

STUDIO PICCO
CONSULENZA TRIBUTARIA - SOCIETARIA - DEL LAVORO

16121 GENOVA – PIAZZA DELLA VITTORIA 7/14 - TEL. (010) 592750 - 591418 - TELEFAX (010) 561437

Genova, 6 luglio 2017

Circolare n 18/2017

Alla Spettabile clientela

Le modalità di estrazione dei beni dal deposito IVA

Gentile cliente con la presente intendiamo ricordarLe che il D.L. n. 193/2016 ha apportato **significative modifiche alla disciplina dei depositi IVA** prevedendo che, a **decorrere dall'1.4.2017**: i) **tutte le cessioni di beni** introdotti in un deposito Iva **possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta**, a prescindere dal luogo di stabilimento o di identificazione del cessionario (Italia, altro Paese UE o Paese extra-UE) e dalla tipologia di beni oggetto dell'operazione; ii) **l'estrazione dei beni dal deposito può essere effettuata da tutti i soggetti passivi IVA** senza che sia più richiesta, in capo agli stessi, l'iscrizione alla Camera di Commercio, industria artigianato e agricoltura da almeno un anno, nonché la dimostrazione di un'effettiva operatività e la regolarità dei versamenti IVA. La più rilevante modifica attiene alle **modalità di applicazione dell'imposta in caso di estrazione dei beni** in precedenza immessi all'interno del deposito IVA, prevedendo delle limitazioni per l'estrazione di beni di provenienza nazionale o extra-UE. Nella presente circolare analizziamo **le nuove modalità di estrazione dal deposito IVA**: i) dei **beni di provenienza nazionale**; ii) dei **beni di provenienza extra-UE**; iii) da **parte degli esportatori abituali**.

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.

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".

Abolizione del limite soggettivo

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**.

OSSERVA

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

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**.

OSSERVA

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.

TABELLA A-BIS, ALLEGATA AL D.L. N. 331/93

| | | | |
|-----------|--------------------------------|-----------|--|
| 1 | Stagno | 14 | Patate |
| 2 | Rame | 15 | Cacao in grani, interi o infranti; greggio o torrefatto |
| 3 | Zinco | 16 | Zucchero greggio |
| 4 | Nichel | 17 | Gomma in forme primarie o in lastre, foglio nastri |
| 5 | Alluminio | 18 | Grassi ed oli vegetali e loro frazioni, gregge, raffinate, ma non "modificate chimicamente" |
| 6 | Piombo | 19 | Nichel |
| 7 | Indio | 20 | Cereali |
| 8 | Zinco | 21 | Semi e frutti oleosi |
| 9 | Lana | 22 | Noci di cocco, noci del Brasile e noci di acagiù |
| 10 | Prodotti chimici, alla rinfusa | 23 | Altre frutta a guscio |
| 11 | Oli minerali (compresi | 24 | Olive |

| | | | |
|-----------|--|-----------|--|
| | propano, butano, oli greggi di petrolio) | | |
| 12 | Argento | 25 | Semi e sementi (compresi i semi di soia) |
| 13 | Platino (Palladio, Rodio) | 26 | Caffè non torrefatto |
| | | 27 | Tè |

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.**

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.**

OSSERVA

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.

Irrilevanza delle cessioni dei beni all'interno del deposito

Secondo quanto indicato con la risoluzione Agenzia delle Entrate 3.5.2017 n. 55/E, 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.**

OSSERVA

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.**

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.

OSSERVA

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

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 li estrae. 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).

OSSERVA

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

Modalità di versamento

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

- **"6301"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese gennaio** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6302"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese febbraio** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6303"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese marzo** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6304"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese aprile** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6305"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese maggio** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6306"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese giugno** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6307"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese luglio** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6308"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese agosto** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6309"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese settembre** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6310"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese ottobre** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";
- **"6311"** denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese novembre** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993";

→ "6312" denominato "Versamento IVA - Estrazione beni deposito IVA - **mese dicembre** - art. 50-bis, c. 6, D.L. n. 331/1993".

OSSERVA

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.**

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.

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.

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.

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**.

OSSERVA

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**.

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.

OSSERVA

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.

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 **oggetti 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.

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.**

OSSERVA

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.**

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

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.

OSSERVA

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.

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.

OSSERVA

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

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

STUDIO PICCO