

Roma, 30 settembre 1999

**CIRCOLARE N. 135/1999****OGGETTO: TRIBUTI - DEPOSITI IVA - CHIARIMENTI.**

In mancanza di istruzioni ministeriali in merito alla normativa dei depositi Iva (legge n.28/97 e regolamento n.419/97), la scrivente ritiene opportuno fornire alcuni chiarimenti di base.

Come e' noto, possono essere immesse nei depositi Iva esclusivamente le merci importate dai paesi extraUe e quelle oggetto di scambi intracomunitari (nonche' alcune particolari merci nazionali della categoria dei *beni fungibili*, quali i metalli o i cereali). L'introduzione nel deposito consente di importare e cedere in sospensione di Iva i beni depositati. In teoria non vi sono limiti al numero di scambi (nazionali, intracomunitari, extracomunitari) cui possono essere assoggettati i beni depositati: l'Iva rimane comunque sospesa fino al momento della loro estrazione. Inoltre, qualora i beni estratti siano diretti verso un altro Stato membro Ue o verso paesi extraUe, l'Iva non si rende mai dovuta in Italia.

Un aspetto controverso della nuova disciplina riguarda l'essenza stessa del nuovo istituto: il deposito Iva deve necessariamente realizzarsi attraverso il deposito fisico della merce, ovvero puo' configurarsi come semplice *status* giuridico dei beni?

In assenza di un preciso orientamento ufficiale del Ministero delle Finanze e tenuto conto che la normativa nazionale e la stessa legislazione comunitaria in materia (VI Direttiva UE n.388/77) sembrano lasciare spazio a entrambe le interpretazioni, e' opportuno esaminare gli adempimenti cui e' chiamato il gestore del deposito e la responsabilita' che gli e' stata attribuita.

Giova rammentare innanzitutto che **il depositario e' responsabile in solido col soggetto che estrae la merce dal deposito per la mancata o irregolare applicazione dell'imposta.** Tale responsabilita' e' legata alla corretta tenuta del "*registro delle movimentazioni*" dei beni custoditi, nonche' alla regolare procedura di introduzione e di estrazione dei beni che deve avvenire sulla base di idonea documentazione. In particolare, per l'introduzione di beni provenienti da Paesi extraUe e per l'estrazione di beni ivi diretti sono necessari i relativi documenti doganali. La merce ceduta o acquistata in ambito Ue deve essere introdotta mediante le relative fatture intracomunitarie. Qualora la merce sia proveniente da un altro Stato membro senza essere stata oggetto di acquisto intracomunitario (es. un produttore francese che immette merce propria in un deposito Iva italiano), sono idonei ai fini dell'immissione in deposito il documento di trasporto, ovvero un documento amministrativo prodotto dal depositante o dallo stesso depositario. L'importante e' che siano chiaramente identificati la merce e il relativo luogo di provenienza, il valore su cui dovra' essere applicato il tributo e il soggetto depositante. Per l'estrazione dei beni, le fatture o le autofatture devono indicare l'importo dell'imposta, quando questa sia dovuta. Il depositario e' tenuto sempre a conservare un esemplare dei suddetti documenti.

La responsabilita' del depositario (al pagamento dell'Iva sospesa) scatta qualora egli accetti di introdurre in deposito, e quindi di allibrare nell'apposito registro, beni per i quali il depositante non sia ad esempio in grado di fornire la bolla doganale di importazione. Ugualmente il depositario e' responsabile per i beni estratti dal deposito pur in assenza di un documento atto ad appurare la regolarita' fiscale dell'operazione (fattura d'acquisto, autofattura, bolla di esportazione).

Questo regime di responsabilita', del tutto analogo a quello dei depositi doganali, si coniuga perfettamente con una concezione fisica del deposito Iva: l'Erario e il depositario non corrono alcun rischio finche' la merce giace in deposito anche se essa sta formando oggetto di cessioni a catena; l'importante per tutti e' che colui che si presentera' a prelevare la merce dimostri il corretto assolvimento del tributo.

Altrettanto non puo' dirsi per il deposito *virtuale*, dove il depositario assume unicamente la veste di garante nei confronti dello Stato circa il futuro pagamento del tributo da parte di un soggetto ancora sconosciuto. In tale fattispecie il servizio reso dal depositario non sarebbe piu' quello di custode della merce, ma quello di *avallante* di un debito altrui, senza poter contare a propria volta, non avendo la disponibilita' della merce, su alcuna altra garanzia. Cosi' stando le cose, e nonostante la teorica fattibilita' giuridica, questo deposito *virtuale* sembrerebbe costituire un rischio troppo elevato e ingiustificato da correre per il depositario, a meno di non volerlo adeguatamente garantire con fidejussioni o cauzioni a favore del depositario stesso.

Attualmente in Italia il nuovo istituto inteso come deposito fisico di merce in sospensione di Iva, utile per semplificare le vendite a catena specie nel commercio intracomunitario, stenta a decollare.

Viceversa, gli importatori sembrano voler ricorrere piu' frequentemente al deposito *virtuale*, al solo scopo di evitare la liquidazione dell'Iva in dogana: i beni esteri introdotti nel deposito Iva vengono sdoganati col pagamento dei soli dazi, mentre l'imposta dovuta all'atto dell'estrazione non dovra' essere versata, ma semplicemente annotata a debito e a credito nei registri Iva, secondo la procedura dell'autofatturazione di cui all'articolo 17, comma 3, del DPR 633/72.

Avendo a mente quanto detto sopra circa l'intrinseca rischiosita' del deposito *virtuale*, si ritiene che l'utilizzo riduttivo di questo istituto al solo fine, peraltro legittimo,

di far conseguire al depositante un vantaggio finanziario, possa essere acconsentito dalle imprese titolari di depositi purché l'introduzione (virtuale) e l'estrazione (virtuale) dal deposito avvengano nello stesso contesto. In altre parole, poiché non esiste un vincolo di durata minima del deposito, il passaggio momentaneo attraverso un deposito virtuale consente di non anticipare l'Iva in dogana senza peraltro assoggettare il depositario ad un regime di responsabilità insostenibile.

Le suesposte considerazioni si fondano su informazioni assunte per le vie brevi a livello di Ministero delle Finanze, di Commissione Ue, di operatori interessati, oltreché naturalmente sull'attenta lettura delle disposizioni nazionali e comunitarie: si fa ovviamente riserva di tornare più compiutamente sull'argomento non appena ci saranno istruzioni ufficiali o novità amministrative o normative.

*Per riferimenti confronta circ.ri conf.li nn. 226/98, 197/97 e 37/97.*

*FINE TESTO CIRCOLARE CONFETRA*