



VAT Bonded Warehouses

Depositi IVA in Italia



Quadro Normativo

- L'articolo 50-bis del D.L. 331/1993, recependo l'articolo 16 della Direttiva 77/388/CEE (oggi trasfuso negli artt. 155-163 della Direttiva 2006/112/CE) prevede che **“sono istituiti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, speciali depositi fiscali (depositi IVA) per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi”**
- Ratio della norma è equiparare i beni comunitari ai beni di importazione; evitare quindi che i beni comunitari siano assoggettati ad un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi Terzi che possono usufruire dei depositi doganali.

Il Deposito IVA

- Il deposito IVA è uno speciale deposito fiscale che permette di differire il momento di assolvimento dell'IVA alla data di estrazione dei beni immessi nello stesso, attraverso l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, consentendo così agli operatori economici di operare in regime di sospensione d'imposta.
- L'IVA viene così “assolta” al momento dell'estrazione dei beni stoccati in deposito, ed al soggetto estrattore è richiesto di porre in essere gli adempimenti connessi alla loro fuoriuscita che riguardano:
 - **autofatturazione** o **fatturazione** in caso di esportazione o cessione UE
 - registrazione del documento nei **registri iva** e nel **registro di deposito**

Caratteristiche del Deposito IVA

- Il deposito IVA è un luogo fisico in cui i beni ai quali è applicato il regime di deposito devono essere materialmente introdotti e successivamente estratti. Non è ammissibile alcuna forma di deposito virtuale: il deposito IVA deve assolvere funzioni di stoccaggio e custodia dei beni introdotti.
- Deve esserci una reale esigenza economica all'immagazzinamento delle merci nel deposito IVA.
- L'introduzione delle merci nel deposito IVA comporta che l'assolvimento dell'imposta è differito al momento dell'estrazione dei beni dallo stesso.
- Ciò non toglie che su tutti i beni introdotti, gli operatori devono aver assolto il pagamento dei dazi ove dovuti e gli eventuali altri diritti doganali diversi dall'IVA.

Reverse Charge e Deposito IVA

- L'incremento di utilizzo del deposito IVA si è registrato a partire dal 2010, a seguito dell'introduzione del *reverse charge* obbligatorio per le cessioni locali effettuate da soggetti non residenti nei confronti di soggetti nazionali (D.Lgs. nr. 18 del 11/02/2010 che ha recepito l'art. 194 della Direttiva 2006/112/CE e Art. 17 co. 2 DPR nr. 633/1972).
- Per effetto del *reverse charge* obbligatorio, soggetti non residenti ancorché registrati ai fini IVA in Italia.

non possono più applicare l'IVA sulle vendite effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia, venendosi così a trovare in forte posizione creditoria nell'ipotesi di acquisti nazionali o in importazione.

Beni in Importazione

- Le immissioni in libera pratica dei beni importati mediante loro introduzione in un deposito IVA avvengono senza l'applicazione di IVA, sulla base di una **dichiarazione dell'importatore circa la destinazione dei beni**.
- L'ex Articolo 50-bis, co. 4, lett. B del D.L. 331/1993 prescrive che, per il mantenimento dell'impegno assunto dal dichiarante in ordine alla destinazione dei beni, l'Ufficio Doganale richiede una **garanzia commisurata all'imposta non riscossa**.
- Con nota nr. 113881/RU del 5 ottobre 2011 l'Agenzia delle Dogane chiarisce che **la garanzia può essere prestata indifferentemente dall'importatore, dal dichiaratore oppure da un terzo**, così evitando quel rapporto di subordinazione, che si viene a creare ai fini dello svincolo della garanzia, tra chi introduce e chi estrae i beni.

Beni in Importazione

- All'atto dell'estrazione dei beni dal deposito IVA, la garanzia, se dovuta, viene svincolata a seguito della comunicazione effettuata da parte del soggetto che estrae i beni dei dati relativi alla liquidazione dell'imposta afferente, al gestore de deposito e questi alla Dogana.
- A tale comunicazione vanno allegati i seguenti documenti:
 - copia dell'autofattura o, nel caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura integrata con gli estremi della registrazione nei libri contabili, o in alternativa copia del registro delle fatture e degli acquisti da cui risulti l'avvenuta registrazione delle suddette fatture;
 - 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.

Impianti di Trasformazione

- Il primo caso in Italia di deposito IVA autorizzato all'interno di un impianto attivo di produzione e trasformazione è del 2013 e riguarda una società petrolchimica operante nella produzione di materiale plastico.
- Il deposito IVA in questione si compone di due aree:
 - Area materie prime, nella quale i beni sono introdotti e stoccati in esenzione d'imposta;
 - Area prodotti finiti, nella quale i beni sono stoccati in attesa di estrazione tramite cessione a clienti italiani, intracomunitari o extracomunitari.
- L'impianto di trasformazione e produzione, funzionante a ciclo continuo con *hold-up* costante, non è parte del deposito. I beni vengono pertanto estratti dall'area materie prime, trasformati e quindi introdotti nell'area prodotti finiti.

Impianti di Trasformazione

- La trasformazione di materie prime in prodotti finiti non all'interno del deposito IVA è consentita per effetto del fatto che, ai sensi dell'Art. 50-bis comm. 4 lett. b del D.L. 331/1993, non sono imponibili anche le lavorazioni eseguite nel deposito o in **locali limitrofi**, ove i beni possono sostare per non più di 60 giorni.
- Con Risoluzione del Ministero delle Finanze del 2 Ottobre 2000 nr. 149/E è stato chiarito, infatti, che i locali possono essere considerati *limitrofi* se, pur non costituendo parte integrante del deposito, sono a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientrano nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione, con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetti diversi dal depositario.

Locali Limitrofi al Deposito IVA

- L'art. 16, co. 5-bis del D.L. nr. 185 del 29 novembre 2008 interpreta la norma precedentemente richiamata allargando i benefici fiscali poiché:
 - 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 artt. 1766 e ss. del CC (contratto di deposito);
 - al momento dell'estrazione della merce dal deposito IVA per la sua immissione in consumo nel territorio dello Stato, se sono state esattamente rispettate le prescrizioni indicate al comma 6 del citato art. 50-bis, l'IVA si deve ritenere correttamente assolta.
- In sostanza, gli spazi limitrofi al deposito IVA costituiscono un'estensione del deposito stesso, senza che sia necessaria la preventiva introduzione e custodia dei beni nel deposito.

Locali Limitrofi al Deposito IVA

- L'evoluzione normativa:
 - Art. 50-bis, comma 4, lettera b, del D.L. 331/1993: sono effettuate senza pagamento dell'IVA le prestazioni di servizi [...] relative ai beni custoditi nel deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi, **sempreché le operazioni siano di durata non superiore a 60 giorni.**
 - Art 16, comma 5-bis, del D.L. 185/2008: le suddette prestazioni di servizi, relative a beni consegnati al depositario, **costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA.**
 - Art. 8, comma 21-bis, del D.L. 16/2012: **le prestazioni indicate alla lettera precedente non sono soggette a tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto.**

Locali Limitrofi al Deposito IVA

- L'evoluzione normativa:
 - Art. 34, comma 44, del D.L. 179/2012: **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 artt. 1766 e ss. del CC che disciplinano il contratto di trasporto.

Estrazione dei Beni dal Deposito IVA

- Per l'estrazione dei beni dal deposito IVA vanno osservate le prescrizioni fissate dal comma 6 dell'art. 50-bis del D.L. 331/1993:
 - estrazione effettuata solo da soggetti passivi IVA iscritti alla CCIAA da almeno un anno che dimostrino un'effettiva operatività e attestino la regolarità dei versamenti IVA;
 - base imponibile costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'IVA per effetto dell'introduzione, ovvero dal corrispettivo o valore dell'ultima cessione, aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi alle quali i beni stessi sono stati oggetto durante il periodo di giacenza;
 - imposta dovuta dal soggetto che effettua l'estrazione;
 - comunicazione al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia prestata al momento dell'introduzione dei beni.

Estrazione dei Beni dal Deposito IVA

- Il comma 6 dell'art. 50-bis del D.L. 331/1993 stabilisce però che l'estrazione dei beni da un deposito IVA è consentita **unicamente** con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.
- Fino all'adozione di tale provvedimento l'estrazione dei beni da un deposito IVA continua ad essere effettuata secondo le modalità attuali (nota dell'Agenzia delle Dogane nr. 113881/RU del 5.10.2011).
- È quindi ancora aperta la questione sui nuovi requisiti soggettivi per l'estrazione che potrebbe discriminare i soggetti comunitari che operano in Italia con identificazione diretta o tramite rappresentante fiscale rispetto ai soggetti residenti.

Base Imponibile dei Beni Estratti

Fattispecie dei Beni

Determinazione

Beni in solo deposito

Corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata ad IVA per effetto dell'introduzione

Beni oggetto di una o più cessioni nel corso del deposito

Corrispettivo o valore relativo all'ultima cessione, in ogni caso aumentato, se non già compreso, delle eventuali prestazioni di servizi rese durante la giacenza

Assolvimento dell'Imposta

- Per l'assolvimento dell'imposta va considerata la destinazione che è stata data ai beni:

Destinazione dei Beni	Effetti
Bene estratto per l'Italia	Autofattura ⁽¹⁾
Bene oggetto di precedente acquisto anche intracomunitario	Integrazione della fattura di acquisto intracomunitario ⁽¹⁾ ⁽²⁾
Bene destinato ad operatore comunitario ed inviato in UE	Fattura non imponibile ⁽³⁾ e compilazione del modello Intrastat
Bene estratto per l'esportazione extra-UE	Fattura non imponibile per esportazione ⁽⁴⁾ e documento di esportazione

Assolvimento dell'Imposta

- ⁽¹⁾ Art. 17, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, nr. 633
- ⁽²⁾ Artt. 46 e 47 del D.L. 30 agosto 1993, nr. 331. Vanno indicati i servizi eventualmente resi e l'IVA. L'operazione comporta l'annotazione di una variazione in aumento nel registro delle fatture, di cui all'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, nr. 633, entro 15 giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data; la variazione deve essere annotata, altresì, nel registro degli acquisti, di cui al successivo art. 25, entro il mese successivo all'estrazione.
- ⁽³⁾ Art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, nr. 331.
- ⁽⁴⁾ Art. 8, primo comma, lettera a, del D.P.R. 26 ottobre 1972, nr. 633

Registro di Deposito IVA

- Il gestore del deposito IVA deve tenere un registro di carico e scarico, esente da bollatura, ma con pagine numerate prima dell'uso, nel quale devono essere evidenziate le movimentazioni di beni relative a:
 - il numero e la specie dei colli;
 - la natura, la qualità e la quantità dei beni;
 - il corrispettivo o, in mancanza, il valore normale dei beni;
 - il luogo di provenienza e di destinazione dei beni che, rispettivamente, sono entrati e sono usciti;
 - il soggetto per conto del quale è effettuata l'introduzione o l'estrazione dei beni;
- Deve inoltre essere conservato un esemplare dei documenti emessi per comprovare l'introduzione e l'estrazione dei beni, nonché gli scambi intervenuti nel periodo di loro giacenza nel deposito.

Case Study: LyondellBasell

- Il primo caso in Italia di Deposito IVA applicato ad un contesto aziendale di trasformazione è quello di Basell Poliolefine Italia (BPI), società del gruppo LyondellBasell, leader mondiale nel settore petrolchimico.
- L'esigenza di LyondellBasell di gestire un deposito IVA in Italia emerge nel 2010 da una combinazione di fattori:
 - *reverse charge* obbligatorio
 - **lentezza dell'Amministrazione Italiana nel rimborsare i crediti IVA**
- Dal 2010, infatti, Basell Sales & Marketing (BSM), società olandese del gruppo LyondellBasell che si occupa della promozione e della vendita dei prodotti della società, registra nelle proprie liquidazioni periodiche IVA in Italia un rilevante squilibrio, corrispondente all'IVA pagata sugli acquisti e non applicata sulle cessioni ai clienti italiani.

Case Study: LyondellBasell

- BSM, che agisce in Italia tramite **identificazione diretta IVA**, effettua esclusivamente cessioni senza applicazione dell'imposta:
 - in quanto esportazioni ex art. 8, D.P.R. del 633 del 1972, in caso di cliente extracomunitario e trasporto della merce fuori dal territorio doganale comunitario;
 - in quanto cessioni intracomunitarie ex art. 41, D.L. 331 del 1993, in caso di cliente comunitario e trasporto della merce fuori dall'Italia;
 - in quanto cessioni soggette a *reverse charge* ex art. 17, comma 2, Decreto IVA, in caso di cliente italiano e permanenza della merce in Italia.

Case Study: LyondellBasell

- In assenza di **plafond** sulle cessioni interne soggette a *reverse charge*, BSM, cessionario di BPI, presenta un costante e crescente credito IVA con conseguenti problemi di sostenibilità finanziaria dell'operazione.
- Il problema fiscale del cessionario BSM, traducendosi in un problema commerciale per il cedente BPI, potrebbe potenzialmente condurre alla riduzione o alla dismissione di produzioni industriali in Italia, con evidenti ricadute sul comparto
- In tale contesto il deposito IVA svolge la funzione di **ri-bilanciare** i flussi dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del gruppo e di ridurre gradualmente il credito IVA vantato nei confronti dell'erario.
- La slide che segue rappresenta, in modo sintetico e schematico, i flussi in entrata e in uscita del deposito IVA LyondellBasell.

Contatti

- Informazioni su **PiBROS** sono consultabili presso:
 - www.pibros.it
 - www.pibros.co.uk
- Per chiarimenti o informazioni sul contenuto di questa presentazione si prega di contattare Enrico Paramucchi:

enrico.paramucchi@pibros.it

ITA | ENG

0039 377 101 5597

enquiry@pibros.it

ITA

0039 02 6773 9036

