



**AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI**

Roma, 30 marzo 2017

Protocollo: 38945/R.U.

Rif.:

Allegati:

Alle Direzioni Interregionali, Regionali ed
Interprovinciale di Trento e di Bolzano

LORO SEDI

Agli Uffici delle Dogane

LORO SEDI

e p.c.

All' Agenzia delle Entrate

ROMA

Alla Direzione Centrale Legislazione e
procedure accise

Alla Direzione Centrale tecnologie per
l'innovazione

Alla Direzione Centrale Antifrode e Controlli

All' Ufficio AEO, altre semplificazioni e
rapporto con l'utenza

All' Ufficio Applicazione tributi doganali

All' Ufficio Regimi doganali e traffici di
confine

SEDE

OGGETTO: Depositi IVA. Modifiche operanti dal 1° aprile 2017. ISTRUZIONI.

Premessa

Con il decreto legge 22 ottobre 2016, n.193, recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili", convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, sono state apportate significative modifiche alla disciplina fiscale dei depositi IVA di cui all'art. 50 *bis*

del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427.

In particolare, l'art. 4, comma 7, del suddetto D.L. n.193/2016 ha emendato l'art. 50 *bis*, D.L. n.331/93 intervenendo:

- con modifiche al comma 4, lett. c), al fine di consentire l'utilizzo del deposito IVA anche per "le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA";
- con la soppressione della lett. d) del medesimo comma 4, tenuto conto dell'ampliamento dell'ambito oggettivo delle operazioni effettuabili mediante utilizzo di un deposito IVA;
- con l'integrale sostituzione del comma 6, che dispone ora rilevanti novità per ciò che concerne l'estrazione dei beni da un deposito IVA, demandando, tra l'altro, ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'individuazione dei contenuti, delle modalità e dei casi nei quali è dovuta la prestazione di idonea garanzia da parte del soggetto che procede all'estrazione dei beni in questione.

Le modifiche introdotte dall' art. 4, comma 7, D.L. n.193/2016 **si applicano a decorrere dal 1° aprile 2017**¹.

A completamento delle disposizioni suddette è intervenuto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 febbraio 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 64 del 17 marzo 2017, recante disposizioni in materia di "Estrazione dei beni introdotti in deposito IVA ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 6, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, come modificato dall'articolo 4, comma 7, del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193".

Ciò premesso, considerato che le cennate novità rivestono particolare interesse anche ai fini dell'attività degli Uffici delle Dogane, si ritiene utile fornire il seguente quadro riepilogativo.

Principali novità

A partire dal 1° aprile 2017:

¹ Sull'argomento, *cfr* nota prot. n. 137063 del 20/12/2016 di questa Direzione.

- a) sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA (e non più soltanto quelle oggetto di cessione intracomunitaria o quelle elencate nella tabella A-bis allegata al decreto legge n. 331/1993 citato);
- b) l'estrazione dei beni da un deposito IVA, ai fini della loro utilizzazione o commercializzazione nello Stato, comporta il pagamento dell'imposta;
- c) per **l'estrazione dei beni introdotti nel deposito IVA ai sensi dell'art. 50 bis, comma 4, lettera b)**², del D.L. n. 331/93 l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione a norma dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. inversione contabile), **previa prestazione di idonea garanzia**, con i contenuti, secondo le modalità e nei casi definiti con il citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017 (una disamina più puntuale di tale adempimento è rinviata al successivo paragrafo);
- d) nei **restanti casi di cui al comma 4** suddetto, **l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito, che ne è solidalmente responsabile**. Il versamento è eseguito con il Modello F24, ai sensi dell'art.17 del D. Lgs n. 241/97, entro il termine di cui all'art. 18 dello stesso D.Lgs, riferito al mese successivo alla data di estrazione. E' tuttavia esclusa la compensazione ivi prevista. Il soggetto che procede all'estrazione annota, nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/72, una fattura emessa ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del medesimo decreto ed i dati della ricevuta del versamento effettuato dal gestore del deposito;
- e) è effettuata senza pagamento dell'imposta l'estrazione da parte di soggetti che si avvalgono della facoltà di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, la dichiarazione d'intento prevista dall'art. 1, comma 1, lettera c), del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica³. Chiarimenti

² Ovvero, i beni non unionali immessi in libera pratica.

³ Con Provvedimento 2 dicembre 2016 del Direttore dell'Agenzia delle entrate è stato approvato il nuovo modello di dichiarazione d'intento da utilizzarsi per le operazioni effettuate a partire dal 1° marzo 2017

operativi in materia sono stati di recente forniti dalla stessa Agenzia con risoluzione n.35/E del 20/3/2017;

- f) per i beni introdotti in un deposito IVA in forza di un acquisto intracomunitario, invece, il soggetto che procede all'estrazione assolve l'imposta provvedendo all'integrazione della relativa fattura (con l'indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta), nonché all'annotazione della variazione in aumento nel registro di cui all'art. 23 del citato D.P.R. n.633/1972, entro quindici giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data; la variazione deve, altresì, essere annotata nel registro di cui all'art.25 del medesimo decreto entro il mese successivo a quello dell'estrazione.

Estrazione dal deposito IVA dei beni precedentemente immessi in libera pratica

Come accennato in precedenza, il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017 ha definito i contenuti, le modalità ed casi di prestazione della garanzia prevista dal comma 6 dell'art. 50 *bis* D.L. n.331/93 per l'estrazione dei beni introdotti nel deposito IVA ai sensi del comma 4, lettera b).

L'art. 2 del decreto, recante "Requisiti di garanzia", individua, al comma 1, gli elementi soggettivi di affidabilità al ricorrere dei quali il contribuente può procedere all'estrazione dei beni dal deposito IVA assolvendo l'imposta con l'inversione contabile e senza prestazione di alcuna garanzia. Si tratta, in particolare, dei seguenti requisiti:

- a) presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, se obbligato, nei tre periodi d'imposta antecedenti l'operazione di estrazione⁴;
- b) esecuzione dei versamenti, se dovuti, relativi all'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alle ultime tre dichiarazioni annuali presentate alla data dell'operazione di estrazione⁵;

⁴ Per le *start up*, il successivo comma 3 stabilisce che i requisiti di cui alle lettere a), b) e c) devono sussistere con riferimento a periodi, anche inferiori al triennio, intercorsi successivamente alla data della loro costituzione

⁵ Il comma 2 precisa che i versamenti si considerano altresì eseguiti nelle ipotesi di effettuazione del versamento, anche in forma rateale, delle somme dovute a seguito della ricezione della comunicazione prevista dall'art. 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972,

- c) assenza di avviso di rettifica o di accertamento definitivo per il quale non è stato eseguito il pagamento delle somme dovute, per violazioni relative all'emissione o all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificati nel periodo d'imposta in corso ovvero nei tre antecedenti l'operazione di estrazione;
- d) assenza della formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti, a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale, a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale, per uno dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 5, 8, 10, 10-ter, 10-*quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e dall'art. 216 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

In mancanza dei suddetti requisiti, ai fini dell'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile, il soggetto che estrae i beni dal deposito IVA è tenuto alla prestazione di una garanzia secondo le modalità stabilite dall'art. 38-bis, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, a favore del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, per l'importo corrispondente all'imposta dovuta per la durata di sei mesi dalla data di estrazione. Copia della stessa deve essere consegnata dal soggetto estrattore al gestore del deposito all'atto dell'estrazione. Con Provvedimento 28 marzo 2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate⁶, sono stati approvati due diversi modelli di garanzia: il primo è relativo alla costituzione di un deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato presso un intermediario o una banca; il secondo consiste nel rilascio di una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria. Entrambi i modelli vanno consegnati alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del "richiedente", cioè del soggetto che intende estrarre i beni in questione dal deposito IVA.

L'articolo 3 del decreto in commento stabilisce che la sussistenza dei suddetti requisiti di affidabilità venga attestata dallo stesso soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA attraverso una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. Detta dichiarazione deve essere redatta in

ovvero nelle ipotesi di tempestivo pagamento, anche in forma rateale, a seguito di notifica di cartella di pagamento delle medesime somme iscritte nei ruoli.

⁶ Pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle entrate

conformità al modello approvato con Provvedimento 24 marzo 2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate⁷.

La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà è consegnata dal soggetto estrattore al gestore del deposito all'atto della prima estrazione effettuata ed è valida per l'intero anno solare di presentazione. Il gestore del deposito rilascia al soggetto estrattore apposita ricevuta di ricezione e, entro 30 giorni dalla consegna, ne trasmette copia, tramite posta elettronica certificata (PEC), alla Direzione Regionale, o alla Direzione provinciale di Trento o Bolzano, dell'Agenzia delle entrate, territorialmente competente in base al proprio domicilio fiscale.

L'articolo 4 individua, invece, **i casi di esclusione assoluta dall'obbligo di prestazione della garanzia**, prevedendo che i requisiti soggettivi di affidabilità, per l'assolvimento dell'IVA con l'inversione contabile e senza prestazione di alcuna garanzia, **si considerano sussistenti in capo ai soggetti che procedono all'estrazione qualora ricorra una delle seguenti condizioni:**

- a) **il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA coincide con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione dei beni nel deposito IVA** (ovvero chi ha dichiarato in dogana l'immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA – codice regime 45);
- b) **il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA è un soggetto autorizzato ai sensi degli articoli 38 e seguenti del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 (Operatore Economico Autorizzato – AEO), oppure è esonerato ai sensi dell'art. 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (TULD).**

L'esclusione “di diritto” dall'obbligo di prestazione della garanzia, in questi specifici casi, è motivata dalla circostanza che le operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA sono già assistite dalla autonoma garanzia prestata all'atto del vincolo al regime ai sensi del comma 4, lett. b) del più volte richiamato art. 50-bis, D.L. n.331/93.

⁷ *Ibidem*

In relazione alle suesposte novità in materia di estrazione dei beni da un deposito IVA, per quanto di competenza, si ritiene conclusivamente opportuno porre in evidenza quanto segue:

- le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA continuano ad essere effettuate senza pagamento dell'imposta previa prestazione di idonea garanzia ad essa commisurata. La prestazione della garanzia non è dovuta per i soggetti in possesso dello status di AEO e per quelli esonerati ai sensi dell' articolo 90 TULD;
- Il soggetto che procede all'estrazione dei beni introdotti in un deposito IVA ai sensi del comma 4, lettera *b*), deve continuare a comunicare al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia ivi prevista. Pertanto, restano ferme le istruzioni fornite in materia da questa Agenzia, e richiamate anche dalla prassi dell'Agenzia delle entrate⁸;
- viene attribuita una maggiore responsabilità al gestore del deposito IVA, il quale, com'è noto, era già solidalmente responsabile con il soggetto passivo della mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione, qualora non fossero risultate osservate le prescrizioni all'uopo stabilite. Oltre a ciò, infatti, il comma 8 dell'articolo 50 bis in commento, come novellato dal citato D.L. n. 193/2016, stabilisce che la violazione degli obblighi di cui al comma 6 del medesimo articolo da parte del gestore del deposito IVA è valutata ai fini della revoca dell'autorizzazione rilasciata ai sensi del comma 2, ovvero ai fini dell'esclusione dall'abilitazione a gestire come deposito IVA i magazzini generali e i depositi di cui ai periodi secondo e terzo del comma 1. L'attività di vigilanza e controllo delle Strutture territoriali di questa Agenzia sugli impianti doganali utilizzati anche come depositi IVA dovrà, pertanto, essere altresì orientata all'accertamento della conformità della gestione dei suddetti luoghi alle

⁸ Cfr note prot. n. 84920 del 7/9/2011, prot. n. 113881 del 5/10/2011, prot. n.127293/RU del 4/11/2011 e prot. n. 148047/RU del 1°/2/2012, pubblicate sul sito internet dell'Agenzia; Circolare n.12/E del 24 marzo 2015 e Risoluzione n. 35/E del 20 marzo 2017 dell'Agenzia delle entrate

nuove disposizioni procedendo, ove ne ricorrano le condizioni, anche alla segnalazione delle violazioni contestate all'Ufficio delle entrate territorialmente interessato.

Codeste Direzioni vorranno assicurare la massima diffusione, in ambito locale, della presente comunicazione, non mancando di segnalare eventuali problematiche che dovessero verificarsi nell'applicazione delle suddette disposizioni.

Il Direttore Centrale
Dott.ssa Cinzia Bricca
Firmato digitalmente