

Roma, 12 novembre 2008

RISOLUZIONE N. 440/E

OGGETTO: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Art. 50-bis d.l. 30 agosto 1993, n. 331. Depositi IVA

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, ALFA S.A., è una società di diritto francese che si occupa della vendita in Italia, Francia e Spagna di autoveicoli commercializzati con il marchio

La società francese opera in Italia tramite un proprio rappresentante fiscale che provvede ad acquistare, prima che siano introdotti nel territorio comunitario, autoveicoli di provenienza di Paesi terzi (Cina o Giappone) che sono in seguito commercializzati sia in Italia che in Francia e Spagna.

Tali autoveicoli sono acquistati dal rappresentante fiscale in Italia della società francese presso la società di diritto inglese BETA Ltd, come merce "allo stato estero", ossia merce viaggiante ancora fuori del territorio della comunità. La società inglese emette nei confronti del rappresentante fiscale in Italia una fattura "fuori campo IVA" per l'assenza del presupposto territoriale.

I beni acquistati sono, in un primo momento introdotti in un deposito doganale, in sospensione di IVA, dazi e accise. In tale deposito potrebbero essere svolte "manipolazioni usuali" ai sensi dell'art. 152, primo comma, del T.U. approvato con DPR del 23 gennaio 1973, n. 43, ossia operazioni che non alterano la natura e le caratteristiche essenziali del bene.

Successivamente i beni sono immessi in “libera pratica” (con pagamento dei diritti doganali ad esclusione dell’IVA) e introdotti in un deposito IVA nel quale potranno subire interventi di “perfezionamento attivo” ai sensi dell’art. 50-*bis*, comma 4, lettera h), del DL 30 agosto 1993, n. 331, consistenti principalmente nel montaggio di accessori o nella riparazione dei mezzi danneggiati o mal funzionanti. Gli accessori ed i pezzi di ricambio da introdurre nel deposito IVA possono essere acquistati in Italia da fornitori nazionali, oppure acquistati in un altro paese UE da altri fornitori comunitari.

Gli stessi automezzi, all’atto della loro estrazione possono avere tre diverse destinazioni:

- essere venduti ai concessionari italiani, con l’intervento del commissionario GAMMA Spa;
- essere inviati alla società francese ALFA S.A.;
- essere inviati in Spagna, dove è presente un rappresentante fiscale della stessa ALFA S.A.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione alla fattispecie presentata l’istante intende adottare il comportamento seguente.

Per l’acquisto delle autovetture dalla società inglese, il rappresentante fiscale in Italia della società francese riceverà una fattura senza indicazione di alcuna IVA. Tale fattura non sarà annotata nel registro di cui all’art. 25 del DPR n. 633 del 1972 e non confluirà nella dichiarazione annuale IVA dello stesso rappresentante fiscale.

Per le operazioni effettuate come “manipolazioni usuali” sui beni introdotti in deposito doganale, l’istante ritiene che il prestatore debba emettere una fattura non imponibile ai sensi dell’art. 9, comma 8, del DPR n. 633 del 1972. L’importo della prestazione aumenterà la base imponibile su cui calcolare l’IVA al momento della importazione definitiva.

Dopo l'immissione in libera pratica e l'assolvimento dei dazi e degli altri diritti doganali diversi dall'IVA, gli autoveicoli saranno introdotti in deposito IVA, senza necessità di movimentazione fisica dei beni, per la particolarità dei beni in questione, facilmente identificabili dal numero di telaio, e per il fatto che il deposito doganale è anche deposito IVA ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 1, lettera b), del D.L. n. 331 del 1993. Le operazioni di perfezionamento attivo effettuate all'interno del deposito IVA saranno fatturate senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lettera h), del D.L. n. 331 del 1993.

Al momento dell'estrazione delle autovetture dal deposito IVA, la società istante intende operare nel modo seguente:

- per i beni destinati al mercato italiano l'IVA sarà assolta dal rappresentante fiscale in Italia mediante emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, secondo quanto disposto dall'art. 50-*bis*, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993. Successivamente per la cessione al commissionario GAMMA Spa lo stesso rappresentante fiscale emetterà fattura con addebito dell'IVA ad aliquota ordinaria;
- per i beni destinati al mercato francese e spagnolo il rappresentante fiscale italiano effettuerà l'estrazione dal deposito IVA con contemporanea cessione intracomunitaria emettendo fattura nei confronti rispettivamente della società francese ALFA SA e del suo rappresentante fiscale in Spagna senza addebito dell'imposta ai sensi dell'art. 41, comma 2, lettera c), del D.L. n. 331 del 1993, come consentito dall'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera d), dello stesso D.L. Il rappresentante fiscale in Italia provvederà, inoltre, a compilare i modelli INTRA 1 riepilogando le cessioni effettuate nei confronti del cessionario spagnolo e francese.

Per quanto concerne l'acquisto di accessori e pezzi di ricambio l'istante ritiene che:

- per gli accessori e i pezzi di ricambio acquisiti da fornitori comunitari e provenienti da altri Stati membri, il rappresentante fiscale italiano effettuerà

l'acquisto intracomunitario ed introdurrà i beni nel deposito IVA. Il rappresentante fiscale integrerà la fattura emessa dal fornitore comunitario senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. a) del citato D.L. n. 331 del 1993 e compilerà i modelli INTRA 2;

- per gli accessori e i pezzi di ricambio provenienti, invece, dal mercato nazionale i fornitori italiani effettueranno la cessione direttamente ad ALFA S.A senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. c), del citato D.L. 331 del 1993, con introduzione nel deposito IVA a cura dello stesso cedente, secondo quanto indicato nella Risoluzione n. 66 del 15 maggio 2001. In particolare, pur essendo effettuata senza addebito di IVA, l'operazione non costituisce, a parere dell'istante, cessione intracomunitaria e, di conseguenza, non comporta gli adempimenti propri delle operazioni intracomunitarie (quali ad esempio la compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che i due tipi di depositi, quello doganale e quello IVA, assolvono a funzioni diverse in ragione della diversa posizione fiscale delle merci in essi introdotte. Infatti, nei depositi doganali sono introdotti e conservati beni ancora allo stato "estero", cioè beni che non sono stati ancora immessi in libera pratica in ambito comunitario e per i quali non sono stati ancora assolti i dazi doganali e gli altri diritti doganali.

Solo con l'immissione in libera pratica, ai sensi dell'art. 129 del regolamento CEE n. 450/2008, viene attribuita la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria, previo il pagamento dei relativi dazi.

I depositi IVA, regolati dall'art. 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1992, consentono, invece, di poter custodire merce comunitaria e di poter effettuare tutte le operazioni relative ai beni in esso introdotti senza applicazione dell'IVA che verrà assolta al momento dell'estrazione dal deposito dei beni medesimi.

Così evidenziata la diversa operatività dei due tipi di deposito, all'interno dei quali possono essere custoditi beni in posizione doganale differente, va ricordato che ai sensi dell'art. 50-*bis* citato, i depositi doganali possono essere utilizzati anche come depositi IVA, senza ulteriore specifica autorizzazione, a condizione, tuttavia, che il gestore del deposito ne dia apposita comunicazione all'Ufficio doganale competente alla vigilanza sul relativo impianto. In tale comunicazione è richiesta, tra l'altro, l'indicazione delle modalità adottate ai fini della individuazione delle merci soggette a diversi regimi (cfr. circolare 28 aprile 2006, n. 16 dell'Agenzia delle dogane).

Tanto chiarito, in via preliminare, con riferimento alle operazioni prospettate e agli adempimenti che l'istante intende porre in essere attraverso l'ausilio di un proprio rappresentante fiscale in Italia, si ritiene di poter condividere, in linea di principio, la soluzione prospettata dal contribuente.

1. Acquisto delle autovetture cedute dalla società inglese.

L'acquisto delle autovetture dalla società inglese quando le stesse non sono ancora state introdotte in Comunità, costituisce operazione fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto territoriale; pertanto, il rappresentante fiscale in Italia della società francese riceverà una fattura senza applicazione dell'IVA riferita a merce allo stato estero.

2. Manipolazioni usuali in depositi doganali.

Le "manipolazioni usuali" effettuate sui beni introdotti in deposito doganale, saranno fatturate dal prestatore in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 9, comma 8, del DPR n. 633 del 1972. L'importo della prestazione, tuttavia, andrà ad aumentare il valore in dogana su cui calcolare l'IVA al momento della importazione definitiva.

3. Introduzione di beni in deposito IVA.

All'atto dell'immissione in libera pratica verranno assolti i dazi e gli altri diritti doganali diversi dall'IVA, la quale non verrà corrisposta in quanto i beni sono contestualmente introdotti in un deposito IVA, che nel caso di specie è costituito dagli stessi locali del deposito doganale. Al riguardo, considerato che

nel deposito doganale/deposito IVA sono contemporaneamente presenti merci vincolate al regime del deposito doganale e merci in deposito IVA, come precisato anche dalla citata circolare n. 16 del 2006, sarà necessario far ricorso ad opportuni accorgimenti per poter correttamente individuare le merci sottoposte ai due distinti regimi.

In proposito va sottolineata l'opportunità che i beni custoditi nell'ambito di uno stesso deposito siano visibilmente distinguibili in ragione dello specifico regime fiscale cui sono sottoposti; infatti, tale individuazione appare, comunque, necessaria, anche nel caso di specie, in cui, come segnalato dall'istante, all'atto del trasferimento dal regime di "deposito doganale" al regime di "deposito IVA", i beni non saranno, per motivi logistici spostati in spazi distinti dello stesso deposito, atteso che in ragione della loro particolare natura gli autoveicoli in discorso saranno specificatamente identificabili dal numero di telaio, visibile anche all'esterno e dalla documentazione di supporto. Sarà, pertanto, necessario porre in essere ogni utile accorgimento per rendere visibilmente chiaro il regime cui sono sottoposti i beni, quale ad esempio l'apposizione di specifici contrassegni.

4. Prestazioni su beni in deposito IVA

Le operazioni di perfezionamento attivo effettuate all'interno del deposito IVA potranno essere fatturate senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lettera h), del D.L. n. 331 del 1993.

5. Estrazione dei beni dal deposito IVA.

Nella successiva fase di estrazione delle autovetture dal deposito IVA, per i beni destinati al mercato italiano il rappresentante fiscale italiano dovrà assolvere l'IVA tramite l'emissione di fattura ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, secondo quanto previsto dall'art. 50-*bis*, comma 6, del DL n. 331 del 1993. La successiva cessione al commissionario GAMMA Spa comporterà l'emissione di fattura con addebito dell'IVA secondo l'aliquota ordinaria.

Per i beni estratti dal deposito con diretta destinazione al mercato francese e spagnolo il rappresentante fiscale italiano procederà, ai sensi dell'articolo 50-*bis*,

comma 4, lettera f), ad effettuare una operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria, senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 41, comma 2, lettera c), del D.L. n. 331 del 1993. Lo stesso rappresentante dovrà compilare gli elenchi riepilogativi per le operazioni intracomunitarie, riepilogando le cessioni effettuate nei confronti della società francese istante, di cui è rappresentante, e del correlato rappresentante fiscale in Spagna della stessa società.

6. Acquisto di accessori e pezzi di ricambio.

L'acquisto di accessori e pezzi di ricambio presso fornitori comunitari sarà effettuato attraverso il rappresentante fiscale italiano come "acquisto intracomunitario" con introduzione nel deposito IVA. Il rappresentante integrerà la fattura emessa dal fornitore comunitario senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. a), del citato D.L. n. 331 del 1993 e compilerà l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari.

Gli accessori e i pezzi di ricambio provenienti dal mercato nazionale e ceduti dai fornitori italiani direttamente ad ALFA S.A, potranno essere fatturati senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. c), del citato D.L. n. 331 del 1993, a condizione che siano introdotti, all'atto della cessione, nel Deposito IVA a cura dello stesso cedente. A tal fine si rammenta che, come chiarito con la risoluzione del 15 maggio 2001, n. 66, e anche con riferimento alle precisazioni contenute nella circolare del 23 febbraio 1994, n. 13, "l'obbligo di avvalersi del rappresentante fiscale, ancorché già nominato per altre operazioni, non sussiste nelle ipotesi in cui sia per le cessioni che per le prestazioni, l'operazione venga posta in essere direttamente tra l'operatore comunitario e quello nazionale".

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.