



A colloquio con **Andrea Pagani**, Marketing & Sales Director Maimex, e con **Carmine Tomaiuolo**, esperto in materia doganale per Maimex

A LEZIONE DI DEPOSITI IVA CON MAIMEX

Abbiamo accolto con piacere l'invito di

Maimex, spedizioniere internazionale particolarmente esperto di dogane, a parlarci dei depositi IVA, un argomento complesso a livello legislativo e forse, proprio per questo, poco trattato dai media. In realtà, i depositi IVA rappresentano una fonte di risparmio per l'importatore e permettono di gestire con molta più rapidità le merci provenienti dai paesi extra UE

Logistica Management: Quale funzione svolgono i depositi IVA? Inoltre, come vengono disciplinati a livello normativo?

Andrea Pagani: I depositi IVA hanno lo scopo di evitare un trattamento fiscale meno favorevole ai beni comunitari ri-

spetto a quello relativo ai beni "terzi" introdotti nei depositi doganali. In concreto, il beneficio è costituito dall'assolvimento dell'IVA da parte dell'acquirente finale, solo al momento dell'estrazione dei beni, con il meccanismo dell'inversione contabile (detta anche reverse charge).

Carmine Tomaiuolo: I depositi IVA sono disciplinati dall'art. 50 bis del DL n.331/1993 (convertito dalla L. n. 28/1997), secondo i principi comunitari di cui agli articoli 154 e seguenti della Direttiva 2006/CE (relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto).

Nei depositi IVA possono essere introdotti e custoditi:

- *beni nazionali e comunitari*, non destinati – durante la loro giacenza – alla vendita al minuto;
- *beni provenienti da paesi terzi* contestualmente immessi in libera pratica; è indispensabile, infatti, che i beni provenienti da territori extracomunitari abbiano perso lo status di merce "non comunitaria" e acquisito quella di "merce comunitaria". Tale operazione non costituisce importazione in sospensione d'imposta, ma importazione per la quale l'IVA è differita al momento dell'estrazione dal deposito per la loro commercializzazione in Italia.

L'introduzione nel deposito IVA di merci previamente immesse in libera pratica (dazi assolti al momento dell'importazione), è subordinata alla prestazione di una garanzia. La garanzia non è dovuta per i soggetti esonerati ai sensi dell'art. 90 del Testo Unico delle disposizioni Legislative in materia Doganale – TULD (in ragione della loro notoria solvibilità) e degli operatori che beneficiano dello status di AEO (Operatore Economico Autorizzato), come nel caso di Maimex. Inoltre, sulla base della Risoluzione 7-00713, accolta dal Governo e approvata dalla VI Commissione Finanze della Camera, è stato semplificato il procedimento previsto dal menzionato art. 90 del TULD limitatamente alla garanzia relativa ai soli depositi IVA. In pratica, la solvibilità aziendale viene accertata sulla base dei seguenti elementi:

- iscrizione del soggetto alla camera di Commercio da almeno un anno;
- dichiarazione sostitutiva di certificazione circa l'assenza di carichi pendenti in materia fiscale;
- dichiarazione resa dal soggetto, di aver effettuato nel corso dell'ultimo anno operazioni di importazioni di merci non comunitarie in relazione alle quali commisurare l'ammontare dell'esonero stesso, senza che siano rilevate irregolarità sanzionabili.

Sono depositi IVA quelli all'uopo autorizzati dalla Direzione regionale delle Entrate territorialmente competente a soggetti che, iscritti alla Camera di Commercio, dichiarino di non avere carichi pendenti, provvedimenti risultanti dal casellario giudiziario, assenza di fallimento e di procedure concorsuali e misure di prevenzione ai sensi della L. n. 575/1965. I soggetti autorizzati possono gestire i depositi sia per la custodia di beni propri che di terzi (in quest'ultimo caso, il capitale non può essere inferiore a 516.456,90 euro).

AP: In realtà, quello di proprietà di Maimex, appartiene a quest'ultima tipologia, essendo un deposito doganale privato (destinato unicamente ad immagazzinare merci del depositario) di tipo E che, come tale, permette all'importatore di prescindere da un'area perimetrica e specifica per lo stoccaggio delle merci, a patto che, mediante appropriata contabilità, la Dogana possa controllare il carico, lo scarico e la giacenza, nonché il posizionamento delle partite.

Il depositario svolge anche le funzioni di rappresentante fiscale dei soggetti non residenti e non identificati ai fini IVA in Italia,



DA SINISTRA CARMINE TOMAIUOLO E ANDREA PAGANI.

per le operazioni relative ai beni in deposito. Inoltre assume – ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari di un soggetto non residente (anche se non comunitario) – la veste di rappresentante fiscale (così detto leggero) per quanto attiene agli obblighi di fatturazione e compilazione degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari).

Per la rappresentanza fiscale così detta leggera, il gestore del deposito deve essere in possesso di una partita IVA unica per tutti i soggetti passivi d'imposta non residenti, fermo restando che al compimento della prima operazione (attiva o passiva) comportante il pagamento o il recupero dell'imposta, l'operatore interessato deve provvedere alla nomina del rappresentante fiscale o all'identificazione diretta.

LM: Esistono delle limitazioni riguardo l'ingresso delle merci?

CT: Certamente. Non è ammessa l'introduzione nei depositi IVA di merci "terze": vincolate al regime dell'ammissione temporanea; introdotte in recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale; importate – a scarico di un regime di perfezionamento attivo – con le modalità dell'esportazione anticipata.

LM: Che tipo di operazioni possono essere effettuate sulle merci in deposito IVA?

CT: Il comma 4 del richiamato articolo 50 bis del DL n. 331/1993 individua due gruppi di operazioni: quelle che prevedono la contestuale introduzione fisica dei beni (lettere da a) a d) e quelle eseguite su beni già introdotti (lettere da e) a i) con l'eccezione della lettera h). Rientrano nel primo gruppo:

- gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito;
- l'immissione in libera pratica di beni non comunitari con contestuale introduzione nel deposito;
- le cessioni di beni nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro eseguite mediante introduzione nel deposito;
- le cessioni di beni scambiati nelle borse merci (metalli non ferrosi, derrate alimentari, lane, ecc.) eseguite mediante introduzione nel deposito.

Rientrano invece nel secondo gruppo:

- le cessioni di beni custoditi nel deposito;
- le cessioni intracomunitarie di beni estratti dal deposito con

contestuale spedizione in altro Stato membro (salvo che si tratti di cessioni soggette ad imposta nello Stato);

- le cessioni di beni estratti dal deposito fuori dal territorio doganale dell'UE;
- le prestazioni di servizio (compresi il perfezionamento e le manipolazioni usuali), di durata non superiore a 60 giorni;
- il trasferimento in altro deposito IVA.

Inoltre, i beni devono materialmente entrare nel deposito IVA per le operazioni di stoccaggio e custodia. Fanno eccezione solo i beni che devono essere lavorati. Infatti, dall'articolo 50 bis, comma 4), lettera h):

«[...] Si interpreta nel senso che le prestazioni di servizio ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico del mezzo di trasporto. L'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito IVA, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito. Si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione posta agli articoli 1766 e seguenti del codice civile che disciplinano il contratto di deposito. All'estrazione della merce dal deposito IVA per la sua immissione in consumo sul territorio dello Stato, qualora risultino correttamente poste in essere le norme dettate dall'articolo 6 del citato articolo 50-bis del decreto legge n. 331 del 1993. L'imposta sul valore aggiunto si deve ritenere definitivamente assolta» (cfr. D.L. 29.11.2008 n. 185, articolo 16, comma 5 bis, coordinato con D.L. 18.10.2012 n. 179, art. 34)

I beni, una volta lavorati, non devono essere introdotti necessariamente nel deposito, purché la relativa movimentazione sia registrata. Conclusivamente, si evidenzia l'interpretazione restrittiva consistente nella necessità dell'introduzione fisica dei beni non assoggettati ai predetti trattamenti.

In buona sostanza, la consegna dei beni al depositario ai fini dell'esecuzione dei lavori, è equiparata all'introduzione dei beni nel deposito.

LM: A fine marzo, l'Agenzia delle Entrate ha divulgato la circolare 12/E, che vuole essere una sorta di linea guida sui depositi IVA. Che cosa ne pensate?

CT: Finalmente, dopo anni, dall'Agenzia delle Entrate arriva un documento guida che riunisce tutti i vari obblighi e adempimenti riguardo i depositi IVA. La circolare è sicuramente di grande aiuto per destreggiarsi tra le innumerevoli disposizioni susseguite nel tempo a cui bisogna fare riferimento, desta solo qualche perplessità la particolare formulazione dell'esclusione operata dall'Agenzia delle Entrate a pagina 25 (ultimo capoverso del

punto 5.2.2): «*Pertanto la nuova interpretazione autentica del predetto articolo 16, comma 5 bis, non si estende alle operazioni previste al citato art. 50-bis, comma 4, lettere a), b), c), d), e), f), g), i), del DL n. 331/1993*».

Presumibilmente, essa dovrebbe riguardare le sole merci già introdotte e stoccate nel deposito perché, ogni altra diversa interpretazione comporterebbe l'impossibilità, ad esempio, di effettuare l'immissione in libera pratica di merce terza in esenzione IVA oppure operazioni di perfezionamento e manipolazioni usuali su dette merci, consegnate al depositario e custodite in locali (spazi) limitrofi al deposito stesso (lettera h) del comma 4 del menzionato articolo 50 bis).

LM: Quali sono generalmente le prassi che vanno rispettate nelle fasi di ingresso e uscita delle merci da tali depositi?

CT: L'introduzione dei beni nei depositi IVA avviene, in generale, sulla scorta di documenti amministrativi, commerciali o di trasporto (contenenti i dati identificativi dei beni e del soggetto proprietario per conto del quale avviene l'introduzione) e, per



i beni immessi preventivamente in libera pratica, sulla base del relativo documento doganale (articolo 4 DM 20.10.1997 n. 419). 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 iscritti alla Camera di Commercio da almeno un anno. Inoltre, se il bene viene estratto per essere commercializzato in Italia, il proprietario deve assolvere l'imposta con le modalità di cui all'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633/1972, mediante reverse charge (cfr. articolo 50 bis, comma 6). Se l'estrazione avviene invece da parte di un soggetto non residente, questi dovrà nominare un rappresentante fiscale (pesante), ovvero, se stabilito nell'UE, identificarsi direttamente (articolo 35 ter DPR 633/1975).

AP: Il gestore del deposito, anteriormente alla prima introduzione, è obbligato ad istituire un apposito registro, tenuto conformemente al disposto dell'art. 39 del DPR n. 633/1972 (cfr. comma 3, articolo 50 bis, del DL n. 331/1993). Detto registro deve contenere, in conformità al DM n. 419 del 1977, 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 e di destinazione di quelli estratti; del soggetto proprietario dei beni per conto dei quali l'introduzione o l'estrazione è effettuata. Il gestore è altresì tenuto a conservare un esemplare dei documenti di introduzione o estrazione, nonché di quelli attestanti gli scambi eventualmente intervenuti e le prestazioni rese durante la giacenza dei beni.

LM: Esistono disposizioni riguardo l'utilizzo irregolare dei depositi IVA?

CT: Per quanto infine attiene alla irregolare introduzione dei beni in deposito, la Corte di Giustizia si è espressa in merito al così detto deposito virtuale nella causa C-272/13.

Secondo la Corte, la mancata introduzione costituisce una irregolarità formale, per cui l'IVA che avrebbe dovuta essere corrisposta all'importazione, se assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, costituisce un tardivo pagamento dell'imposta stessa, per cui l'Amministrazione finanziaria non può richiedere il pagamento dell'imposta già assolta mediante reverse charge. Per ciò che concerne l'aspetto sanzionatorio, la Corte ritiene che, in assenza di frode, si concretizza una violazione di natura formale, consistente nel ritardato versamento dell'imposta, per cui la maggiorazione del 30% dell'imposta è contraria al principio di proporzionalità. Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane, è applicabile l'istituto del così detto ravvedimento operoso. Ne consegue che la sanzione sarà pari ad un quindicesimo del trenta per cento dell'importo dell'IVA non versata all'atto dell'importazione anche nell'ipotesi in cui l'"estrazione" dei beni avvenga nello stesso giorno di presentazione in dogana della dichiarazione d'immissione in libera pratica di merci destinate ad essere introdotte in un deposito IVA.

LM: Infine, come si ottiene la base imponibile sulla quale verrà poi calcolata l'IVA?

CT: In linea di principio, la base imponibile è costituita dal corrispettivo o, in sua assenza, dal valore dell'operazione, non assoggettato ad IVA in conseguenza dell'introduzione in deposito. Qualora durante la loro giacenza i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima transazione. In pratica, se, ad esempio, l'estrazione avviene da parte dello stesso soggetto che aveva immesso i beni in deposito contestualmente alla loro immissione in libera pratica, la base imponibile è così costituita:

- se il bene non è stato oggetto di prestazione di servizi di qualsiasi genere, dal corrispettivo dell'ultima transazione;
- se il bene è stato oggetto di prestazione di servizi, dal valore dello stesso all'atto dell'introduzione maggiorato del corrispettivo di tali prestazioni (se territorialmente rilevanti). ○

