

Analisi e commenti

Il regime dei depositi fiscali Iva. Quando il valore aggiunto è sospeso

26 Marzo 2009

Panoramica sulle regole dell'istituto alla luce dell'interpretazione autentica fornita dal decreto "anticrisi"

Thumbnail
Image not found or type unknown

I depositi Iva sono stati oggetto di un intervento del legislatore che, con il decreto "anticrisi" (DI 185/2008), ha fornito un'interpretazione autentica della norma che accorda la "sospensione" dell'imposta per i servizi relativi ai beni custoditi. Lo spunto per un riepilogo della disciplina contenuta nel DI 331/1993.

I depositi Iva

La direttiva 2006/112/Ce prevede, agli articoli 155 e seguenti, la facoltà per tutti gli Stati membri di non assoggettare a imposta i beni non destinati al consumo finale; il DI 331/1993, in ambito italiano, nel recepire le disposizioni, ha previsto, a tal fine, il "deposito Iva" all'articolo 50-*bis*.

Tale istituto permette agli operatori, nazionali, comunitari ed extracomunitari, di effettuare operazioni in sospensione d'imposta sui beni nazionali o comunitari, senza obblighi immediati di pagamento dell'imposta, la quale dovrà essere liquidata e versata soltanto in seguito, nel momento in cui gli stessi beni lavorati ovvero solamente custoditi, saranno estratti dal deposito.

La disciplina prevede che i beni possano essere introdotti nel deposito fiscale (il quale deve essere un luogo fisico non virtuale) per essere custoditi, sempreché non siano destinati a un utilizzo o a un consumo finale e che, al momento dello svincolo dal regime, l'imposta da corrispondere sia pari a quella che sarebbe stata dovuta se le operazioni fossero state effettuate nel territorio dello Stato italiano.

Il regime agevolativo è previsto sia per i beni comunitari che per quelli nazionali individuati nella tabella A-*bis* del DI 331/1993 e ha caratteristiche simili a quelle del deposito doganale che è, invece, previsto per le merci extracomunitarie (ma che può essere adibito anche a deposito Iva, se rientrante in determinate tipologie pubbliche o private).

Tra i soggetti abilitati alla gestione dei depositi Iva dal Dl 331/1993 sono ricompresi *ex lege* quelli che gestiscono i depositi doganali (i quali devono semplicemente effettuare una comunicazione all'agenzia delle Dogane o delle Entrate competente) e, in particolare:

- imprese esercenti magazzini generali aventi autorizzazione doganale
- 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 Dm 28 novembre 1934.

Gli altri soggetti che richiedono di essere abilitati alla gestione dei depositi fiscali Iva devono, invece, rispettare quanto richiesto dal quarto periodo del comma 2, articolo 50-*bis*, Dl 331/1993, in particolare:

- devono rivestire la 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 a 516.456,90 euro
- devono essere autorizzati dalla direzione regionale dell'agenzia delle Entrate competente per territorio, nel rispetto delle disposizioni tecniche (Dm 20 ottobre 1997, n. 419).

Tutti coloro che gestiscono i depositi Iva hanno l'obbligo di:

1. istituire 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'Amministrazione finanziaria, tutte le movimentazioni dei beni che possono essere introdotti e/o estratti dal deposito, evidenziando tutti gli elementi necessari all'individuazione
2. conservare i 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 (articolo 22 del Dpr 600/1973 e articolo 2220 c.c.).

E' prevista, in proposito, una responsabilità solidale del gestore, per l'Iva dovuta all'atto

dell'estrazione dei beni in caso di mancato rispetto degli obblighi di tenuta registro e di introduzione estrazione dei beni.

Prassi interpretativa

La risoluzione 440/E/2008, in merito a un'operazione di introduzione di beni in un deposito da parte di un operatore comunitario con successiva lavorazione degli stessi, ha specificato le modalità di acquisto di accessori e pezzi di ricambio da parte dell'operatore comunitario (utilizzati per la lavorazione dei beni presenti nel deposito):

- in caso di acquisto presso i fornitori comunitari 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'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera a), DI 331/1993, e compilare l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari
- in caso di acquisto effettuato presso fornitori italiani (sempre da parte del soggetto comunitario) ci potrà essere fatturazione senza applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera c), DI 331/1993, a condizione che, all'atto della cessione, i pezzi di ricambio siano introdotti nel deposito Iva a cura dello stesso cedente.

L'eventuale trasferimento di detti beni in altri depositi Iva non è, in ogni caso, soggetto a imposta, almeno finché (come delineato dalla normativa) non si realizza il presupposto del consumo del bene nel territorio dello Stato. La *ratio* comune alle suddette ipotesi non è tanto quella di evitare il pagamento del tributo, quanto quella di sospendere la tassazione fintantoché non si verifica il presupposto fondamentale dell'imposta, che è quello del consumo del bene nel territorio dello Stato.

La risoluzione, inoltre, ha sottolineato 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).

Il decreto anticrisi

L'articolo 16, comma 5-*bis*, del DI 185/2008, ha fornito un'interpretazione autentica del comma 4, lettera *h*), dell'articolo 50-*bis*, necessaria per inquadrare le prestazioni di servizi compiute su beni consegnati al depositario, materialmente effettuate al di fuori del deposito ma necessarie per l'introduzione nello stesso.

La norma, di per sé, precisa che i beni da custodire all'interno del deposito possono essere oggetto di operazioni di perfezionamento e manipolazioni usuali senza scontare l'Iva. L'interpretazione fornita dal decreto anticrisi legittima quali corretti i comportamenti che, fino a oggi, consistevano nel trainare i *container* negli spazi limitrofi al deposito, per poi procedere alle diverse operazioni sulle merci, senza un'effettiva introduzione nei locali adibiti a deposito.

Il depositario esercita in tal modo il suo diritto sui beni, fruendo del regime sospensivo dell'Iva per il tempo necessario all'effettuazione delle prestazioni; tempo che, ai sensi della citata lettera h), non deve essere superiore a sessanta giorni.

La risoluzione n. 149/E/2000 ha chiarito 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. Sono esclusi in ogni caso i locali gestiti da soggetto diverso dal depositario. L'agenzia delle Dogane, con nota del 28 dicembre 2006, n. 7521, ha, inoltre, osservato che *"non è prescritto un tempo minimo di giacenza e che tali merci siano necessariamente scaricate dai mezzi di trasporto"*.

L'introduzione dei beni in deposito implica, da un lato, l'applicazione del regime di sospensione dell'imposta, per cui le operazioni sono considerate non assoggettate a Iva e non danno luogo alla riscossione dell'imposta; dall'altro, gli acquisti di beni relativi a tali operazioni non danno luogo, per l'operatore soggetto passivo, a detrazione dell'imposta pagata.

Laddove si introducano nel deposito beni immessi in libera pratica (ossia importati da Paesi terzi e immessi nel mercato comune dopo aver assolto agli obblighi doganali), è possibile realizzare importazioni senza il versamento immediato dell'Iva, con il solo versamento dei dazi e dei diritti doganali. Nel caso, invece, di acquisto intracomunitario, con introduzione da parte del cessionario in un deposito Iva, occorrerà integrare la fattura di acquisto, indicando la base imponibile e il titolo di non imponibilità, dettato dall'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera a). Resteranno salvi gli altri adempimenti, quali la registrazione contestuale della fattura nel registro acquisti e nel registro fatture emesse, 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).

Applicazione dell'imposta

Nel momento dell'estrazione dei beni dal deposito, il soggetto passivo di imposta, nazionale o

estero (rappresentante fiscale), deve procedere a emettere autofattura al fine di assoggettare all'imposta il bene non più ricompreso nel regime sospensivo. La base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima transazione, considerando l'importo delle eventuali operazioni effettuate sul bene durante il periodo di giacenza nel deposito, fino all'estrazione.

I gestori dei depositi Iva, inoltre, possono assumere la veste di rappresentanti fiscali in tali operazioni per quei 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.

Nel caso in cui i beni estratti siano stati precedentemente acquistati senza pagamento dell'imposta da parte dello stesso soggetto che procede all'estrazione e siano destinati al consumo nel territorio dello Stato, questi può integrare la relativa fattura d'acquisto, indicando l'imposta dovuta; fattura che andrà annotata nel registro Iva vendite e, entro il mese successivo, nel registro Iva acquisti.

Nel caso in cui i beni sono destinati ad altri Stati membri, ovvero a uscire dal territorio comunitario, il cedente dovrà emettere, rispettivamente, una fattura non imponibile, ai sensi dell'articolo 41, Dl 331/1993, per la cessione intra-comunitaria, ovvero una fattura non imponibile, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, Dpr 633/1972 per la cessione all'esportazione, e procedere all'adempimento degli obblighi doganali ai fini dell'esportazione.

di

Cosimo Turrisi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/regime-dei-depositi-fiscali-iva-quando-valore-aggiunto-e>