

## **Novità in materia di depositi IVA - Modalità di estrazione dei beni dal deposito**

## 1 PREMESSA

L'art. 4 co. 7 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, ha modificato la disciplina dei depositi IVA, con effetti a decorrere dall'1.4.2017.

La nuova disciplina prevede:

- la possibilità di effettuare cessioni senza applicazione dell'IVA per la generalità delle cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, prescindendo dalla natura dei beni introdotti e dallo Stato di identificazione IVA del cessionario;
- specifiche modalità di estrazione dal deposito, ai fini dell'assolvimento dell'IVA, per i beni destinati all'utilizzazione o commercializzazione in Italia.

## 2 CESSIONI SENZA APPLICAZIONE DELL'IVA

A norma dell'art. 50-*bis* co. 4 lett. c) del DL 331/93, come risultante dalle modifiche di cui all'art. 4 co. 7 del DL 193/2016, a decorrere dall'1.4.2017 sono effettuate senza applicazione dell'IVA le cessioni di beni "eseguite mediante introduzione in un deposito IVA".

### 2.1 ABOLIZIONE DEI LIMITI SOGGETTIVI

Con la modifica dell'art. 50-*bis* co. 4 lett. c) del DL 331/93, sono abolite, ai fini dell'utilizzo del regime del deposito IVA, le preclusioni:

- per le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti identificati ai fini IVA in Italia;
- per le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti identificati ai fini IVA al di fuori dell'Unione europea.

Prima dell'1.4.2017, infatti, il regime era applicabile alle sole cessioni nei confronti di soggetti identificati ai fini IVA in un altro Stato membro dell'Unione europea.

### 2.2 ABOLIZIONE DEI LIMITI OGGETTIVI

Con l'abrogazione dell'art. 50-*bis* co. 4 lett. d) del DL 331/93, per le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti identificati ai fini IVA in Italia o in Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione Europea, è venuta meno ogni limitazione legata alla tipologia di merce ceduta.

Prima dell'1.4.2017, il regime del deposito IVA era applicabile alle cessioni nei confronti di soggetti identificati ai fini IVA in Italia o in Stati extra-UE per i soli beni di cui alla Tabella A-*bis* allegata al DL 331/93, tra cui:

- prodotti agricoli e alimentari (cereali, tè, caffè non torrefatto, ecc.);
- metalli non ferrosi (stagno, rame, zinco, nichel, alluminio, ecc.);
- prodotti chimici alla rinfusa;
- oli minerali;
- grassi ed oli vegetali.

## 3 MODALITÀ DI ESTRAZIONE DEI BENI DAL DEPOSITO IVA

A seguito delle modifiche apportate all'art. 50-*bis* co. 6 del DL 331/93 dall'art. 4 co. 7 del DL 193/2016, a decorrere dall'1.4.2017 sono cambiate le modalità per assolvere l'IVA ai fini dell'estrazione di beni dal deposito IVA destinati all'utilizzazione o commercializzazione in Italia.

### 3.1 ELIMINAZIONE DEI REQUISITI SOGGETTIVI PER L'ESTRAZIONE

Ai fini dell'estrazione dei beni dal deposito IVA, da parte di soggetti passivi d'imposta, non è più richiesta l'iscrizione alla Camera di Commercio da almeno un anno.

Tale previsione, contenuta nella precedente versione dell'art. 50-*bis* co. 6 del DL 331/93, non era tuttavia mai stata resa attuativa, in assenza dell'emanazione del relativo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

### **3.2 IRRILEVANZA DELLE CESSIONI DEI BENI ALL'INTERNO DEL DEPOSITO**

Secondo quanto indicato con la ris. Agenzia delle Entrate 3.5.2017 n. 55, a decorrere dall'1.4.2017, per determinare le modalità di assolvimento dell'imposta all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito IVA, deve guardarsi all'operazione in forza della quale il bene è stato introdotto nel deposito.

Non incidono, quindi, sulla modalità di estrazione le eventuali cessioni di cui i beni possono essere stati oggetto durante il periodo di permanenza nel deposito IVA.

### **3.3 ESTRAZIONE DAL DEPOSITO DI BENI DI PROVENIENZA NAZIONALE**

Le modifiche apportate dal DL 193/2016 all'art. 50-*bis* co. 6 del DL 331/93 prevedono che, per i beni di provenienza nazionale destinati ad essere utilizzati o commercializzati nel territorio dello Stato, il versamento dell'IVA debba essere effettuato dal gestore del deposito, solidalmente responsabile con il soggetto che estrae i beni.

Resta ferma la debenza dell'imposta in capo al soggetto che procede all'estrazione dei beni.

#### **3.3.1 Obblighi per il gestore del deposito**

Il gestore del deposito è tenuto al versamento dell'imposta emergente dall'estrazione dei beni dal deposito, in nome e per conto del soggetto che estrae i beni.

Il versamento, da parte del gestore del deposito, deve essere effettuato:

- entro il giorno 16 del mese successivo a quello di estrazione dei beni dal deposito IVA;
- utilizzando il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE);
- senza la possibilità di compensazione "orizzontale" ex art. 17 del DLgs. 241/97;
- senza la possibilità di compensazione "verticale", nell'ambito delle liquidazioni periodiche IVA del soggetto che estrae i beni (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 3.5.2017 n. 55).

La violazione degli obblighi previsti in capo al gestore del deposito può comportare la revoca dell'autorizzazione per la gestione dei depositi IVA.

#### **3.3.2 Modalità di versamento**

Il versamento mediante il modello F24 ELIDE è effettuato utilizzando i seguenti codici tributo, istituiti con la ris. Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n. 45:

- 6301, per il versamento dell'IVA derivante dall'estrazione di beni nel mese di gennaio;
- 6302, per il mese di febbraio;
- 6303, per il mese di marzo;
- 6304, per il mese di aprile;
- 6305, per il mese di maggio;
- 6306, per il mese di giugno;
- 6307, per il mese di luglio;
- 6308, per il mese di agosto;
- 6309, per il mese di settembre;
- 6310, per il mese di ottobre;
- 6311, per il mese di novembre;
- 6312, per il mese di dicembre.

Inoltre, nel modello F24 ELIDE deve essere indicato:

- nella sezione “CONTRIBUENTE”, nei campi “codice fiscale” e “dati anagrafici”, il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto estrattore dei beni dal deposito IVA;
- nel campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare”, il codice fiscale del gestore del deposito IVA, unitamente al codice identificativo “50”, da indicare nel campo “codice identificativo” del modello di pagamento;
- nella sezione “ERARIO ED ALTRO”:
  - nel campo “tipo”, la lettera “R”;
  - nel campo “codice”, il codice tributo corrispondente al mese di estrazione dei beni dal deposito IVA;
  - nel campo “anno di riferimento”, l’anno di estrazione dei beni dal deposito IVA.

I campi “codice ufficio”, “codice atto” ed “elementi identificativi” non devono essere compilati.

### 3.3.3 Adempimenti per il soggetto che estrae i beni

In base alla nuova disciplina, il soggetto che effettua l’estrazione dei beni:

- emette autofattura ai sensi dell’art. 17 co. 2 del DPR 633/72;
- annota la suddetta autofattura nel registro degli acquisti, unitamente ai dati della ricevuta del versamento effettuato dal gestore del deposito.

### 3.3.4 Beni oggetto di lavorazione nel deposito

Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 3.5.2017 n. 55, nell’ipotesi in cui i beni introdotti nel deposito siano soggetti, durante la loro permanenza, ad una lavorazione che ne modifica la natura, l’IVA derivante dall’estrazione dei beni dovrà comunque essere assolta:

- dal gestore del deposito effettuando il versamento dell’imposta mediante il modello F24 ELIDE;
- applicando al corrispettivo pattuito per l’ultima cessione effettuata prima dell’estrazione, il valore percentuale delle materie prime di provenienza nazionale introdotte nel deposito.

## 3.4 ESTRAZIONE DAL DEPOSITO DI BENI DI PROVENIENZA EXTRA-UE

A decorrere dall’1.4.2017, a seguito delle modifiche apportate dal DL 193/2016 all’art. 50-*bis* co. 6 del DL 331/93, sono mutate le modalità di estrazione dal deposito IVA dei beni di provenienza extra-UE immessi in libera pratica.

### 3.4.1 Requisiti di affidabilità per l’estrazione dal deposito mediante *reverse charge*

Il soggetto che estrae i beni, ai fini dell’assolvimento dell’IVA, si avvale del meccanismo del *reverse charge* solo al ricorrere dei seguenti requisiti di cui all’art. 2 del DM 23.2.2017:

- ha regolarmente presentato la dichiarazione IVA, se obbligato, nei tre periodi d’imposta antecedenti l’estrazione dei beni;
- ha eseguito i versamenti, se dovuti, relativi all’IVA dovuta in base alle ultime tre dichiarazioni annuali presentate alla data dell’operazione di estrazione;
- non è stato destinatario di avvisi di rettifica o di accertamento definitivo per i quali 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;
- non ha formale conoscenza dell’inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti, a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale, per specifici reati tributari (artt. 2, 3, 5, 8, 10, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del DLgs. 74/2000) ovvero per bancarotta fraudolenta.

L’esecuzione dei versamenti IVA, ai fini in esame, si ritiene soddisfatta anche:

- nelle ipotesi di effettuazione del versamento, anche in forma rateale, delle somme dovute a seguito della ricezione di avvisi bonari *ex art. 54-bis* del DPR 633/72 (liquidazione automatizzata delle dichiarazioni);
- nelle ipotesi di tempestivo pagamento, anche in forma rateale, a seguito di notifica di cartella di pagamento delle medesime somme iscritte nei ruoli.

Per i soggetti di nuova costituzione, i requisiti relativi alle dichiarazioni, ai versamenti ed agli atti di accertamento devono sussistere con riferimento ai periodi, anche inferiori al triennio, intercorsi successivamente alla data di costituzione.

#### **3.4.2 Attestazione dei requisiti di affidabilità**

Al fine di attestare la sussistenza dei predetti requisiti di affidabilità, il soggetto che procede all'estrazione dei beni:

- si avvale della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, redatta in conformità al modello approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 24.3.2017 n. 57215;
- consegna la dichiarazione sostitutiva al gestore del deposito all'atto della prima estrazione effettuata, con validità per l'intero anno solare di presentazione.

Conseguentemente, il gestore del deposito IVA:

- rilascia al soggetto estrattore apposita ricevuta di ricezione;
- entro 30 giorni dalla consegna, trasmette copia del modello, 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'ufficio dell'Agenzia delle Entrate procede, anche sulla base di analisi del rischio di evasione o di frode, ad opportuni controlli ivi compresi quelli connessi all'effettiva sussistenza dei requisiti dichiarati dal soggetto che estrae i beni.

#### **3.4.3 Presunzione di affidabilità**

I requisiti si intendono soddisfatti e l'IVA derivante dall'estrazione dei beni è assolta mediante *reverse charge* dal soggetto che procede all'estrazione:

- nell'ipotesi in cui il soggetto che procede all'estrazione dei beni coincide con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione nel deposito IVA;
- per i soggetti in possesso della certificazione doganale "AEO" (Operatore Economico Autorizzato);
- per gli enti pubblici, la Pubblica Amministrazione e gli altri soggetti esonerati dall'obbligo di prestare la garanzia ai sensi dell'art. 90 del DPR 43/73.

#### **3.4.4 Obbligo di prestazione di garanzia patrimoniale**

In assenza dei requisiti di affidabilità di cui all'art. 2 del DM 23.2.2017 ovvero in assenza delle relative presunzioni, l'IVA derivante dall'estrazione dei beni è dovuta dal soggetto che estrae i beni:

- mediante l'emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DPR 633/72;
- previa prestazione di garanzia patrimoniale.

La garanzia patrimoniale è prestata:

- in favore del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate;
- per l'importo corrispondente all'IVA dovuta per l'estrazione dei beni;
- per la durata di sei mesi dalla data di estrazione.

Inoltre, copia della garanzia patrimoniale prestata deve essere consegnata dal soggetto estrattore al gestore del deposito all'atto dell'estrazione dei beni.

### **3.4.5 Forme di garanzia ammesse**

La garanzia da prestare, ai sensi dell'art. 38-*bis* co. 5 del DPR 633/72, può consistere in:

- una fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che, a giudizio dell'Amministrazione finanziaria, offra adeguate garanzie di solvibilità;
- una polizza fideiussoria rilasciata da una impresa di assicurazioni autorizzata all'esercizio del ramo cauzioni;
- una cauzione in titoli di Stato o in titoli garantiti dallo Stato al valore di Borsa.

La garanzia è prestata secondo i modelli approvati con il provv. Agenzia delle Entrate 28.3.2017 n. 59277, ai fini:

- della costituzione di un deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, da parte di intermediari finanziari o banche;
- del rilascio della polizza fideiussoria o della fideiussione, da parte di imprese di assicurazione, di società commerciali o banche.

### **3.5 ESTRAZIONE DAL DEPOSITO DA PARTE DI ESPORTATORI ABITUALI**

A decorrere dall'1.4.2017, per i soggetti "esportatori abituali" di cui all'art. 1 co. 1 del DL 746/83, è possibile estrarre i beni dal deposito IVA senza applicazione dell'imposta ex art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72.

In tale ipotesi, secondo quanto indicato con la ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2017 n. 35, il soggetto esportatore:

- redige una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione;
- indica come destinatario della stessa il gestore del deposito nella sezione del modello denominata "destinatario della dichiarazione" (ivi riportando il codice fiscale, la partita IVA e la denominazione del gestore del deposito);
- trasmette telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate acquisendo la relativa ricevuta telematica;
- consegna al gestore del deposito la dichiarazione d'intento, unitamente alla ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

Il gestore del deposito, quindi, procede a riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento mediante il sistema telematico dell'Agenzia delle Entrate.