

## DEPOSITI FISCALI IVA: IL PUNTO DELLE ENTRATE, DOPO IL CASO EQUOLAND

A distanza di 18 anni dall'introduzione dell'istituto dei depositi Iva di cui **all'art. 50-bis del D.L. 331/93** (introdotto dalla legge n. 28 del 18/02/97) è arrivata l'attesa organica circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate, la **C.M. n. 12/E del 24/03/2015**. Prima di tale documento i contribuenti interessati si sono dovuti misurare – non senza incorrere in contenziosi (soprattutto in materia doganale all'importazione) - con interventi chiarificatori (una trentina) solo parziali e frammentari.

Con la nuova circolare le Entrate fanno il punto sulle regole dettate negli anni su questa interessante disciplina, anche alla luce di un'importante sentenza della Corte di giustizia europea del luglio 2014 (caso Equoland in causa C-272/13) che si è occupata della questione delle c.d. introduzioni "virtuali". Va evidenziato, peraltro, che su quest'ultimo aspetto l'Agenzia delle Entrate (seguendo analoghe interpretazioni rinvenibili nella C.M. delle Dogane n. 16/D del 20 ottobre 2014), punta a "ridimensionare" la portata della sentenza che (§ 29 e § 36) ha definito violazione "formale" la manca introduzione dei beni nel deposito laddove l'assolvimento dell'Iva risulti comunque applicato all'estrazione (in reverse charge) anziché in Dogana (all'importazione). L'Agenzia evidenzia, infatti, come la sentenza non osti, altresì, a norme nazionali (come quella italiana) che subordinano l'esenzione Iva all'importazione alla condizione che i beni siano fisicamente introdotti nel deposito. Nel confermare, quindi, l'applicabilità della sanzione del 30% (sanzione per i ritardati pagamenti) Entrate e Dogane prendono comunque atto che, salva l'ipotesi di accertato tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, gli Uffici non possono procedere con la richiesta dell'imposta che risulti nel frattempo assolta (elemento "sanante") mediante il meccanismo del reverse charge.

### Il profilo dei depositi Iva

I depositi Iva sono **luoghi fisici**, situati nel nostro Paese, autorizzati dalla Direzione regionale delle Entrate competente, al cui interno la merce entra, staziona e poi viene estratta. Rientrano tra i depositi Iva anche quelli già autorizzati dall'autorità doganale, come per esempio i magazzini generali, i depositi franchi e i punti franchi gestiti dalle imprese autorizzate, i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa, i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione di lane.

### Le operazioni nei depositi Iva

Questi magazzini consentono che l'Iva sia assolta dall'operatore acquirente finale, con il meccanismo del *reverse charge* (art. 50-bis comma 6), solo al momento dell'estrazione dei beni per l'utilizzo o la commercializzazione in Italia. La disciplina (art. 50-bis comma 4) individua, infatti, una serie di operazioni non soggette ad Iva che schematizziamo nella tavola 1.

In particolare, non è soggetta a Iva l'introduzione dei beni nei depositi Iva (lettere *a*), *b*), *c*) e *d*)). Pure l'estrazione può dare origine (come spesso avviene) a successive cessioni agevolate (non imponibili), quando i beni sono estratti per uscire dall'Italia: è il caso della cessione dei beni formanti oggetto di cessione intracomunitaria (lettera *f*) o di esportazione (lettere *g*).

La norma agevola comunque anche ipotesi nelle quali i beni introdotti nei depositi sono oggetto di successive operazioni che possiamo definire interne (in quanto non comportano l'uscita dall'Italia): è il caso (lettera *e*) delle cessioni, ad altri operatori, di beni che si trovano e che rimangono custoditi nei depositi.

I beni introdotti nei depositi possono trovare origine non solo da acquisti intracomunitari (lettere *a*) o da importazioni (lett. *b*), ma anche da cessioni (interne) di beni che si trovano in

---

a cura di **Francesco Zuech**  
del Servizio Fiscale di APINDUSTRIA VICENZA – [fiscale@apindustria.vi.it](mailto:fiscale@apindustria.vi.it)

Italia: è il caso (lettera c) di cessioni a soggetti operatori comunitari<sup>1</sup> oppure di cessioni relative a particolari beni<sup>2</sup> (lettera d) effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli comunitari (nazionali o extracomunitari, quindi).

E' prevista l'agevolazione anche per le prestazioni di servizi individuate dalla lettera h).

**Tavola 1: operazioni non soggette nei depositi Iva**

| Operazioni agevolate ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4  | Tipo di operazione              | Quadro VF(mod. Iva 2015) | Quadro VE (mod Iva 2015) | Dettaglio statistico | Formazione del plafond per gli esportatori abituali |
|--|---------------------------------|--------------------------|--------------------------|----------------------|---|
| <b>a)</b> gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;  | acquisto intra con introduzione | VF13 (*)                 | /                        | VF24 ca.1            | /   |
| <b>b)</b> le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA;  | importazione con introduzione   | VF13 (*)                 | /                        | VF24 ca.3            | /   |
| <b>c)</b> le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA;   | cessione con introduzione       | /                        | VE32                     | /                    | No  |
| <b>d)</b> 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); | cessione con introduzione       | VF13 (*)                 | VE32                     | /                    | No  |
| <b>e)</b> le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;  | cessione di beni già introdotti | VF13 (*)                 | VE32                     | /                    | No  |
| <b>f)</b> le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che   | estrazione per cessione intra   | /                        | VE30                     | VE30 Ca.3            | Si  |

<sup>1</sup> Questa situazione può essere particolarmente utile quando il cliente comunitario non ha già individuato un luogo di destinazione dei beni che si collochi fuori del territorio nazionale (Italia) al fine di non subire l'addebito dell'Iva nazionale per inapplicabilità (in mancanza di uscita) della disciplina dell'art. 41 relativa alle cessioni intracomunitarie.

<sup>2</sup> Trattasi di beni normalmente oggetto di trattazione nelle borse merci quali, ad esempio, rame, nichel, argento, ... patate caffè, eccetera. L'elencazione completa è fornita nella tabella A-bis allegata al D.L. n.331/93, corrispondente all'allegato J della direttiva 77/388/CEE (oggi allegato V della Direttiva 2006/112/CE).

**a cura di Francesco Zuech  
del Servizio Fiscale di APINDUSTRIA VICENZA – fiscale@apindustria.vi.it**

| Operazioni agevolate ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4   | Tipo di operazione                                | Quadro VF(mod. Iva 2015) | Quadro VE (mod Iva 2015) | Dettaglio statistico | Formazione del plafond per gli esportatori abituali |
|---|---|--------------------------|--------------------------|----------------------|---|
| si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;  |   |                          |                          |                      |   |
| <b>g)</b> le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea;   | estrazione per esportazione                       | /                        | VE30                     | VE30<br>Ca.2         | Si  |
| <b>h)</b> 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; | servizi su beni che si trovano nei depositi       | VF13 (*)                 | VE32                     | /                    | No  |
| <b>i)</b> il trasferimento dei beni in altro deposito IVA.  | Estrazione per introduzione in altro deposito Iva | /                        | VE32                     | /                    | No  |

(\*) Nel caso in cui l'estrazione dei beni per utilizzo o commercializzazione in Italia (art. 50-bis, co.6) avvenga nello stesso anno in cui è stata effettuata l'immissione ovvero l'acquisto del bene custodito in deposito, l'imponibile e la relativa imposta vanno indicati esclusivamente nei righe da VF1 a VF11.

### Deposito virtuale, solo come eccezione alla regola generale

Abbiamo già evidenziato che i depositi Iva sono luoghi fisici in cui la merce deve essere introdotta al fine di fruire delle detassazione prevista dall'istituto.

Agli effetti fiscali del deposito Iva sono tuttavia ammessi anche senza transito fisico delle merci, **ma solo per i beni "fuori magazzino" che devono essere "lavorati"** (ad esempio servizi di perfezionamento o manipolazioni contemplati nella lettera h). In base alle novità introdotte dall'art. 16, co.5-bis, del D.L. 179/2012 (norma di interpretazione autentica), infatti, il regime di deposito Iva, cioè lo slittamento del pagamento dell'imposta all'estrazione dei beni (in caso di utilizzo o commercializzazione in Italia), vale anche nel caso in cui le merci siano custodite **in spazi limitrofi** al magazzino per poter subire delle lavorazioni e senza tempi minimi di giacenze né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto. La circolare precisa altresì che non è necessario che i beni, una volta lavorati, debbano venire introdotti nel deposito, purché la relativa movimentazione sia annotata negli appositi registri cui è tenuto il depositario. A tali condizioni, continua la circolare, si considerano soddisfatte le funzioni di stoccaggio e custodia da parte del depositario (funzioni che caratterizzano, ai sensi dell'art. 1766 cc, il contratto di deposito).

**a cura di Francesco Zuech**  
**del Servizio Fiscale di APINDUSTRIA VICENZA – fiscale@apindustria.vi.it**

**In tutti gli altri casi**, la merce deve entrare fisicamente nel deposito per beneficiare della disciplina agevolata in quanto, secondo la circolare, l'interpretazione autentica del citato art. 16 non si estende alle altre operazioni previste dall'art. 50-bis comma 4 (lettere a), b), c), d), e), f), g), i)). Resta quindi **fermo l'obbligo, precisa la circolare, di introdurre materialmente in deposito i beni che non devono subire lavorazioni.**

### **La sentenza della Corte di Giustizia**

Come anticipato in premessa, la circolare 12 richiama la recente sentenza della Corte di Giustizia europea del 17 luglio 2014, causa C-272/13, in relazione all'introduzione fisica delle merci nel deposito Iva. Secondo la Corte:

- l'obbligo di introduzione fisica nel deposito Iva della merce importata può essere previsto dalla normativa nazionale Iva, in quanto costituisce atto idoneo a garantire la riscossione dell'imposta;
- per quanto riguarda l'infrazione di tale obbligo, tuttavia, in assenza di frode, l'inosservanza dell'obbligo di introduzione fisica dei beni nel deposito Iva e il pagamento dell'imposta attraverso il reverse charge all'atto dell'estrazione, rilevano un'infrazione formale;
- poiché l'Iva sulla merce non fisicamente introdotta del deposito era dovuta al momento dell'importazione, è possibile argomentare che il pagamento mediante il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un pagamento tardivo di tale imposta.

In assenza di frode gli uffici non possono quindi pretendere anche l'imposta in Dogana se nel frattempo l'assolvimento risulta "sanato" tramite il reverse charge. A tal riguardo, nella C.M. 16/D delle Dogane, è stato, infatti, precisato che *"tenuto conto della rilevanza formale attribuita dalla Corte di Giustizia alla violazione connessa alla mancata introduzione fisica dei beni nel deposito qualora l'imposta dovuta all'importazioni sia stata già regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile ... appare necessario, per poter procedere alla richiesta di pagamento dell'Iva all'importazione accertare l'effettiva esistenza di tentativi di frode a danno o di danno al bilancio dello Stato (punto 39 della Sentenza), valutando nel complesso le modalità di svolgimento dell'operazione ed il comportamento tenuto dai diversi attori del processo (importatore, depositario, soggetto che procede all'estrazione) dovendosi, in caso contrario, acquisire evidenza dell'avvenuta regolarizzazione mediante il meccanismo previsto dal comma 6 del più volte richiamato art. 50-bis".*

### **La sanzione per tardiva applicazione dell'imposta**

Salvo la retro citata ipotesi di mancata introduzione per "lavorazione" (unica ipotesi – secondo l'Agenzia - "contemplata" dalla norma di interpretazione autentica di cui al D.L. 179/2008), la mancata introduzione fisica dei beni determina, quindi, l'applicazione della sanzione del 30% prevista dall'art. 13 del D.Lgs 471/97 poiché l'imposta assolta, all'atto dell'estrazione, tramite il meccanismo del reverse charge costituisce tardivo pagamento dell'imposta (rispetto all'assolvimento che sarebbe avvenuto all'atto dell'importazione in dogana).

A tal riguardo nella C.M. 12 (riprendendo in buona parte le osservazioni già svolte nella CM 16 dalle dogane), viene precisato che:

1. la norma sanzionatoria in questione prevede una gradazione della misura della sanzione nel caso di ritardi fino a 15 giorni (2% per giorno di ritardo)<sup>3</sup>;
2. nel caso di tardivo o omesso versamento risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso che consente una ulteriore riduzione della sanzione (nel rispetto delle condizioni dell'art. 13 del D.Lgs 472/97, come modificato dall'art. 1, co. 637, della Legge di Stabilità 2015);

<sup>3</sup> Un quindicesimo del 30% (2%) quindi dell'Iva non versata nell'ipotesi in cui l'"estrazione" avvenga nel medesimo giorno di presentazione in dogana della dichiarazione di immissione in libera pratica di merci destinate ad essere introdotte in un deposito fiscale ai fini Iva (in tal senso, espressamente, C.M. 16/D del 20/10/2014).

3. ai fini dell'individuazione del "dies ad quaem" (giorno finale), nel caso di specie, rileva quello in cui risulta annotata, nei registri contabili, l'autofattura emessa ai sensi dell'art. 50-bis comma 6 relativamente all'estrazione;
4. competente ad irrogare le sanzioni in questione è l'Agenzia delle Dogane.

Con le precisazioni retro riassunte (in particolare ai punti 1 e 2), dal punto di vista delle Entrate, risulta così assicurato il rispetto del principio di gradazione della sanzione "rispondendo", di fatto, alle osservazioni della Corte di Giustizia che, al punto 45 della sentenza Equoland, si era invece espressa osservando che *"in considerazione dell'entità della percentuale fissata (30%, ndr) per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente delle medesima, possa rivelarsi sproporzionata"* (valutazione che, comunque, spetta al giudice nazionale, ndr).

### **Calcolo dell'imponibile all'estrazione**

La circolare ribadisce che se l'estrazione del bene in deposito avviene per la commercializzazione in Italia, in linea di principio l'imponibile cui assoggettare l'imposta è dato dal corrispettivo - oppure, in mancanza di corrispettivo<sup>4</sup>, dal valore dell'operazione non assoggettato a Iva in conseguenza dell'introduzione nel deposito.

Nel caso in cui i beni, durante il periodo di giacenza, siano stati oggetto di più cessioni, la base su cui determinare l'Iva è determinata dal corrispettivo o dal valore dell'ultima transazione. Se il be

Inoltre, la circolare (§9) precisa che:

- se il bene è stato ceduto ad altro operatore che (successivamente) provvede all'estrazione, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima transazione, anche nel caso in cui detto importi risulti inferiore a quello iniziale;
- se il bene è stato oggetto di prestazioni di servizi, il valore di introduzione o di acquisto, ai fini della base imponibile per l'estrazione, va aumentato del valore della prestazione;
- nella maggior parte dei casi, all'atto dell'estrazione, dovrà pertanto tenersi conto delle **spese di custodia addebitate al depositario** senza applicazione dell'imposta (lettera h del comma 4 dell'art. 50-bis), se territorialmente rilevanti.
- se la merce subisce dei **cali fisici e tecnici** in fase di stoccaggio, la base imponibile all'estrazione del bene va determinata al netto del valore del calo (il concetto di calo viene infatti ricondotto a quello dei beni distrutti, dal momento che avviene per cause naturali e indipendenti dalla volontà del soggetto Iva; in altre parole, nel calcolo dell'imponibile il contribuente può riferirsi alle quantità effettivamente estratte dal deposito, a patto che siano calcolate su basi oggettive e riscontrabili).

### **Altre precisazioni (sintesi)**

Infine, fra le altre precisazioni contenute nella circolare, segnaliamo le seguenti:

- non possono fruire del regime dei depositi Iva i beni (extra Ue introdotti nel territorio nazionale) in regime di ammissione temporanea e perfezionamento attivo poiché, sotto il profilo doganale, non si tratta di operazioni di immissioni in libera pratica (destinazione doganale che rende la merce "comunitaria" e che quindi dà titolo per l'introduzione nel deposito Iva);
- le prestazioni di perfezionamento o manipolazione (trasformazione o conservazione di beni nazionali o comunitari) contemplate nell'art. 50-bis comma 4 lettera h) eseguibili, sia pure per un periodo non superiore a sessanta giorni, anche in **locali "limitrofi"** al deposito Iva, viene ribadito (in tal senso già R.M. 149/E/2000) che il termine "limitrofi" va inteso nel senso di individuare locali che, pur non costituendo direttamente parte integrante del deposito, sono a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un

<sup>4</sup> Nel caso di importazioni con introduzione nel deposito Iva, ad esempio, il corrispettivo pagato al fornitore estero non rappresenta il valore rilevante ai fini dell'Iva all'importazione. Tale valore è infatti rappresentato dalla base imponibile risultante dalla bolletta doganale.

**a cura di Francesco Zuech**  
**del Servizio Fiscale di APINDUSTRIA VICENZA – fiscale@apindustria.vi.it**

rapporto di contiguità e comunque **rientrano nel plesso aziendale del depositario**, qualunque sia il titolo di detenzione degli immobili stessi con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario;

- non rientrano nelle prestazioni agevolate quelli di trasporto per introduzione o l'estrazione dei beni dal deposito (salva accessorietà ex art. 12 ad operazioni agevolate) in quanto non riferite a beni che si trovano nel deposito;
- il mero spostamento dei beni da un deposito Iva ad un altro deposito Iva (tranne l'ipotesi che in cui determini anche passaggio di proprietà dei beni) non concretizza una cessione e pertanto non è rilevante ai fini Iva, mentre le spese di trasporto in questo caso godono del beneficio della non applicazione dell'imposta;
- nel caso in cui i beni introdotti in un deposito vengano estratti per essere restituiti al fornitore (ad esempio per un **reso** non conforme), l'estrazione per la restituzione non realizza ipotesi soggetta ad autofattura, fermo restando che la movimentazione del bene deve, però, essere annotata nei registri del depositario;
- in un'ottica di semplificazione, nel caso di beni estratti dal deposito per essere commercializzati in Italia, se l'acquisto delle merci e la loro uscita dal magazzino avviene nello stesso giorno, queste due operazioni possono essere ricomprese in un'unica fattura riepilogativa giornaliera.

### **Altri approfondimenti**



La circolare n. 12 fa il punto anche sull'utilizzo della figura del rappresentante fiscale leggero (tema che interessa l'utilizzo dei depositi da parte di soggetti non residenti), sull'utilizzo dei depositi con il consignement stock e sulle annotazioni delle operazioni da effettuare ai fini Iva.

Per ulteriori e maggiori approfondimenti rinviamo alla circolare disponibile sul sito dell'Associazione all'indirizzo [www.apindustria.vi.it](http://www.apindustria.vi.it) > servizi > fiscale > approfondimenti > Contabilità ed Iva > Depositi fiscali Iva. In tale sezione è altresì disponibile:

- il testo di altri documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (ad esempio la C.M. 16/D del 20/10/2014);
- un articolo di approfondimento sulle registrazioni contabili contenente esemplificazioni anche ai fini della compilazioni della dichiarazione annuale Iva.

L'Ufficio fiscale dell'Associazione rimane comunque a disposizione per eventuali chiarimenti (0444-232210; [fiscale@apindustria.vi.it](mailto:fiscale@apindustria.vi.it)).

F.Z.