Gli operatori economici hanno l'esigenza commerciale di disporre di strutture ove custodire le merci senza che le stesse siano sottoposte alla relativa imposizione tributaria, soprattutto quando i beni sono oggetto di brevi e frequenti atti di compravendita.

Attenzione

Tale esigenza è maggiormente avvertita nell'attuale contesto economico ove si è spesso in attesa di conoscere la destinazione finale della merce poiché ci si avvale di canali di vendita digitali (c.d. *e-commerce* indiretto).

Tipologie

Il legislatore, al fine di soddisfare detta aspettativa, ha previsto le seguenti tipologie di deposito.

Tipologia	Ambito
Doganale	Merci non comunitarie in sospensione di diritti doganali nonché comunitarie.
Fiscale	Prodotti nazionali e comunitari in sospensione da accisa.
IVA	Beni nazionali e comunitari in sospensione dall'imposta sul valore aggiunto.

Utilizzo omnicomprensivo e modalità di estrazione diversificate

Il Decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2017 (D.L. n. 193/2016, art. 4, comma 7), convertito nella legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha apportato novità significative alla disciplina dei depositi IVA (D.L. n. 331/1993, art. 50-bis) al fine di:

- allinearla alle procedure relative all'importazione dei beni;
- affidare l'assolvimento dell'IVA al gestore del deposito, ritenuto "affidabile";
- ridurre il rischio frodi.

Dal **1° aprile 2017** dette modifiche hanno determinato:

- un **allargamento dell'utilizzo** dell'istituto fiscale, intervenendo sulle regole relative all'introduzione ed all'estrazione dei beni senza distinguere in base alla loro provenienza;

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

- una **diversa procedura** di estrazione per la commercializzazione nel territorio dello Stato incidendo sulla modalità di pagamento dell'imposta. In detta fase viene coinvolto, in qualità di sostituto di imposta, anche il gestore del deposito stesso.

I sistemi di estrazione della merce dal deposito IVA (momento che coincide con l'esigibilità del tributo) prevedono il pagamento dell'**imposta** da parte del soggetto che procede all'estrazione nelle fattispecie di seguito evidenziate.

- Cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA.
- Cessioni 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, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato.
- Cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea.
- Prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni.
- Trasferimento dei beni in altro deposito IVA.

Fa eccezione a detta regola generale l'estrazione dei beni introdotti precedentemente nel deposito IVA (D.L. n. 331/93, art. 50-bis, comma 4, lett. a, b):

- in forza di un **acquisto intracomunitario**;
- in libera **pratica**.

Dette fase viene regolata con il sistema dell'**inversione contabile**, prestando di norma apposita **garanzia** secondo le modalità e nei casi definiti dal decreto ministeriale del 23 febbraio 2017.

Fattispecie con garanzia "residuale"

Come anticipato per i prodotti immessi in libera pratica nel deposito IVA l'imposta

deve essere assolta dal soggetto estrattore:

- mediante l'**inversione** contabile (decreto IVA, art. 17, secondo comma);
- previa **apposita** garanzia**.**

Proprio su quest'ultima circostanza è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la ris. n. 5/E, pubblicata lo scorso 16 gennaio, precisando che la prestazione della **garanzia** ha una valenza **residuale**, in quanto necessaria solo per i soggetti che intendano avvalersi del *reverse charge* e che al contempo:

- **non** possiedono i requisiti di **affidabilità** previsti (DM 23 febbraio 2017, art. 2);
- **non** rientrano nelle ipotesi indicate dall'art. 4 del decreto (cd. **affidabilità "presunta"**).

PROCEDURE

L'operatore che effettua l'estrazione dei beni da un deposito IVA e si è anche occupato dell'immissione in libera pratica nello stesso luogo può applicare il *reverse charge* senza dover prestare la garanzia "in uscita" avendo già prestato analoga tutela finanziaria "in entrata".

Beni immessi in libera pratica con e senza garanzia

Per la merce introdotta in regime di libera pratica l'imposta deve essere assolta (decreto IVA, art. 17, secondo comma), all'atto dell'estrazione, mediante inversione contabile ed il soggetto che procede all'estrazione deve fornire idonea garanzia.

Caratteristiche della garanzia	
DESTINATARIO	**Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente.**
IMPORTO	Corrispondente all'imposta dovuta.
DURATA	6 mesi dalla data di estrazione.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

MODALITÀ E FORME	Previste per la garanzia relativa ai rimborsi IVA di ammontare superiore a 30.000 euro (decreto IVA, art. 38-bis, comma 5).	Fideiussione rilasciata da una banca o da un’impresa commerciale che a giudizio dell’Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità. Cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa. Polizza fideiussoria rilasciata da un’impresa di assicurazione.
OBBLIGHI	Copia della garanzia deve essere consegnata anche al gestore del deposito IVA all’atto dell’estrazione dei beni.	

Esclusione dall’obbligo con valenza generale

L’obbligo di presentazione della garanzia non ricorre in tassative ipotesi ove il rischio di possibili frodi è limitato e circoscritto.

1. Operatori “virtuosi”

In virtù del decreto ministeriale del 23 febbraio 2017 (art. 2), qualora, in capo agli operatori economici che procedono all’estrazione, sussistano specifici **requisiti** di **affidabilità**, connessi a elementi soggettivi, non vi è l’onere di prestare la garanzia.

REQUISITI DI AFFIDABILITÀ	
CORRETTO ADEMPIMENTO DEGLI OBBLIGHI FISCALI	Presentazione della dichiarazione IVA nei 3 periodi d’imposta antecedenti l’operazione di estrazione. Esecuzione dei versamenti IVA in base alle ultime 3 dichiarazioni annuali, presentate alla data dell’estrazione. Assenza di avviso di rettifica o di accertamento definitivo per il quale non è stato eseguito il pagamento delle somme dovute, per violazioni relative all’emissione o all’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificato nel periodo d’imposta in corso ovvero nei 3 antecedenti l’operazione di estrazione.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

BUONA CONDOTTA PENALE AI FINI TRIBUTARI O FALLIMENTARI.	Assenza della formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti, a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale, per uno dei delitti tributari o fallimentari.

Attenzione

I citati requisiti di affidabilità devono essere attestati dal soggetto che procede all'estrazione attraverso una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (D.P.R. n. 445/2000, art. 47).

2. Affidabilità "presunta"

Nelle seguenti fattispecie si ritiene che sussista, per legge, in capo ai soggetti che procedono all'estrazione il carattere di affidabilità che permette l'esonero dalla presentazione della garanzia (D.M. 23 febbraio 2017, art. 4).

REQUISITI DI AFFIDABILITÀ "PRESUNTA"

Coincidenza del soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica degli stessi in tale luogo.

Status dell'operatore.	a) AEO (operatore economico autorizzato di cui al regolamento UE n. 952/2013, artt. 38 e ss.). b) Soggetto esonerato dal prestare garanzia in base alla legislazione doganale (D.P.R. n. 43/1973, art. 90). Es. le amministrazioni pubbliche.

ATTENZIONE

Si ricorda che non sussiste l'obbligo di prestare la garanzia "in entrata", ovvero per l'immissione di beni in libera pratica nel deposito IVA, nelle medesime ipotesi di cui al precedente punto 2, lettere a) e b).

ESEMPIO

In particolare nel caso in cui vi sia coincidenza tra il soggetto che procede all'estrazione dei beni da un deposito IVA e quello che ne ha curato l'introduzione in libera pratica (fattispecie in cui versa l'interpellante della ris. n. 5/E/2018 in commento) sussiste l'esonero dalla garanzia "in uscita" essendo già stata fornita un'autonoma e distinta attestazione finanziaria "in entrata" (D.L. n. 331/93, art. 50-bis, comma 4, lett. b).

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

DIFFERENZE TRA LE DIVERSE FORME DI GARANZIA

GARANZIA	OBBLIGATO	DURATA
In entrata	Soggetto che immette i beni.	Sino alla comunicazione da parte del soggetto che procede all'estrazione dal deposito dei dati relativi alla liquidazione dell'imposta.
In uscita	Soggetto che procede all'estrazione.	Sei mesi a partire dal momento in cui si perfeziona l'estrazione della merce.

ATTENZIONE

Il soggetto estrattore della merce deve comunque attenersi alle modalità di svincolo della garanzia "in entrata", contratta al momento dell'introduzione dei beni nel deposito IVA (ris. n. 35/E/2017, punto 2).

Svincolo della garanzia

L'operatore economico che procede all'estrazione della merce dal deposito IVA al fine di svincolare la garanzia fornita deve produrre uno dei seguenti documenti (Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nota del 30 marzo 2017, prot. 38945/RU):

- **copia dell'autofattura** (o nel caso di esportazione o cessione intracomunitaria copia della fattura) integrata con gli estremi della registrazione (o copia dei registri IVA da cui risulti l'annotazione);
- **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, con copia di un valido documento di identità, attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione dell'autofattura o della fattura.

Prodotti soggetti al reverse charge *ex lege*

Può accadere nella pratica che un soggetto, diverso da quello che ha introdotto la merce nel deposito IVA in regime di libera pratica, estragga dallo stesso i medesimi beni per cui è previsto il regime nazionale dell'inversione contabile come riepilogato nel seguente Schema di sintesi.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

DECRETO IVA, ART. 17, COMMA 6

Lettera b)	Cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative.
Lettera c)	Cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*, nonché cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

ESEMPIO
Quesito – In dette ipotesi trova applicazione il meccanismo del *reverse charge*, indipendentemente dalla presentazione della garanzia, ovvero dal rispetto delle condizioni di affidabilità previste nel D.M. del 23 febbraio 2017, dal momento che i beni estratti rientrano tra quelli a cui si applica obbligatoriamente il reverse charge?
Soluzione – La disciplina generale dell'IVA parrebbe ritenere che le ragioni di controllo sottese al meccanismo della garanzia o dei criteri di affidabilità stabiliti dalla disciplina del deposito IVA dovrebbero essere assorbiti dall'obbligatorietà del *reverse charge* sulle operazioni interne che coinvolgono i beni in questione.

Attenzione

Si resta, comunque, in attesa di una conferma ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Versamento dell'imposta

Come già anticipato l'estrazione dei beni da un deposito IVA ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione in Italia:

- può essere effettuata solo **da soggetti passivi IVA**;
- comporta, di norma, il pagamento dell'imposta che è effettuato in nome e per conto del soggetto estrattore, dal **gestore del deposito** (solidalmente responsabile del tributo).

Base imponibile

La base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

assoggettato all'IVA per effetto dell'introduzione. Qualora successivamente la merce abbia formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima vendita, aumentato (in ogni caso), se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione.

Modalità

Il versamento, per cui è comunque esclusa la compensazione, deve essere eseguito con modello **F24** Elide:

- utilizzando appositi **codici** tributo (definiti dalla ris. n. 45/E/2017);
- entro il **16 del mese** successivo alla data di estrazione della merce.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/