

Negli ultimi anni, l'istituto del deposito Iva è stato oggetto di forti contrasti interpretativi in merito alla rilevanza dell'effettiva introduzione materiale dei beni nel deposito e alla necessità di tempi minimi di permanenza della merce all'interno del magazzino, ai fini dell'applicabilità del regime di sospensione.

Deposito IVA

novità legislative

L'articolo 16, l. 27/1/2009, n. 2, legittima il regime di sospensione Iva per prestazioni di servizi relativi a beni custoditi in un deposito Iva

Premessa

Negli ultimi anni, l'istituto del deposito Iva è stato oggetto di forti contrasti interpretativi in merito alla rilevanza dell'effettiva introduzione materiale dei beni nel deposito e alla necessità di tempi minimi di permanenza della merce all'interno del magazzino, ai fini dell'applicabilità del regime di sospensione di cui all'art. 50 bis, quarto comma, d.l. 331 del 1993.

Nel tentativo di superare il restrittivo orientamento espresso dalla Corte di Cassazione (Cass. civ., sez. V, 19 maggio 2010, nn. 12262-12581), il tema è stato oggetto di significativi interventi legislativi, della prassi e della giurisprudenza, che hanno confermato quanto già espresso nella relazione illustrativa alla norma di interpretazione autentica, introdotta dall'articolo 16, comma 5 bis, legge 27 gennaio 2009, n. 2. Tale norma legittima il regime di sospensione Iva per le prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un deposito Iva, "anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi". Il legislatore, in tale occasione, ha espressamente

previsto che le manipolazioni usuali compiute dal gestore del deposito, anche se materialmente eseguite all'esterno di esso o nei locali limitrofi, devono considerarsi a tutti gli effetti quali "introduzioni nel deposito Iva".

Lo scopo della norma di interpretazione autentica è chiaramente quello di superare eccessive rigidità formalistiche, riconoscendo l'applicazione del regime previsto per le merci destinate ai depositi Iva anche per quei prodotti materialmente non inseriti nella struttura, ma oggetto di verifica, riscontro e presa in carico dal gestore del deposito negli spazi limitrofi, senza la previsione di un tempo minimo di giacenza, come, nella prassi sovente, accade per ragioni logiche e operative.

Tale interpretazione autentica è stata recepita dall'Agenzia delle dogane (nota 24 febbraio 2009, n. 22321) e successivamente confermata, nel corso all'audizione in Commissione finanze della Camera del 17 maggio 2011, dal Direttore centrale dell'Agenzia stessa, il quale, esprimendo perplessità in merito ai principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità nelle sentenze del 2010, ha di fatto allargato la nozione di deposito Iva anche agli spazi limitrofi a quelli specificamente autorizzati.

Tale orientamento è stato condiviso anche dal Direttore centrale dell'Agenzia delle entrate, nel corso dell'audizione in Commissione finanze della Camera del 19 aprile 2011, il quale, a conclusione del suo intervento in tema di depositi Iva, ha precisato che "Da ultimo, qualora, nell'ottica di addivenire a una soluzione di favore per i contribuenti, si considerasse possibile prescindere dall'obbligo di transito fisico dei beni attraverso il deposito Iva, ad esempio tutte le volte in cui questo passaggio è oggettivamente impossibile, l'Agenzia delle entrate non avrebbe controindicazioni di natura tecnica".

Concetto "allargato" di introduzione dei beni nel deposito sotto il profilo legislativo e della prassi.

Una significativa modifica legislativa in materia di depositi Iva è intervenuta nel corso della conversione in legge del c.d. "decreto semplificazioni tributarie" (d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla

legge 26 aprile 2012, n. 44).

In particolare, l'art. 8, comma 21-bis, ha introdotto una disposizione integrativa della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 16, comma 5-bis, legge 27 gennaio 2009, n. 2. La nuova formulazione della norma interpretativa così dispone *"la lettera h) del comma 4 dell'articolo 50-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, si interpreta nel senso che le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito Iva senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto"*.

La ratio di tale significativa integrazione legislativa emerge con

chiarezza dalla relazione illustrativa, redatta dalla Commissione Finanze della Camera dei deputati, la quale ha proposto l'emendamento di cui si tratta.

In particolare, tale Commissione, con la risoluzione 19 aprile 2012, n. 8/00161, ha chiarito che *"l'introduzione nel deposito Iva si intende realizzata qualora si verifichi, alternativamente, una delle seguenti condizioni:*

a) l'ingresso fisico della merce all'interno del deposito doganale Iva;

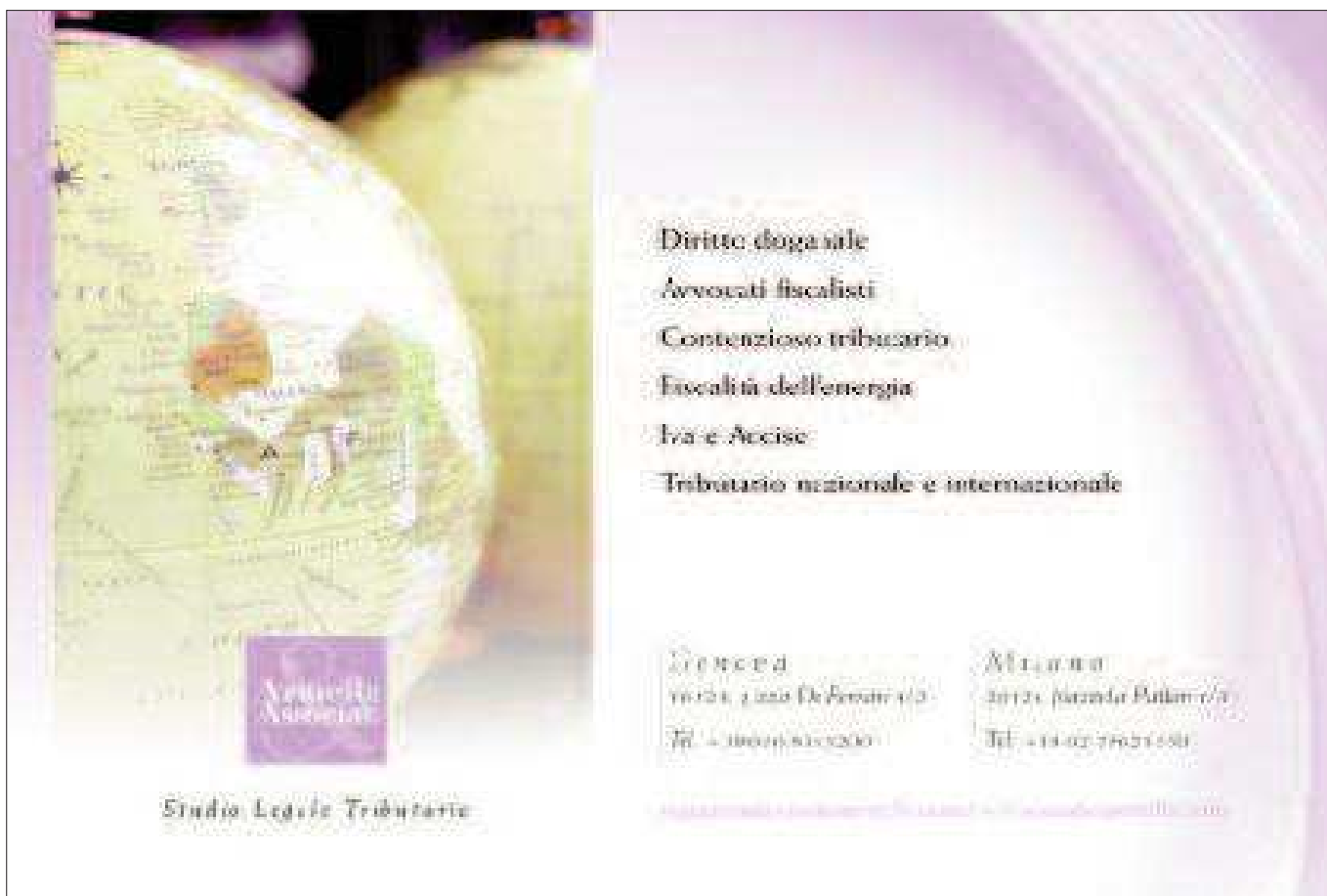
b) l'ingresso fisico nel deposito doganale Iva del mezzo che trasporta le merci, senza che le merci vengano necessariamente scaricate dallo stesso mezzo;

c) che la merce raggiunga gli spazi limitrofi al deposito Iva, senza la preventiva introduzione fisi-

ca in quest'ultimo, ove possono essere materialmente effettuate le prestazioni di servizi esenti da Iva, previste dal comma quarto, lett. h), del predetto articolo 50-bis, decreto legge 331 del 1993;

d) ai fini della validità del contratto di deposito (...) non è richiesto che sia determinato un tempo minimo di giacenza delle merci nel deposito, poiché trattasi di negozio giuridico di attuazione, in cui la manifestazione di volontà è tacita, in quanto viene ad esistenza per mezzo di fatti concludenti".

Al riguardo, sia il tenore letterale della disposizione integrativa di cui all'art. 8, comma 21-bis, decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 - la quale espressamente esclude l'obbligo di scarico delle merci dal mezzo di trasporto - sia la ci-



Diritto doganale
Avvocati fiscalisti
Contenzioso tributario
Fiscalità dell'energia
Iva e Accise
Tributario nazionale e internazionale

Studio Legale Tributario

ROMA
 viale della Repubblica 100
 Tel. +39 06 52000000

MILANO
 viale della Repubblica 100
 Tel. +39 02 52000000

www.studiolegaletributario.it

tata relazione illustrativa della Commissione Finanze chiariscono che, per l'applicazione del regime di sospensione, non è necessario né l'ingresso effettivo nella struttura, né lo scarico dei beni dal mezzo di trasporto, né un tempo minimo di custodia.

Con la recente nota 31 maggio 2012, n. R.U. 62488, l'Agenzia delle dogane ha recepito tale significativo intervento legislativo, affermando espressamente che *"Il comma 21-bis inserito nell'art. 8 del decreto-legge apporta una modifica integrativa alla disposizione di cui all'art. 16 del comma 5-bis, del D.L. n. 185/2008, completando il contenuto della norma di interpretazione autentica in materia di prestazione di servizi relative a beni consegnati al depositario. In particolare, viene codificato il principio, già operante nella prassi applicativa sia dell'Agenzia delle Entrate che di questa Agenzia, secondo cui per introduzioni nel deposito Iva non sono richiesti né tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto"*.

Tale interpretazione risulta in sintonia con l'intento del legislatore, il quale ha evidentemente voluto ripristinare un utilizzo del deposito Iva coerente con le sue originarie finalità di semplificazione dei traffici commerciali all'interno del mercato unico europeo e scevro dai formalismi.

Da ultimo, una significativa previsione legislativa in materia di depositi Iva è intervenuta in sede di conversione del c.d. *"decreto crescita bis"* (d.l. 179 del 2012, convertito dalla legge 19 dicembre 2012, n. 222), il quale con l'art.

34, comma 44, ha apportato un ulteriore emendamento alla norma di interpretazione autentica, di cui all'art. 16, comma 5-bis, l. 2 del 2009, aggiungendo il seguente periodo: *"l'introduzione s'intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito Iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito. Si devono ritenere assolute le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione apposta agli articoli 1766 e seguenti del codice civile che disciplinano il contratto di deposito"*.

Tale importante intervento sembra aver definitivamente chiarito che, per il legislatore italiano, ai fini dell'applicazione del regime di sospensione, è sufficiente il solo passaggio delle merci negli spazi limitrofi al magazzino, non risultando necessario l'effettivo ingresso della merce nella struttura e lo scarico della stessa dal mezzo di trasporto, né tanto meno un tempo minimo di custodia.

E sotto il profilo giurisprudenziale

L'irrelevanza dell'effettiva introduzione fisica dei beni nel magazzino, ai fini dell'applicabilità del regime di sospensione Iva, è stata recentemente confermata anche dalla giurisprudenza, la quale in più occasioni ha integralmente annullato gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane e fondati sulla contestazione della irregolare introduzione delle merci nei depositi Iva.

La giurisprudenza, in particolare, ha applicato la norma di interpretazione autentica, di cui all'art. 16, comma 5-bis, legge 27 gennaio 2009, n. 2 e successive in-

tegrazioni, affermando che il regime di sospensione del pagamento dell'imposta, previsto per le merci destinate ai depositi Iva, si estende anche *"a quei prodotti materialmente non inseriti nella struttura, ma comunque oggetto di verifica, riscontro e presa in carico del gestore del deposito negli spazi limitrofi, quali le imbarcazioni ormeggiate nella zona di mare limitrofa al deposito e non introdotte nel magazzino per ragioni logistiche"* (Comm. trib. reg. Genova, sez. XIII, 6 giugno 2013, n. 53; Comm. trib. reg. Genova, sez. XIII, 13 giugno 2013, n. 64).

In analoghe fattispecie, i giudici hanno espressamente affermato che *"la materiale introduzione dei beni nel deposito Iva (...) non è prevista espressamente da alcuna disposizione normativa. Non la prevede l'art. 50 bis, comma 4, lett. b), d.l. 331 del 1993 (...) il cui riferimento normativo è rivolto alla destinazione della merce al deposito e non alla sua materiale introduzione della stessa. Non la prevede l'art. 4 del d.m. 419/1997 per il quale l'introduzione dei beni nel deposito Iva e la loro estrazione avvengono sulla scorta di un documento. Non la prevede nemmeno l'art. 16, comma 5 bis"* (Comm. trib. reg. Milano, sez. XIX, 16 maggio 2012, nn. 53-54/19/12; nello stesso senso, ex pluribus, Comm. trib. reg. Napoli, sez. XVIII, 15 maggio 2013, n. 181/18/13; Comm. trib. reg. Torino, sez. XII, 22 giugno 2012, nn. 40-43; Comm. trib. reg. Milano, VII, 20 maggio 2011, 66/7/11).

Nello stesso senso, è stato affermato che la disciplina del deposito Iva *"è tale da fare ritenere am-*

missibile la sua applicazione anche quando le merci non siano materialmente immesse nel deposito fiscale (operazione questa sovente estremamente difficoltosa per le caratteristiche dei beni oggetto di importazione), ma depositate nell'area antistante lo stesso, in quanto anche in questo modo il depositario può prendere giuridico possesso delle merci ed effettuare tutti i controlli sulla stessa volti a verificare la corrispondenza con la descrizione contenuta nei documenti di accompagnamento" (Comm. trib. reg. Genova, sez. XIII, 28 marzo 2012, nn. 28 - 29 - 30).

Sulla duplicazione della pretesa impositiva e sul principio comunitario e nazionale del divieto di doppia imposizione

L'istituto del deposito Iva costituisce oggetto di accesi contrasti

anche sotto il profilo della rilevanza del meccanismo del *reverse charge* (art. 17, d.p.r. 633 del 1972) ai fini dell'assolvimento dell'Iva.

Nel regime del deposito Iva, come noto, gli importatori, all'atto dell'estrazione della merce dal magazzino, emettono autofattura e annotano la stessa nel registro Iva delle vendite, procedendo così al regolare assolvimento dell'imposta.

Parte della giurisprudenza, tuttavia, disconosce che il sistema del *reverse charge* costituisca una legittima modalità di assolvimento dell'Iva, pretendendo, conseguentemente, al momento dell'estrazione dei beni dal deposito Iva, un nuovo versamento dell'imposta.

Tale interpretazione si fonda sul presupposto che l'Iva all'importa-

zione (dovuta in Dogana) e l'Iva interna (assolta attraverso il meccanismo dell'autofatturazione) costituiscano due tributi differenti.

In senso contrario, si è espressa la giurisprudenza, sia nazionale che comunitaria, evidenziando come, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, Iva all'importazione e Iva interna costituiscano la medesima imposta, di cui semplicemente la riscossione viene demandata ad Agenzie fiscali diverse: Dogana per le importazioni ed Entrate per le operazioni interne e intracomunitarie.

La Corte di Giustizia, in particolare, ha precisato che la base imponibile dell'Iva dovuta negli scambi intracomunitari e all'importazione è del tutto identica a quella relativa alla cessione di



Dott. Franco Mestieri
Spedizionario Doganale

Sede operativa
CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2A
Tel. 059 657 001
Fax 059 657 044
E-mail mestieri@samasped.com

Consulenze in :

- ¥ Commercio Estero
- ¥ Intrastat
- ¥ Iva Comunitaria
- ¥ Accise
- ¥ Materia doganale (Diritto Doganale Comunitario)
- ¥ Contenzioso Doganale e ricorsi
- ¥ Docenze e Formazione

beni nel territorio dello Stato, come riferisce lo stesso art. 83 della Direttiva 2006/112 (Corte di Giustizia, 16 luglio 2011, C - 106/10, Lidl & Companhia, in Eurlex; nello stesso senso, Corte di Giustizia, 25 febbraio 1982, C - 16/81, Gaston Schul, in eur-lex.europa.eu; Corte di Giustizia, 25 febbraio 1988, C - 299/86, Rainer Drexler, in Foro it., 1988, 377).

Nel medesimo senso, si è pronunciata la Corte di Cassazione, la quale, in materia di contrabbando doganale realizzato mediante omesso pagamento dell'Iva all'importazione, ha ribadito che l'Iva all'importazione *"costituisce un tributo interno, che, secondo i principi del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci, al pari della normale Iva sugli scambi nazionali, e non un diritto di confine"* (Cass. pen., sez. III, 4 maggio 2010, n. 16860, in Bancadati Fisconline).

I giudici di legittimità hanno successivamente ribadito tale principio, affermando che *"L'Iva all'importazione non può farsi rientrare tra i diritti di confine, infatti il rinvio alle disposizioni delle leggi doganali, relative ai diritti di confine di cui all'art. 70, primo comma, d.p.r. 633 del 1972, avviene soltanto quoad poenam, mentre l'imposta sul valore aggiunto ha natura di tributo interno ed è comunque dovuta anche nell'ipotesi di abolizione dei dazi doganali"* (Cass. pen., sez. III, 12 luglio 2012, n. 34256, in Bancadati Fisconline).

Tale importante pronuncia ha definitivamente escluso l'esistenza di un'ipotetica differenziazione tra l'Iva interna, assolta secondo

le ordinarie procedure, e l'Iva all'importazione, versata presso gli Uffici doganali.

Ancora recentemente, la Suprema Corte ha confermato che l'Iva assolta in Dogana integra un tributo interno e non un dazio; se diversa è la modalità di liquidazione e di assolvimento del tributo, determinata da ragioni organizzative, identici sono il presupposto impositivo, il soggetto passivo e l'aliquota (Cass. pen., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172; nello stesso senso, Cass. pen., sez. III, 15 gennaio 2013, n. 1863, in Bancadati Fisconline).

In forza di tali principi, anche la giurisprudenza di merito ha, in diverse occasioni, riconosciuto come il sistema del *reverse charge* rappresenti il mezzo idoneo per nazionalizzare i beni comunitari, giacché l'imposta viene corrisposta nella misura pari a quella che sarebbe stata dovuta al momento dell'importazione.

Al riguardo, in particolare, i giudici hanno affermato che *"la possibilità di assolvere agli adempimenti dell'Iva all'importazione mediante versamento in Dogana e successiva detrazione in sede di liquidazione periodica o mediante il reverse charge è ammessa dagli artt. 19 ss. d.p.r. 633 del 1971 e 50 bis, d.l. 331 del 1993. Infatti, pur sussistendo nell'ordinamento differenze tra i sistemi di accertamento e di riscossione dell'Iva dovuta sulle importazioni e quella dovuta sulle operazioni interne, non sussistono diversità tra le due tipologie d'imposta circa il carattere di neutralità, in quanto l'Iva pagata all'importazione è neutra esattamente come quella deri-*

vante dall'emissione di autofattura. Il pagamento deriva dallo stesso presupposto d'imposta e, nel caso di specie, non vi è stato alcun danno per l'Erario (...)

È pacifico e ormai consolidato giurisprudenzialmente che l'Iva all'importazione, assimilata ai diritti di confine solo per quanto riguarda le modalità di pagamento, è neutra esattamente come l'autofattura (...)

È indifferente per l'operatore pagare l'Iva all'atto dell'importazione o all'atto dell'estrazione della merce dal magazzino fiscale, in quanto in entrambi i casi si pone in essere un'operazione neutra rispetto all'imposta" (Comm. trib. reg. Milano, sez. XIX, 16 maggio 2012, nn. 53-54/19/12; nello stesso senso, Comm. trib. reg. Genova, 28 marzo 2012, 28-30; Comm. trib. reg. Milano, sez. VII, 20 maggio 2011, 66/7/11, in Bancadati Fisconline).

In analoghe fattispecie, aventi specificamente a oggetto operazioni doganali effettuate tramite l'utilizzo di un deposito Iva, la giurisprudenza ha riconosciuto l'illegittimità della pretesa impositiva, affermando che il recupero dell'Iva effettuato dall'Agenzia delle dogane si configura come una *"doppia imposizione, dato che il tributo era già stato assolto all'atto di estrazione dal deposito, attraverso il meccanismo del reverse charge"* (Comm. trib. reg. Napoli, 14 maggio 2013, n. 181/18/13; nello stesso senso, Comm. trib. reg. Genova, 13 giugno 2013, n. 64, in Bancadati Fisconline).

Sara Armella
Flavia Di Luciano