

Depositi IVA: le novità 2011

di Sandro Cerato

Premessa e quadro normativo

Nel corso del 2011, il legislatore è intervenuto più volte per modificare la disciplina dei depositi Iva, di cui all'art. 50-bis del D.L. n. 331/93. In particolare, i provvedimenti normativi sono stati i seguenti:

- art. 7, c. 2, lett. cc-ter, del D.L. 70/2011: ha introdotto l'obbligo di prestazione di garanzia per i beni importati in libera pratica ed immessi in un deposito Iva senza pagamento dell'imposta (art. 50-bis, c. 4, lett. b, del D.L. 331/93),
- art. 2, c. 36-viciesimo del D.L. 138/2011: ha previsto che l'estrazione dei beni dal deposito Iva può essere effettuata solamente da soggetti passivi Iva iscritti da almeno un anno alla Camera di Commercio, che siano in grado di dimostrare un'effettiva operatività, nonché di attestare la regolarità dei versamenti Iva, con le modalità che dovranno essere definite da un provvedimento direttoriale.

Poiché tale provvedimento non è ancora stato emanato, l'Agenzia delle Dogane, con la nota 5.10.2011, n. 113881, ha precisato che fino all'adozione dello stesso l'estrazione dei beni dal deposito Iva continua ad essere effettuata secondo le modalità attuali. Per quanto riguarda invece l'obbligo di prestazione di garanzia, la novità è già operativa dal 12 settembre scorso, e sulla questione è intervenuta l'Agenzia delle Dogane, con la richiamata nota del 5 ottobre scorso, con cui ha fornito importanti chiarimenti agli operatori interessati, soprattutto con riguardo al soggetto che deve prestare tale garanzia, ed al procedimento che deve essere seguito all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito.

Aspetti generali dei depositi Iva

L'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993 riconosce, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'istituzione di speciali luoghi, riservati alla custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali di tali siti. Sul punto, l'art. 1, c. 1, della Legge n. 106/2011 – in sede di conversione dell'art. 7, c. 2, lett. cc-ter, del

D.L. n. 70/2011 – ha apportato un’integrazione alla disciplina in parola, per effetto della quale, sono da considerarsi “fiscali” i depositi indicati nella tabella che segue.

Disposizione normativa	Tipologia di deposito
Art. 1, c. 2, lett. e, del D.Lgs. 26.10.1995, n. 504	<p><i>Depositi fiscali</i></p> <p>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</p>
Art. 525, secondo paragrafo, del Regolamento della Commissione del 2 luglio 1993, n. 2454/CEE	<p><i>Depositi doganali</i></p> <p>Depositi privati la cui responsabilità “ricade sul depositante, che si identifica con il depositario, senza essere necessariamente proprietario delle merci”, classificati nei seguenti tipi:</p> <ul style="list-style-type: none"> – “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.

Gli operatori abilitati alla gestione dei depositi Iva e gli adempimenti

La 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 soggetti ad accise. In mancanza, è necessario il preventivo ottenimento dell'autorizzazione di cui all'art. 2 del D.M. 20.10.1997, n. 419, 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 euro 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 (c.d. *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:

- a) non hanno riportato condanne per reati finanziari, né risultano sottoposti a procedimenti diretti ad accertare il compimento degli stessi;
- b) non si sono resi responsabili di violazioni gravi e ripetute, per loro entità o natura, rispetto alle disposizioni che disciplinano l'Iva;
- c) non risultano assoggettati a procedure di fallimento e concordato preventivo, né si trovano 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, ed i beni giacenti nel deposito s'intendono estratti a norma del comma 6 dell'articolo 51-bis del D.L. n. 331/1993 – i cui effetti sono meglio illustrati nel prosieguo – salvo il caso in cui vengano trasferiti in un altro deposito Iva.

Relativamente agli adempimenti, 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 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 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. L'incombente in parola deve essere assolto, in primo luogo, riportando le informazioni individuate dall'art. 3 del D.M. n. 419/1997:

- a) il numero e la specie dei colli;
- b) la natura, la qualità e la quantità dei beni;
- c) il corrispettivo o, in mancanza, il valore normale di tali merci;
- d) il luogo di provenienza e destinazione di beni introdotti e di quelli estratti;
- e) 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 del Decreto Iva, 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 rettificate siano leggibili;
- una numerazione progressiva, in ogni pagina, in esenzione dell'imposta di bollo;
- la conservazione a norma dell'art. 22 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, non solo del registro, ma anche di un esemplare dei documenti assunti a base dell'introduzione ed 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. 51-bis, co. 3, secondo periodo, del D.L. n. 331/1993 – è stata integrata dal Decreto Sviluppo, 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.

Trattamento ai fini Iva dei beni introdotti nel deposito

L'utilizzo dei depositi in commento permette di derogare alla regola generale secondo cui le merci importate devono assolvere l'imposta sul valore aggiunto, 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, del D.L. n. 331/1993 (vedi tabella seguente).

Depositi Iva - operazioni senza pagamento dell'imposta (art. 50-bis, co. 4, del D.L.331/93)
acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito Iva
cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, effettuate mediante trasporto in un deposito Iva
cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, effettuate mediante trasporto in un deposito Iva
alienazioni di beni custoditi in un deposito Iva
cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva con spedizione in un altro Stato membro della Comunità Europea
vendite di beni prelevati da un deposito Iva, tramite trasporto o spedizione al di fuori del territorio comunitario
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
trasferimento dei beni in un altro deposito Iva
operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito Iva

Decreto sviluppo

Come anticipato, l'art. 7, co. 2, lett. cc-ter), del D.L. 70/2011, integrando l'art. 50-bis, c. 4, lett. b, del D.L. 331/93, prevede che per le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari, destinati ad essere introdotti in un deposito Iva, è necessario prestare idonea garanzia commisurata all'imposta.

E' bene preliminarmente ricordare che il citato art. 50-bis, c. 4, lett. b, del D.L. 331/93, dispone che l'importazione di beni può avvenire anche senza il pagamento dell'imposta in dogana, laddove l'importatore dichiara di introdurre i beni stessi in libera pratica con contestuale immissione degli stessi in un deposito Iva. Tale procedura consente, quindi, di non anticipare l'Iva all'atto dell'introduzione dei beni, provenienti da Paesi non comunitari, nel territorio dello Stato, a condizione che all'atto dell'importazione si dichiara che i beni stessi siano fisicamente introdotti in un deposito Iva, rinviando in tal modo la debenza del tributo all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito, al fine di immetterli in consumo nel territorio dello Stato.

Come si evince dalla descrizione dell'operazione, quindi, il legislatore del decreto sviluppo, modificando l'art. 50-bis, c. 4, lett. b, del D.L. 331/93, per evitare che tale procedura di immissione in libera pratica possa compromettere la riscossione dell'Iva all'atto dell'importazione dei beni, ha previsto la necessità di fornire garanzia commisurata all'imposta dovuta sui beni introdotti in Italia. Sulla questione, come anticipato, è intervenuta l'Agenzia delle dogane con la nota 5.10.2011, n. 113881.

Soggetti interessati

Secondo l'Agenzia delle dogane, la garanzia, in applicazione dei principi generali, può essere tu

- dall'importatore;
- dal dichiarante;
- da un soggetto terzo, come previsto dall'art. 189, par. 3, del Reg. Cee n. 2913/1992.

Opportunamente, nella nota in commento l’Agenzia precisa che a seguito dell’introduzione della garanzia di cui all’art. 50-bis, co. 4, lett. b), del D.L. 331/93, nell’ambito delle operazioni di immissione dei beni in libera pratica, viene meno quella prevista dalla nota del Dipartimento delle dogane, del 3.4.1997, prot. 1241, e richiamata nella Circolare dell’Agenzia delle dogane 28.4.2006, n. 16/D. Tale ultima garanzia, si ricorda, era richiesta al depositario dei beni.

Soggetti esclusi

In linea generale, la garanzia in oggetto è dovuta da tutti i soggetti che effettuano le operazioni in questione, ad esclusione, come precisato dallo stesso art. 7, c. 2, lett. cc-ter, del D.L. 70/2011, dei seguenti:

- presenza delle condizioni di esonero di cui all’art. 90 del DPR 43/1973: secondo tale disposizione, l’Amministrazione finanziaria può concedere alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici, ed alle ditte di notoria solvibilità, l’esonero dall’obbligo di prestare cauzione per i diritti doganali dovuti sui beni che formano oggetto delle operazioni doganali da esse effettuate, fermo restando che tale esonero può essere revocato in qualsiasi momento, laddove sorgano dubbi sulla solvibilità del soggetto;
- titolarità della certificazione AEO (Operatore Economico Autorizzato): si ricorda che tale qualifica, introdotta dal 1° gennaio 2008 con i regolamenti CE n. 648/2005 e n. 1875/2006, può essere richiesta da tutte le imprese che ne fanno richiesta, presentando apposita istanza presso l’Ufficio delle Dogane competente per il luogo in cui l’operatore detiene la contabilità principale relativa alle operazioni svolte, e consente, come si legge nel sito dell’Agenzia delle dogane di:
 - acquisire uno status di affidabilità e di sicurezza con validità illimitata e comunitaria;
 - riduzione dei controlli;
 - semplificazioni doganali;
 - facilitazioni nel settore della sicurezza;
 - migliori relazioni con le autorità doganali;
 - maggiore velocità nelle operazioni doganali;

- mutuo riconoscimento con altri programmi di affidabilità e sicurezza di Paesi terzi.

Come precisato nella nota dell’Agenzia delle dogane, le condizioni di esonero, di natura soggettiva, “*devono, ai fini dell’accesso al previsto esonero, ricorrere, in alternativa, con riferimento all’importatore (casella 8 del DAU) ed essere indicate nella dichiarazione doganale (casella 52 del DAU)*”. Infine, ricorda la nota, con riferimento ai soggetti obbligati, sono in corso approfondimenti per l’individuazione di modalità semplificate da adottare ai fini dell’applicazione dell’art. 90 del DPR 43/73, limitatamente alla prestazione delle garanzia della specie.

Estrazione dei beni dal deposito e svincolo della garanzia

Relativamente alla procedura di estrazione dei beni dal deposito, ed allo svincolo della garanzia, la nota del 5 ottobre scorso esplicita compiutamente i comportamenti da seguire, anche se va osservato che non si definisce con esattezza, ai fini dello svincolo della garanzia, che cosa si debba intendere per estrazione dei beni. L’estrazione stessa, infatti, può essere “fisica”, laddove i beni fuoriescano dal deposito in cui sono custoditi, ma può anche concretizzarsi come semplice passaggio di regime, ad esempio da deposito Iva a deposito libero.

Procedura per l’estrazione dei beni

Secondo quanto stabilito nella nota in commento, il soggetto che procede all’estrazione dei beni (importatore, o terzo acquirente), deve produrre i seguenti documenti:

- copia dell’autofattura, ovvero copia della fattura emessa in caso di cessione intracomunitaria o di esportazione (operazioni contemplate dall’art. 50-bis, c. 4, lett. f - g, del D.L. 331/93), integrata con gli estremi della registrazione nei libri contabili. In alternativa a tale integrazione, il documento (autofattura o fattura) deve essere corredata da copia del registro di cui agli artt. 23, 24 e 25, del DPR 633/72, da cui risulti l’avvenuta registrazione delle suddette fatture;
- dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà, allegando copia del documento di identità del soggetto firmatario, la conformità all’originale e l’effettiva registrazione nei libri contabili dell’autofattura o della fattura.

La suddetta documentazione deve essere trasmessa da parte del depositario all'Ufficio delle dogane competente, il quale provvede allo svincolo della garanzia prestata per una singola operazione. Nel caso in cui sia presentata una garanzia globale, l'importo corrispondente all'Iva viene riaccreditato e ciò equivale, quindi, allo svincolo della garanzia.

Nell'ambito della documentazione richiesta per ottenere lo svincolo della garanzia, è opportuno osservare che non è richiesta la copia del registro con il riporto della liquidazione del periodo in cui sono state computate le autofatture emesse a seguito dell'estrazione dei beni.

Modalità di trasmissione della documentazione

Al fine di garantire l'accertamento della provenienza della documentazione prodotta per l'estrazione dei beni da parte del soggetto titolato, nonché la tempestività della trasmissione dei documenti stessi, nell'interesse degli operatori che hanno prestato detta garanzia, l'Agenzia delle dogane precisa che la trasmissione della documentazione deve avvenire secondo le seguenti modalità:

- consegna a mano;
- tramite PEC (posta elettronica certificata), all'indirizzo di posta elettronica certificata del competente ufficio doganale, escludendo in ogni caso l'utilizzo di posta elettronica non certificata;
- tramite altro canale di comunicazione che comunque assicuri le esigenze dianzi indicate, e purchè sia preventivamente concordato con il competente ufficio doganale.

Casi particolari: immissione in libera pratica da parte di soggetti non residenti

Secondo quanto precisato nella nota del 5 ottobre scorso, la prestazione della garanzia, per l'immissione dei beni in libera pratica con introduzione degli stessi in un deposito Iva, deve avvenire anche da parte di soggetti non residenti, identificati nel territorio dello Stato, alternativamente:

- mediante rappresentante fiscale, nominato ai sensi dell'art. 17, co. 3, del DPR 633/72;
- tramite identificazione diretta, di cui all'art. 35-ter del DPR 633/72.

Al pari di quanto previsto per i soggetti residenti, anche per quelli non residenti, ma identificati nei modi predetti, ricorrono le seguenti possibilità:

- la garanzia può essere prestata da un soggetto terzo;
- l'esonero dalla prestazione della garanzia, laddove ricorrano le medesime condizioni già analizzate in precedenza.

26 gennaio 2012

Sandro Cerato