

## Decreto fiscale

# Nuove modalità di funzionamento dei depositi IVA

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

Importanti innovazioni in tema di depositi IVA sono state introdotte con il D.L. n. 193/2016, allo scopo di combattere possibili frodi nel settore. Sostanzialmente, il legislatore impone per l'estrazione dei beni dal deposito regole differenziate a seconda della modalità di introduzione dei beni stessi nel deposito IVA. In alcune ipotesi l'assolvimento dell'IVA continua ad essere effettuato, mediante inversione contabile, mentre in altri casi è previsto che all'atto dell'estrazione dei beni l'imposta debba essere materialmente versata, con il coinvolgimento diretto del depositario, che agisce in nome e per conto del depositante. Le nuove disposizioni, *prima facie*, presentano taluni rischi operativi e potrebbero rendere vani i motivi che, fin dall'origine, hanno suggerito l'introduzione dell'importante istituto. In proposito, va ricordato che, all'indomani della caduta delle barriere doganali tra Stati membri dell'Unione Europea (1° gennaio 1993), con l'istituzione dei depositi IVA si è cercato, in qualche modo, di attrarre maggior traffici di merci in Italia e rendere più competitiva l'economia del nostro Paese, offrendo una logistica e i servizi collegati, che rispondessero ad esigenze di semplificazione e riduzione degli oneri fiscali. L'entrata in vigore delle nuove norme, concernenti l'istituto in esame, introdotte dal D.L. n. 193/2016, è fissata per il 1° aprile 2017, per cui, pur auspicando un ripensamento da parte del legislatore e l'emanazione di chiare istruzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, è necessario che gli operatori siano preparati ad affrontare le nuove modalità operative nel modo più corretto per evitare possibili contestazioni da parte degli Uffici di controllo.

## 1. Premessa

L'art. 50-*bis* (1) del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993 (convertito, con modificazioni, nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427) ha dettato una compiuta disciplina dei depositi IVA, prevedendo le caratteristiche dei soggetti abilitati a gestire tali tipologie di depositi, nonché le modalità di introduzione di beni in tali luoghi, senza assoggettamento ad IVA, e le modalità di estrazione dei beni con "assolvimento" dell'imposta dovuta per la cessione dei beni e le prestazioni di servizi rese sui beni durante la loro permanenza nel deposito.

L'istituto dei depositi IVA trova fondamento nell'originario art. 16 della VI Direttiva 77/388/CEE, poi trasfuso negli artt. 154 e segg. della Direttiva 2006/112/CE, che consente agli Stati membri dell'UE di introdurre questo particolare regime di deposito "diverso da quello doganale", allo scopo di agevolare i traffici all'interno dell'Unione. Diversamente, gli scambi intracomunitari rischiavano di essere penalizzati rispetto a quelli con Paesi terzi, con riferimento ai quali era possibile introdurre nei depositi doganali merci di provenienza extraUE, senza che fosse assolta l'imposta fino a quando non fosse decisa la loro destinazione all'interno del territorio dell'Unione Europea.

(\*) Pubblicista.

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

(1) L'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993 è stato introdotto con la

Legge 18 febbraio 1997, n. 28 e la sua disciplina è stata completata con le disposizioni del D.M. 20 ottobre 1997, n. 419.

La caratteristica più peculiare del sistema è quella di considerare il **deposito IVA** come una sorta di **black box**, in cui le cessioni dei beni introdotti e le transazioni che avvengono al loro interno, comprese le prestazioni dei servizi resi, sono effettuate **senza applicazione dell'IVA**, il cui assolvimento avviene solo all'atto dell'estrazione da tali luoghi per l'utilizzo o la commercializzazione all'interno del territorio dello Stato.

In particolare, va sottolineato che **all'atto dell'estrazione** dai depositi IVA, **l'imposta viene assolta** (a seconda delle modalità di introduzione e commercializzazione all'interno del deposito) o mediante **l'integrazione dell'originaria fattura di acquisto** (ovvero bolletta doganale in caso di beni importati con introduzione in deposito), o mediante emissione di **autofattura** da parte del soggetto che procede all'estrazione. Si tratta, in sostanza dell'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, che, di fatto, non comporta un materiale esborso del tributo, ma l'assolvimento virtuale dello stesso contabilmente, essendo consentito al debitore dell'imposta di poter operare, in sede di liquidazione dell'IVA, la contestuale detrazione della stessa, sempreché ovviamente spettante.

Con il D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016 (contenente "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili"), in vigore dal 24 ottobre 2016, data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 249, il sistema dei depositi IVA ha subito importanti modifiche (cfr. art. 4, comma 7, di detto Decreto) che, soprattutto per ciò che riguarda l'estrazione dei beni, hanno fortemente ridimensionato la loro operatività. Le modifiche introdotte, tuttavia, si applicano solo a decorrere **dal 1° aprile 2017** (2), per cui è auspicabile l'adozione di opportuni correttivi che consentano un più adeguato funzionamento del sistema (3).

Invero, dal nuovo assetto normativo derivano diverse conseguenze sia per coloro che intendono introdurre beni nei depositi IVA, sia per i depositari stessi, in capo ai quali vengono sempre

più addossate forti responsabilità per il corretto adempimento degli oneri connessi all'estrazione dei beni.

Con il presente studio, si intendono esaminare le nuove modalità di adempimento con riferimento ai depositi IVA, non mancando di evidenziare eventuali criticità e necessità di precisazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, ed offrire agli operatori interessati un quadro esaustivo della situazione che possa costituire una utile guida per i loro adempimenti.

## 2. L'introduzione dei beni nei depositi IVA

Per ben comprendere la portata delle innovazioni del sistema appare opportuno esaminare brevemente le fattispecie in cui è consentito introdurre beni in depositi IVA, soffermandoci su quelle che sono state modificate o che, comunque, presentano talune criticità.

Come noto, con l'introduzione dei depositi IVA il legislatore (anche unionale) intendeva far sì che le **merci di provenienza da altri Stati membri** non subissero un trattamento più penalizzante rispetto ai beni provenienti da Paesi terzi. Nello stesso tempo, considerato che nell'ambito degli scambi unionali era possibile effettuare solo operazioni che coinvolgessero al massimo tre soggetti (operazioni triangolari), voleva consentire, con l'introduzione nei depositi IVA, la realizzazione di **transazioni a catena**, soprattutto per quei beni commercializzati in borse merci (4).

Dal punto di vista oggettivo, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare 24 marzo 2015, n. 12/E ha chiarito, da un lato, la necessità che i depositi siano costituiti da "luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona, e poi viene estratta", dall'altro che oggetto dell'introduzione e custodia nei depositi IVA siano solo **"beni nazionali e comunitari, non destinati alla vendita al minuto durante la loro giacenza in detti locali"** (5).

(2) Cfr. comma 8 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016.

(3) Il presente studio tiene conto delle modifiche introdotte in sede di conversione del decreto e si fonda sul testo uscito dalla Camera dei deputati ed approvato in via definitiva, tal quale, dal Senato (cfr. A.S. n. 2595) e, al momento di andare in stampa, non ancora pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

(4) La circolare n. 12/E del 24 marzo 2015 precisa che la esposta disciplina è "finalizzata a semplificare e rendere più agevole i rapporti commerciali nell'ambito comunitario", risolvendo, tra l'altro talune "questioni connesse all'applicazione dell'IVA in caso di stoccaggio in Italia di merci da parte di soggetti identificati in altro Stato membro, nonché in alcune ipo-

tesi di 'transazioni a catena'. Infatti, per le transazioni e le prestazioni che vengono effettuate mentre i beni permangono nel deposito IVA, l'assolvimento dell'imposta è differito al momento in cui i beni vengono estratti per l'immissione in consumo".

(5) Per i beni di provenienza da Paesi terzi la stessa circolare sottolinea la necessità della loro preventiva immissione in libera pratica, essendo "indispensabile, infatti, 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".

Scendendo più in particolare sulle tipologie di beni che possono essere introdotti in deposito IVA senza addebito di imposta (6), l'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, al comma 4, *ante* modifiche attuali, individua due macrocategorie di operazioni: quelle che presuppongono una contestuale **introduzione fisica dei beni nei depositi** e quelle, invece, eseguite su beni che già si trovano nei depositi. Per quanto, qui interessa, è opportuno concentrarsi sulla prima categoria che riguarda:

- acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;
- operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA;
- cessioni domestiche di beni: i) effettuate nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro dell'UE, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA; ii) elencate nella tabella A-*bis* allegata allo stesso D.L. n. 331/1993, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA (effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli stabiliti/identificati in altro Stato membro).

Al riguardo, tralasciando l'introduzione in deposito di beni di provenienza da Paesi terzi occorre effettuare alcune riflessioni sulle altre due categorie quelle degli acquisti intracomunitari e quelle delle cessioni interne allo Stato.

### 2.1. Acquisti intracomunitari di beni

In verità, questa fattispecie non ha subito alcuna modifica diretta ad opera del D.L. n. 193/2016, tuttavia, occorre rilevare che, a partire dal 1° gennaio 2017, sono stati introdotti nuovi obblighi per gli operatori economici, ad opera degli artt. 21 e 21-*bis* del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (7), consistenti nell'obbligo della "comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute" e della "comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA". A fronte di questi ulteriori (e più gravosi) adempimenti, il

citato art. 4 del D.L. n. 193/2016, al comma 4, lett. b), ha previsto che, dalla stessa data del 1° gennaio 2017, non debbano essere più presentati gli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari e delle prestazioni di servizi generiche ricevute da soggetti stabiliti in altro Stato membro dell'Unione Europea.

Come ben si evince dalla disposizione in esame, la **soppressione** riguarda i soli **modelli INTRA acquisti** (di beni e servizi), introdotti nel sistema dell'IVA in Italia in base a facoltà concesse dalla Direttiva IVA 2006/112/CE, mentre ovviamente continua a permanere l'obbligo per la presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, rese da soggetti stabiliti in Italia nei confronti di soggetti residenti in altro Stato membro, previsti come obbligatori dalla stessa Direttiva IVA (8).

Orbene, nel caso di introduzione in deposito di beni oggetto di acquisto intracomunitario verrà a mancare l'adempimento costituito dalla redazione dei Mod. INTRA da parte del rappresentante fiscale, ciò non di meno occorrerà far sempre affidamento sulla **integrazione della fattura di acquisto** (9) e comunque sulla comunicazione che perviene dallo Stato di invio dei beni mediante la redazione dell'**elenco riepilogativo delle cessioni**, disponibile tramite il VIES.

In ogni caso, l'introduzione dei beni in deposito sulla base di un acquisto intracomunitario si appalesa di particolare rilevanza per gli effetti che questa fattispecie esplica ai fini della successiva estrazione dei beni stessi.

### 2.2. Cessioni interne

Un importante intervento, concernente le operazioni domestiche, è stato adottato con il D.L. n. 193/2016, con la modifica della lett. c) (10) dell'art. 50-*bis*, comma 4, del D.L. n. 331/1993, e la contestuale soppressione della successiva lett. d) (11). Secondo la nuova formulazione, che ora

(6) L'assolvimento dell'imposta viene rinviato all'estrazione dei beni dal deposito.

(7) Cfr. art. 4, commi 1 e 3, del D.L. n. 193/2016.

(8) In proposito, si rammenta che la presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni (di beni e servizi) in ambito unionale assolve alla importante funzione di portare a conoscenza degli Stati membri, tramite il VIES, che nel loro territorio vanno assoggettate ad IVA i conseguenti acquisti intracomunitari ovvero le prestazioni di servizi generiche rese a committenti, soggetti passivi, ivi stabiliti.

(9) A questo proposito vanno riammodernate le istruzioni impartite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E/2015, per cui l'acquirente-depositante, anche tramite una propria identificazione diretta o un rappresentante fiscale (ov-

vero tramite il rappresentante di deposito), ai sensi degli artt. 46 e seguenti del D.L. n. 331/1993, si limiterà ad integrare la fattura di acquisto senza applicazione dell'IVA, riportando il riferimento all'introduzione del bene nel deposito IVA (ed eventualmente l'art 50-*bis*) per giustificare la mancata applicazione dell'imposta, registrando la fattura nel registro degli acquisti, senza più compilare il Mod. INTRA-2.

(10) La menzionata lettera c) annovera tra le operazioni non soggette "le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA".

(11) La lettera d) prende in considerazione "le cessioni dei beni elencati nella tabella A-*bis* allegata al presente Decreto, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate

fa riferimento più generalmente a “cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA”, appare evidente come l'**introduzione in deposito IVA** riguardi **tutti i beni** oggetto di cessioni interne allo Stato e questa può essere considerata una vera semplificazione.

Dubbi, tuttavia, potrebbero presentarsi sulla compatibilità della norma con le disposizioni della Direttiva 2006/112/CE, che, seppure attraverso una esposizione non sempre agevole, anzi piuttosto contorta (12), sembrerebbe voler limitare il regime di “deposito diverso da quello doganale” alle cessioni interne, che intervengono fra soggetti stabiliti nello stesso Stato, solo quando hanno ad oggetto “operazioni relative a beni di cui all'allegato V (13) e effettuate nei depositi diversi da quelli doganali”, come riportato nell'art. 160 (14) della stessa Direttiva.

Comunque, al di là di eventuali censure che potrebbero essere avanzate in sede unionale, si deve, effettivamente, prendere atto dell'**ampliamento** intervenuto con riferimento alle **operazioni non soggette**, che comportano anche la possibilità di creare una catena di operazioni - si ripete concernenti tutti i beni - effettuate senza pagamento dell'imposta per il fatto dell'introduzione in deposito IVA, rinviando così la **tassazione solo all'atto dell'estrazione**, come si vedrà meglio in seguito, che potrebbe essere effettuata dal penultimo anello della catena, soggetto passivo rivenditore (per lo più un dettagliante) che destina i beni alla vendita a privati consumatori.

Altro aspetto da valutare potrebbe riguardare le cessioni di **beni destinati ad essere esportati**, che non possono fruire della non imponibilità IVA, in quanto non rientranti tra le operazioni triangolari, cessioni tramite commissionari e simili. Per queste particolari operazioni sarebbe possibile evitare il pagamento iniziale dell'IVA, mediante l'introduzione in deposito (15), facendo sì che la successiva estrazione avvenga in forza di una cessione all'esportazione o una cessione intracomunitaria, che potrà essere effettuata in regime di non imponibilità, senza che vi sia un materiale esborso dell'imposta.

Anche in tema di utilizzo del *plafond* potrebbe essere valutata l'opportunità di far transitare i beni da un deposito IVA per evitare la spendita del *plafond* da destinare eventualmente ad altri servizi o operazioni, ovviamente sempre tenendo conto del costo opportunità di questa scelta.

L'ultimo tema, che riteniamo utile esplorare in materia di cessioni interne di beni, riguarda gli acquisti e le cessioni che avvengono all'interno del deposito da parte di **soggetti con ridotto diritto a detrazione**. Potrebbe, infatti, capitare che soggetti che operano in regime di pro-rata di detrazione trovino utile effettuare acquisti all'interno del deposito (che se effettuati all'esterno risulterebbero imponibili ad IVA) senza pagare imposta, procedendo alle successive cessioni nei confronti di propri clienti soggetti passivi all'interno del deposito stesso, sempre senza applicazione d'imposta. In questo modo, si evite-

---

nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c)”.  
c)”.  
(12) Più comprensibile sembrerebbe il dettato dell'art. 16 della VI Direttiva 77/388/CEE, che al paragrafo 1, lettera D, recita: “D. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate:

a) nei luoghi di cui al punto B, lettere da a) a d), conservando una delle situazioni di cui alle stesse lettere;

b) nei luoghi di cui al punto B, lettere da a) a d), conservando una delle situazioni di cui alle stesse lettere;

b) nei luoghi di cui al punto B, lettera e) conservando, all'interno del Paese, la situazione di cui alla medesima lettera.

Quando si avvalgono della facoltà di cui alla lettera a) per le operazioni effettuate in depositi doganali, gli Stati membri adottano le misure necessarie per assicurare la definizione di regimi di deposito non doganale che consentano l'applicazione delle disposizioni di cui alla lettera b) alle stesse operazioni riguardanti i beni di cui all'allegato J e effettuate in tali depositi non doganali;”

(13) L'elencazione dell'allegato V della Direttiva 2006/112 corrisponde esattamente a quanto riportato nella tabella A-bis, allegata al D.L. n. 331/1993, ancorché secondo un diverso ordine sistematico.

(14) L'art. 160 della Direttiva 2006/112 prevede:

“1. Gli Stati membri possono esentare le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei luoghi di cui all'art. 156, paragrafo 1, con mantenimento, nel

loro territorio, di una delle situazioni di cui allo stesso paragrafo;

b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei luoghi di cui all'art. 157, paragrafo 1, lettera b), e all'art. 158, con mantenimento, nel loro territorio, di una delle situazioni di cui rispettivamente al paragrafo 1, lettera b), e al paragrafo 1 di detti articoli.

2. Quando si avvalgono della facoltà di cui al paragrafo 1, lettera a), per le operazioni effettuate in depositi doganali, gli Stati membri adottano le misure necessarie per prevedere regimi di deposito diversi da quello doganale che consentano l'applicazione del paragrafo 1, lettera b), alle stesse operazioni relative a beni di cui all'allegato V e effettuate nei depositi diversi da quelli doganali.”

Devesi, peraltro, tener presente che la formulazione dell'art. 157 della medesima Direttiva sembrerebbe essere piuttosto ampia, nella misura in cui stabilisce che: “(g)li Stati membri possono esentare le operazioni seguenti: (...) le cessioni di beni destinati ad essere vincolati, nel loro territorio, ad un regime di deposito diverso da quello doganale”.

(15) Naturalmente, in questo caso andrebbe valutato da parte dei soggetti interessati il c.d. costo/opportunità dell'operazione.

rebbero le penalizzazioni derivanti dalla limitazione del diritto a detrazione, tenuto conto che con la circolare n. 328 del 24 dicembre 1997 le operazioni effettuate all'interno dei depositi senza addebito dell'IVA sono state assimilate a quelle imponibili ai fini della detrazione (16). In questo caso potrebbe emergere un fondato rischio per l'Erario di subire una perdita di gettito derivante proprio dal fatto che la limitazione del diritto a detrazione verrebbe aggirata.

Si potrebbe obiettare che nulla cambia per le operazioni che avvengano in deposito e che anche prima delle modifiche introdotte poteva essere adottato un comportamento del genere; tuttavia, non può trascurarsi che con l'ampliamento delle categorie di beni che possono essere introdotti in deposito potrebbe riscontrarsi un aumento del fenomeno.

### 3. Estrazioni dei beni dai depositi

Le modifiche più rilevanti e che hanno un maggiore impatto riguardano le **nuove modalità di estrazione** dei beni dai depositi IVA, con riferimento, da un lato, alla qualità del soggetto passivo abilitato a procedere a questa operazione e, dall'altro, alle modalità di assolvimento/pagamento dell'imposta collegata all'estrazione dei beni.

#### 3.1. Soggetto passivo abilitato a estrarre i beni dal deposito

La prima modifica appare come una giusta semplificazione, in quanto non è più richiesto che il **soggetto** che procede all'estrazione debba essere **iscritto alla Camera di commercio**, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno e dimostri una effettiva operatività, attestando, altresì, la regolarità dei versamenti IVA. La scelta operata in precedenza dal legislatore aveva creato notevoli problemi ed allarme, soprattutto con riferimento ai soggetti non stabiliti che intendevano estrarre beni dai depositi. L'Agenzia delle dogane, con la nota n. 113881

del 5 ottobre 2011, ebbe a sottolineare che l'estrazione dei beni da un deposito IVA era "consentito unicamente secondo modalità la cui definizione è demandata all'Agenzia delle entrate", aggiungendo che "(f)ino all'adozione del previsto provvedimento da parte dell'Agenzia delle entrate, l'estrazione dei beni da un deposito IVA, ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato, continua ad essere effettuata secondo le modalità attuali".

In tal modo si dava atto dell'inoperatività della norma che di fatto non ha sortito alcuno effetto proprio per la mancata emanazione del prescritto provvedimento (17). La modifica attuale sancisce l'inutilità della disposizione, anche in relazione alle responsabilità accollate al depositario, e va, sicuramente salutata con favore.

#### 3.2. Modalità di estrazione

L'altra modifica, sicuramente la più importante, è quella che impone, in alcuni casi, l'**obbligo materiale di pagamento dell'IVA** e non solo l'assolvimento tramite *reverse charge* per i beni estratti dai depositi IVA per essere utilizzati in Italia o ivi commercializzati.

La nuova formulazione del comma 6 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, che, comunque, come già detto, entrerà in vigore dal 1° aprile 2017, pone una serie di condizioni volte a garantire un corretto adempimento degli **obblighi connessi all'estrazione** dei beni dal deposito: vengono confermati alcuni obblighi, già previsti, e ne vengono introdotti di nuovi.

In primo luogo, viene confermato che l'estrazione dei beni da un deposito IVA debba essere effettuata esclusivamente da un **soggetto passivo IVA**, senza, però, più la necessità, come già indicato, che questi debba risultare iscritto alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno. Il dettato normativo tende a sottolineare che all'interno del deposito IVA non possono aversi atti di commercializzazione in favore di privati consuma-

(16) La circolare n. 328/1997 prevede al punto 3.1.1 che "(a) i fini delle detrazioni si considerano altresì imponibili le operazioni effettuate nell'ambito dei depositi non doganali di cui all'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, convertito nella Legge n. 427/1993, poiché, anche in mancanza di una espressa previsione normativa, le stesse ricadono nella disciplina generale della non imponibilità prevista per le operazioni extraterritoriali".

(17) In ogni caso va ricordato che anche se, a fini diversi (esonero dalla prestazione della garanzia), la stessa Agenzia delle dogane con la nota n. 148047 del 1° febbraio 2012, riconosceva con riferimento ai soggetti non residenti la necessità di una opportuna valutazione, arrivando alla conclusione che

"in luogo del certificato storico rilasciato dalla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura, il soggetto non residente è tenuto ad allegare all'istanza di esonero dal prestare cauzione (...) la seguente documentazione:

- certificato originale (...) ed aggiornato della Camera di commercio del Paese dove ha sede l'impresa (...) accompagnato da una traduzione in lingua italiana, sottoscritta da colui che l'ha eseguita, unitamente alla copia di un documento d'identità di quest'ultimo;

- copia di un documento d'identità del firmatario della richiesta di esonero ovvero del rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972".

tori, atteso che questi ultimi non avrebbero la possibilità di estrarre i beni dal deposito per poterli utilizzare.

L'altro elemento da tener presente è che il mero riferimento al "soggetto passivo" non comporta alcuna distinzione tra soggetti stabiliti in Italia e soggetti non stabiliti; la differenza che potrà essere apprezzata è che, se si tratta di **oggetti non residenti**, questi dovranno far ricorso all'identificazione diretta o ad un rappresentante fiscale, ivi compreso il "rappresentante fiscale di deposito" (18) per le ipotesi in cui l'estrazione non fa nascere un debito di imposta in Italia, consentendo così l'utilizzo del c.d. rappresentante leggero (rappresentante con ridotti obblighi).

Veniamo, ora, ad affrontare la delicata questione dell'estrazione dei beni "ai fini della loro **utilizzazione** o in **esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato**".

Per effettuare questa operazione occorre ora distinguere se i beni sono stati introdotti a seguito di immissione in libera pratica, ovvero se i beni introdotti hanno formato oggetto di cessioni interne. La questione dell'effettivo pagamento dell'IVA (19) o dell'utilizzo del *reverse charge* si riferisce all'imposta totalmente dovuta in relazione non solo a quella sospesa all'atto dell'introduzione, ma anche a quella relativa agli incrementi di valore del bene in deposito in conseguenza di atti di commercializzazione, ovvero di eventuali prestazioni di servizi, che hanno egualmente contribuito ad aumentare il valore del bene (20).

### 3.2.1. Beni immessi in libera pratica

Su questa tematica si è appuntata l'attenzione del legislatore, in sede di conversione del Decreto legge in esame, riconducendo l'estrazione alla modalità di assolvimento dell'imposta secondo il metodo dell'inversione contabile (di cui all'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972) a carico del soggetto che estrae. In questo caso, però, viene aggiunto l'onere per lo

stesso soggetto di prestare "idonea garanzia con i contenuti, secondo modalità e nei casi definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze". Due i problemi che sorgono da questa formulazione: i) quale deve essere il tipo di garanzia e, soprattutto, quale durata debba avere; ii) a quali casi dovrà applicarsi il sistema.

In relazione alla garanzia sembrerebbe logico pensare ad una **specificata** (21) **garanzia**, diversa da quella prestata per l'introduzione dei beni in deposito (22). Tuttavia, considerato che il soggetto che ha proceduto all'immissione in libera pratica e che successivamente estrae i beni possa rientrare tra i soggetti accreditati presso l'amministrazione finanziaria (per lo più AEO) si potrebbe far ricorso all'esonero dalla garanzia. La stessa situazione potrebbe capitare anche quando i beni introdotti in deposito abbiano formato oggetto di più atti di commercializzazione e all'estrazione provveda un soggetto "accreditato".

Quanto ipotizzato necessita, tuttavia di chiarimenti urgenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, da fornire anche in sede di emanazione del previsto decreto.

L'altra questione, concernente i "casi" in cui sarà possibile far ricorso all'inversione contabile, appare una vera incognita, sulla quale non ci sentiamo di avanzare ipotesi dovendosi necessariamente attendere il decreto, che si auspica arrivi con un congruo anticipo rispetto alla data del 1° aprile 2017.

### 3.2.2. Beni oggetto di cessioni interne

Questa fattispecie prevede, in ogni caso, che all'atto dell'estrazione dal deposito sia materialmente pagata l'IVA: debitore dell'imposta è il soggetto che procede all'estrazione, ma il soggetto che deve provvedere ad effettuare il versamento viene individuato nel gestore del deposito, il quale provvede a tale adempimento "in nome e per conto" di chi estrae il bene. Inoltre, viene addossata al depositario anche una re-

(18) Trattasi della fattispecie in cui è lo stesso depositario ad assumere la qualità di rappresentante per tutti i soggetti non residenti che depositano i beni.

(19) Invero, il materiale versamento riguarderebbe solo le ipotesi in cui l'introduzione è avvenuta sulla base di cessioni interne nello Stato, con diretta destinazione dei beni in deposito.

(20) La disposizione di cui al ripetuto comma 6 dell'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993 specifica, come già in precedenza previsto, che "la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione 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".

(21) In questa direzione dovrebbe condurre il termine "apposita".

(22) A scanso di equivoci, intendiamo riferirci alla garanzia prestata direttamente dal soggetto che introduce i beni in deposito e non a quella di cui si fa carico, per la maggior parte dei casi, il depositario, per liberare da oneri il depositante.

sponsabilità solidale relativamente all'imposta da versare (23).

La norma sottolinea, ancora, che il **versamento** deve essere **materialmente eseguito** e che, pur in presenza di un credito di imposta, non si possa far ricorso alla compensazione; il termine per porre in essere tale adempimento è fissato nel giorno 16 del mese successivo a quello di estrazione. L'ulteriore adempimento posto a carico di chi estrae il bene è quello di annotare nel solo registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) "una fattura emessa ai sensi dell'art. 17, secondo comma" dello stesso D.P.R. n. 633/1972, nonché i dati della ricevuta del versamento.

Ad avviso di chi scrive, non dovrebbe necessariamente essere emessa autofattura (la quale risulterà certamente necessaria in tutti i casi in cui manca un documento di acquisto), ma potrebbe anche trattarsi della integrazione del documento relativo all'acquisto del bene (24). Peraltro, considerato che il soggetto obbligato al versamento è il depositario e che questi deve essere messo in condizione di poter correttamente adempiere, sembrerebbe logico ritenere che il soggetto che intende procedere all'estrazione consegna copia della fattura emessa al depositario, allo scopo di metterlo a conoscenza di quale sia il debito di imposta da versare. Ciò, d'altro canto, potrebbe indirettamente trovare conferma nel fatto che il soggetto che estrae "comunica al gestore del deposito i dati relativi alla liquidazione dell'imposta" (25), anche allo scopo di permettere al gestore del deposito di ottenere lo svincolo della garanzia, relativa alla immissione in libera pratica con introduzione in deposito.

Va sottolineato, altresì, che il descritto meccanismo viene adottato anche per le estrazioni dei beni a seguito di immissione in libera pratica fino a quando non sarà adottato il richiamato decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

L'intero meccanismo del versamento dell'imposta, pur se, presumibilmente, giustificato dalla necessità di combattere le frodi nel settore, ap-

pare estremamente macchinoso e, come detto in precedenza, non sembra giovare al mantenimento e allo sviluppo dell'istituto dei depositi IVA e della connessa attività di logistica, potendo portare ad un depauperamento dell'economia italiana.

Per completezza, occorre dire che, al fine di evitare l'anticipazione dell'imposta, il soggetto che estrae i beni dal deposito, avendone i requisiti, potrebbe far uso del **plafond** (26); in tal caso le eventuali responsabilità per l'irregolare utilizzo del **plafond** e le relative sanzioni sarebbero solo a suo carico ed il gestore del deposito rimarrebbe indenne anche dalla responsabilità di non aver eseguito il pagamento dell'imposta dovuta per l'estrazione dei beni.

### 3.3. Estrazione di beni oggetto di acquisto intracomunitario

Tra le ipotesi in cui non è previsto il materiale versamento dell'IVA (27), spicca quella dell'estrazione dal deposito di beni ivi introdotti in forza di un acquisto intracomunitario. In questo caso, continua ad essere effettuato l'assolvimento dell'imposta con il meccanismo del **reverse charge**, che comporta il **mero assolvimento contabile dell'IVA** qualora il soggetto interessato abbia totale diritto alla detrazione. Al riguardo, occorre presumere che questa fattispecie riguardi il solo caso in cui i beni oggetto dell'acquisto intracomunitario non abbiano formato oggetto di ulteriori atti di commercializzazione durante la giacenza in deposito, in quanto le ulteriori cessioni effettuate in deposito lederebbero il diretto legame tra l'introduzione in forza di acquisto intracomunitario e la successiva estrazione.

Tuttavia, non ci si può esimere dall'osservare che questo trattamento differenziato potrebbe essere oggetto di **manovre elusive**, che sulla base della corretta applicazione delle norme unionali e nazionali, non sembrerebbero rientrare tra quelle di abuso del diritto. Intendiamo riferirci ad una ipotesi alquanto comune che consiste nel procedere all'immissione in libera pratica in altro Stato membro, con sospensione del-

(23) La sanzione prevista per il mancato versamento dell'imposta dovuta è pari al 30% dell'importo non versato (cfr. art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e le attenuazioni ivi previste per i ritardi più brevi).

(24) Cfr. punto 7.3 della circolare n. 12/E/2015.

(25) Questo adempimento è previsto fino a quando non si avrà l'integrazione delle pertinenti informazioni residenti nelle banche dati delle Agenzie fiscali, dirette proprio a consentire automaticamente lo svincolo della garanzia del depositario.

(26) A fronte di questa scelta da parte di un soggetto che ha la qualifica di esportatore abituale, sembra logico ritenere che debba, comunque, essere effettuato l'invio telematico della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate che rilascerà apposita ricevuta telematica.

(27) Altre fattispecie vanno individuate nell'estrazione dei beni con diretta destinazione verso altro Stato estero, in forza di cessioni intracomunitarie o di cessioni all'esportazione.

l'imposta nel caso in cui i beni siano destinati a proseguire per altro Stato membro (28). In questo caso l'invio dei beni in Italia comporterebbe un acquisto intracomunitario nello Stato e l'introduzione contestuale degli stessi beni in deposito IVA consentirebbe di poterli estrarre successivamente con l'utilizzo del *reverse charge*. Anche per questa fattispecie è urgente che da parte dell'Amministrazione finanziaria sia chiarito se i successivi atti di commercializzazione interna al deposito non consentano più di assolvere l'IVA all'atto dell'estrazione mediante inversione contabile.

#### 4. Conclusioni

Dalla sommaria descrizione, appena tracciata, del nuovo sistema di funzionamento dei depositi IVA, come modificato dal D.L. n. 193/2016, sembra chiaro che sono presenti notevoli criticità per cui sarebbe auspicabile, anche in relazione al fatto che non sono immediatamente applicabili, un ripensamento da parte del legislatore, non solo per rispettare le esigenze fiscali, ma anche per favorire la crescita economica del Paese.

---

(28) Cfr. art. 67, commi 2-bis e 2-ter, del D.P.R. n. 633/1972.