

Prestazioni servizi senza Iva

Disposizioni antifrode in stand by

Per contrastare le frodi, il dl 70/2011 ha integrato il comma 4, lett. b), dell'art. 50-bis, prevedendo che l'operazione di immissione in libera pratica in sospensione d'imposta dei beni provenienti da paesi terzi e destinati all'introduzione in un deposito Iva è effettuata «previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta». La garanzia non è dovuta: dai soggetti che possiedono lo status di operatore economico autorizzato; dai soggetti esonerati dall'obbligo di garanzia ai sensi dell'art. 90 del Tuld (dpr 43/1973).

È stato inoltre integrato il comma 6, prevedendo che, fino all'integrazione delle informazioni delle banche dati delle agenzie fiscali, il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito Iva deve comunicare al gestore anche i dati relativi alla liquidazione dell'Iva, anche ai fini dello svincolo della garanzia, che avviene dopo l'esecuzione (e la dimostrazione dell'avvenuta esecuzione) degli adempimenti inerenti l'assolvimento dell'Iva.

Nella nota n. 11388 del 5/10/2011, l'Agen-

zia delle dogane ha precisato che, all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito, il soggetto che vi provvede dovrà in ogni caso adempiere alle comunicazioni previste dall'art. 50-bis, comma 6, dl 331/93, trasmettendo all'ufficio doganale: copia dell'autofattura, o, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura integrata con gli estremi della registrazione oppure corredata da copia del registro Iva in cui la fattura risulta annotata; dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con allegata copia di un documento di identità, attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione nei libri contabili dell'autofattura o della fattura. Con il dl 138/2011, l'art. 50-bis del dl n. 331/93 è stato integrato ancora una volta al fine di stabilire che l'estrazione dei beni dal deposito Iva è consentita solo alle imprese iscritte da almeno un anno alla Cciaa e che dimostrino l'operatività e la regolarità dei versamenti Iva; l'operatività di queste disposizioni è subordinata all'adozione di un provvedimento attuativo a oggi non ancora emanato.

ne verso la possibilità di utilizzare l'istituto del deposito Iva anche senza introdurvi materialmente le merci. Questa conclusione postulava che tra le prestazioni di servizi che, secondo la norma, costituiscono a ogni effetto introduzione nel deposito Iva, vi fossero anche quelle rese dal depositario e inerenti la semplice movimentazione contabile dei beni.

La circolare dell'Agenzia delle entrate ha però escluso una simile conclusione. Dopo avere precisato che non rientrano nella previsione della lettera h) le prestazioni di trasporto per

l'introduzione o per l'estrazione dei beni dai depositi, in quanto rese su beni che non si trovano nel deposito, fatti salvi i casi in cui il trasposto sia accessorio, ai sensi dell'art. 12 del dpr n. 633/72, a operazioni agevolate, la circolare, in merito alla portata della norma interpretativa, osserva che essa ha esteso il regime del deposito Iva anche all'ipotesi in cui le merci vengano prese in consegna dal depositario e custodite in spazi limitrofi al deposito, «al fine, ovviamente, di subire le prestazioni di servizio di cui all'art. 50-bis, comma 4, lett.

h), ... senza la necessaria introduzione fisica dei predetti beni nel deposito stesso». Ultimate le prestazioni, non è necessario che i beni siano introdotti fisicamente nel deposito, potendo essere estratti contabilmente mediante annotazione nell'apposito registro del depositario. Pertanto, «qualora risultino soddisfatte tali condizioni, si ritengono assolte, in virtù dell'interpretazione fornita dalla novella in commento, le funzioni di stoccaggio e di custodia da parte del depositario e si ritiene perfezionata la condizione stabilita dalla

normativa civilistica che regola il contratto di deposito». Sottolinea infine la circolare che la norma interpretativa «riguarda solo la fattispecie di cui all'art. 50-bis, comma 4, lett. h), del dl n. 331 cioè le prestazioni di servizi effettuate su beni in regime di deposito. Attraverso la modifica normativa, pertanto, non è stato introdotto nell'ordinamento un principio generale secondo cui i beni possono considerarsi in regime di deposito a prescindere dalla loro materiale introduzione nei luoghi fisici a ciò appositamente deputati. La norma in esame dispone, infatti, per i soli beni che devono subire delle lavorazioni (per esempio, il perfezionamento o le manipolazioni usuali), che non è necessaria la loro introduzione fisica nel deposito, posto che tali lavorazioni possono essere svolte anche in locali a esso limitrofi e senza obbligo di scarico dal mezzo di trasporto. Resta invece fermo l'obbligo di introdurre materialmente in deposito i beni che non devono subire lavorazioni.» Ulteriore corollario è che la norma interpretativa «non si estende alle altre operazioni previste dall'art. 50-bis, comma 4». La circolare, infine, richiama l'attenzione sul fatto che:

- se le prestazioni di cui alla lett. h) sono effettuate nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia, non si rende applicabile l'art. 50-bis, in quanto le prestazioni dovranno essere considerate non soggette all'Iva per difetto di territorialità ai sensi dell'art. 7-ter del dpr 633/72;

- qualora si renda applicabile, alle prestazioni in esame, il trattamento dell'art. 50-bis, il corrispettivo delle prestazioni stesse concorrerà alla determinazione della base imponibile dell'estrazione dei beni.

Di particolare interesse sono i chiarimenti forniti dalla circolare 12/2015 in merito alla previsione della lettera h) del comma 4 dell'art. 50-bis, che consente di effettuare senza pagamento dell'Iva le prestazioni di servizi, compreso il perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi nel deposito, anche se materialmente eseguite fuori dal deposito purché in locali limitrofi (in tal caso, però, la durata delle operazioni non deve superare 60 giorni).

Questa previsione ha formato oggetto di interpretazione autentica con l'art. 16, comma 5-bis del dl n. 185/2008, poi integrato dall'art. 34, comma 44, del dl n. 179 del 2012, secondo cui la lettera h) «si interpreta nel senso che le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono a ogni effetto introduzione nel deposito Iva senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto. L'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito Iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito. Si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione posta agli articoli 1766 e seguenti del codice civile che disciplinano il contratto di deposito. All'estrazione della merce dal deposito Iva per la sua immissione in consumo nel territorio dello stato, qualora risultino correttamente poste in essere le norme dettate al comma 6 del citato articolo 50-bis del decreto-legge n. 331 del 1993, l'imposta sul valore aggiunto si deve ritenere definitivamente assolta».

La norma interpretativa sembrava diretta a superare le resistenze dell'amministrazione