



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Le implicazioni dell'IVA negli scambi commerciali internazionali

Dott. Alberto Perani
18 settembre 2024

L'Impatto delle Condizioni Contrattuali sulla Disciplina IVA

Le condizioni contrattuali, inclusi i termini Incoterms, influenzano:



- **La territorialità dell'IVA:** determinando il luogo di tassazione delle operazioni.
- **La natura dell'operazione:** definendo se si tratta di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

È fondamentale comprendere come questi elementi contrattuali possano alterare il trattamento fiscale dell'operazione.

Esempio: Impatto delle Clausole Incoterms sull'imponibilità Iva e della qualifica dell'Operazione sulla territorialità dell'Iva

- **Clausole Incoterms nelle Triangolazioni:** L'uso di specifiche clausole Incoterms può influenzare l'imponibilità dell'operazione in base al luogo di consegna e alla responsabilità del trasporto (ad es. risposta 580/2020).
- **Qualifica dell'Operazione:** La distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi è importante. Ad esempio, le forniture con posa in opera se considerate prestazioni di servizi e non cessioni di beni possono modificare la territorialità IVA applicabile(ad es. risposta 10/12/2020 n 573).



Direttiva 2018/1910/UE D.LGS 5 NOVEMBRE 2021 n.192

VAT QUICK FIXES



Vies

Numero di identificazione Iva
del cessionario quale requisito
sostanziale per applicare
l'esenzione Iva nelle cessioni
intracomunitarie dei beni

Call of stock

Semplificazioni per
l'utilizzo del call of stock

Operazioni a catena

Semplificazioni delle
norme relative alle
vendite a catena

Prova del trasporto nelle cessioni intracomunitari e di beni

*Circolare Assonime n.29 del
19 Dicembre 2019 e
Circolare Assonime n.11 del
5 Giugno 2020
Note esplicative
Commissione Ue -
Explanatory notes on 2020
quick fixes*

Art.138 direttiva 2018/1910/UE
Art. 41 2-ter D.L. 331/93

Sono considerate operazioni non imponibili le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal proprio territorio, all'interno della Comunità, dal venditore o dall'acquirente per loro conto al realizzarsi delle seguenti condizioni:



l'iscrizione del soggetto passivo nell'archivio Vies diventa una condizione sostanziale per la realizzazione di una operazione non imponibile



- i beni sono ceduti ad un soggetto passivo o ente non soggetto passivo che agisce come tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio,
- il destinatario dei beni deve essere identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio,
- l'acquirente deve aver comunicato preventivamente al cedente il proprio numero di identificazione Iva,
- il cedente è tenuto a presentare un corretto invio dei dati mediante la presentazione dei **modelli Intrastat** o **debitamente giustificare l'incompleta o mancata compilazione dello stesso**

Prova delle cessioni intracomunitarie

Regolamento (UE) 2018/1912 Art. 45-bis

Vengono previsti due distinti gruppi di prove:

Prove di cui alla lettera a)

- Documento o lettera CMR riportante la firma
- Polizza di carico
- Fattura di trasporto aereo
- Fattura emessa dallo spedizioniere.

Prove di cui alla lettera b)

- Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto dei beni
- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione
- Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Le suddette prove sono finalizzate alla semplificazione delle seguenti situazioni:

- beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto;
- beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto.



Prova delle cessioni intracomunitarie

Regolamento (UE) 2018/1912 Art. 45-bis

Beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto

vi è la presunzione che i beni siano stati spediti/trasportati dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo quando il cedente certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e risulta in possesso:

- di due elementi di prova di cui al gruppo a) rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, oppure in alternativa;
- di uno qualsiasi degli elementi di prova di cui al gruppo a) in combinazione di uno qualsiasi dei singoli elementi di prova di cui al gruppo b) che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra.



Prova delle cessioni intracomunitarie

Regolamento (UE) 2018/1912 Art. 45-bis

Beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto

la presunzione vale alle condizioni di cui sopra se il venditore dispone anche di una dichiarazione scritta dall'acquirente, ricevuta entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo stato membro di destinazione dei beni.

La dichiarazione deve riportare anche i seguenti dati:

- data di rilascio;
- nome e indirizzo dell'acquirente;
- quantità e natura dei beni;
- data e luogo di arrivo;
- nel caso di cessione dei mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto;
- identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.



Viene concesso agli Stati comunque la possibilità di confutare le presunzioni introdotte.

Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazioni:

1. «combinazione» dei documenti necessari da produrre per far scattare le presunzioni spesso si rivela molto difficile se non impossibile.

Le «Note Esplicative» della Commissione specificano che «gli Stati membri sono tenuti ad applicare la norma, ma gli stessi Stati potrebbero stabilire nella loro legislazione nazionale altre presunzioni relative alla prova di trasporto più flessibili rispetto alle presunzioni previste dalla norma. Possono continuare ad essere applicate pertanto le norme nazionali vigenti in materia di iva che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alle previsioni dell'art. 45 bis».

Conseguentemente l'operatore potrà continuare a seguire le principali indicazioni fornite dalla prassi nazionale per dimostrare l'avvenuta esecuzione di uno scambio comunitario. L'impossibilità pertanto di soddisfare le condizioni di prova elencate nella norma non significa automaticamente che non si applicherà l'esenzione dell'Iva. Spetterà pertanto al fornitore dimostrare di possedere i requisiti per l'esenzione dell'operazione.

Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazioni:

1. «combinazione» dei documenti necessari da produrre per far scattare le presunzioni spesso si rivela molto difficile se non impossibile.

Conferma interpretazione della Commissione Europea nella Circolare 12/E/2020

«Si ritiene che in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all'art. 45 bis possa continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore del medesimo articolo in tema di prova del trasporto intracomunitario di beni»

«si ritiene che la presunzione in esame possa essere riconosciuta anche in relazione alle operazioni realizzate ante 1 gennaio 2020.

Qualora il contribuente possieda un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma richiamata» (Circolare 12/E/2020)



Prova delle cessioni intracomunitarie

Osservazione 2: possibilità concessa agli Stati di poter confutare le presunzioni

la Commissione europea nelle citate «Note esplicative» ha specificato che «le autorità fiscali per confutare le suddette presunzioni, devono essere in grado di fornire gli elementi necessari a dimostrare che le merci non sono state effettivamente spedite o trasportate da uno Stato membro verso una destinazione al di fuori della Comunità».



Nella differente ipotesi in cui sempre secondo la Commissione, «vengano forniti documenti falsi, il fornitore non potrà fare affidamento sulle presunzioni, tuttavia, lo stesso potrà fornire altra documentazione sempre prevista dall'art 45 bis che in questo caso gli consentirebbe di beneficiare della presunzione»

Circolare 12/E/2020

L'Amministrazione Finanziaria può confutare le presunzioni qualora si riscontri a titolo esemplificativo «che i beni siano ancora giacenti nel magazzino del venditore o nel caso in cui si venga a conoscenza di un incidente durante il trasporto che abbia comportato la distruzione dei beni»

Prova delle cessioni intracomunitarie



Osservazione 3 : Gli elementi di prova citati come specificato dalla norma devono provenire da parti indipendenti.

E' apparsa subito in evidenza la impossibilità di applicazione della norma nell'ipotesi di trasporto effettuato con mezzi propri.

A questo proposito nelle «Note esplicative» è stato chiarito dalla Commissione che «la presunzione non può essere applicata se fornitore o acquirente effettuano il trasporto con mezzi propri, poiché gli elementi di prova devono essere emessi da parti diverse e indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente».

Prova delle cessioni intracomunitarie



Osservazione 4 : La dichiarazione che deve essere fornita dal cliente che effettua il trasporto direttamente o tramite terzi

Deve attestare entro il decimo giorno del mese successivo il ricevimento della merce ed altre informazioni



Nelle «Note esplicative» viene specificato che anche nell'ipotesi in cui «l'acquirente fornisca al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore fare affidamento sulla presunzione, purchè siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all'art. 45 bis del Regolamento».



Secondo Assonime (Circolare 11 del 05.06.2020) è ragionevole ritenere che tale dichiarazione possa essere resa cumulativamente per più operazioni avvenute tra le medesime parti in un dato intervallo temporale

Suprema corte ordinanza n. 30889/2023 sentenza n. 8477/2024

- La Suprema Corte (ordinanza n. 30889/23) ha ritenuto «sufficienti la produzione di fatture accompagnatorie, equiparate ai documenti di trasporto, i pagamenti relativi alle prestazioni realizzate, effettuati con mezzi tracciabili, le dichiarazioni dei terzi clienti e gli elenchi Intrastat, ritenuti elementi idonei ad accertare l'effettiva uscita dal territorio dello Stato della merce e l'attribuzione all'acquirente del potere di disporre dei beni come proprietario»
- I giudici di legittimità (sentenza n. 8477/24) hanno chiarito che il contribuente deve dimostrare di aver adottato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto. Nei casi in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il suddetto documento di trasporto, la prova in questione potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.



La Cassazione «apre» a documenti diversi dal documento di trasporto ai fini della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio nazionale.

Cmr in formato elettronico con pieno valore legale e probatorio

- L'Italia ha aderito al protocollo alla Convenzione sul contratto di trasporto internazionale di merci su strada
- Gli operatori potranno disporre di un documento valido anche come prova delle cessioni intra-Ue di cui al regolamento UE 2018/1912



La CMR elettronica è in grado di superare le difficoltà della CMR cartacea che va redatta in triplice copia e sull'originale devono essere presenti le firme dei tre soggetti coinvolti

Consignment stock



Consignment Stock: Aspetti Giuridici

- Il contratto di "consignment stock" non è specificamente disciplinato dalla legge italiana dal punto di vista giuridico. Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria italiana spesso fa riferimento alla prassi in materia di IVA (Imposta sul Valore Aggiunto) per gestire questi tipi di contratti.

Il consignment stock come primo passo verso l'internazionalizzazione

- Il consignment stock rappresenta un'opportunità strategica per le aziende che desiderano avvicinarsi a nuovi mercati esteri senza la necessità immediata di aprire una filiale o una sede locale. Inviando le merci direttamente in un altro paese, le imprese possono esplorare il mercato di sbocco, comprendere le dinamiche locali e instaurare relazioni commerciali solide, riducendo al contempo i rischi e i costi associati a un investimento diretto all'estero.

CONSIGNMENT STOCK INVENTORY CYCLE



Consignment stock

Il contratto di *consignment stock* (o *Call-off stock*) è basato sul trasferimento dei beni del fornitore presso un deposito del cliente il quale, in base alle proprie esigenze, ha la facoltà di effettuare prelievi in qualsiasi momento.

Il diritto di proprietà resta “congelato” in capo al fornitore e si trasferisce al cliente soltanto nel momento in cui questi effettua il prelievo.



Call of stock o consignment stock?

«Call of stock»

La destinataria della merce è un'impresa industriale che preleva i beni per utilizzarli nel proprio processo produttivo.

«Consignment stock»

La destinataria della merce è un'impresa commerciale che preleva i beni per rivenderli.



Call of stock

Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE

Artt. 38 bis e 41 bis D.L. 331/93

«non è assimilato a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento, da parte di un soggetto passivo, di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro in regime di call-of stock»

A seguito di tale modifica normativa il trasferimento di un bene in altro Stato membro non si considera più un'operazione "assimilata" ad una cessione intracomunitaria, ma una vera e propria cessione intracomunitaria che però si realizza in un momento successivo all'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione e cioè quando l'acquirente preleva i beni dal deposito esistente in tale Stato.

Call of stock

Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE
Artt. 38-bis e 41-bis D.L. 331/93

Condizioni per l'applicazione:



i beni oggetto dell'operazione sono spediti o trasportati da un soggetto passivo, o da un terzo che agisce per suo conto, verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che tali beni saranno ivi ceduti, in una fase successiva e dopo il loro arrivo, a un altro soggetto passivo che, in conformità di un accordo esistente tra i due soggetti passivi, ha il diritto di acquisirne la proprietà;

il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni non deve aver stabilito la sede della propria attività economica né disporre di una stabile organizzazione nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati;

il soggetto passivo destinatario della cessione di beni è identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati e la sua identità e il numero di identificazione IVA sono noti al soggetto che spedisce i beni già nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto;

il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni annota il loro trasferimento in un apposito registro ai sensi dell' Art.50 comma 5-bis D.L.331/93 e inserisce nell'elenco intrastat l'identità del soggetto passivo che acquista i beni e il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati.



Call of stock

Nuovo Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE
Artt. 38 bis e 41 bis D.L. 331/93

la sospensione del trasferimento effettivo dura al massimo 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro verso il quale sono stati spediti o trasportati.



Il giorno successivo alla scadenza dei 12 mesi, si considera realizzato un trasferimento a destinazione della propria impresa, con obbligo di apertura di una posizione Iva nel paese dove i beni sono stati inviati.

Il regime del «call of stock» viene a mancare anche nelle seguenti ipotesi:

- i beni sono ceduti ad un soggetto diverso da quello al quale erano stati destinati in regime di call of stock;
- i beni sono inviati in uno Stato membro diverso da quello originario;
- i beni sono distrutti, smarriti o rubati.

In tutte le suddette fattispecie, analogamente a quanto previsto nell'ipotesi di superamento del limite temporale di 12 mesi, senza che sia stato effettuato il prelevamento dei beni da parte dell'acquirente, il cedente dovrà nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente per regolarizzare l'operazione ai fini Iva, effettuando un acquisto intracomunitario dei medesimi beni.

Call of stock

Art. 17-bis Direttiva 2006/112/CE
Artt. 38 bis e 41 bis D.L. 331/93

possibilità di sostituire l'originario
cessionario dei beni spediti sulla
base di un accordo di call-off stock
con un altro acquirente identificato
nel medesimo Paese membro Ue,
senza che ciò determini la
cessazione dell'applicazione del
regime semplificato

Note esplicative Commissione Ue - Explanatory notes on 2020 quick fixes



E' indispensabile che la sostituzione avvenga prima che i beni
siano prelevati dal nuovo acquirente



Il nuovo cessionario deve essere già stato identificato



Dal momento della sostituzione il periodo di 12 mesi ricomincia nuovamente

OPERAZIONI A CATENA E TRIANGOLAZIONI

- Le imprese domestiche sono sempre più coinvolte in operazioni internazionali con soggetti comunitari ed extracomunitari che comportano più cessioni consecutive ed un unico trasporto.
- È essenziale impostare correttamente queste operazioni per:
 - Evitare la perdita dei benefici delle semplificazioni per le operazioni triangolari.
 - Prevenire conflitti in ambito IVA tra diverse amministrazioni finanziarie.
- **Importanza dei Termini di Resa:**
I termini di resa contrattuali sono fondamentali, poiché influenzano sia la gestione fiscale che logistica delle transazioni.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva (UE) 2018/1910 art. 36 bis

Recepita dal D.Lgs 5 novembre 2021 n. 192 (art.41 ter DL 331/93)

Regola generale

"qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro ad un altro, direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio"

Le condizioni da soddisfare sono pertanto le seguenti:

- I beni sono oggetto di cessioni consecutive;
- I beni devono essere trasportati direttamente dal Paese del primo cedente allo Stato membro dell'ultimo acquirente;
- Il trasporto viene curato dall'operatore intermedio (secondo soggetto cedente).

Operatore intermedio: cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni, direttamente o tramite terzi, dallo Stato di partenza a quello di arrivo.

Se tali condizioni sono soddisfatte la spedizione o il trasporto deve essere imputato alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio e se solo tale cessione potrà essere qualificata come cessione intracomunitaria (non imponibile).

La cessione successiva sarà una cessione interna.



OPERAZIONI A CATENA

Direttiva (UE) 2018/1910 art. 36 bis

Art. 36 bis paragrafo 2

Recepita dal D.Lgs 5 novembre 2021 n. 192 (art.41 ter DL 331/93)

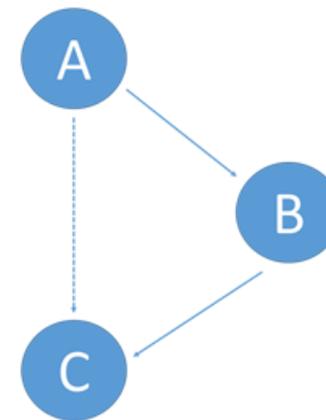
Deroga alla regola generale

L'operatore intermedio si identifica nel Paese membro del primo fornitore e comunica al fornitore il numero di identificazione attribuitogli dal suddetto Stato, la situazione sarà la seguente:

- L'operazione tra il primo fornitore e il soggetto intermedio sarà un'operazione soggetta ad Iva nel Paese del fornitore;
- L'operazione tra il soggetto intermedio e il cliente destinatario finale dei beni sarà una cessione intracomunitaria.

Pertanto in relazione a quanto detto, rimane inalterata la normativa nelle operazioni a catena che vedono coinvolti tre soggetti, quando il trasporto è curato da :

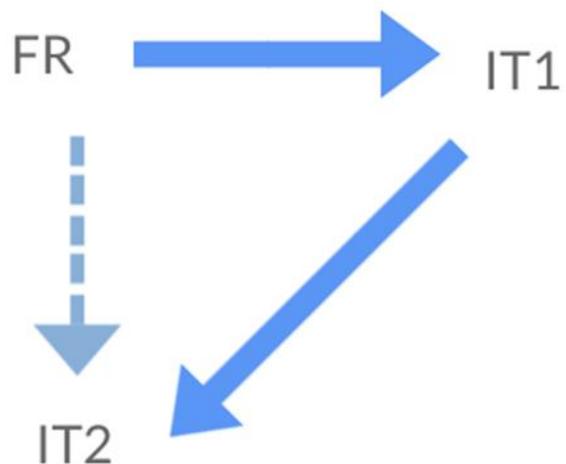
- Primo cedente (fornitore), nel qual caso il trasporto intra unionale e quindi l'esenzione è riconosciuta in capo alla prima cessione;
- Ultimo cessionario, nel qual caso il trasporto intra unionale e l'esenzione è riconosciuta in capo alla seconda cessione, mentre la prima cessione sarà trattata come una cessione locale.



OPERAZIONI A CATENA

Esempio 1: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1

IT1, promotore della triangolazione, acquista da FR, primo cedente, e fa consegnare i beni direttamente a IT2 in Italia.

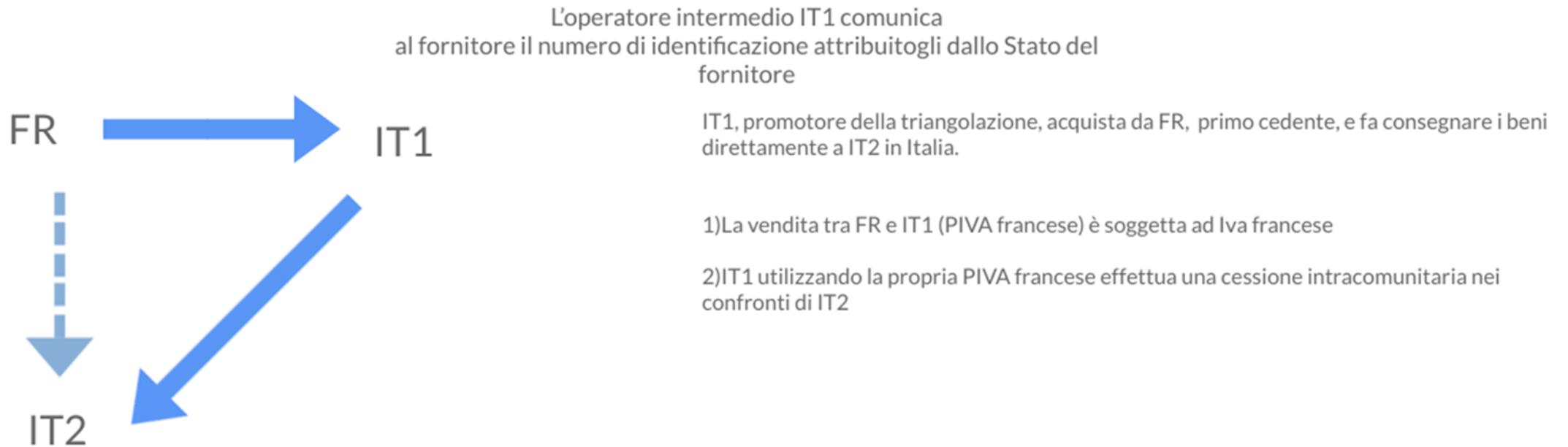


- 1) IT1 effettua un acquisto intracomunitario, riceve la fattura senza imposta da FR, e la integra ai sensi dell'art. 46 DL 331/93;
- 2) IT1 compila l'Intrastat acquisti;
- 3) IT1 emette fattura con Iva per la cessione interna nei confronti di IT2;
- 4) IT2 riceve la fattura con Iva per l'acquisto interno da IT1.

NB: perché si realizzi tale situazione è necessario che la merce venga trasportata o fatta trasportare dalla Francia da FR o IT1 (sentenza Emag del 6.04.2006 Corte di Giustizia causa C-245/04, sentenza Corte UE 16.12.2010 causa C-430/09).

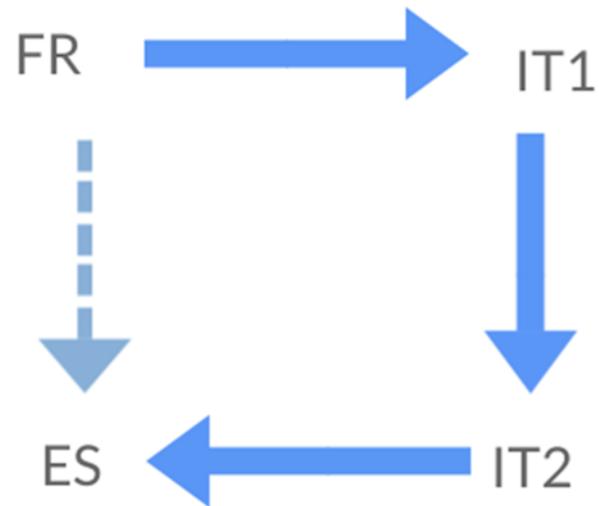
OPERAZIONI A CATENA

Esempio 2: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1 deroga alla regola generale



OPERAZIONI A CATENA

Esempio 3: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1



1)FR effettua una cessione intracomunitaria nei confronti di IT1 che deve identificarsi in Spagna;

2)IT2 dovrà identificarsi in Spagna;

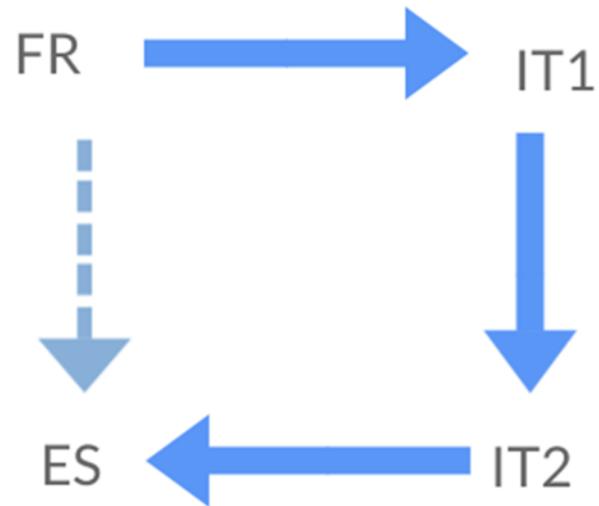
3)La cessione tra PIVA di IT1 in Spagna e la PIVA di IT2 in Spagna è una cessione interna in Spagna;

4)La cessione tra PIVA di IT2 in Spagna e ES è una cessione interna in Spagna

OPERAZIONI A CATENA

Esempio 4: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT1 deroga alla regola generale

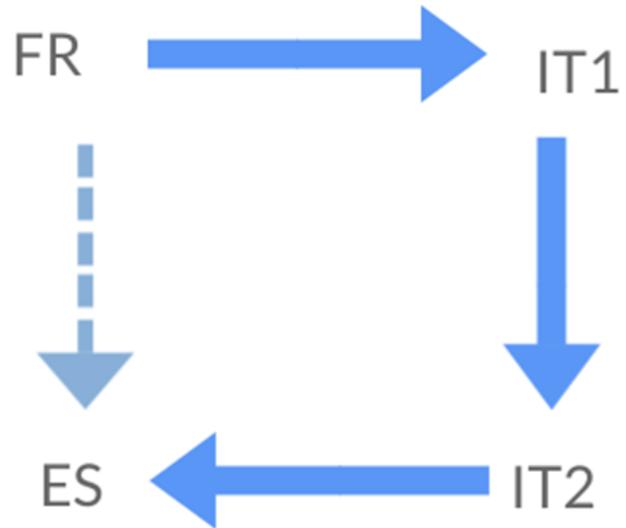
L'operatore intermedio IT1 comunica al fornitore il numero di identificazione attribuitogli in Francia



- 1)FR effettua una cessione interna con la PIVA di IT1 in Francia;
- 2)Triangolazione comunitaria tra PIVA di IT1 in Francia - IT2 e ES

OPERAZIONI A CATENA

Esempio 5: Trasporto effettuato da operatore intermedio IT2



- 1) IT1 si identifica in Francia
- 2) FR effettua una cessione interna nei confronti della P.IVA francese di IT1
- 3) Triangolazione comunitaria tra P.IVA IT1 in Francia - IT2 - ES

Triangolare nazionale



Agenzia delle Entrate - Interpello n. 283 /2023



L'Ade ha confermato che il regime di non imponibilità Iva applicabile alle cessioni all'esportazione in triangolazione è escluso se il trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio doganale comunitario è curato dal cessionario italiano, anziché dal primo cedente, anch'esso italiano.



Corte di Cassazione - Ordinanza n. 14853/2023



La Cassazione ha stabilito il seguente principio di diritto:

«in caso di operazioni triangolari interne al territorio dell'Unione, ove vi siano due cessioni successive con tre operatori , di cui almeno uno sito al di fuori del territorio nazionale e oggetto di un solo trasporto, non è imponibile la prima cessione di beni, ove si accerti che la merce oggetto della suddetta cessione venga trasportata dal primo acquirente nel territorio dello Stato del cessionario , senza che il primo acquirente possa disporre della merce come proprietario ma risulti meramente interposto al fine di assolvere a un vincolo di consegna della merce al terzo soggetto passivo che la immetta al consumo».

Triangolare nazionale

Dubbi sulla compatibilità dell'art.58 D.L. 331/63 alla luce delle novità introdotte dalla Direttiva



Le conclusioni della sentenza Ue nella causa C-696/2020 mettono in dubbio la disciplina delle triangolari nazionali, nell'ipotesi di trasporto curato dal primo cedente.

Secondo Assonime «la norma è sopravvissuta al D.Lgs. 192/2021 e quindi può trovare applicazione»



I DEPOSITI IVA



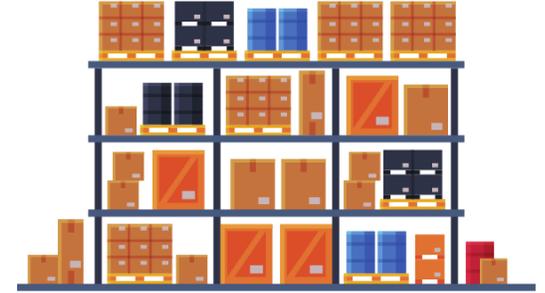
- I depositi IVA consentono alle imprese di ottimizzare la gestione della liquidità, ritardando il pagamento dell'IVA fino all'uscita delle merci dal deposito.
- I depositi IVA consentono di risolvere il problema delle transazioni a catena, gestendo operazioni che non rientrano tra le «triangolari comunitarie» a causa della presenza di una pluralità di soggetti passivi identificati in diversi Stati membri e quello delle triangolari «interne».

I DEPOSITI IVA

art. 50-bis DL 331/93



Luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona e poi viene estratta



Si tratta di veri e propri black boxes nei quali le operazioni avvengono senza pagamento dell'iva. La merce deve necessariamente entrare. Non è ammesso il deposito virtuale. Le operazioni che riguardano i beni che vengono introdotti in custodia nei depositi sono effettuate senza essere assoggettate ad iva. L'applicazione dell'imposta viene rinviata a quando gli stessi fisicamente escono dal deposito.

I DEPOSITI IVA

art. 50-bis DL 331/93

Beni che possono essere immessi in deposito Iva



- **Beni comunitari** sia provenienti da altri Stati membri sia importati da Paesi extra-Ue immessi in libera pratica presso una dogana italiana;
- **Beni nazionali** ceduti nei confronti di soggetti comunitari*;
- Determinati **prodotti che sono trattati nelle borse merci**, anche se oggetto di cessioni interne (Tab A-bis allegata DL 331/93)*

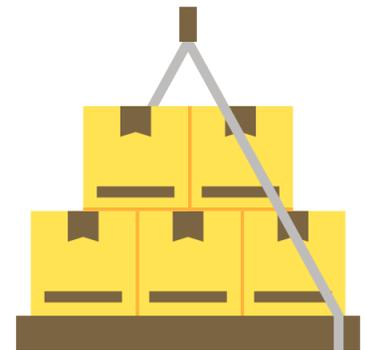
***Dal 01 Aprile 2017 il DLgs 193/2016 ha abrogato il comma 4 lett d) e modificato la lett. c) dell'art. 50-bis DL 331/93 e pertanto sono venute meno le limitazioni oggettive, con riguardo alla tipologia dei beni introdotti e soggettive in relazione ai soggetti destinatari dei beni estratti dal deposito. Ora è possibile effettuare senza pagamento dell'Iva tutte le cessioni di beni anche quelle interne eseguite mediante introduzione in un deposito Iva**

I DEPOSITI IVA

art. 50-bis DL 331/93

Beni esclusi:

- Beni destinati alla vendita al minuto durante la giacenza in detti locali;
- Beni esistenti in Italia in regime di ammissione temporanea;
- Beni introdotti in recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale;
- Beni importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata.



I DEPOSITI IVA

operazioni che presuppongono una contestuale
introduzione fisica dei beni nei depositi



Sono effettuate senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le seguenti operazioni:

- a) Gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito iva;
- b) Le operazioni di immissioni in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito iva...;
- c) Le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito Iva;
- d) Abrogata

I DEPOSITI IVA

art. 50-bis, co. 4 DL 331/93

OPERAZIONI EFFETTUATE SENZA IL PAGAMENTO
DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Operazioni eseguite su beni già custoditi nei depositi



- e) Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva;
- f) Cessioni intracomunitarie di beni con spedizione in altro Stato membro, salvo che si tratti di cessioni soggette ad imposta nel territorio dello Stato;
- g) Cessioni di beni con trasporto e spedizione fuori dall'UE;
- h) Prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e manipolazioni usuali, dei beni custoditi anche se eseguiti nei locali limitrofi al deposito;
- i) Trasferimento dei beni in altro deposito Iva

a) Acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito Soggetto che introduce i beni nel deposito Iva

Soggetto passivo italiano	Soggetto passivo comunitario
<ol style="list-style-type: none">1. Integrazione fattura di acquisto senza applicazione dell'iva ai sensi dell'art. 50-bis co. 4 lett. a) DL 331/93;2. Registrare la fattura nel registro acquisti e vendite;3. Compilare il Modello Intra-2, ove da presentare;4. Il depositario della merce compila l'apposito registro di carico e scarico ai sensi dell'art. 50-bis co. 3 DL 331/93;5. Al momento dell'estrazione dal deposito il bene sarà assoggettato al trattamento fiscale proprio della relativa operazione di uscita.	<ol style="list-style-type: none">1. l'operatore comunitario deve nominare un rappresentante fiscale, che può essere «leggero», in Italia;2. Il rappresentante fiscale leggero formalizza l'acquisto intracomunitario, valgono le stesse regole spiegate per il soggetto passivo italiano.3. Al momento dell'estrazione dal deposito il bene sarà assoggettato al trattamento fiscale proprio della relativa operazione di uscita

- b) Immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti nel deposito IVA**
- **immissione in libera pratica senza pagamento dell'iva all'importazione:**

PRESENTAZIONE DI IDONEA GARANZIA

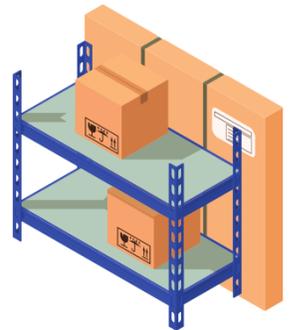
NOTA BENE: Esonerati soggetti di AEO, nonché gli importatori di «notoria solvibilità» esonerati dalla garanzia (art. 90 TU dogane).

Vincoli:

- Soglia massima posta per le operazioni agevolate, che non può superare l'importo totale, realizzato nell'anno precedente, delle operazioni di importazione ed immissione in libera pratica con introduzione in deposito Iva;
- Periodo limitato del beneficio: 12 mesi dalla richiesta.

Iter procedurale:

- **La merce giunge in dogana scortata da un documento di transito;**
- **Viene eseguito lo sdoganamento con bolletta IM-0;**
- **Sulla bolletta viene indicato che la merce è destinata ad essere introdotta in un deposito Iva;**
- **La merce viene immessa nel deposito**
- **Il gestore del deposito prende in carico la merce sull'apposito registro**



NB: non possono fruire del particolare regime del deposito iva i beni in regime di ammissione temporanea e perfezionamento attivo

**c) Cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito Iva
d) Abrogato**



Può essere introdotta nel deposito Iva qualsiasi tipologia di merce (nazionale e comunitaria) a prescindere dagli operatori che intervengono nella transazione.



e) Cessioni di beni custoditi in deposito Iva (CIRCOLARE 12/E/2015)

Cedente	Cessionario	Fatturazione
ITA	ITA/UE/EXTRA UE	Emissione della fattura senza applicazione dell'imposta
UE o EXTRA UE	ITA	Adempimenti contabili effettuati dal cessionario nazionale ai sensi dell'art. 17, co.2 DPR 633/72 (<i>reverse charge</i>), senza applicazione dell'imposta.
UE o EXTRA UE	UE o EXTRA UE	Non sono tenuti agli obblighi di fatturazione, ma solo all'obbligo di consegnare o inviare al depositario un documento commerciale che attesti l'avvenuta transazione

f) Estrazione dei beni da deposito iva per cessioni intracomunitarie

- Il cedente emette fattura ai sensi dell'art. 41 DL 331/93;
- Il cedente presenta il Modello Intra 1-bis



➔ il relativo importo concorre a formare il plafond per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'IVA (Circolare 8/D del 2003)

NB: Se il cedente è un soggetto non residente, non identificato in Italia, i relativi adempimenti possono essere assolti dallo stesso depositario

➔ «rappresentante leggero» (Circ. 12/E 2015)

g) Estrazione di beni per cessione all'esportazione

- **il cedente emette fattura non imponibile art. 8, co. 1 lett. a) o b) DPR 633/72**



il relativo importo concorre a formare il plafond per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'IVA (Circolare 8/D del 2003)

NB: se il cedente è un soggetto non residente in Italia, gli adempimenti possono essere assolti dal depositario



«rappresentante leggero»(Circ. 12/E 2015)

- restituzione di merci non conformi agli standard qualitativi pattuiti dà luogo ad una risoluzione totale o parziale del contratto con effetti *ex tunc*



non realizza un'ipotesi per la quale debba essere emessa autofattura
(Circolare 12/E/2015)

h) Prestazioni di servizi rese su beni custoditi nel deposito Iva

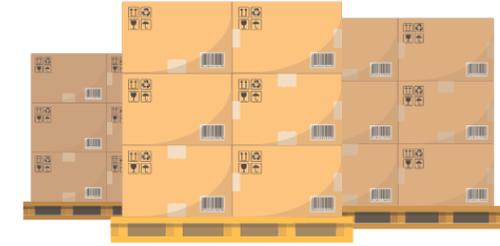
Sospensione dell'imposta per le prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un deposito IVA



Anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi



- Durata dell'operazione non superiore ai 60 gg;
- «Locali limitrofi»: locali che pur non costituendo parte integrante del deposito siano a questi funzionalmente e logisticamente collegati;
- Incluse le operazioni di perfezionamento e di manipolazione usuale.



i) Trasferimento dei beni in altro deposito Iva

Il semplice trasferimento dei beni da un deposito Iva ad un altro
non costituisce



momento di estrazione
dei beni dal deposito



Non si concretizza una cessione e pertanto
non è rilevante agli effetti dell'imposta

NB: se al momento del trasferimento dei beni si realizza un passaggio della proprietà, il soggetto passivo cedente dovrà ricorrere alla procedura del reverse charge art. 17 co. 2 DPR 633/72.

I DEPOSITI IVA art. 50-bis DL 331/93



INTRODUZIONE DEI BENI IN DEPOSITO IVA

I beni devono essere materialmente introdotti nel deposito, non è sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro, tenuto dal depositario ai sensi dell'art. 50-bis co. 3 DL 331/93.



Il deposito deve comunque assolvere le funzioni di stoccaggio o custodia dei beni, anche se non è obbligatorio il materiale scarico dei beni dal mezzo di trasporto (Circolare 12/E/2015)

I DEPOSITI IVA

art. 50-bis, co. 6 DL 331/93

ESTRAZIONE DEI BENI DAL DEPOSITO IVA



Può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'Iva e comporta il pagamento dell'imposta



I DEPOSITI IVA

art. 50-bis, co. 6 DL 331/93

ESTRAZIONE DEI BENI DAL DEPOSITO IVA

Beni oggetto di precedente acquisto intracomunitario	Estrazione avviene attraverso l'integrazione della fattura estera di acquisto che deve essere distintamente annotata nel registro delle vendite e degli acquisti (solo rilevanza contabile)
Beni precedentemente immessi in libera pratica	L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione con l'emissione di autofattura e previa presentazione di idonea garanzia, commisurata all'imposta, secondo le modalità previste dal DM 23 febbraio 2017. Con il modello approvato dal provv. 57215/2017 l'operatore attesta il possesso dei requisiti di affidabilità per evitare di prestare la garanzia. Con il provv. 59277/2017 sono stati approvati i modelli per gli intermediari/banche per la costituzione di garanzia.
Tutti gli altri casi	L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione , con divieto di compensazione, ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'estrazione.



Grazie

Dott. Alberto Perani