

Depositi IVA: difficili modalità di funzionamento

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Il D.L. n. 193/2016 ha apportato notevoli modifiche all'istituto dei depositi IVA, disciplinati dall'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993. Da un lato è stato introdotto un ampliamento dei beni che possono essere introdotti in deposito, dall'altro, in un'ottica antielusiva, è stata differenziata la modalità di estrazione dei beni, che in alcuni casi comporta la possibilità di continuare ad assolvere l'IVA mediante l'inversione contabile, mentre, in altri, comporta il materiale versamento dell'IVA ovvero la possibilità di assolvimento mediante l'utilizzo del *plafond*. Inoltre, viene, ancora di più, evidenziata la responsabilità del depositario con riferimento al pagamento dell'IVA. Il quadro che emerge dalla nuova struttura dei depositi non rende agevoli gli adempimenti degli operatori e, talora, sembra tradire l'originaria volontà del legislatore di far sì che attraverso i depositi IVA si potessero attrarre maggiori traffici economici in Italia, dando una nuova spinta all'economia del Paese.

1. Premessa

I depositi IVA, disciplinati dall'art. 50-*bis* del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993 (convertito, con modificazioni, nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427), fin dalla loro introduzione nell'ordinamento fiscale nazionale, avevano come scopo principale quello di evitare un trattamento deteriore alle **merci unionali inviate in Italia** rispetto a quelle provenienti da Paesi terzi che potevano beneficiare del particolare regime di sospensione della tassazione, qualora introdotte in depositi doganali prima della loro immissione in libera pratica (1). Inoltre, con gli stessi depositi

IVA si intendeva rendere più competitivo il "sistema Italia", riducendo gli oneri fiscali (2) e semplificando la circolazione delle merci, attraverso la messa a disposizione degli operatori della catena di logistica e dei servizi collegati. Peraltro, non sembra fuori luogo rilevare come il citato art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993 sia stato introdotto non immediatamente in sede di disciplina del regime transitorio degli scambi comunitari, ma solo successivamente con la Legge 18 febbraio 1997, n. 28, di recepimento della Direttiva 95/7/CE (3), quasi a riprova delle esigenze di rilancio dell'economia avvertite in sede po-

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton.*

(1) La riflessione, fatta all'epoca, che consigliò di far ricorso all'istituto, previsto art. 16 della VI Direttiva 77/388/CEE (successivamente trasfuso negli artt. 154 e ss. della Direttiva 2006/112/CE), si fondava sulla constatazione del rischio incombente sui prodotti unionali, che rischiavano di subire una pesante penalizzazione rispetto ai beni terzi, in quanto all'atto dell'introduzione in Italia rimanevano assoggettati ad IVA, mentre le merci provenienti da Paesi extraunionali potevano essere introdotte in depositi doganali, rinviando il pagamento dell'imposta all'atto della successiva importazione.

(2) Con l'introduzione in deposito IVA ("diverso da quello doganale") si voleva, in analogia all'istituto dei depositi doganali, procrastinare il pagamento dell'IVA all'estrazione dal deposito, evitando, altresì, che le transazioni all'interno dello stesso subissero il carico dell'IVA, risolvendo, tra l'altro, la problematica delle transazioni a catena, che non si sarebbero potute effettuare in ambito UE con le stesse semplificazioni previste per le operazioni triangolari comunitarie.

(3) In particolare, ai considerando 11 e 12 la Direttiva 95/7/CE segnalava come l'adozione del meccanismo di deposito consentiva "di risolvere le difficoltà incontrate dagli operatori che intervengono in operazioni a catena aventi per oggetto

litica sia a livello nazionale che unionale. Tuttavia, non può negarsi che nel corso degli anni i depositi IVA non siano stati sempre utilizzati in modo corretto, comportando l'insorgere di taluni fenomeni di **frode fiscale**, che hanno indotto il legislatore ad intervenire con misure restrittive per limitare i danni alle entrate erariali. In quest'ottica si pongono diversi provvedimenti, a partire dall'obbligo di prestare **idonea garanzia** (commisurata all'imposta), fissato dall'art. 7 del D.L. n. 70 del 13 maggio 2011 ("Decreto Sviluppo") (4), fatti salvi alcuni casi di esonero, fino al recente D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016 (5) che ha introdotto importanti modifiche al sistema dei depositi IVA, con decorrenza 1° aprile 2017, soprattutto con riguardo all'estrazione dei beni (6), che hanno fortemente ridimensionato la loro operatività.

L'intento del D.L. n. 193/2016 è stato quello di sostituire il sistema generalizzato di **assolvimento dell'imposta all'atto dell'estrazione dei beni** dal deposito, mediante il meccanismo dell'inversione contabile, con il materiale versamento dell'IVA da parte del soggetto estrattore, addossando una forte responsabilità al depositario che deve intervenire nell'adempimento in nome e per conto del soggetto interessato, rimanendo assoggettato anche ad una responsabilità solidale nel versamento dell'imposta. Tuttavia, in sede di conversione, con alcune modifiche mirate sono stati ridotti i casi di materiale versamento dell'IVA, rendendo il sistema non più omogeneo ed ingenerando diverse perplessità nelle modalità di assolvimento/pagamento dell'IVA.

Si esaminano tali diverse modalità di adempimento ed il ruolo del depositario, nell'ottica dell'eventuale sua responsabilità solidale, nonché un tema finora rimasto latente che riguarda l'impossibilità di utilizzare i depositi IVA nei rapporti di scambio con la Repubblica di San Marino.

2. Introduzione dei beni nei depositi IVA

Un breve cenno va fatto alle ipotesi di introduzione dei beni in deposito, secondo l'attuale formulazione dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, che sostanzialmente possono individuarsi in tre categorie (7) che riguardano: i) gli acquisti intracomunitari; ii) le immissioni in libera pratica; iii) le cessioni domestiche di beni. Tutte e tre le operazioni per beneficiare del regime di sospensione dell'imposta devono essere collegate con la **materiale introduzione dei beni** oggetto delle operazioni citate nei depositi IVA.

In effetti, con riferimento agli **acquisti intracomunitari**, la sospensione dell'imposta si concretizza nella integrazione della fattura di cessione inviata dal fornitore, ma "senza applicazione dell'IVA richiamando l'introduzione del bene nel deposito IVA o eventualmente l'art. 50-*bis*" (8); la stessa fattura va, poi, annotata nel registro degli acquisti. Oltre a ciò, il soggetto interessato è tenuto a compilare il Mod. INTRA-2 (9), relativo agli acquisti intracomunitari, nonché ad adempiere ai nuovi obblighi di comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle liquidazioni periodiche IVA. Con riferimento al soggetto tenuto agli adempimenti occorre distinguere se trattasi di **oggetto stabilito in Italia** o di soggetto non stabilito. Nel primo caso, sarà lo stesso acquirente-depositante che sarà tenuto ad adempiere agli obblighi, mentre, qualora trattasi di **oggetto non stabilito**, questi potrà operare tramite una propria identificazione diretta o un rappresentante fiscale, ovvero anche tramite il rappresentante di deposito, che svolge le funzioni di rappresentante cumulativo di tutti i depositari non stabiliti (10), limitatamente alle operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta.

merci vincolate e mantenute in regime di deposito" e che emerge l'opportunità di "garantire che il trattamento fiscale applicato alle cessioni di beni e prestazioni di servizi riguardanti merci che possono essere immesse in regime di deposito doganale possa altresì applicarsi alle medesime operazioni effettuate su beni che si trovano in un regime di deposito non doganale".

(4) Invero, la disposizione poteva considerarsi anticipata, a livello procedurale, dall'Agenzia delle dogane con la Nota n. 1241-VII-1997.

(5) Il Decreto, concernente "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili", è entrato in vigore il 24 ottobre 2016 (data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 249/2016).

(6) Cfr. art. 4, comma 7, del D.L. n. 193/2016.

(7) Nel prosieguo, non ci si occuperà della tematica delle lavorazioni, né del trasferimento dei beni in altro deposito, né,

infine, delle cessioni all'interno dei depositi.

(8) In questo senso si esprime la circolare n. 12/E del 24 marzo 2015.

(9) In proposito si ricorda che, a fronte della soppressione iniziale della presentazione dei modelli riepilogativi degli acquisti intracomunitari, operata dall'art. 4, comma 4, lett. b), del D.L. n. 193/2016, successivamente, il legislatore, per motivi logico-sistematici, si è visto costretto a ripristinare, ancora per il 2017, l'adempimento ed evitare la mancata comunicazione da parte degli operatori dei dati statistici, relativi anche agli acquisti intracomunitari, richiesta dal Reg. CE 638/2004. A tal fine, in sede di conversione del D.L. n. 244/2016, all'art. 13 è stato aggiunto il comma 4-*ter*, che prevede la proroga al 31 dicembre 2017 dell'obbligo di presentare i Modelli INTRA-2 per gli acquisti di beni e servizi.

(10) Il comma 7 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993 dispone: "Nei limiti di cui all'art. 44, comma 3, secondo periodo, i gesto-

Per quanto riguarda le **immissioni in libera pratica** di beni destinati all'introduzione nei depositi IVA, come anche precisato dalla circolare n. 12/E/2015, ci troviamo di fronte ad una importazione con pagamento differito dell'IVA al momento dell'estrazione delle merci dal deposito stesso per essere commercializzate in Italia e non un'importazione in sospensione d'imposta (11). La procedura si perfeziona attraverso la restituzione all'Ufficio doganale interessato di copia del documento doganale di importazione, munito dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, di avvenuta presa in carico delle merci nel registro di deposito, che serve a dimostrare l'effettiva introduzione delle merci in deposito. A titolo cautelativo, la stessa lett. b) del comma 4 dell'art. 50-*bis* sottolinea che il regime agevolativo che consente di effettuare l'operazione senza pagamento di imposta è accompagnato dalla **"previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta"** diretta a garantire l'ammontare dell'IVA fino alla estrazione dei beni dal deposito, vale a dire fino al momento in cui l'imposta dovrà essere assolta (12).

Sono, peraltro, previsti **casi di esonero** dalla prestazione della garanzia per specifiche categorie di soggetti che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione doganale. Segnatamente, trattasi degli **Operatori Economici Autorizzati (AEO)**, qualificabili come soggetti certificati (a seguito dell'avvenuta verifica di un determinato grado di affidabilità e di notoria solvibilità dell'operatore) ai sensi dell'art. 14-*bis* del Reg. CEE 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e

dei soggetti esonerati, di cui all'art. 90 del T.U.L.D. (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale - D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43) in ragione della loro solvibilità (13). La terza fattispecie, concernente le **cessioni domestiche di beni** da introdurre in deposito IVA, presenta le maggiori peculiarità. In primo luogo, va ricordato che trattasi di un ampliamento, operato dal D.L. n. 193/2016, delle precedenti fattispecie, che consente di poter non assoggettare ad imposta tutte le cessioni interne di beni (14) alla sola condizione che gli stessi beni non vengano consegnati al cliente ma siano destinati al deposito IVA. Come già segnalato in una precedente occasione (15), questa fattispecie ingenera parecchie perplessità per la sua compatibilità con le disposizioni unionali, che, ad esempio, in sede di introduzione dell'istituto del deposito IVA ("diverso da quello doganale") al dodicesimo considerando (16) della Direttiva 95/7/CE faceva riferimento alle cessioni interne con riguardo solo ai beni contenuti in un apposito elenco ed aventi natura di materie prime e agli altri beni negoziati sui mercati a termine internazionali.

Esaminate queste operazioni, legate tra di loro dal fattore comune della introduzione fisica dei beni in un deposito IVA al fine di non applicare l'imposta, si rende ora necessario occuparsi del momento cruciale della estrazione che comporta l'assolvimento/pagamento dell'IVA e che risulta differenziato in ragione di ciascuna delle tre fattispecie.

ri dei depositi IVA assumono la veste di rappresentanti fiscali ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari afferenti le operazioni concernenti i beni introdotti negli stessi depositi, qualora i soggetti non residenti, parti di operazioni di cui al comma 4, non abbiano già nominato un rappresentante fiscale ovvero non abbiano provveduto ad identificarsi direttamente ai sensi dell'art. 35-*ter* del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In relazione alle operazioni di cui al presente comma, i gestori dei depositi possono richiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA unico per tutti i soggetti passivi d'imposta non residenti da essi rappresentati".

(11) Con l'introduzione in deposito delle merci, la relativa operazione doganale di immissione in libera pratica si chiude definitivamente: il pagamento dell'imposta non rimane sospeso, ma l'IVA non si rende dovuta, proprio in dipendenza della destinazione dei beni.

(12) Qualora non venga fornita l'attestazione dell'introduzione dei beni in deposito l'Ufficio doganale può chiedere all'importatore il pagamento dell'IVA dovuta (in tal senso vedasi la circolare n. 145/E del 10 giugno 1998).

(13) L'esonero dal prestare garanzia, in relazione all'introduzione di beni nei depositi IVA, ha validità annuale ed è rinnovabile ad istanza di parte; l'esonero è concesso entro il limite massimo dell'ammontare dell'IVA relativa alle importazioni ef-

fettuate nel corso dell'anno precedente dal soggetto medesimo, ovvero relativa alle immissioni in libera pratica di beni non comunitari introdotti in un deposito IVA (cfr. Nota dell'Agenzia delle dogane prot. n. 127293/RU del 4 novembre 2011, integrata dalla Nota dell'Agenzia delle dogane, prot. n. 148047/RU del 1° febbraio 2012).

(14) La nuova generica formulazione "cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA" ha riunito in un *unicum* le due precedenti fattispecie riportate alle lett. c) e d) del comma 4 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, che riguardavano "c) le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA; d) le cessioni dei beni elencati nella tabella A-*bis* allegata al presente Decreto, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c)".

(15) Cfr. G. Giuliani - M. Spera, "Nuove modalità di funzionamento dei depositi IVA", in *il fisco*, n. 47-48/2016, pag. 4523.

(16) "Considerando che tali operazioni riguardano principalmente le materie prime e altri beni negoziati sui mercati a termine internazionali e che è opportuno redigere un elenco dei beni contemplati da tali disposizioni".

3. Estrazione dei beni dai depositi IVA

In tema di estrazione da deposito IVA, occorre rilevare, preliminarmente, come siano diverse le ipotesi che si possono realizzare con riferimento alla destinazione dei beni, nonché al differenziato trattamento fiscale, cui assoggettare l'operazione. Dall'esame del comma 4 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993 emergono le seguenti situazioni:

- **operazioni non soggette** ad imposta, in ragione della **destinazione estera** dei beni:
 - cessioni intracomunitarie;
 - cessioni all'esportazione;
- **operazioni soggette** ad IVA in quanto i beni sono destinati al **consumo in Italia**, che, però, danno luogo a distinti adempimenti, correlati con l'atto di introduzione in deposito:
 - assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile (con o senza prestazione di garanzia) per i beni introdotti a seguito di immissione in libera pratica;
 - assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile per i beni introdotti in forza di acquisto intracomunitario;
 - versamento dell'IVA per i beni introdotti in ragione di cessioni interne.

Invero, le prime due categorie di operazioni di estrazione che comportano l'invio dei beni in altro Stato dell'Unione o in Paesi terzi, non presentano particolari problematiche, considerato anche che le correlate disposizioni non sono state oggetto di modifiche ad opera del D.L. n. 193/2016. Segnatamente, le estrazioni di **beni destinati a cessioni intracomunitarie o a cessioni all'esportazione** (17) vengono effettuate senza applicazione dell'imposta, in **regime di non imponibilità** (come precisato dalla circolare n. 12/E/2015), che concorrono alla formazio-

ne del *plafond* e alla costituzione della qualifica di esportatore abituale in capo all'estrattore-cedente. L'unica eccezione riguarda le cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato, che in quanto tali andranno trattate come cessioni interne agli stessi effetti di quanto si dirà in seguito.

Discorso diverso va fatto per le altre operazioni di estrazione in cui i beni sono destinati al mercato interno.

3.1. Estrazione di beni introdotti in deposito in forza di immissione in libera pratica

L'estrazione dal deposito IVA dei beni, originariamente introdotti in virtù di una immissione in libera pratica, è stata disciplinata compiutamente dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 febbraio 2017, il quale consente che l'assolvimento dell'imposta possa avvenire secondo il meccanismo del **reverse charge**. Il Decreto, tuttavia, sulla falsa riga di quanto già avviene per le introduzioni in deposito, definisce i casi in cui, ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, occorre prestare **idonea garanzia**, definendo anche le modalità di prestazione della stessa, ed individuando, infine, le ipotesi di esclusione da tale onere.

Il sistema di applicazione del *reverse charge* si fonda sul requisito di **affidabilità del soggetto estrattore**, creando una sorta di tripartizione delle situazioni che si possono verificare: i) per il soggetto "non affidabile" è necessario prestare la garanzia (18); ii) l'operatore "affidabile" (mediamente) non è tenuto a prestare garanzia in presenza di ulteriori requisiti connessi con il corretto adempimento degli obblighi tributari (19); iii) il soggetto "particolarmente affidabile" (20) (che abbia ulteriori particolari caratteristiche di affidabilità) non presta garanzia senza

(17) Cfr. lett. f) e g) del comma 4 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993.

(18) La garanzia, parametrata all'importo corrispondente all'imposta dovuta, deve essere prestata secondo le modalità stabilite dall'art. 38-*bis*, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, a favore del competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate per una durata di sei mesi dalla data di estrazione dei beni (cfr. art. 2, comma 4, del D.M. 23 febbraio 2017). Una copia della garanzia deve essere consegnata al depositario da parte del soggetto estrattore.

(19) Al riguardo, il D.M. 23 febbraio 2017 crea un sinallagma tra la posizione del contribuente e gli adempimenti in tema di dichiarazione e versamenti degli ultimi tre anni, prevedendo che: 1) deve essere stata presentata la dichiarazione IVA "nei tre periodi d'imposta antecedenti l'operazione di estrazione"; 2) devono essere stati eseguiti i versamenti IVA dovuti, relativi "alle ultime tre dichiarazioni annuali presentate alla data dell'operazione di estrazione"; 3) non siano presenti avvisi di retti-

fica 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 l'operazione di estrazione. A ciò si aggiunge anche la necessità che il soggetto non abbia "formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti ... a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale" per delitti di natura tributaria.

Nel caso si tratti di soggetto di nuova costituzione, i requisiti devono essere posseduti con riferimento ai periodi intercorsi successivamente alla data di costituzione, anche se inferiori al triennio.

(20) La caratteristica di particolare affidabilità, secondo quanto prescritto dall'art. 4 del D.M. 23 febbraio 2017, va riconosciuta sussistente quando il soggetto estrattore coincide con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con in-

che sia necessario verificare la sua *compliance* tributaria.

Per i **soggetti c.d. affidabili** i requisiti sono attestati mediante **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** redatta in base al modello approvato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 57215 del 24 marzo 2017. Detta dichiarazione va presentata dal soggetto estrattore al gestore del deposito IVA (21) all'atto della prima estrazione ed è valida per l'intero anno solare.

Di particolare rilevanza, poi, appare la risoluzione n. 55/E del 3 maggio 2017, in cui con riferimento all'estrazione dei beni dal deposito (ovviamente con destinazione al mercato interno) viene precisato che l'estrazione avviene tramite *reverse charge* e non con pagamento dell'imposta, quando l'introduzione è stata effettuata o in base ad una immissione in libera pratica o in forza di acquisto intracomunitario. A tal proposito, la citata risoluzione afferma che "l'individuazione della corretta modalità di estrazione è, dunque, collegata all'origine del bene - *rectius*, 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".

Inoltre, sempre con riferimento all'immissione in libera pratica e all'esonero dalla prestazione della garanzia viene specificato che "lo stesso D.M. 23 febbraio 2017 ammette, peraltro (cfr. art. 4), 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 i due soggetti non coincidono (perché, ad esempio, colui che estrae ha acquistato i beni successivamente alla loro introduzione nel deposito)". E ciò viene avvalorato dal successivo periodo in cui si fa riferimento al pagamento dell'IVA con F24, ma limitatamente alle materie prime di provenienza italiana, introdotte in deposito.

Quanto detto evidenzia la volontà del legislatore di semplificare gli adempimenti ed i costi fiscali

per quelle operazioni per le quali si possono ritenere sussistenti fondati motivi che evitino i rischi di frode.

3.2. Estrazione di beni introdotti in deposito in base ad acquisto intracomunitario

Più semplici sembrano presentarsi gli adempimenti per le estrazioni dal deposito di beni introdotti in forza di un acquisto intracomunitario, per le quali il comma 6 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993 prevede l'assolvimento dell'imposta tramite **inversione contabile**, provvedendo alla integrazione della relativa fattura, con la indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta, ed alla annotazione della **variazione in aumento** nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 entro quindici giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data. In precedenza (22) gli scriventi avevano sollevato dubbi se il dato normativo limitasse l'uso del *reverse charge* solo al caso in cui fosse lo stesso soggetto che aveva introdotto i beni a procedere alla loro estrazione.

Tuttavia, con la risoluzione n. 55/E/2017, come sopra accennato, l'Agenzia delle entrate ha sottolineato che, ai fini dell'estrazione in regime di *reverse charge*, deve tenersi conto della sola modalità originaria di introduzione dei beni e non della circostanza che ci siano state successive transazioni all'interno del deposito, per cui chi estrae non è lo stesso soggetto che ha originariamente realizzato l'acquisto intracomunitario. La precisazione appare estremamente utile e semplificativa e può trovare un qualche supporto proprio nel dato normativo del comma 6 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, ove si afferma, a proposito dell'assolvimento dell'imposta tramite inversione contabile, che "la variazione deve, altresì, essere annotata nel registro di cui all'art. 25 del medesimo Decreto entro il mese successivo a quello dell'estrazione". Invero, in presenza di un acquisto all'interno del deposito l'acquirente ha ricevuto una fattura (o, comunque, emesso un'autofattura) senza addebito dell'IVA che è stata annotata nel registro degli acquisti, rispetto alla quale ora va annotata la sola variazione in aumento dell'IVA, ai fini della detrazione, ove spettante.

introduzione dei beni nel deposito IVA, nonché nelle ipotesi in cui il soggetto estrattore rientri tra quei soggetti, già esonerati a prestare la garanzia all'atto dell'introduzione dei beni in deposito, in quanto già riscuotono la fiducia dell'Amministrazione doganale, trattandosi di Operatori Economici Autorizzati (artt. 38 e seguenti del Reg. UE 952/2013), ovvero siano esonerati in ragione della loro solvibilità (art. 90 del T.U.L.D.).

(21) Il gestore del deposito IVA è tenuto a rilasciare al soggetto estrattore apposita ricevuta di ricezione e a trasmettere (tramite PEC) una copia della dichiarazione stessa, entro 30 giorni dalla consegna, alla competente Direzione Regionale o Provinciale (per Trento e Bolzano) dell'Agenzia delle entrate.

(22) Vedasi G. Giuliani - M. Spera, op. cit.

3.3. Estrazione di beni introdotti in deposito in relazione a cessioni interne

L'ultima ipotesi di estrazione riguarda le cessioni interne effettuate senza addebito dell'IVA in relazione alla loro introduzione in deposito, per le quali il mancato pagamento dell'imposta anche all'atto dell'estrazione rischiava di essere foriero di manovre elusive/fraudolente.

Al **versamento dell'imposta** (23) all'Erario è tenuto il **gestore del deposito**, il quale agisce "in nome e per conto" del soggetto che procede all'estrazione dei beni che, in effetti, è il vero debitore dell'imposta. Peraltro, proprio nell'ottica di rafforzare la misura antielusiva, è posta a carico del gestore una responsabilità solidale per il corretto adempimento (24) ed è previsto, altresì, che il soggetto che estrae i beni deve annotare il documento (fattura/autofattura) nel registro degli acquisti ed i dati della ricevuta del versamento.

Un'attenuazione dell'onere del materiale versamento dell'imposta è prevista per gli **esportatori abituali**, i quali, in luogo del pagamento dell'IVA, possono utilizzare il *plafond*, in sede di estrazione dei beni. A tal fine, la risoluzione n. 35/E del 20 marzo 2017 specifica che, anche in questo caso, la **dichiarazione d'intento** va presentata telematicamente all'Agenzia delle entrate, riportando nel campo 1 ("una sola operazione per un importo fino a euro") della Sezione "Dichiarazione" l'ammontare dell'importo dell'estrazione e indicando come destinatario della dichiarazione il gestore del deposito. Copia della dichiarazione di intento corredata dalla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate dovrà essere consegnata al gestore del deposito, il quale, ai fini dell'esonero da responsabilità, dovrà effettuare la verifica telematica dell'avvenuta presentazione della dichiarazione. Considerata la natura di beneficio connessa con la dichiarazione di intento, riteniamo che questa, oltre che nella fattispecie sopra prospettata, possa essere presentata anche in presenza di estrazione di beni, introdotti a seguito di immisione in libera pratica, qualora il soggetto che estrae per assolvere l'IVA con *reverse charge* sia tenuto a rilasciare garanzia. In tal caso, infatti, l'utilizzo del *plafond* consentirebbe al contri-

buate di non dover sopportare gli oneri finanziari connessi alla prestazione di garanzia.

3.4. Responsabilità del depositario

Come evidenziato nel paragrafo precedente, al depositario viene addossata la **responsabilità per il corretto versamento dell'IVA all'atto dell'estrazione** dei beni dal deposito. Questa posizione del legislatore, tuttavia, non sembra in linea con quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza C-499/10 del 21 dicembre 2011, caso VOM. L'Organo giurisdizionale dell'Unione, pur ammettendo la possibilità che gli Stati possano addossare la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal reale debitore dell'imposta, ritiene che sia incompatibile con il **principio di proporzionalità** dell'imposta "far ricadere la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal debitore di tale imposta, per quanto tale soggetto sia un depositario autorizzato tenuto ad adempiere obblighi specifici indicati nella Direttiva 92/12, senza che possa sottrarvisi fornendo la prova di essere estraneo alla condotta di tale debitore dell'imposta" (25). In questa ottica, sarebbe opportuno prevedere una **attenuazione della responsabilità** del depositario qualora possa essere dimostrato che "abbia agito in buona fede utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione a un'evasione" (cfr. punto 26 della citata sentenza). La Corte conclude sostenendo che gli Stati membri non possono "prevedere che il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale sia responsabile in solido per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto per una fornitura di merci, provenienti da tale deposito ... anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza".

4. Depositi IVA e beni provenienti dalla Repubblica di San Marino

Un'ultima riflessione va fatta a proposito dei beni provenienti dalla Repubblica di San Marino (26).

(23) Il versamento dell'IVA dovrà essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo all'estrazione, con divieto di assolvimento mediante compensazione.

(24) È evidente che il gestore del deposito, il quale agisce in nome e per conto del soggetto estrattore, deve essere messo in condizione di poter correttamente adempiere, per cui sarà opportuno che chi estrae consegni al depositario copia della fattura relativa al bene, mettendolo così a conoscenza di quale sia

il debito di imposta da versare.

(25) Punto 24 della sentenza C-499/10.

(26) Analoghe considerazioni potrebbero essere fatte per i beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano, ma attesa la scarsa propensione alla commercialità dell'attività di tale Stato, riteniamo che si possa soprassedere ai rapporti intercorrenti tra l'Italia e il Vaticano.

Da quanto sopra detto, l'istituto del deposito IVA, pur con tutte le sue nuove diversificazioni e complessità, si presenta come uno strumento estremamente utile per gestire una serie di operazioni realizzate in ambito nazionale, unionale ed extraunionale, senza la necessità di dovere applicare l'imposta e soprattutto senza imporre a soggetti non residenti la nomina di un proprio rappresentante fiscale.

Questa versatilità, peraltro, potrebbe essere veramente utile anche negli scambi tra l'Italia e San Marino dove le peculiarità di questo piccolo Paese non aderente all'Unione Europea, geograficamente inserito all'interno del territorio italiano, privo di una linea di confine vigilata e di varchi doganali presidiati dall'Amministrazione doganale, rendono particolarmente complesso gestire, ai fini della disciplina IVA, la movimentazione di beni da e verso tale Stato.

Tuttavia, proprio queste peculiarità sembrerebbero impedire la fruizione dei depositi IVA per le merci provenienti da San Marino, poiché come si è avuto modo di vedere in precedenza, i beni provenienti da Paesi extraunionali devono essere preliminarmente immessi in libera pratica da parte dell'Amministrazione doganale.

La **manca**za di **v**archi **d**oganali con la Repubblica di San Marino sembrerebbe dunque impedire l'impiego dei depositi IVA.

Si è volutamente usato il condizionale poiché non si può non sottolineare come questa conclusione appare in stridente contrasto con il fatto che l'introduzione nei depositi IVA è consentito alle merci provenienti da tutti i Paesi del mondo.

La Repubblica di **San Marino** e lo Stato della Città del **Vaticano** sarebbero dunque gli **unici esclusi**.

Ora, se non si vuole ammettere che il legislatore abbia voluto discriminare queste (e solo queste) transazioni, si deve concludere che tale risultato sia attribuibile unicamente alla difficoltà di coordinamento delle norme. Infatti, se ciò risponde a verità, attraverso un piccolo sforzo interpretativo da parte dell'Amministrazione finanziaria sarebbe possibile eliminare queste discriminazioni.

A titolo esemplificativo, a parere degli scriventi, si potrebbe parificare alla **bolletta d'importazione**, che certifica l'immissione in libera pratica di beni provenienti da un Paese extracomunitario, il visto apposto dall'Ufficio tributario di San Marino che di fatto certifica l'avvenuta uscita dei beni dal territorio della Repubblica sammarinese.

Una **copia della fattura in originale** munita dei timbri dell'Ufficio tributario garantirebbe il gestore del deposito che la merce, al pari di quella scortata da una bolletta doganale, proviene da un Paese extracomunitario.

Questa soluzione potrebbe agevolare, ad esempio, tutte le operazioni con Paesi unionali diversi dall'Italia che normalmente sono gestite dagli operatori sammarinesi tramite triangolazioni e che impongono la **nomina di un rappresentante fiscale**. Sotto questo profilo, peraltro, potrebbe risultare anche più tutelato l'Erario italiano che, invece di confrontarsi con numerosi rappresentanti fiscali, potrebbe interloquire con il gestore del deposito fiscale IVA. Sarebbe, pertanto auspicabile una presa di posizione in questo senso da parte dell'Amministrazione finanziaria.