Le agevolazioni IVA del deposito fiscale

di Cosimo Turrisi
Pubblicato il 27 Marzo 2009

forniti importanti chiarimenti in materia di depositi fiscali

La Risoluzione Ministeriale n. 440/E/2008 ed il Decreto Legge anticrisi n. 185/08 convertito con modifiche dalla Legge n. 2/09, sono intervenuti in materia di **Depositi fiscali Iva** fornendo importanti chiarimenti ed interpretando in via autentica l'art.50 bis co. 4 lett. h del D.L. 331/93 convertito con modifiche dalla L. 427/93.

Dettami normativi

Il D.L. 331/93 art. 50 bis detta la disciplina del *deposito fiscale Iva*, quale strumento atto ad introdurre beni in "deposito" fruendo di un regime di sospensione d'imposta, cioè**,** senza obblighi immediati di pagamento Iva. Tale disposizione, introdotta in recepimento della Direttiva 2006/112/CE (rifusione della Sesta Direttiva Iva n. 77/388/CEE), consente, infatti, di non liquidare e versare l'imposta sui beni introdotti e non destinati ad un utilizzo o ad un consumo finale, fino al momento in cui gli stessi (lavorati o semplicemente custoditi) non sono estratti dal deposito (l'Iva dovuta al momento dello svincolo dal regime deve corrispondere all'importo dell' imposta che sarebbe stata dovuta se le operazioni fossero state effettuate nel territorio dello Stato Italiano). L'istituto, previsto sia per i beni comunitari che per quelli nazionali individuati nella tabella A-bis del D.L. 331/93, si realizza in un deposito fisico ben individuato, non virtuale e si distingue dal deposito doganale previsto, invece, per le merci extracomunitarie (idoneo, a sua volta, a fungere da deposito Iva al ricorrere di determinate caratteristiche). I gestori dei depositi fiscali Iva, ai sensi del art. 50-bis co. 2 4° periodo del D.L. 331/1993, devono, avere:

- **Forma giuridica** di società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative o enti con capitale sociale o fondo di dotazione non inferiore ad € 516.456,90.
- **Autorizzazione** dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio *(1)*, nel rispetto delle disposizioni tecniche.

Tra di essi sono automaticamente abilitati coloro che gestiscono i depositi doganali (effettuano soltanto una comunicazione all'Agenzia delle Dogane o delle Entrate competente) quali:

- Imprese esercenti magazzini generali aventi autorizzazione doganale;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- Imprese esercenti depositi franchi od operanti nei punti franchi;
- Depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa;
- Depositi doganali, ivi compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane, di cui al D.M. 28 novembre 1934, relativamente ai beni nazionali e comunitari che in base alle disposizioni doganali e di legge possono essere introdotti.

Adempimenti obbligatori dei gestori di deposito sono: a) I*stituzione di un apposito registro*, anteriormente alla prima operazione di deposito, per evidenziare le movimentazioni dei beni. Tale registro numerato progressivamente, deve permettere di ricostruire in caso di controlli da parte dell'A.F. tutte le movimentazioni dei beni che possono essere introdotti e/o estratti dal deposito, evidenziando tutti gli elementi necessari all'individuazione; b) C*onservazione di documenti* comprovanti l'introduzione e l'estrazione delle merci, nonché, quelli relativi alle operazioni effettuate sulle stesse (per i beni non comunitari in libera pratica introdotti nel deposito Iva il *documento doganale di importazione*, mentre per i beni estratti dal deposito Iva e destinati fuori dal territorio della Ue la *dichiarazione doganale di esportazione*) secondo i termini stabiliti dalle norme di legge (art. 22 del DPR 600/73 e art. 2220 del C.C.) Laddove non si istituisca il registro o non si rispettino gli obblighi relativi all'introduzione o estrazione dei beni ex art. 50 bis co. 8, è prevista una responsabilità solidale per l'Iva dovuta all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito con il soggetto passivo.

NOVITA' DEL DECRETO ANTICRISI

Il DL 185/08 nell'art. 16 co. 5 fornisce un'interpretazione autentica dell'istituto, precisando che le **operazioni di perfezionamento e manipolazione usuale** sui beni da custodire all'interno del deposito, possono non scontare l'Iva ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. e) ed h) del D.L. 331/1993. Il chiarimento legittima i comportamenti adottati in precedenza, che prevedevano lo spostamento dei container negli spazi limitrofi al deposito per poi procedere alle diverse operazioni sulle merci, senza un'effettiva introduzione nei locali adibiti a deposito. La prassi ministeriale *(2)*, nello specifico, ha affermato che si intendono limitrofi quei locali che pur non costituendo parte integrante del deposito, sono a questi *funzionalmente e logisticamente collegati* in un rapporto di contiguità e, comunque, rientranti nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione. (esclusi, in ogni caso, i locali gestiti da soggetto diverso dal depositario). L'Agenzia delle Dogane, con nota n. 7521/06 ha, inoltre, osservato che non è prescritto un tempo minimo di giacenza o che tali merci siano necessariamente scaricate dai mezzi di trasporto. Il depositario, secondo l'interpretazione del D.L., esercita il suo diritto sui beni fruendo del regime sospensivo dell'Iva, per il tempo necessario all'effettuazione delle prestazioni, tempo che, ai sensi della medesima lett. h) dell'art. 50, non deve essere superiore a sessanta giorni, in attesa del momento impositivo che stabilirà il regime Iva appropriato di imponibilità o non imponibilità (cessione interna, all'esportazione o intracomunitaria). L'applicazione del regime di sospensione dell'imposta,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

comporta, da un lato, che le operazioni non sono assoggettate ad Iva e non danno luogo alla riscossione dell'imposta mentre, dall'altro, che gli acquisti di beni relativi a tali operazioni permettono la detrazione dell'imposta pagata per l'operatore soggetto passivo. Nell'ipotesi di introduzione nel deposito di beni immessi in libera pratica (ossia importati da paesi terzi e immessi nel mercato comune dopo aver assolto agli obblighi doganali), è possibile, quindi, realizzare importazioni senza il versamento immediato dell'Iva, con il solo versamento dei dazi e dei diritti doganali. Laddove si abbia, invece, un acquisto intracomunitario con introduzione da parte del cessionario in un deposito Iva, in ossequio al D.L. 331/93 artt. 46 e ss. occorrerà integrare la fattura di acquisto indicando sul documento la base imponibile e dovrà essere indicato in fattura, in luogo dell'imposta, il titolo di non imponibilità dettato dall'art. 50-bis, co. 4, lett. a). Resteranno salvi gli altri adempimenti quali la registrazione contestuale della fattura nel registro acquisti e nel registro fatture e la compilazione del modello Intrastat acquisti. Il depositario, invece, dovrà acquisire copia della fattura intracomunitaria di acquisto integrata dall'operatore nazionale e registrarla nel registro del deposito.

ESTRAZIONE DAL DEPOSITO

Il soggetto passivo di imposta, operatore nazionale o rappresentante fiscale di soggetto estero, per estrarre i beni dal deposito interrompendo il regime sospensivo di imposta, deve emettere autofattura al fine di assoggettare all'imposta il bene. La base imponibile su cui calcolare l'imposta è costituita dal corrispettivo o dal valore dell'ultima transazione effettuata (art. 50 bis co. 6 DL 331/93), tenendo conto di eventuali operazioni realizzate sullo stesso bene durante il periodo di giacenza nel deposito. Nel caso in cui il bene sia stato acquisito, in precedenza, senza pagamento di imposta da parte dello stesso soggetto che procede all'estrazione, è possibile integrare la relativa fattura d'acquisto, indicando l'imposta dovuta, che andrà annotata nel registro Iva vendite e, entro il mese successivo, nel registro Iva acquisti. Laddove i beni siano destinati ad altri Stati membri ovvero ad uscire dal territorio comunitario, il cedente dovrà emettere rispettivamente una fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 41, D.L. 331/1993 per la cessione intra-comunitaria, ovvero una fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 8, co. 1, D.P.R. 633/1972 per la cessione all'esportazione, e procedere all'adempimento degli obblighi doganali ai fini dell'esportazione. I gestori dei depositi Iva nelle operazioni di estrazione, comunque, possono assumere la veste di rappresentanti fiscali per i soggetti esteri che non hanno un rappresentante, o che non si sono identificati direttamente nel territorio dello Stato, richiedendo l'attribuzione di un **numero di partita Iva unico** per tutti i soggetti passivi non residenti da essi rappresentati.

ULTERIORI CHIARIMENTI MINISTERIALI

La Risoluzione Ministeriale n. 440/E del 12 novembre 2008, in merito ai depositi fiscali, ha sottolineato

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

l'opportunità che i beni custoditi nell'ambito di uno stesso deposito siano visibilmente distinguibili in ragione dello specifico regime fiscale cui sono sottoposti (ad esempio, con l'apposizione di specifici contrassegni). La stessa Risoluzione, in risposta ad un quesito relativo ad un'operazione di introduzione di beni in un deposito da parte di un operatore comunitario e di successiva lavorazione sugli stessi, ha specificato le modalità di acquisto di accessori e pezzi di ricambio da parte dello stesso operatore comunitario (utilizzati per la lavorazione dei beni presenti nel deposito): Ø se l'acquisto presso i fornitori comunitari è effettuato attraverso il rappresentante fiscale italiano come acquisto intracomunitario con introduzione nel deposito Iva, lo stesso rappresentante deve integrare la fattura emessa dal fornitore comunitario senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. a), D.L. 331/1993 e compilare l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari; Ø Se l'acquisto è effettuato presso fornitori italiani (sempre da parte del soggetto comunitario) potrà essere fatturato senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. c), D.L. 331/1993, a condizione che, all'atto della cessione, siano introdotti nel deposito Iva a cura dello stesso cedente. Eventuale trasferimento di detti beni in altri depositi Iva non è, in ogni caso, soggetto ad imposta, almeno finché (come delineato dalla normativa) non si realizza il presupposto del consumo del bene nel territorio dello Stato. Cosimo Turrisi 27 MARZO 2009

NOTE

(1) Decreto Ministeriale n. 419/97.

(2) Risoluzione Ministeriale 149/E/2000

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D