

Roma,

**CONSIGLIO NAZIONALE DEGLI
SPEDIZIONIERI DOGANALI
VIA XX SETTEMBRE 3
00187 ROMA (RM)**

Prot.

***OGGETTO: Consulenza giuridica n. 956-3/2019
Associazione/Ordine CONSIGLIO NAZIONALE DEGLI
SPEDIZIONIERI DOGANALI
Codice Fiscale 80063790580
Istanza presentata il 11/01/2019***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 50-bis del DL n. 331 del 1993 , e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganale (CNSD), di seguito anche istante, pone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

In particolare, l'istante chiede «di conoscere se l'autofattura emessa per l'estrazione dal deposito IVA di merce introdotta, ai sensi dell'articolo 50 bis, comma 4, lett. b) [del decreto-legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ndr.], a seguito di immissione in libera pratica, debba essere emessa attraverso il Sistema d'Interscambio, cioè come "Fattura Elettronica"», specificando che si «tratta del caso in cui la merce viene estratta dallo stesso soggetto

che l'ha introdotta, senza che durante la giacenza nel Deposito IVA la stessa sia stata oggetto di cessioni ai sensi dell'articolo 50 bis, comma 4, lett. e)».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, in riferimento al quesito posto, fermi gli obblighi di registrazione «al fine di assolvere l'IVA con il metodo dell'inversione contabile (reverse charge)», l'interpellante ritiene che «nella fattispecie in esame l'autofattura possa continuare ad essere emessa in modalità "cartacea" con l'indicazione dell'imposta dovuta, senza che vi sia l'obbligo di inviarla al Sistema d'Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate».

In questo senso osserva che «l'obbligo di emettere la fattura attraverso il Sistema d'Interscambio sussiste solo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabili in Italia (art. 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015) e che sottostante all'autofattura di cui si discorre non vi è, né una cessione di beni, né una prestazione di servizi, ma la stessa ha solo una funzione interna».

Ciò «impregiudicata la facoltà per gli operatori di emettere l'autofattura in formato elettronico».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Dal 1° gennaio 2019 - e dunque per le fatture emesse da tale data - produce effetto la previsione dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, come sostituito dall'articolo 1, comma 909, lettera a), n. 3), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (cfr. l'articolo 1, comma 916 della stessa legge) e modificato dagli articoli 10, comma 01 e 15, comma 1, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

In base a tale previsione, *«Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2. [...]»*.

Come già ricordato nella circolare n. 13/E del 2 luglio 2018 (cfr. il punto 1.2), la decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018 ha autorizzato l'Italia ad applicare misure speciali di deroga agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE, al fine di consentire l'applicazione della fatturazione elettronica obbligatoria generalizzata sul territorio nazionale.

In particolare, l'Italia è stata autorizzata ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da soggetti passivi "stabiliti" sul territorio italiano, diversi da soggetti che beneficiano della franchigia delle piccole imprese, nonché a disporre che l'uso delle fatture elettroniche emesse da soggetti stabiliti sul territorio italiano non sia subordinato all'accordo del destinatario.

Tale autorizzazione è stata pienamente recepita dal legislatore, in ultimo espungendo, dall'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015, il riferimento ai soggetti identificati (tramite identificazione diretta ovvero rappresentante fiscale), i quali non sono tenuti alla fatturazione elettronica.

Nel caso di operazioni nei loro confronti (o da essi poste in essere) che vadano documentate con fattura, questa potrà comunque essere elettronica tramite Sistema di Interscambio (SdI).

I depositi IVA e l'estrazione di merce negli stessi contenuta non si sottraggono alle regole generali in materia, riassumibili in:

a) obbligo di fatturazione elettronica - fatte salve le eccezioni ed i divieti ricavabili dalla legislazione vigente (si vedano, in particolare, l'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015, l'articolo 10-*bis* del d.l. n. 119 del 2018, nonché l'articolo 9-*bis*, comma 2, del decreto-legge n. 135 del 2018, introdotto dalla legge di conversione 11 febbraio

2019, n. 12) - indipendentemente dall'operazione documentata;

b) esclusione dagli obblighi di fatturazione elettronica per i rapporti con soggetti non residenti o stabiliti in Italia, ferma la possibilità di procedere, in tal caso, su base volontaria.

Con specifico riferimento ai depositi IVA, occorre inoltre ricordare che i beni in libera pratica ivi introdotti - sulla base del documento doganale di importazione (si rammenta che, per espressa previsione dell'articolo 1 del d.lgs. n. 127 del 2015, un'operazione documentata tramite bolletta doganale non è soggetta all'obbligo di fatturazione elettronica, né alla comunicazione di cui al medesimo articolo 1, comma 3-*bis* [c.d. "esterometro"]) - non sono soggetti ad imposta (cfr. l'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera b), del d.l. n. 331 del 1993), mentre l'estrazione, anche laddove ad opera dello stesso soggetto che li ha introdotti, ne comporta l'assolvimento: *«il soggetto che procede all'estrazione annota nel registro di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, una fattura emessa ai sensi dell'articolo 17, secondo comma del medesimo decreto»* (cfr. l'articolo 50-*bis*, comma 6, quinto periodo, del d.l. n. 331 del 1993).

Si tratta della c.d. "autofattura" che il soggetto passivo stabilito in Italia deve emettere quando l'operazione rilevante ai fini IVA nel nostro Paese è effettuata da un soggetto non residente (documento che, integrato con i dati della sua annotazione nei registri IVA, deve essere consegnato in dogana al fine di ottenere lo svincolo della garanzia prestata per l'introduzione dei beni nel deposito importati in libera pratica [si veda, sul punto, la nota dell'Agenzia delle dogane n. 113881 del 5 ottobre 2011]).

In merito alle cessioni dei beni effettuate all'interno del deposito (per quanto non imponibili ex articolo 50-*bis* del d.l. n. 331 del 1993), esse seguono le regole generali di documentazione.

Da quanto sopra discende che, nella normalità dei casi, a fronte della già avvenuta documentazione delle cessioni, l'autofattura sopra citata è una mera integrazione del documento originario al fine di assolvere al debito d'imposta - non diversamente da

quanto accade, in generale, nelle ipotesi di inversione contabile - risultando applicabili i chiarimenti resi sul punto in precedenti occasioni: *«tale documento - che per consuetudine viene chiamato "autofattura" poiché contiene i dati tipici di una fattura e, in particolare, l'identificativo IVA dell'operatore che effettua l'integrazione sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario/committente - può essere inviato al Sistema di Interscambio e, qualora l'operatore usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall'Agenzia delle entrate, il documento verrà portato automaticamente in conservazione»* (così la FAQ n. 36 pubblicata il 27 novembre 2018 sul sito istituzionale della scrivente [www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/schede/comunicazioni/fatture+e+corrispettivi/faq+fe]).

Va aggiunto, tuttavia, che, in determinate ipotesi, non c'è corrispondenza tra valore del bene ceduto all'interno del deposito e valore del bene estratto, in quanto quest'ultimo deve essere incrementato delle spese ivi sostenute e ad esso riferibili (*ex* articolo 50-bis, comma 6, del d.l. n. 331, il corrispettivo o valore della merce al momento dell'introduzione deve essere aumentato del costo delle prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, eventualmente rese nel deposito aventi ad oggetto i beni stessi, fermo restando che, se tali prestazioni sono state assoggettate ad imposta, il relativo corrispettivo ne è escluso).

In tale evenienza il documento emesso al momento dell'estrazione assume una funzione ulteriore rispetto alla mera integrazione di altro precedente, in quanto strumentale ad individuare il (nuovo) valore del bene estratto e la corretta base imponibile.

Si ritiene, dunque, che, in tale evenienza, l'autofattura debba seguire le regole generali ed essere, in assenza di eccezioni o divieti, elettronica tramite SdI.

Alla luce delle considerazioni svolte, nel caso oggetto di odierno vaglio (estrazione dal deposito IVA di beni in libera pratica da parte dello stesso soggetto che ve li ha introdotti senza cessioni o lavorazioni durante il periodo di giacenza) l'autofattura

individuata dall'articolo 50-*bis*, comma 6, del d.l. n. 331 del 1993 potrà essere analogica o elettronica *extra* SdI.

Resta ferma la possibilità per il soggetto che procede all'estrazione di emettere autofattura tramite SdI.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

Pier Paolo Verna

(firmato digitalmente)