

Imposte indirette. I beni devono entrare materialmente nelle aree dedicate

Merce in deposito Iva solo se i locali sono adatti

Negli spazi vicini soltanto i prodotti che sono destinati a essere lavorati

PAGINA A CURA DI
Matteo Balzanelli
Massimo Sirri
Riccardo Zavatta

Stop a qualsiasi utilizzo del deposito Iva che finisca per privare l'istituto della sua sostanza giuridica ed economica. È quanto emerge dalla lettura della circolare 12/E/2015 secondo la quale, per le operazioni dell'articolo 50-bis, comma 4, del DL 331/93, l'Iva è assolta all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito mediante reverse charge e quindi, di regola, senza un effettivo esborso monetario.

In particolare, la circolare affronta la questione (cruciale) dell'introduzione dei beni nel deposito Iva, frequentemente contestata agli operatori, accusati di servirsi di questo strumento al solo fine di evitare il pagamento dell'imposta.

Le controversie, per lo più, riguardano operazioni d'importazione senza versamento dell'Iva in dogana nel presupposto che i beni siano introdotti in deposito Iva (articolo 50-bis, comma 4, letterab), circostanza che i verificatori considerano come non avvenuta, eccettuando un utilizzo "virtuale" del deposito (circolare 16/D/2006).

In pratica, gli uffici sostengono che i beni non sarebbero

destinati a formare oggetto di deposito e custodia, come "fisiologicamente" richiesto dal relativo contratto (articoli 1766 e seguenti del Codice civile), ma transiterebbero dal deposito solo cartolarmente, all'esclusivo scopo di non pagare il tributo.

A rendere incerta la materia, del resto, ha contribuito non poco lo stesso legislatore, che, volendo fornire l'interpretazione autentica della lettera) del comma 4 dell'articolo 50-bis, sui servizi relativi ai beni custoditi nel deposito Iva, ha stabilito che le prestazioni «relative a beni consegnati al depositario» costituiscono esse stesse introduzione nel deposito Iva, senza necessità di scaricare la merce dal mezzo di trasporto e senza un tempo minimo di giacenza nel deposito e che l'introduzione s'intende realizzata anche negli spazi limitrofi «senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito» (articolo 16, comma 5 bis, DL 185/2008, modificato, da ultimo, dal DL 179/2012). Il che può aver indotto a pensare che l'obbligo di introdurre la merce nel deposito possa considerarsi assolto, per esempio, facendo semplicemente sostare i beni nelle aree antistanti per il tempo strettamente necessario all'annotazione (cartolare) del loro ingresso/uscita sul registro del gestore/depositario.

Ora l'agenzia delle Entrate prova a mettere ordine, ribadendo, innanzitutto, che il deposito Iva è un luogo fisico nel quale i beni, salvo eccezioni,

devono materialmente entrare, perché possano essere assolte le funzioni di custodia e stoccaggio che giustificano «economicamente e giuridicamente» il contratto di deposito (la presenza del contratto scritto è dunque opportuna). Come logica conseguenza, inoltre, i locali destinati a deposito Iva devono essere idonei «all'attività di custodia».

L'ampiezza degli ambienti dovrà essere dunque adeguata all'attività di merce da introdurre, con ciò lasciandosi intendere che difficilmente

un piccolo locale potrà giustificare il deposito di beni di dimensioni rilevanti.

Allo stesso modo, anche se non ci sono tempi minimi di giacenza, pare poco credibile che (soprattutto se lo spazio è ridotto) siano transitate quantità di merce tali che, ricostruendo i tempi necessari anche solo a eseguire le formalità d'introduzione ed estrazione, portino a rilevare un traffico di tipo "automobilistico" in entrata e uscita dal deposito.

Né si potrà obiettare al verificatore che i beni si considerano introdotti anche se le prestazioni di servizi sono eseguite nei locali «limitrofi». Innanzitutto, occorre che questi locali siano funzionalmente e logicamente collegati al deposito Iva («in un rapporto di contiguità» e che rientrino nel «plessio aziendale» del depositario, che deve detenerli in base a un legittimo titolo (in linea con la risoluzione 149/E/2000). In secondo luogo, le Entrate paiono limitare questa possibilità ai «soli beni che devono subire delle lavorazioni». La merce che non deve essere lavorata (ma solo custodita), invece, va introdotta materialmente nel deposito Iva, non esistendo un principio generale per cui i beni possono considerarsi soggetti allo speciale regime a prescindere dalla loro materiale introduzione nei locali.

© RIPRODUZIONE E RIEDIZIONE

L'APPUNTO

Eccessi formali da evitare

Gli adempimenti previsti per l'uso dei depositi Iva sono senz'altro giustificati, sia in relazione alla rilevanza del beneficio concesso (differimento dell'imposizione alla estrazione e assolvimento dell'imposta con applicazione del reverse charge), sia per evitare possibili manovre «abusive» volte a fruire indebitamente dei vantaggi di questo regime. Un eccessivo rigore nella verifica degli obblighi formali, tuttavia, potrebbe portare a svuotare importanti quote del traffico merci internazionale in favore di altri Paesi comunitari.

© RIPRODUZIONE E RIEDIZIONE

Le sei mosse anti-contestazione

1 I LOCALI

Serve uno spazio delimitato

I depositi Iva sono luoghi fisici all'interno dei quali le merci devono essere introdotte materialmente per beneficiare del differimento della tassazione fino al momento dell'estrazione. Nel deposito Iva vanno assolte in ogni caso le funzioni di stoccaggio e custodia che giustificano il contratto di deposito, sia sotto il profilo economico, sia giuridico. Lo spazio del deposito deve essere nella disponibilità giuridica del depositario e chiaramente delimitato, così da consentire di individuare i beni soggetti al regime specifico. Non sono però necessarie barriere fisiche (recinzioni, cancellate, ecc.)

2 I PERMESSI PER IL DEPOSITO

I locali devono essere idonei alla custodia

Oltre ai requisiti soggettivi, chi chiede l'autorizzazione alla gestione di un deposito Iva deve anche provare l'idoneità dei locali da destinare all'attività di custodia. In particolare, l'ampiezza degli ambienti dovrà essere adeguata alla tipologia delle merci da introdurre. Per la verifica di idoneità, è opportuno allegare all'istanza l'autocertificazione del titolo di detenzione dei locali, indicandone gli estremi catastali; individuare, in caso di locali a uso promiscuo, gli spazi destinati a deposito Iva (anche con tracciatura al suolo); autocertificare l'abitabilità-destinazione d'uso dei locali.

3 GLI SPAZI LIMITROFI

Possibile tenere fuori i beni che devono subire lavorazioni

I locali limitrofi sono quelli funzionalmente e logicamente collegati al deposito in rapporto di contiguità e che rientrano nel plessio aziendale del depositario (circolare 12/E/2015 e risoluzione 149/2000). Non si considerano limitrofi i locali gestiti da un soggetto diverso dal depositario. I beni che devono subire lavorazioni si intendono introdotti nel deposito Iva, anche se sono custoditi negli spazi limitrofi nei quali le lavorazioni sono eseguite. I beni che non devono subire lavorazioni, invece, devono essere materialmente introdotti nel deposito Iva.

4 IL CONTRATTO

Da specificare gli obblighi a carico delle parti

Per evitare contestazioni sulla effettiva esistenza del rapporto di deposito, è bene redigere in forma scritta il contratto di stoccaggio e custodia delle merci. Dall'incarico devono emergere chiaramente anche gli obblighi comunicativi documentali a carico delle parti. Fra l'altro, dovrà essere regolato l'impegno del depositario a fornire le attestazioni sull'avvenuta materiale introduzione e presa in carico delle merci, così come l'obbligo per il depositante di consegnare tutta la documentazione relativa alle operazioni sui beni durante la custodia (scambi e prestazioni di servizi).

5 I DOCUMENTI PER L'ESTRAZIONE

Bisogna provare la liquidazione dell'imposta

L'estrazione dei beni dal deposito Iva va accompagnata da idonea documentazione (amministrativa, commerciale, doganale o di trasporto) contenente i dati identificativi dei beni e del soggetto che estrae la merce. Il gestore del deposito Iva deve anche disporre dei dati (da conservare) sulla liquidazione dell'imposta eseguita da chi estrae i beni. Quando l'estrazione è seguita dall'invio all'estero dei beni in seguito a una cessione in conto unitaria o all'esportazione, al posto dell'autofattura (per uso commercializzazione in Italia), il gestore dovrà acquisire copia della fattura (nota Dogane 113881/2011).

6 RAPPRESENTANZA FISCALE

Necessario identificare il depositante estero

Nel contratto stipulato con il depositante non residente, è opportuno che il gestore del deposito Iva specifichi anche le attività svolte in veste di rappresentante fiscale ex lege, indicando chiaramente i limiti di operatività legati a questa funzione. In particolare, per il corretto adempimento dei propri obblighi, il depositario dovrà chiedere se il soggetto estero è dotato di stabile organizzazione o rappresentante fiscale in Italia o se è qui identificato direttamente ai fini Iva, impegnandolo espressamente a comunicare eventuali modifiche della situazione iniziale.

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI

Le norme e i documenti citati
www.quotidianofisco.it o al 24096000