

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

## Deposito Iva “virtuale”: sanzioni in linea con la pronuncia Ue

24 Marzo 2015

Per i giudici comunitari, in mancanza di tentativo di frode, la violazione ha carattere formale e la relativa pena pecuniaria è tenuta a rispettare il principio di proporzionalità



La **circolare n. 12/E** del 24 marzo 2015 riepiloga le questioni interpretative relative alla disciplina dei depositi Iva, anche alla luce delle problematiche trattate in sede di interpello e della sentenza della Corte di Giustizia, dello scorso 17 luglio.

Nello specifico, il documento di prassi, dopo avere effettuato un *excursus* della disciplina agevolativa, si sofferma sul contenuto della pronuncia dell'Organo giurisdizionale europeo in materia di legittimità del deposito “virtuale”, valutandone l'impatto dal punto di vista sanzionatorio.

Viene, quindi, evidenziata la stretta interdipendenza tra depositi Iva e depositi doganali e il conseguente, necessario, richiamo alla disciplina e alla prassi doganale in materia (circolare 16/D del 20 ottobre 2014).

I depositi Iva sono luoghi fisici, situati nel territorio dello Stato italiano, all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona e, poi, viene estratta.

Fiscalmente, consentono di assolvere l'imposta per determinate operazioni, se dovuta, da parte dell'acquirente finale, solo al momento dell'estrazione dei beni, con il meccanismo dell'inversione contabile (articolo 50-*bis* del DI 331/1993).

Si evita, in questo modo, che i beni comunitari ricevano un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi, che possono essere introdotti in depositi appositamente costituiti ai fini doganali senza pagamento dell'imposta fino al momento della loro importazione.

I beni devono essere materialmente introdotti nel deposito, non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro detenuto dal depositario.

Limitatamente alle prestazioni di servizi, comunque, è prevista la possibilità di custodire le merci anche in spazi limitrofi al deposito, senza la necessaria introduzione fisica dei beni nello stesso (articolo 34, comma 44, del DL 179/2012).

## **I beni**

Possono essere introdotti e custoditi nei depositi Iva beni nazionali e comunitari, non destinati alla vendita al minuto durante la loro giacenza in detti locali, ma anche beni provenienti da Paesi terzi purché preventivamente immessi in libera pratica, prestando un'adeguata garanzia commisurata all'imposta. L'immissione in libera pratica di beni destinati a essere introdotti in un deposito Iva non costituisce un'importazione in sospensione di imposta, ma un'importazione per cui l'Iva è differita al momento in cui tali merci saranno estratte dal deposito stesso per essere commercializzate in Italia e sarà assolta dai soggetti passivi, con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*).

Sono esclusi dalla disciplina i beni esistenti in Italia in regime di ammissione temporanea ovvero introdotti in recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale, nonché quelli importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata.

L'introduzione dei beni nei depositi Iva avviene sulla scorta di documenti amministrativi, commerciali o di trasporto, contenenti i dati identificativi dei beni e del soggetto proprietario degli stessi, per conto del quale avviene l'operazione di introduzione, e, per i beni immessi in libera pratica in Italia, sulla base del documento doganale di importazione (articolo 4 del Dm 419/1997).

## **I soggetti**

L'utilizzo del deposito Iva è consentito esclusivamente ai soggetti d'imposta e non anche ai privati consumatori, per cui i beni, durante la loro giacenza nel deposito, non possono formare oggetto di vendita al dettaglio; ciò, al fine di evitare che lo strumento possa essere utilizzato per eludere l'imposta, rinviandone il pagamento al momento dell'estrazione dei beni dal deposito.

In tale ottica, è preclusa agli operatori economici che svolgono esclusivamente attività di vendita al minuto la possibilità di fruire del beneficio del deposito Iva mentre, nella diversa ipotesi di esercizio di attività promiscua di vendita di merci al minuto e all'ingrosso, è possibile utilizzare il deposito Iva limitatamente alle merci commerciate all'ingrosso purché, naturalmente, in contabilità separata.

## **Il deposito Iva**

Non per tutti i depositi Iva occorre l'autorizzazione (articolo 50-bis del DL 331/1993). Ci sono, infatti, depositi per i quali non è previsto alcun provvedimento abilitativo, per i quali si fa riferimento a situazioni già valutate positivamente e quindi autorizzate dall'amministrazione doganale come, ad esempio, magazzini generali e depositi franchi. Nell'ipotesi in cui, invece, è richiesta l'autorizzazione, la gestione del deposito può essere affidata anche a operatori economici che riscuotono la fiducia dell'amministrazione finanziaria in quanto non sono mai stati sottoposti a procedimento penale per reati finanziari, non hanno riportato condanne per reati finanziari né commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura o entità, alle disposizioni che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto e non sono mai stati assoggettati a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata, né si trovano in stato di liquidazione (articolo 2, comma 1, DL 419/1997).

Il depositario si occupa, tra l'altro, della gestione contabile dei beni, per cui, antecedentemente alla prima operazione d'introduzione, è obbligato a istituire un corretto registro (articolo 50-bis, comma 3, DL 331/1993). Il registro deve contenere l'indicazione del numero e della specie dei colli, della natura, qualità e quantità dei beni, del corrispettivo o, in mancanza, del valore normale dei beni, del luogo di provenienza dei beni di volta in volta introdotti e di destinazione di quelli estratti, del soggetto proprietario dei beni per conto del quale l'introduzione o l'estrazione degli stessi è effettuata. Il gestore, oltre a rispondere in proprio per gravi e ripetute violazioni nella gestione della contabilità o nei casi di condanna per reati finanziari, risponde in solido con il soggetto d'imposta per il mancato o irregolare assolvimento dell'Iva, se dovuta, all'atto dell'estrazione dei beni, salvo che possa dimostrare la legittimità del proprio operato. Il depositario svolge anche le funzioni di rappresentante fiscale dei soggetti non residenti non identificati ai fini Iva in Italia per le operazioni relative ai beni in deposito.

### **L'introduzione dei beni del deposito**

Le operazioni che usufruiscono del regime sono diversificanti in base alla circostanza che presuppongano o meno una contestuale introduzione fisica dei beni nei depositi (comma 4).

Rientrano nella prima tipologia gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito Iva, l'immissione in libera pratica di beni destinati a essere introdotti nel deposito Iva, le cessioni nei confronti di operatori comunitari di beni mediante introduzione nel deposito Iva e le cessioni di determinati beni (indicati nella tabella A-bis) destinati a essere introdotti nel deposito Iva.

Fanno, invece, parte della seconda categoria le cessioni di beni custoditi in deposito Iva, il trasferimento dei beni in altro deposito Iva e le prestazioni di servizi rese su beni custoditi nel deposito Iva.

In ragione della funzione svolta dall'istituto del deposito Iva, le agevolazioni in esame si rendono applicabili se i beni sono materialmente introdotti nel deposito, non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro detenuto dal depositario, fatta eccezione per i beni oggetto di lavorazione, in presenza di determinate circostanze, illustrate nel documento di prassi.

### **L'estrazione dei beni dal deposito**

Possono procedere all'estrazione dei beni dal deposito solo i soggetti passivi d'imposta, identificati in Italia, direttamente o tramite rappresentante fiscale o i soggetti stabiliti in Italia per il tramite di una stabile organizzazione.

L'estrazione dei beni dal deposito Iva può dare luogo a operazioni non imponibili, quali cessioni all'esportazione o cessioni intracomunitarie ovvero a operazioni assoggettate a imposta.

Nell'ipotesi in cui l'estrazione avvenga per l'utilizzazione o la commercializzazione dei beni nel territorio dello Stato, l'obbligo di assolvere il tributo fa invece capo allo stesso soggetto d'imposta proprietario dei beni che procede in proprio o tramite terzi all'estrazione.

In linea di principio, la base imponibile è costituita dal corrispettivo o, in assenza di corrispettivo, dal valore dell'operazione, non assoggettato all'Iva in conseguenza dell'introduzione nel deposito (circolari 28/2011 e 8/2009).

Qualora i beni, durante la loro giacenza, abbiano formato oggetto di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima transazione.

### **L'introduzione virtuale dei beni nel deposito**

La Corte di giustizia Ue, nella causa C-272/13 del 17 luglio 2014, si è pronunciata in merito alle ipotesi di merci introdotte nel deposito non fisicamente, ma soltanto virtualmente, vale a dire mediante la loro iscrizione nel registro di magazzino del depositario.

L'Organo giurisdizionale ha, sul punto, affermato che la disciplina comunitaria non prevede, tra i presupposti per l'esenzione dall'Iva sull'importazione di beni in regime di deposito non doganale, l'obbligo di introduzione materiale della merce nel deposito. Tuttavia, è ammesso che gli ordinamenti dei singoli Stati, per garantire la riscossione dell'imposta, considerino tale requisito imprescindibile.

In assenza di frode, se un soggetto passivo abbia beneficiato del regime agevolato senza rispettare la condizione, versando l'imposta tramite *reverse charge* all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito e non in dogana al momento dell'importazione, si configura pertanto la violazione di un obbligo di natura formale, consistente nel tardivo versamento dell'imposta, che non rimette in discussione il diritto alla detrazione ed è punibile con sanzioni proporzionate alla natura e alla

gravità dell'illecito.

La sanzione consistente nella maggiorazione del 30% dell'imposta, secondo la sentenza, risulterebbe contraria al principio di proporzionalità, in quanto sarebbe applicata in misura fissa, senza un criterio di gradazione.

In realtà, la norma - precisa la circolare - consente una gradazione della misura della sanzione a seconda del ritardo con cui viene effettuato il pagamento (*"Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione ..., oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo ..."*); inoltre, è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, che consente una ulteriore riduzione della sanzione al verificarsi di determinate condizioni.

Trattandosi di violazione relativa al versamento dell'Iva in dogana al momento dell'importazione, la sanzione dovrà essere irrogata dall'Agenzia delle Dogane; il giorno finale da prendere in considerazione per la sua quantificazione è quello in cui risulta annotata, nei registri contabili, l'autofattura emessa al momento dell'estrazione dei beni dal deposito (come già indicato dalla circolare 16/D del 2014).

di

**Gianfranco Mingione**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/deposito-iva-virtuale-sanzioni-linea-pronuncia-ue>