Il deposito IVA

*Luigi Andrea Carello**

1. L'istituto del deposito IVA risponde all'esigenza di favorire gli scambi internazionali. L'attuale formulazione della disciplina, ha lo scopo di evitare che merci di origine comunitaria o nazionale ricevano un trattamento deteriore rispetto alle merci extracomunitarie. Per comprendere tale affermazione si deve osservare come, prima dell'istituzione del Mercato Unico e della conseguente introduzione del regime transitorio degli scambi con gli Stati Membri, a far data dal 1 gennaio 1993, le operazioni commerciali si qualificavano come importazioni ed esportazioni e potevano fruire, conseguentemente, dei regimi di non imponibilità o sospensivi, previsti dalla disciplina doganale: come l'introduzione in un deposito doganale, ovvero in un deposito franco.[1] A partire dalla istituzione del Mercato Unico, il quadro normativo, così come impostato, non era più idoneo a favorire la circolazione dei beni tra Stati membri in sospensione di imposta.[2] L'abbattimento delle frontiere, in altri termini, non si era tradotto in una maggiore libertà di circolazione delle merci, in quanto aveva comportato il formarsi di una situazione più sfavorevole rispetto alla precedente. L'effetto negativo - come fu giustamente osservato all'epoca da Assonime (Circ. 114 del 1997) - risiedeva nel fatto che la circolazione intracomunitaria dei beni era sfavorita *anche* rispetto a quella dei beni provenienti da paesi terzi nel senso che per questi ultimi, verificandosi i presupposti doganali, poteva pur sempre essere chiesta, ricorrendone i presupposti, la sospensione dell'imposta all'atto dell'importazione. Per ovviare a questo inconveniente, con la Direttiva 95/7/CE del 10.04.1995 venne riformulato l'articolo 16 della Sesta Direttiva,[3] in modo da ricomprendere, tra le operazioni escludibili dall'imposizione, accanto alle importazioni, anche le cessioni di beni destinati ad essere introdotti in dogana e immessi in un "deposito provvisorio" o in un deposito doganale, ovvero in una zona franca, nonché i beni destinati ad essere sottoposti ad un regime di deposito diverso da quello doganale, precisando che dovevano considerarsi depositi non doganali sia i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa, sia gli altri luoghi definiti tale dagli Stati membri. L'Italia diede dunque attuazione alla menzionata Direttiva n. 95/7 con la Legge 18.02.1997, n. 18 introducendo (articolo 1, comma 2, lett. i)) nel nostro ordinamento, l'articolo 50-*bis* del D.L. 30.08.1993, n. 331 (convertito dalla Legge 29.10.1993, n. 427). Con il D.M. 20.10.1997, n. 419, sono state successivamente disciplinate le modalità di autorizzazione dei depositi IVA (articoli 1 e 2), la disciplina degli obblighi documentali di tenuta del registro a cura del gestore (articolo 3) e le modalità introduzione dei beni nei depositi e loro estrazione (articolo 5).

2. Il vantaggio che deriva dall'utilizzo di un deposito IVA è essenzialmente costituito dal differimento dell'assolvimento dell'IVA al momento della fuoriuscita dei beni dal regime

* *Dottore Commercialista*

[1] Allo scopo di incentivare i traffici internazionali, agli Stati membri era infatti concesso di adottare misure particolari per evitare la sottoposizione all'IVA di alcune operazioni dettagliatamente elencate nell'articolo 16 della Sesta Direttiva, purché le stesse non mirassero all'utilizzo ovvero al consumo finale dei beni.

[2] Ciò, in quanto, la nuova disciplina, introducendo il concetto di operazione intracomunitaria, prevedeva, tra gli adempimenti procedurali anche l'applicazione del tributo

[3] Vedi precedente nota 1.

del deposito, rimanendo le operazioni effettuate in momenti antecedenti o successivi all'introduzione o all'estrazione rilevanti ai fini dell'imposta.[4]

L'istituto opera a condizione che le specifiche transazioni non mirino ad un consumo (finale) dei beni e che l'importo dell'imposta, al momento dell'immissione in consumo, corrisponda all'IVA che sarebbe stata percepita se ognuna delle suddette operazioni fosse stata assoggettata ad imposta all'importazione o all'interno del Paese.

3. Nella pratica si distinguono i depositi istituzionali e quelli c.d. autorizzati. I primi sono identificati dall'articolo 50-bis, comma 1, del richiamato DL 331, con i magazzini generali, i depositi franchi e i punti franchi gestiti dalle imprese munite di autorizzazione doganale; i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa (articolo 50-*bis*, comma 1, lettera a); e i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane di cui al decreto ministeriale del 28 novembre 1934, relativamente ai beni nazionali o comunitari, che in base alle disposizioni doganali possono essere in esse introdotte (articolo 50-bis, comma 1, lettera b). I secondi sono identificati dal comma 2, del medesimo articolo 50-bis, in cui è effettivamente prevista la possibilità, per taluni soggetti giudicati "virtuosi" dall'Amministrazione finanziaria, di richiedere l'autorizzazione a gestire in propri locali un deposito IVA. Tali definizioni (ci si riferisce a quelle recate dalle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50-*bis*,) sono ora state integrate per effetto della legge di conversione del Decreto Sviluppo (D.L. 13.05.2011, n. 70). Nella specie, per quanto riguarda i depositi fiscali (lettera a del comma 1) viene fatto ora riferimento a quelli di "*di cui all'articolo 1, comma 2, lettera* e)*, del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni per i prodotti soggetti ad accisa*";[5] mentre i depositi doganali (lettera b del comma 1) sono quelli "*di cui all'articolo 525, secondo paragrafo, del regolamento CEE n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni*": che vuol dire che taluni depositi di tipo pubblico (si tratta di quelli di tipo A, B ed F) non possono assumere la qualifica di deposito IVA.[6] Da notare che l'Agenzia delle Dogane, nella recente Nota n. 84920 del 7 settembre scorso, conferma la applicabilità del regime del deposito IVA sia ai depositi fiscali di beni sottoposti ad accisa di cui all'articolo 1, comma 2, lettera e), del d.lgs. 504/1995, che ai depositi doganali privati, di cui all'articolo 525, paragrafo 2, del Regolamento CEE 2454/1993 (di seguito 'DAC') di tipo C, D ed E (su cui vedi *infra*).[7]

4. Perché si possa configurare un deposito IVA, a differenza di quanto richiesto per la costituzione di un deposito doganale - che configura un regime economico - è richiesta l'esistenza di uno spazio fisico (appunto un deposito) ove i beni interessati devono poter essere fisicamente stoccati. Solo in questo modo si realizzano gli effetti sospensivi propri dell'istituto che, quindi, lega il regime di non imponibilità all'esistenza di un'area dedicata allo stoccaggio delle merci.[8]

---

[4] Pertanto, l'operatore è tenuto ad emettere le fatture, ad effettuare le liquidazioni ed alla compilazione, ove necessario, dei Modelli INTRASTAT.

[5] Si fa essenzialmente riferimento alla definizione di "deposito fiscale" prevista ai fini dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, con ciò è riportando a livello normativo l'interpretazione delle Dogane fornita con la Circolare n. 16/D del 28.04.2006 (paragrafo 3.1.b).

[6] Per individuare le caratteristiche dei depositi pubblici e privati distinti con le lettere da A ad E, cfr. articoli 525 e ss del Reg. CEE n 2454/1993, e la Circolare 16/D, cit.

[7] Per la costituzione di depositi 'autorizzati' la discrezionalità dell'amministrazione investe, comunque, solo lo specifico caso del "gestore in proprio', mentre non vi sono limitazioni soggettive per gli operatori, residenti e non residenti, che vogliono avvalersi del deposito gestito da terzi. In caso di operatori non residenti, è necessaria però la presenza di un rappresentante IVA, ai sensi dell'articolo 44, comma 3, del D.L. 331/93 preventivamente nominato, anche in forma di "rappresentante fiscale leggero" qualora le operazioni eseguite siano prive di imposta.

[8] Tale presupposto è univocamente riconosciuto dalla prassi. In proposito si veda la Circolare Ag. Dogane 28.4.2006, n. 16/D nella quale è stato evidenziato che la ratio dell'istituto del

Ciò vuol dire che non è ammissibile alcuna forma di deposito virtuale e nessuna agevolazione spetta se i beni non vengono materialmente introdotti o si trovano in altri luoghi che non siano locali "limitrofi" per una lavorazione. Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che per "locali limitrofi" debbano intendersi quelli "che, pur non costituendo parte integrante del deposito, sono a questi funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientranti nel complesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione, con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario".[9] L'Agenzia delle Dogane, con la sopra richiamata Nota 84920 del 7 settembre scorso, ha chiarito che l'adozione di depositi privati di tipo E per lo stoccaggio delle merci in regime di deposito IVA, può avvenire anche quando il deposito si identifica in una pluralità di installazioni, anche non confinanti, pur confermandosi l'esclusione di qualsiasi forma di deposito 'virtuale'. La novità ulteriore consisterebbe, quindi, nell'affidare alla corretta tenuta della contabilità di magazzino, a cura del depositario (articolo 530 DAC), l'esatta localizzazione della merce quale presupposto di applicazione del regime del deposito IVA. Non è più richiesta, infatti, una idonea e preventiva localizzazione dei locali destinati alla gestione del deposito IVA, in precedenza prescritta dalla stessa amministrazione (Circ. 16/D del 2006, pag. 24; RM 149/E del 2000).

5. E' possibile introdurre nel deposito IVA solamente beni nazionali o comunitari, ovvero beni immessi in libera pratica. La definizione dipende dallo *status* del bene medesimo, come definito dalle disposizioni doganali comunitarie, ivi compresi i beni di provenienza extracomunitaria.[10] Di conseguenza restano esclusi dal regime dei depositi IVA i beni di provenienza extracomunitaria che non abbiano scontato i dazi doganali all'entrata (fisica) nel territorio della comunità per i quali, se del caso, si applicano le disposizioni relative ai depositi doganali.

Schematicamente, le possibili operazioni previste dalla norma[11] si distinguono in:

5.1 operazioni di immissione o stoccaggio (lettere da *a*) a *d*) del comma 4, dell'articolo 50-*bis*;

5.2 operazioni sui beni custoditi nel deposito (lettere *e*) ed *h*) del comma 4, dell'articolo 50-*bis*;

5.3 operazioni di estrazione per cessione dei medesimi beni 'stoccati' (lettere *f*), *g*) ed *i*) del comma 4, dell'articolo 50-*bis*.

deposito IVA impone agli operatori di provvedere alla materiale introduzione dei beni nei locali di stoccaggio, non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale. Conformemente si veda Agenzia delle Entrate, nota 30.8.2006, prot. 127886. Cfr. da ultimo l'Audizione del Dr. Attilio Befera alla Camera dei Deputati del 19 aprile 2011, paragrafo 2.3

[9] Si veda la Risoluzione 2.10.2000, n. 49.

[10] L'immissione in libera pratica è definita dall'articolo 79 del reg. 2913/92 come fatto che "attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria".

[11] Si riporta il testo del citato comma 4, dell'articolo 50-*bis*: "Sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le seguenti operazioni:
a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;
b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA;
c) le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA;
d) le cessioni dei beni elencati nella tabella A-bis allegata al presente decreto, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c);
e) le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;
f) le 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;
g) le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto e spedizione fuori del territorio della Comunità europea;
h) le 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;
i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA".

5.1.1 Tra le operazioni appartenenti al primo gruppo rientra il caso degli acquisti intracomunitari di beni con contestuale immissione in deposito IVA, ai sensi dell' **articolo 50-bis, 4 comma, lettera a)**. A differenza delle operazioni intracomunitarie 'classiche',[12] quella in esame comporta il transito dei beni da uno Stato membro ad un altro ma la procedura non si conclude con la materiale consegna all'acquirente nazionale, come nelle operazioni intracomunitarie, ma termina con l'introduzione delle stesse in un deposito fiscale IVA. La transazione avviene tra due operatori comunitari: "UE1" cede i beni in partenza da un qualsiasi Stato membro della UE all'acquirente italiano "ITA1". Il soggetto cedente comunitario emetterà la fattura secondo le regole del proprio ordinamento interno. Il cessionario residente "ITA1", provvederà, invece, ad integrare la fattura ex articolo 46, comma 1, del D.L. 331/1993 indicando, in luogo dell'imposta, la causa di "non pagamento" ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4, del D.L. 331/1993. La fattura deve, inoltre, essere registrata nel registro delle vendite e in quello degli acquisti, secondo quanto disposto dall'articolo 47 del D.L. 331/93 e sarà necessario compilare il modello INTRA 2-*bis*. L'operatore è tenuto, poi, a fornire al responsabile del deposito IVA i dati necessari per la compilazione dell'apposito registro delle merci in deposito, che rileva l'introduzione e l'estrazione dei beni dal deposito (comma 3 dell'articolo 50-*bis*).

5.1.2 Un secondo caso è previsto dall' **articolo 50-bis, 4 comma, lettera b)**, e riguarda l'introduzione di beni immessi in libera pratica nel deposito IVA. Il regime di immissione in libera pratica si applica ai beni di provenienza extracomunitaria per i quali sono stati corrisposti i dazi all'importazione, ma non l'IVA[13] ai sensi degli articoli 67 – 70 della legge IVA (D.P.R. 26.10.1972, n. 633). L'introduzione nel deposito IVA dei beni in regime di libera pratica deve avvenire sulla base di una dichiarazione dell'importatore circa la destinazione in deposito dei beni presentata all'Ufficio doganale, recante l'attestazione dell'avvenuta presa in carico della merce da parte del gestore (ai sensi del citato articolo 50-*bis*, comma 3). Sul punto, pare opportuno segnalare che, per effetto della legge di conversione al Decreto Sviluppo (apportata con l'articolo 7, co. 2 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70) l'operatore è tenuto a fornire "idonea garanzia commisurata all'imposta". E' di tutta evidenza, quindi, che qualora l'Ufficio riscontri una destinazione diversa da quella riportata sulla documentazione dell'importatore, tratterrà la garanzia (cfr. Cfr. C.M. 10 giugno 1998, n. 145/E, par. 2.1 e Circolare Dogane n. 16/D, citata, par. 3.3). In merito, l'Agenzia delle Dogane, nella sopra richiamata Nota n. 84920 ha distinto il caso in cui vi sia coincidenza tra soggetto che ha introdotto i beni e colui che li estrae (operatore unico), dal caso in cui all'estrazione provveda un operatore diverso rispetto a chi ha introdotto i beni in deposito. Ai fini dello svincolo della garanzia, in caso di operatore unico, sarà quest'ultimo a dover fornire la prova dell'avvenuta registrazione dell'autofattura ai fini della liquidazione dell'imposta nella propria contabilità, tanto al depositario (destinatario di precisi obblighi di contabilità di magazzino) che all'Ufficio doganale. Se, invece, chi estrae la merce è un soggetto diverso, l'obbligo di comunicazione incombe al depositario, sia nei confronti dell'Ufficio doganale che del soggetto che ha

[12] Ai sensi dell'articolo 38, co. 2 del D.L. 331/1993, "costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzo per loro conto".

[13] Il Ministero con la Circolare n. 145/E del 10.06.1998 ha precisato che: "l'immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito fiscale è da considerarsi importazione, non più in sospensione di imposta, bensì non soggetta a IVA".

inizialmente introdotto la merce in deposito. Sono esclusi da tale onere, in quanto considerati soggetti affidabili, gli operatori economici autorizzati, le amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici e le ditte di notoria solvibilità beneficiarie dell'esonero dall'obbligo di prestare cauzione per i diritti doganali (ex articolo 90, del DPR 23.01.1973, n. 43 ed articolo 5, comma 3, ultimo periodo del d.lgs. 26.10.1995, 504). Inoltre, a seguito della modifica normativa recata dal Decreto Sviluppo sono ora esclusi dall'obbligo di prestare garanzia anche gli operatori economici autorizzati, ai quali sia stato rilasciato il certificato AEO, ai sensi dell'articolo 14 del Reg.CEE n. 2454/1993.

5.1.3 L'**articolo 50-bis, 4 comma, lettera c),** regolamenta il caso di cessione da operatore nazionale a operatore comunitario. L'operazione è inquadrabile tra le cessioni intracomunitarie nei confronti di un soggetto identificato in un altro Stato membro e si qualifica come "atipica" per il particolare regime sospensivo del deposito IVA. Tuttavia, poiché il cessionario è un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea, la cessione di beni "nazionali" introdotti nel deposito IVA dal cedente, non può essere qualificata come "cessione intracomunitaria", ai sensi dell'articolo 41, comma 2, del D.L. 331/1993, in quanto manca l'elemento essenziale del trasferimento dei beni ceduti dal territorio interno a quello di un altro Stato membro della comunità europea. Ovviamente in assenza del beneficio correlato all'utilizzo del deposito IVA, si avrebbero, sotto il profilo finanziario, un onere pari all'imposta dovuta, dal momento che l'operatore non residente, per poter recuperare l'imposta addebitata dal fornitore nazionale, dovrebbe preventivamente nominare un proprio rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. 633/72; oppure, se comunitario, identificarsi direttamente ex articolo 35-*ter* del medesimo D.P.R. 633/72, ovvero, chiedere il rimborso ex articolo 38-*ter*. Per effetto dell'introduzione dei beni nel deposito ubicato in Italia, l'operazione realizzata dal fornitore italiano nei confronti del cessionario comunitario integra una cessione territorialmente rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del D.P.R. 633/72, non assoggettata a imposta proprio in virtù del particolare regime agevolativo previsto dall'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera *c*) del D.L. 331/93. Anche in questo caso, quindi, la fattura viene emessa senza pagamento dell'imposta, ai sensi dell'articolo 50-*bis* comma 4, del D.L. 331/93. Sul punto, è importante notare che l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione del 15.03.2001, n. 66, ha chiarito che il regime di non imponibilità è applicabile a condizione che l'operatore italiano effettui tali cessioni "direttamente" nei confronti del cessionario comunitario mediante introduzione dei beni nel deposito IVA.[14] Ne consegue che, laddove la fattura venisse intestata al rappresentante fiscale italiano del soggetto comunitario, non si applicherebbe il regime di detassazione previsto dall'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera c).[15]

5.1.4 L'**articolo 50-*bis*, comma 4, lettera d)**, dispone la non imponibilità di una serie di operazioni la cui elencazione è tassativa[16] Anche in questa ipotesi, per effetto dell'introduzione dei beni nel deposito ubicato

[14] Impostazione già confermata dalla circolare 23.2.1994, n. 13 nella quale il Ministero delle Finanze aveva evidenziato che l'obbligo di avvalersi di un rappresentante fiscale non sussiste nell'ipotesi di in cui l'operazione intracomunitaria fosse stata posta in essere direttamente tra l'operatore nazionale e quello comunitario.

[15] Fanno eccezione, tuttavia, i beni indicati nella lettera d) del comma 4, dell'articolo 50-bis aventi ad oggetto esclusivamente i beni indicati nella lettera A-bis allegata al D.L. 331/93, per le quali la non imponibilità esige che il cessionario sia un soggetto italiano o extracomunitario.: sul punto cfr. Codice IVA Nazionale e Comunitaria Commentato, IPSOA, I edizione, pag. 2047.

[16] Si tratta delle "[…] cessioni dei beni elencati nella tabella A-bis allegata al presente decreto, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c)". La tabella A-bis elenca i seguenti beni: stagno, rame, zinco, nichel, alluminio, piombo, indio, cereali, semi e frutti oleosi, noci di cocco, noci del Brasile e noci di acagiù, altra frutta con guscio etc..

in Italia, l'operazione realizzata dal fornitore italiano costituisce una cessione territorialmente rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del D.P.R. 633/72, ma non è assoggettata ad imposizione per l'agevolazione contenuta nella norma in esame a patto che l'operazione sia fatta nei confronti di un cessionario extracomunitario, non identificato ai fini IVA all'interno dell'Unione Europea, ovvero di cessionari identificati ai fini IVA in Italia.

* * * *

Rispetto ai casi illustrati in precedenza, vi sono ulteriori ipotesi che presuppongono che il bene oggetto della transazione commerciale sia già stoccato nel deposito IVA e rimanga ivi custodito anche se ne viene trasferita la proprietà. Come segue.

5.2.1 Ai sensi dell'**articolo 50-*bis*, 4 comma, lettera e)**, i beni custoditi nei depositi IVA, che abbiano già espletato le formalità di introduzione, possono essere ceduti senza venire estratti dal deposito e senza pagamento dell'imposta. In proposito si segnala che è necessario distinguere se la cessione avviene:

a) ***tra cedente e cessionario nazionali:*** in tal caso il primo sarà obbligato a emettere la fattura ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. 633/72 senza addebito di imposta evidenziando sul documento il titolo di non imponibilità e, cioè, che l'operazione è effettuata ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera e), del D.L. 331/93;

b) ***tra cedente comunitario o extracomunitario e cessionario nazionale:*** in tal caso sarà quest'ultimo che dovrà documentare l'operazione mediante autofattura ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/72. Ovviamente, anche in questo caso, senza addebito dell'IVA, ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4, lett. e) del D.P.R. 633/72, senza che occorra la nomina di un rappresentante fiscale;[17]

c) **tra cedente e cessionario non residenti in Italia:** in tal caso l'operazione non necessita di alcun adempimento. La cessione sarà identificata esclusivamente dalla documentazione commerciale. In questo caso, la documentazione commerciale dovrà essere consegnata al depositario per l'aggiornamento della titolarità dei beni, senza ulteriori obblighi circa l'aggiornamento del registro di carico e scarico.[18]

* * * *

Con l'estrazione dei beni in precedenza introdotti nel deposito IVA, si pone fine al regime sospensivo del deposito fiscale, che si realizza attraverso lo spostamento fisico dei beni al di fuori dei locali del deposito. Per quanto riguarda l'uscita dei beni dal deposito, occorre fare una distinzione in base alla destinazione che si verifica in dipendenza della vendita: se i beni vengono destinati in territorio interno, ovvero intracomunitaria o extra - UE.

Costituiscono operazioni imponibili la diretta utilizzazione dei beni estratti dal deposito da parte del proprietario o la cessione degli stessi nel territorio nazionale, mentre a seguito dell'estrazione sono effettuate senza pagamento dell'imposta, con connesso beneficio finanziario le cessioni intracomunitarie (50-*bis*.4.g)), le cessioni con spedizione dei beni al di fuori della Comunità (lettera g) e il trasferimento ad altro deposito IVA (lettera i). Qualora, come anticipato, i beni venissero estratti per l'utilizzazione o cessione degli stessi nel territorio nazionale, si verificherebbero i presupposti per l'applicazione dell'IVA, ed il connesso obbligo di pagare l'imposta. Poiché l'estrazione dei beni per essere destinati in Italia

[17] Conformemente si veda Reggi, I depositi IVA, 1998, pag. 13478; Portale, Imposta sul Valore Aggiunto, 2010, XIII ed., pag. 1622.
[18] Vedi nota precedente.

comporterebbe la realizzazione della fattispecie imponibile, detta operazione deve essere effettuata solo da un soggetto passivo IVA. L'operazione in questione, dunque, può essere realizzata solo da un soggetto identificato ai fini IVA, alternativamente, attraverso la procedura dell'articolo 35-*ter* per il non residente, ovvero dal rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. 633/72. Si sottolinea che, essendo l'operazione soggetta ad IVA, non è possibile assolvere tale adempimento da parte del depositario che agisce nella veste di rappresentante fiscale c.d. "leggero".[19] Tra l'altro, la legge di conversione del Decreto Sviluppo (che riguarda il comma 6 dell'articolo 50-*bis*) prevede che sino all'integrazione delle informazioni residenti nelle banche dati delle agenzie fiscali,[20] il soggetto che procede all'estrazione dei beni da un deposito IVA, ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato, comunichi al gestore del deposito IVA "*i dati relativi alla liquidazione dell'imposta*" dovuta, "*anche ai fini dello svincolo della garanzia*" prevista dal citato comma 4, lettera b), dell'articolo 50-*bis* del D.L. 331.

I dati relativi alla liquidazione dell'imposta dovuta devono essere infatti conservati ai fini della loro gestione del deposito IVA e devono essere comunicati dal soggetto che estrae i beni al gestore, e dal medesimo conservati (ai sensi del citato comma 3, dell'articolo 50-*bis*, che ora prevede anche il riferimento integrato con il riferimento ai dati relativi alla liquidazione dell'imposta, menzionati al comma 6 del medesimo articolo). Sulla procedura da osservare per l'estrazione dei beni, si veda quanto evidenziato in precedenza con riferimento alla Nota dell'Agenzia delle Dogane n. 84920.

In particolare.

5.3.1 L'**articolo 50-*bis*, 4 comma, lettera f)** regola il caso delle cessioni intracomunitarie effettuate in seguito all'estrazione dei beni dal deposito, con contestuale spedizione dei medesimi in un altro Stato membro della Comunità, a differenza delle cessioni a soggetti UE effettuate mediante introduzione dei beni nel deposito, costituiscono ad ogni effetto operazioni intracomunitarie. La "contestuale spedizione" è elemento essenziale per la qualificazione dell'operazione come cessione intracomunitaria, che deve presentare gli elementi caratterizzanti l'operazione intracomunitaria riferibile alla movimentazione dei beni, dell'onerosità della prestazione, e della qualificazione delle parti che intervengono nella cessione i quali devono essere identificati in Stati diversi nella UE. Il cedente o il suo rappresentante fiscale dovranno emettere fattura nei confronti del cessionario intracomunitario (da annotare nel registro IVA vendite) evidenziando la non imponibilità dell'operazione ai sensi del combinato disposto dell'articolo 41 e 50-*bis* del D.L. 331/93. Una copia della fattura dovrà essere consegnata al depositario per l'annotazione sul registro di carico e scarico. E' pertanto esclusa l'emissione di una autofattura ovvero l'integrazione della precedente fattura di acquisto. Dovrà, infine, essere compilato il modello INTRA 1-*bis* qualora ne ricorrano i presupposti di legge.

Se, ovviamente, ciò non dovesse avvenire, decadrebbe la non imponibilità dell'operazione, che sarà tassata nel territorio nazionale con l'aliquota propria del bene ceduto.

5.3.2 L'**articolo 50-bis, 4 comma, lettera g)**, prevede il caso di cessione di beni estratti da un deposito IVA con trasporto e successiva spedizione fuori dal territorio della Comunità

[19] Si evidenzia che la legge (articolo 50-*bis*, comma 7, che rinvia all'articolo 44, comma 4) ha previsto una forma di rappresentanza fiscale c.d. "leggera" ossia limitata all'esecuzione degli obblighi formali relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie non imponibili e alla predisposizione e presentazione degli elenchi INTRA 2-*bis* riferiti alle cessioni. Tale rappresentanza, applicabile alle operazioni intracomunitarie non imponibili, potrà essere assunta dal depositario.

[20] Le modalità di integrazione telematica sono stabilite con determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle Entrate.

europea. Costituiscono cessioni non imponibili per difetto del requisito territoriale, infatti, anche le cessioni realizzate allorché i beni estratti dal deposito IVA siano **inviati in uno Stato o in un territorio extracomunitario**. Il soggetto che estrae dovrà emettere, in questo caso, una fattura non imponibile, ai sensi del combinato disposto dall'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera *g*) del D.L. 331, e dell'articolo 8 del D.P.R. 633/72 e presentare una dichiarazione doganale di esportazione presso la dogana in cui è stabilita la sede dell'esportatore. L'estrazione dei beni dal deposito avviene sulla base della dichiarazione di esportazione (come previsto dall'articolo 4, comma 2, del D.M. 417/1997) che deve essere allegata alla fattura di cessione in regime di non imponibilità e consegnata al depositario ai fini della regolarità formale dell'operazione. L'uscita della merce dal deposito avverrà a cura di quest'ultimo. Per la complessità delle formalità da svolgere, qualora l'estrazione dei beni dal deposito venga curata da un soggetto non residente, questi dovrà necessariamente identificarsi ai sensi dell'articolo 35-*ter* del D.P.R. 633/72 ovvero procedere alla nomina di un rappresentante fiscale, ai sensi dell'articolo 17 del medesimo decreto. In connessione con quanto appena rappresentato, considerando che le operazioni in discorso prevedono la spedizione dei beni fuori dal territorio della UE, non risulta applicabile la figura del rappresentante fiscale 'leggero' e sarà necessario nominare un rappresentante fiscale "pesante" identificato in un soggetto diverso dal depositario.[21]

5.3.3 L'ultima tipologia di trasferimento cui merita fare cenno riguarda il trasferimento dei beni dal deposito IVA in cui sono originariamente stoccati ad altra struttura sottoposta al medesimo regime fiscale, ai sensi dell'**articolo 50-*bis*, 4 comma, lettera i).** E' importante evidenziare che, nel caso in esame, non vi è interruzione del regime sospensivo in quanto, ovviamente, tale trattamento si conferma con l'immediata introduzione in un altro deposito fiscale. L'estrazione, laddove avvenisse per esigenze della medesima azienda e non vi fosse quindi un acquirente, deve essere formalizzata con il documento di trasporto e devono essere osservate tutte le cautele per l'identificazione delle merci ai sensi dell'articolo 3 del D.M. n. 419/1997. Il d.d.t. deve comunque essere annotato dal depositario nel registro di carico e scarico delle merci, le quali sono trasferite nella contabilità di magazzino che le prende in carico.

6. Merita evidenziare infine che, in coerenza con il regime sospensivo del deposito IVA, è previsto per una serie di prestazioni di servizi sui beni in deposito, un regime di esenzione, nel senso che, sono assoggettati al pagamento dell'imposta, a mente dell'**articolo 50-*bis*, comma 4, lettera *h*)**. Si tratta in prevalenza di operazioni di perfezionamento e manipolazioni usuali, la cui definizione è rintracciabile nel Regolamento CEE n. 2913/1992 (artt. 109 e 114). Tali servizi si configurano, sotto l'aspetto giuridico, come prestazioni su beni nazionali o comunitari senza pagamento dell'imposta e, per effetto delle nuove disposizioni introdotte in attuazione della Direttiva 11.2.2010, n. 18 (d.lgs. n. 12/2010 sono considerati effettuati in Italia se resi nei confronti di committenti soggetti passivi IVA. Sono considerati come fuori campo IVA se resi a soggetti stabiliti in altri Stati Membri della comunità, per difetto del requisito della territorialità.

[21] Sul punto, cfr.: Centore P., *Nomina del rappresentante fiscale nella CEE*, in Corriere Tributario, 1994, 6.