non residente;• se si estraggono i beni sulla base della dichiarazione doganale è necessario il documento di esportazione.

In entrambi i casi, come evidenziato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E/2015 se il cedente dei beni è un soggetto non residente, e non identificato ai fini Iva in Italia, i suddetti adempimenti (fatturazione e presentazione degli elenchi Intrastat) possono essere adempiuti dal gestore del deposito Iva quale "rappresentante fiscale leggero" (Vedi Cap. 3.1.1 pag.25).

NOTA BENE!

RESTITUZIONE BENI NON CONFORMI INTRODOTTI IN UN DEPOSITO IVA

Nel caso in cui i beni introdotti in deposito siano estratti per essere restituiti al fornitore in quanto non conformi, ad esempio, agli standard qualitativi concordati, la relativa estrazione con trasporto o spedizione al di fuori della Comunità, non può rientrare tra "le cessioni di beni estratti da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea" di cui all'art. 50-bis, comma 4, lett. g) del D.L. n. 331 del 1993.

Ordinariamente, infatti, la restituzione di merci non conformi agli standard qualitativi pattuiti dà luogo ad una risoluzione, totale o parziale, del contratto con effetti ex tunc e non ad un nuovo contratto di rivendita al fornitore.

Conseguentemente, tale restituzione non realizza una ipotesi per la quale debba essere emessa autofattura. La movimentazione del bene deve, però, essere annotata nei registri del depositario.

(Circolare Agenzia delle Entrate 12/E/2015)

4.4 La base imponibile per il calcolo dell'imposta all'atto dell'estrazione

Come detto, l'estrazione dei beni dal deposito Iva può dare luogo sia ad operazioni non imponibili, quali cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie, ovvero ad operazioni assoggettate ad imposta.

Nell'ipotesi in cui i beni vengano estratti dal deposito per effettuare una cessione all'esportazione o una cessione intracomunitaria non sussiste, come sopra detto, alcun obbligo di pagamento dell'imposta.

Laddove, invece, l'estrazione avvenga per l'utilizzazione o la commercializzazione dei beni nel territorio dello Stato, l'obbligo di assolvere il tributo fa capo allo stesso soggetto d'imposta proprietario dei beni che procede in proprio o tramite terzi all'estrazione, con le modalità esposte nei paragrafi precedenti.

In linea di principio, **la base imponibile è costituita dal corrispettivo o, in assenza di corrispettivo, dal valore dell'operazione, non assoggettato all'Iva in conseguenza dell'introduzione nel deposito** (cfr. Circolare n. 28/E del 2011 e Circolare n. 8/E del 2009).

Qualora i beni, durante la loro giacenza, abbiano formato oggetto di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima transazione.

Per ciò che concerne le prestazioni di servizi, si deve in ogni caso considerare che, come già evidenziato, per effetto delle regole di territorialità dei servizi previste dall'articolo 7-ter, del DPR n. 633 del 1972, con decorrenza dal 1° gennaio 2010, le prestazioni di servizi generiche, se rese da un soggetto non stabilito in Italia, sono rilevanti nel Paese del committente.

Le stesse prestazioni, all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito, contribuiranno a formare la base imponibile su cui applicare l'imposta se territorialmente rilevanti.

Si riportano a titolo esemplificativo, le seguenti ipotesi:

Soggetto che effettua l'estrazione	Base imponibile
<p>L'estrazione è effettuata dallo stesso soggetto che aveva immesso i beni nel deposito, a seguito di acquisto (anche intracomunitario) o di importazione</p>	<ul style="list-style-type: none"> • se il bene non è stato oggetto di prestazioni di servizi di qualsiasi genere, dal corrispettivo dell'ultima transazione; • se il bene è stato oggetto di prestazioni di servizi, dal valore dello stesso all'atto dell'introduzione aumentato del corrispettivo di tali prestazioni, se territorialmente rilevanti.
<p>L'estrazione è effettuata da un soggetto diverso da quello che aveva immesso i beni nel deposito</p>	<ul style="list-style-type: none"> • se il bene è stato ceduto tal quale ad altro operatore che provvede all'estrazione, dal corrispettivo dell'ultima transazione, anche nel caso in cui detto importo risulti inferiore a quello iniziale; • se il bene è stato ceduto, previa prestazione di servizi, ad altro operatore che provvede all'estrazione, dal corrispettivo dell'ultima transazione (comprensivo del corrispettivo della prestazione), anche nel caso in cui questo risulti inferiore a quello iniziale; • se il bene è stato ceduto tal quale ad altro operatore che provvede all'estrazione dopo che il bene ha subito una prestazione di servizi, dal corrispettivo dell'ultima transazione, aumentato del valore della prestazione, se territorialmente rilevante.

E' evidente che nella maggior parte dei casi, all'atto dell'estrazione, dovrà tenersi conto delle spese di custodia addebitate dal depositario senza applicazione dell'imposta. I relativi corrispettivi concorrono alla formazione della base imponibile all'atto dell'estrazione, se territorialmente rilevanti.

NOTA BENE!

Nel caso la merce subisca dei cali fisici e tecnici nel periodo di stoccaggio, la Circolare 12/E/2015 specifica che la base imponibile all'atto dell'estrazione dal deposito deve essere determinata al netto del valore del calo (ad esempio, se il valore iniziale della merce è 100 e si verifica un calo fisico o tecnico di 5, il valore della base imponibile sarà 95).

Sempre secondo la Circolare sopracitata, la rilevanza dei cali della merce ai fini della determinazione della base imponibile Iva è coerente con quanto previsto dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessioni ed di acquisto D.P.R. n. 441 del 10 novembre 1997. Infatti, l'art. 1, comma 2, lett. a), stabilisce che la presunzione di cessione non opera se è dimostrato che i beni stessi "sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti". L'Amministrazione Finanziaria ritiene infatti che nel concetto di beni distrutti possa essere compreso il calo della merce, calo che può avvenire per questioni naturali ed indipendenti dalla volontà del soggetto passivo.

In conclusione, per il calcolo della base imponibile previsto dall'art. 50-bis, comma 6, del D.L. 331 del 1993, l'Amministrazione Finanziaria ritiene si possa fare riferimento alle quantità effettivamente estratte dal deposito, a condizione che il calcolo delle stesse risulti basato su criteri oggettivi e riscontrabili.

4.5 Sintesi nuova e vecchia disciplina dei depositi Iva

	Situazione fino al 31.03.2017	Novità dal 01.04.2017
Introduzione	<p>L'introduzione in un deposito Iva può avere ad oggetto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acquisti intracomunitari; • Beni Extra-Ue immessi in libera pratica; • Cessioni verso soggetti identificati in un altro Stato membro; • Beni nazionali di cui all'allegato A-bis DL 331/1993. 	<p>L'introduzione in un deposito Iva può avere ad oggetto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acquisti intracomunitari; • Beni Extra-Ue immessi in libera pratica; • Tutte le cessioni di beni nazionali senza limiti rispetto alla tipologia di beni stessi.
Gestione	<p>Durante la giacenza dei beni nel deposito le cessioni e le prestazioni di servizio che hanno ad oggetto tali beni avvengono senza applicazione dell'imposta.</p>	Invariato
Estrazione	<p>L'utilizzazione e la commercializzazione nel territorio italiano può essere effettuata solo da soggetti passivi Iva.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Assolvimento dell'imposta dal soggetto che provvede all'estrazione mediante autofattura ai sensi dell'art. 17, co. 2 DPR 633/72 ovvero mediante integrazione della fattura, se sono stati oggetto di precedente acquisto senza pagamento dell'imposta; • Il documento deve essere annotato nel 	<p>L'utilizzazione e la commercializzazione nel territorio italiano può essere effettuata solo da soggetti passivi Iva. Assolvimento dell'imposta con le seguenti modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Per gli acquisti intracomunitari solo con la rilevanza contabile, mediante integrazione della fattura di acquisto; • Per l'estrazione dei beni precedentemente introdotti in libera pratica, con l'emissione di autofattura se si è in possesso del requisito

	<p>registro Iva degli acquisti e nel registro Iva delle fatture emesse;</p> <ul style="list-style-type: none"> • I dati relativi alla liquidazione dell'imposta devono essere trasmessi al gestore del deposito Iva. 	<p>di affidabilità o dietro presentazione di idonea garanzia negli altri casi (DM 23 febbraio 2017);</p> <ul style="list-style-type: none"> • Per le altre transazioni con versamento diretto in F24 con divieto di compensazione entro il 16 del mese successivo all'estrazione. <p>In questa fase assume una particolare importanza il ruolo del gestore del deposito che deve versare l'imposta e che assume una responsabilità solidale con chi estrae per l'imposta, per le sanzioni per mancato versamento dell'imposta dovuta e per la regolare applicazione del regime.</p> <p>NB: il soggetto che provvede all'estrazione dei beni può non pagare l'Iva con l'emissione di una DICHIARAZIONE D'INTENTO.</p>
--	---	---



L'enorme sviluppo degli scambi internazionali e la diffusione su scala sempre più ampia dei processi di delocalizzazione produttiva, hanno fatto sorgere per le imprese la necessità sempre più pressante di disporre di idonee infrastrutture atte a consentire la movimentazione, il deposito, l'eventuale manipolazione od il perfezionamento delle merci sia in arrivo, che in partenza. Tutto questo è diventato una esigenza non solo all'interno del Paese in cui le aziende sono stabilite ma anche in altri Paesi nelle quali esse operano. Una concreta risposta a questa necessità sono i vari regimi di deposito previsti dalle legislazioni comunitarie e dai singoli Stati membri.

A livello comunitario i regimi di deposito regolamentati sono riconducibili a due istituti principali: i depositi doganali e i depositi fiscali. Mentre i primi costituiscono un regime doganale vero e proprio il quale è assoggettato ad una disciplina comune armonizzata a livello comunitario, per quanto concerne i depositi fiscali (depositi Iva e depositi accise), sono istituiti e regolati in maniera sostanzialmente differente da ciascuno Stato membro, sebbene sulla base di principi comuni stabiliti da apposite direttive comunitarie.

Nella seguente trattazione approfondiremo la disciplina dei Depositi Iva, introdotti nel nostro ordinamento dalla Legge 28/1997 (che aveva recepito la Direttiva 95/7/CE) con l'inserimento dell'art. 50-bis nel D.L. 331/93.

I depositi Iva sono uno strumento molto diffuso nella pratica commerciale internazionale, in quanto, dal punto di vista fiscale agevolano gli scambi di beni in ambito intracomunitario, rendendo possibile trasferire la merce da un Paese membro all'altro evitando di assoggettare ad imposta i singoli passaggi.

La disciplina dei depositi Iva è regolata dall'articolo 50-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, ed ha lo scopo di evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi, che possono essere introdotti in depositi appositamente costituiti ai fini doganali senza pagamento dell'imposta fino al momento della loro importazione.

Il suddetto articolo 50-bis è stato recentemente modificato dal DL 193/2016 collegato alla Legge di Bilancio 2017.

Le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio, con effetto dal 1° aprile 2017, hanno in qualche modo stravolto la disciplina riguardante l'utilizzazione dei depositi Iva, in particolare per quanto concerne le modalità di applicazione dell'imposta dovuta per l'estrazione dei beni dai depositi Iva, ai fini della loro utilizzazione o commercializzazione in Italia.

L'introduzione della nuova normativa ha comportato inoltre l'estensione delle operazioni agevolate, essendo stati eliminati tutti i riferimenti di carattere soggettivo ed oggettivo. Queste modifiche favoriranno la realizzazione di operazioni a catena essendo state rimosse le circostanze oggettive e soggettive che erano necessarie per effettuare una cessione senza il pagamento di imposta, mediante l'introduzione dei beni in un deposito Iva.

L'utilizzo del deposito Iva potrà diventare quindi, come vedremo in seguito una valida alternativa ad altri meccanismi agevolati, quali la non imponibilità delle cessioni interne in triangolazione verso l'estero.

In relazione alle principali criticità ed opportunità associate alle suddette modifiche che sono entrate in vigore a partire dal 1° aprile 2017 e alla disciplina sottostante l'utilizzazione dei depositi Iva nelle operazioni internazionali, gli operatori necessitano di indicazioni utili per poter districarsi dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa.

Pertanto la guida, in virtù anche delle importanti novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2017, ha come obiettivo quello di fornire agli operatori del settore esemplificazioni pratiche ed approfondimenti in relazione alle operazioni che consentono l'utilizzo del deposito Iva. La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.



Camera di Commercio
Bergamo



Camera di Commercio
Mantova



CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA
BRESCIA



CAMERA DI
COMMERCIO
MILANO



Camera di Commercio
Como



CAMERA di
COMMERCIO
MONZA BRIANZA



Camera di Commercio
Cremona



Camera di Commercio
Pavia



Camera di Commercio
Lecco



Camera di Commercio
Sondrio



Camera di Commercio
Lodi



CAMERA DI
COMMERCIO
DI VARESE