

Decreto «sviluppo»/1

DEPOSITI IVA, FISCALI e DOGANALI

NOVITÀ

di Sandro Cerato e Michele Bana

QUADRO NORMATIVO

L'art. 7, co. 2, lett. cc-ter), D.L. 31.5.2011, n. 70, inserito, in sede di conversione, dall'art. 1, co. 1, L. 12.7.2011, n. 106 (decreto «sviluppo»), ha introdotto alcune significative **modifiche** all'art. 50-bis, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. dalla L. 29.10.1993, n. 427. In particolare, la disposizione – oltre a **definire** puntualmente i **depositi fiscali e doganali assimilati** a quelli **Iva** – ha posto un **vincolo** all'effettuazione senza pagamento dell'imposta delle operazioni di **immissione in libera pratica** di

beni non comunitari destinati ad essere trasferiti presso un **deposito Iva**: la **preventiva prestazione** di un'**idonea garanzia**, commisurata al **tributo non versato**, salvo il caso in cui il contribuente rientri tra i **soggetti certificati** di cui all'art. 14-bis, Regolamento 2.7.1993, n. 2454/CEE della Commissione, o **esonerati** a norma dell'art. 90, D.P.R. 23.1.1973, n. 43. Il D.L. 70/2011 ha, infine, previsto degli **adempimenti transitori** a carico del soggetto che procede all'**estrazione** dei beni dal deposito.

DEPOSITI IVA: l'art. 50-bis, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. dalla L. 29.10.1993, n. 427 [CFF ● 1271a], riconosce, ai fini **Iva**, l'istituzione di **speciali luoghi** riservati alla **custodia** di **beni nazionali e comunitari** che **non** siano destinati alla **vendita al minuto** in tali siti.

Sul punto, l'art. 1, co. 1, L. 12.7.2011, n. 106 – in sede di **conversione** dell'art. 7, co. 2, lett. cc-ter), D.L. 31.5.2011, n. 70 (decreto «sviluppo») – ha apportato un'**integrazione** alla disciplina in parola, per effetto della quale, sono altresì considerati come **depositi Iva**:

- i depositi **fiscali** di cui all'art. 1, co. 2, lett. e), D.Lgs. 26.10.1995, n. 504, ovvero gli **impianti** in cui vengono **fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti** o **spediti** prodotti sottoposti ad **accisa**, in regime di sospensione di diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria;
- i depositi **doganali** di cui all'art. 525, secondo paragrafo, Regolamento 2.7.1993, n. 2454/CEE della Commissione, ovvero i depositi privati la cui **responsabilità** «ricade sul **depositante**,

che si identifica con il depositario, senza essere necessariamente proprietario delle merci», classificati nei seguenti tipi: ⁽¹⁾

- «D», se l'immissione in libera pratica si effettua secondo la **procedura di domiciliazione** e può basarsi sulla **specie**, sul **valore in dogana** e sulla **quantità** di merci da prendere in considerazione al momento del loro vincolo al regime;
- «E», qualora il regime si applichi, sebbene le merci **non** debbano essere **immagazzinate** in un **locale riconosciuto** come deposito doganale;
- «C», nel caso in cui **non ricorra nessuna** delle **specifiche situazioni** di cui ai punti precedenti.

GESTIONE dei DEPOSITI IVA: può essere effettuata **esclusivamente** dagli **operatori già abilitati** a svolgere tale funzione, con riferimento ad analoghe strutture aventi rilevanza tributaria, come – ad esempio – le **imprese** esercenti i **depositi franchi** o quelli **fiscali** per prodotti

(1) A questo proposito, si rammenta che l'art. 50-bis, co. 1, lett. b), D.L. 331/1993 comprende altresì, in tale accezione, i depositi doganali per la custodia e lavorazione delle lane di cui al D.M. 28.11.1934, relativamente ai beni nazionali o comunitari che, in base alle disposizioni doganali, possono essere in essi introdotti.

DEPOSITI IVA – NOVITÀ del D.L. 70/2011 (DECRETO «SVILUPPO»)

Depositi assimilati	<ul style="list-style-type: none"> ● fiscali di cui all'art. 1, co. 2, lett. e), D.Lgs. 504/1995; ● doganali individuati dall'art. 525, secondo paragrafo, del Regolamento CEE 2454/1993 (tipi C, D ed E)
Obbligo di garanzia	<ul style="list-style-type: none"> ● commisurata all'Iva esposta nella dichiarazione doganale e non pagata, nel caso di 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), D.L. 331/1993); ● esclusione nel caso di oggetti certificati ai sensi dell'art. 14-bis del Regolamento CEE 2454/1993, oppure esonerati a norma dell'art. 90, D.P.R. 43/1973
Conservazione degli atti	L'archiviazione deve riguardare anche i documenti relativi ai dati di liquidazione dell'imposta
Adempimenti transitori	Fino al completamento dell'integrazione delle banche dati delle Agenzie fiscali, il soggetto che estrae i beni deve comunicare al gestore del deposito Iva i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia

soggetti ad accise.

In mancanza, è necessario il **preventivo ottenimento dell'autorizzazione** di cui all'art. 2, D.M. 20.10.1997, n. 419 [CFE 1593], acquisibile da due distinte tipologie di gestori di depositi, **per conto di terzi o proprio**.

I primi sono rappresentati da **S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., società cooperative ed enti**, aventi un capitale sociale o fondo di dotazione patrimoniale **non inferiore ad € 516.456,90**; i secondi **non sono**, invece, soggetti a **particolari vincoli** di forma **giuridica** o limiti **dimensionali**, in quanto l'autorizzazione è **circoscritta ai beni** inviati da un **operatore comunitario**, e destinati ad essere **ceduti** alla medesima **impresa depositaria** (cd. *consignment stock*) che – al momento dell'estrazione – effettuerà, quindi, un **acquisto intracomunitario**.

È, in ogni caso, richiesto che i predetti soggetti soddisfino le seguenti **condizioni**:

- **non** abbiano riportato **condanne per reati finanziari**, né risultino sottoposti a **procedimenti diretti** ad accertare il **compimento** degli stessi;
- **non** si siano resi **responsabili di violazioni gravi e ripetute**, per loro entità o natura, rispetto alle disposizioni che disciplinano l'Iva;
- **non risultino assoggettati** a procedure di **fallimento e concordato preventivo**, né si trovino in stato di **liquidazione**.

Nel caso in cui venga meno l'originaria sussistenza di tali presupposti, ovvero vengano riscontrate **irregolarità** nella gestione del deposito,

l'autorizzazione è **revocata** e i **beni** giacenti nel deposito s'intendono **estratti** a norma del co. 6 dell'art. 50-bis, D.L. 331/1993 – i cui effetti sono meglio illustrati nel prosieguo – salvo il caso in cui vengano trasferiti in un altro deposito Iva.

ADEMPIMENTI FISCALI: il **gestore del deposito**, prima dell'avvio dell'operatività dello stesso, è obbligato ad effettuare un'**apposita comunicazione** ai competenti **Uffici dell'Agenzia delle Dogane e delle Entrate**, funzionale anche alla valutazione della **congruità della garanzia prestata** in relazione alla **movimentazione complessiva delle merci**.

È, inoltre, tenuto all'istituzione di un apposito **registro di carico e scarico**, diretto ad evidenziare le introduzioni ed estrazioni di beni e consentire il superamento delle presunzioni di cessione ed acquisto di cui all'art. 53, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFE 253].

Tale incombenza deve essere assolta, in primo luogo, riportando le **informazioni** individuate dall'art. 3, D.M. 419/1997 [CFE 1594], vale a dire:

- il **numero** e la **specie** dei **colli**;
- la **natura**, la **qualità** e la **quantità** dei **beni**;
- il **corrispettivo** o, in mancanza, il **valore normale** di tali merci;
- il **luogo di provenienza** e di **destinazione** dei **beni introdotti** e di quelli **estratti**;
- il **nominativo** del **soggetto** per conto del quale è effettuata l'**introduzione** nel **deposito Iva**, ovvero il **successivo prelevamento**

dallo stesso.

Il predetto registro deve, inoltre, essere tenuto nel rispetto dei **principi generali** di cui al precedente art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 239], e precisamente secondo:

- le regole di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, né interlinee o trasporti in margine (art. 2219 c.c.). **Non** sono neppure ammesse abrasioni, mentre le eventuali cancellazioni devono essere eseguite in modo che le parti rettifiche siano leggibili;
- una numerazione progressiva, in ogni pagina, in esenzione dell'imposta di bollo;
- la conservazione a norma dell'art. 22, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF ② 6322], non solo del registro, ma anche di un esemplare dei documenti assunti a base dell'introduzione e dell'estrazione dei beni dal deposito, e di quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza nello stesso. A questo proposito, si segnala che la disposizione di riferimento – ovvero l'art. 50-bis, co. 3, secondo periodo, D.L. 331/1993 – è stata integrata dal D.L. 70/2011, per effetto del quale l'adempimento riguarda anche gli atti «relativi ai dati di cui al comma 6, ultimo periodo», ovvero alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzie obbligatorie introdotto dal medesimo provvedimento, e meglio illustrate nel prosieguo.

BENEFICI IVA: l'utilizzo dei depositi in commento permette di derogare alla regola generale secondo cui le merci importate devono assolvere l'iva all'atto della presentazione della dichiarazione doganale.

In particolare, è riconosciuta la sospensione del pagamento dell'iva – sulla base di un'attestazione, sottoscritta dal depositario, dell'avvenuta presa in carico dei beni nel registro di cui sopra, nonché della materiale introduzione degli stessi nel deposito (C.M. 28.4.2006, n. 16/D) – nel caso di particolari operazioni, puntualmente individuate dall'art. 50-bis, co. 4, D.L. 331/1993, ossia:

- gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito iva;⁽²⁾
- le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro Ue, effet-

tuate mediante trasporto in un deposito iva (R.M. 15.5.2011, n. 66/E);

- le vendite dei beni elencati nella Tabella A-bis allegata al suddetto decreto (cereali, nichel, rame, ecc.), perfezionate mediante trasferimento in un deposito iva, nei confronti di soggetti differenti da quelli di cui al punto precedente;
- le alienazioni di beni custoditi in un deposito iva;
- le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito iva con spedizione in un altro Stato membro della Ue, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;
- le vendite di beni prelevati da un deposito iva, tramite trasporto o spedizione al di fuori del territorio comunitario;
- le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative ai beni custoditi in un deposito iva, anche se non materialmente eseguite all'interno dello stesso, ma in locali limitrofi,⁽³⁾ a condizione che tali attività non abbiano una durata superiore ai 60 giorni;
- il trasferimento dei beni in un altro deposito iva;
- le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito iva.

Quest'ultima fattispecie è stata, tuttavia, interessata da un'integrazione, operata dal D.L. 70/2011, consistente nell'obbligo di prestazione di un'idonea garanzia, commisurata all'imposta esposta nella dichiarazione doganale e non pagata, ad eccezione dell'eventualità in cui il soggetto interessato ricada in una delle seguenti situazioni soggettive:

- sia un operatore economico autorizzato, ai sensi dell'art. 14-bis, Regolamento 2.7.1993, n. 2454/CEE della Commissione, al quale sia stato rilasciato un «certificato AEO»;
- sia esonerato a norma dell'art. 90, D.P.R. 23.1.1973, n. 43. Sul punto, si rammenta che l'Amministrazione finanziaria può concedere agli enti pubblici, nonché alle imprese di notoria solvibilità, la dispensa dall'adempimento di prestare cauzione per i diritti doganali gravanti sulle merci proprie o di terzi costituenti oggetto delle operazioni

(2) Devono, pertanto, ritenersi esclusi dalla disciplina dei depositi iva i beni non comunitari, così come quelli vincolati al regime di ammissione temporanea, ovvero introdotti nei magazzini di momentanea custodia in attesa dell'assegnazione di una destinazione doganale.

(3) Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per «locali limitrofi» si devono intendere quelli che, pur non costituendo parte integrante del deposito, sono ad esso funzionalmente e logisticamente collegati (R.M. 2.10.2000, n. 149/E).

doganali da essi effettuate, in tutti i casi in cui è previsto tale obbligo: il beneficio in parola può, tuttavia, essere **revocato**, in qualsiasi momento, qualora emergano **fondati dubbi** in merito alla **solvibilità** del contribuente, con il conseguente dovere di prestare – entro 5 giorni dalla notifica della revoca – la garanzia prescritta.

ESTRAZIONE dei BENI: ai sensi dell'art. 50-bis, co. 6, D.L. 331/1993, l'**estrazione** dei beni da un deposito Iva, ai fini della loro utilizzazione ovvero in esecuzione di atti di commercializzazione nel territorio dello Stato, ⁽⁴⁾ può essere effettuata **esclusivamente** da un **soggetto passivo Iva**, e comporta il **pagamento** del tributo.

La **base imponibile** è costituita dal **corrispettivo** o **valore** relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione nel deposito, ovvero – qualora, successivamente, i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni – dal **corrispettivo** o **valore dell'ultima** di tali **vendite**: questo importo deve, in ogni caso, essere **aumentato**, ove non già compreso, dell'ammontare relativo alle eventuali **prestazioni di servizi** sui beni stessi durante la giacenza, fino al momento della presunzione di estrazione e, quindi, di imponibilità.

L'Iva è dovuta dal **soggetto** che procede all'**estrazione**, a norma dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 217], e dunque mediante

l'emissione dell'**autofattura** (cd. **reverse charge**): qualora i beni prelevati abbiano formato oggetto di un **precedente acquisto**, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta da parte dell'estraente, costui è, tuttavia, tenuto ad **integrare la fattura** del cedente, con l'indicazione dei **servizi** eventualmente resi e dell'**imposta**, nonché **annotare la variazione in aumento** nel corrispondente registro delle fatture emesse entro 15 giorni dall'estrazione, ed in quello degli acquisti non oltre il mese successivo.

Tale obbligato d'imposta è altresì tenuto ad un **ulteriore adempimento**, espressamente previsto dal D.L. 70/2010, ed inserito a conclusione dell'art. 50-bis, co. 6, D.L. 331/1993, avente, tuttavia, **natura transitoria**: sino a quando non sarà **completata l'integrazione** delle **banche dati** delle **Agenzie fiscali**, il soggetto che procede all'estrazione dei beni deve **comunicare al gestore del deposito Iva – solidalmente obbligato** con l'estraente in caso di mancata oppure irregolare applicazione del tributo – i **dati** relativi alla predetta **liquidazione dell'imposta**, anche ai fini dello **svincolo della garanzia** introdotta con riferimento alle operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito Iva.

Le corrispondenti modalità di integrazione telematica saranno, successivamente, stabilite dal Direttore dell'Agenzia delle Dogane, di concerto con quello delle Entrate.

(4) *Diversamente, nel caso di destinazione dei beni all'esportazione, oppure in un altro territorio comunitario, opera un regime di non imponibilità.*



**LA CIRCOLARE DI LA SETTIMANA FISCALE E IL TG DEL SISTEMA FRIZZERA
IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI REGISTRANDOSI SU WWW.24OREFRIZZERA.IT**

GRUPPO **24** ORE