

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 03/11/2016

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38767-il-decreto-fiscale-n-193-2016-e-le-modifiche-al-regime-del-deposito-i-v-a>

Autore: Pittaluga Francesco

Il decreto fiscale n. 193-2016 e le modifiche al regime del deposito I.V.A.



Il decreto fiscale (D.L. 22/10/2016, n. 193) e le modifiche al regime del deposito I.V.A.

Breve esame delle modifiche apportate alla disciplina del deposito I.V.A.: nuove disposizioni antifrode per contrastare il fenomeno del mancato pagamento dell'imposta dovuta all'atto dell'estrazione delle merci di estera provenienza.

Dott. Francesco F. Pittaluga
26/10/2016

Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto della presente opera, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'opera rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli o altre Amministrazioni dello Stato.

La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941.

Delle parti della presente opera già state oggetto di preventiva pubblicazione è stata data debita indicazione in corrispondenza del relativo capitolo. Eventuali riproduzioni, anche solo parziali, della stessa dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.

La Spezia, 26 ottobre 2016

IL “DECRETO FISCALE 2016” (D.L. 22 OTTOBRE 2016, N. 193) E LE MODIFICHE AL REGIME DEL DEPOSITO I.V.A.

Il testo dell'art. 50 del D.L. 30 ottobre 1993, n. 331
convertito con modificazioni in L. 29 ottobre 1993, n. 427: versioni a confronto

ART. 50-BIS DEL D.L. 30/10/1993, N. 331 (NEL TESTO ANTERIORE ALLE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART. 4 DEL D.L. 22/10/2016, N. 193)	ART. 50-BIS DEL D.L. 30/10/1993, N. 331 (INTEGRATO CON LE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART. 4 DEL D.L. 22/10/2016, N. 193)
<p>1. Sono istituiti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, speciali depositi fiscali, in prosieguo denominati "depositi IVA", per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi. Sono abilitate a gestire tali depositi le imprese esercenti magazzini generali munite di autorizzazione doganale, quelle esercenti depositi franchi e quelle operanti nei punti franchi. Sono altresì considerati depositi IVA:</p> <p>a) i depositi fiscali di cui all'articolo 1, comma 2, lettera e), del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni per i prodotti soggetti ad accisa;</p> <p>b) i depositi doganali di cui all'articolo 525, secondo paragrafo, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane di cui al decreto ministeriale del 28 novembre 1934, relativamente ai beni nazionali o comunitari che in base alle disposizioni doganali possono essere in essi introdotti.</p> <p>2. Su autorizzazione del direttore regionale delle entrate ovvero del direttore delle entrate delle province autonome di Trento e di Bolzano e della Valle d'Aosta, possono essere abilitati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito IVA altri soggetti che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare entro il 1 marzo 1997, sono dettati le modalità e i termini per il rilascio dell'autorizzazione ai soggetti interessati. L'autorizzazione può essere revocata dal medesimo direttore regionale delle entrate ovvero dal direttore delle entrate delle province autonome di Trento e di</p>	<p>1. Sono istituiti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, speciali depositi fiscali, in prosieguo denominati "depositi IVA", per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi. Sono abilitate a gestire tali depositi le imprese esercenti magazzini generali munite di autorizzazione doganale, quelle esercenti depositi franchi e quelle operanti nei punti franchi. Sono altresì considerati depositi IVA:</p> <p>a) i depositi fiscali di cui all'articolo 1, comma 2, lettera e), del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni per i prodotti soggetti ad accisa;</p> <p>b) i depositi doganali di cui all'articolo 525, secondo paragrafo, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane di cui al decreto ministeriale del 28 novembre 1934, relativamente ai beni nazionali o comunitari che in base alle disposizioni doganali possono essere in essi introdotti.</p> <p>2. Su autorizzazione del direttore regionale delle entrate ovvero del direttore delle entrate delle province autonome di Trento e di Bolzano e della Valle d'Aosta, possono essere abilitati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito IVA altri soggetti che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare entro il 1 marzo 1997, sono dettati le modalità e i termini per il rilascio dell'autorizzazione ai soggetti interessati. L'autorizzazione può essere revocata dal medesimo direttore regionale delle entrate ovvero dal direttore delle entrate delle province autonome di Trento e di</p>

Bolzano e della Valle d'Aosta qualora siano riscontrate irregolarità nella gestione del deposito e deve essere revocata qualora vengano meno le condizioni per il rilascio; in tal caso i beni giacenti nel deposito si intendono estratti agli effetti del comma 6, salva l'applicazione della lettera i) del comma 4. Se il deposito è destinato a custodire beni per conto terzi, l'autorizzazione può essere rilasciata esclusivamente a società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, a società cooperative o ad enti, il cui capitale ovvero fondo di dotazione non sia inferiore ad un miliardo di lire. Detta limitazione non si applica per i depositi che custodiscono beni, spediti da soggetto passivo identificato in altro Stato membro della Comunità europea, destinati ad essere ceduti al depositario; in tal caso l'acquisto intracomunitario si considera effettuato dal depositario, al momento dell'estrazione dei beni.

2-bis. I soggetti esercenti le attività di cui al comma 1, anteriormente all'avvio della operatività quali depositi IVA, presentano agli uffici delle dogane e delle entrate, territorialmente competenti, apposita comunicazione anche al fine della valutazione, qualora non ricorrano i presupposti di cui al comma 2, quarto periodo, della congruità della garanzia prestata in relazione alla movimentazione complessiva delle merci.

3. Ai fini della gestione del deposito IVA deve essere tenuto, ai sensi dell'articolo 53, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, un apposito registro che evidenzi la movimentazione dei beni. Il citato registro deve essere conservato ai sensi dell'articolo 39 del predetto decreto n. 633 del 1972; deve, altresì, essere conservato, a norma della medesima disposizione, un esemplare dei documenti presi a base dell'introduzione e dell'estrazione dei beni dal deposito, ivi compresi quelli relativi ai dati di cui al comma 6, ultimo periodo, e di quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza dei beni nel deposito medesimo. Con decreto del Ministro delle finanze sono indicate le modalità relative alla tenuta del predetto registro, nonché quelle relative all'introduzione e all'estrazione dei beni dai depositi.

4. Sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul

Bolzano e della Valle d'Aosta qualora siano riscontrate irregolarità nella gestione del deposito e deve essere revocata qualora vengano meno le condizioni per il rilascio; in tal caso i beni giacenti nel deposito si intendono estratti agli effetti del comma 6, salva l'applicazione della lettera i) del comma 4. Se il deposito è destinato a custodire beni per conto terzi, l'autorizzazione può essere rilasciata esclusivamente a società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, a società cooperative o ad enti, il cui capitale ovvero fondo di dotazione non sia inferiore ad un miliardo di lire. Detta limitazione non si applica per i depositi che custodiscono beni, spediti da soggetto passivo identificato in altro Stato membro della Comunità europea, destinati ad essere ceduti al depositario; in tal caso l'acquisto intracomunitario si considera effettuato dal depositario, al momento dell'estrazione dei beni.

2-bis. I soggetti esercenti le attività di cui al comma 1, anteriormente all'avvio della operatività quali depositi IVA, presentano agli uffici delle dogane e delle entrate, territorialmente competenti, apposita comunicazione anche al fine della valutazione, qualora non ricorrano i presupposti di cui al comma 2, quarto periodo, della congruità della garanzia prestata in relazione alla movimentazione complessiva delle merci.

3. Ai fini della gestione del deposito IVA deve essere tenuto, ai sensi dell'articolo 53, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, un apposito registro che evidenzi la movimentazione dei beni. Il citato registro deve essere conservato ai sensi dell'articolo 39 del predetto decreto n. 633 del 1972; deve, altresì, essere conservato, a norma della medesima disposizione, un esemplare dei documenti presi a base dell'introduzione e dell'estrazione dei beni dal deposito, ivi compresi quelli relativi ai dati di cui al comma 6, ultimo periodo, e di quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza dei beni nel deposito medesimo. Con decreto del Ministro delle finanze sono indicate le modalità relative alla tenuta del predetto registro, nonché quelle relative all'introduzione e all'estrazione dei beni dai depositi.

4. Sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul

<p>valore aggiunto le seguenti operazioni:</p> <p>a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;</p> <p>b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta. La prestazione della garanzia non è dovuta per i soggetti certificati ai sensi dell'articolo 14-bis del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e per quelli esonerati ai sensi dell'articolo 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43;</p> <p>c) le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA;</p> <p>d) le cessioni dei beni elencati nella tabella A-bis allegata al presente decreto, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c);</p> <p>e) le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;</p> <p>f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;</p> <p>g) le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea;</p> <p>h) le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni; (36) (43) (44)</p> <p>i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA.</p> <p>5. Il controllo sulla gestione dei depositi IVA è demandato all'ufficio doganale o all'ufficio tecnico di finanza che già esercita la vigilanza sull'impianto ovvero, nei casi di cui al comma 2, all'ufficio delle entrate indicato nell'autorizzazione. Gli uffici delle entrate ed i comandi del Corpo della Guardia di finanza possono, previa intesa con i predetti uffici,</p>	<p>valore aggiunto le seguenti operazioni:</p> <p>a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;</p> <p>b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta. La prestazione della garanzia non è dovuta per i soggetti certificati ai sensi dell'articolo 14-bis del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e per quelli esonerati ai sensi dell'articolo 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43;</p> <p>c) le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito I.V.A.;</p> <p>d) ...abrogato...;</p> <p>e) le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;</p> <p>f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;</p> <p>g) le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea;</p> <p>h) le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi semprechè, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni;</p> <p>i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA.</p> <p>5. Il controllo sulla gestione dei depositi IVA è demandato all'ufficio doganale o all'ufficio tecnico di finanza che già esercita la vigilanza sull'impianto ovvero, nei casi di cui al comma 2, all'ufficio delle entrate indicato nell'autorizzazione. Gli uffici delle entrate ed i comandi del Corpo della Guardia di finanza possono, previa intesa con i predetti uffici,</p>
--	--

eseguire comunque controlli inerenti al corretto adempimento degli obblighi relativi alle operazioni afferenti i beni depositati.

6. L'estrazione dei beni da un deposito IVA ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti IVA, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, e comporta il pagamento dell'imposta; la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione. L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, a norma dell'articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni; tuttavia, se i beni estratti sono stati oggetto di precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta, da parte del soggetto che procede all'estrazione, questi deve provvedere alla integrazione della relativa fattura, con la indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta, ed alla annotazione della variazione in aumento nel registro di cui all'articolo 23 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 entro quindici giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data; la variazione deve, altresì, essere annotata nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo decreto entro il mese successivo a quello dell'estrazione. Fino all'integrazione delle pertinenti informazioni residenti nelle banche dati delle Agenzie fiscali, il soggetto che procede all'estrazione comunica, altresì, al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta di cui al presente comma, anche ai fini dello svincolo della garanzia, di cui al comma 4, lettera b); le modalità di integrazione

eseguire comunque controlli inerenti al corretto adempimento degli obblighi relativi alle operazioni afferenti i beni depositati.

6. L'estrazione dei beni da un deposito I.V.A. ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'I.V.A. e comporta il pagamento dell'imposta; la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione. L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito, che è solidalmente responsabile dell'imposta stessa. Il versamento è eseguito ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione ivi prevista, entro il termine di cui all'articolo 18 del medesimo decreto del mese successivo alla data di estrazione. Il soggetto che procede all'estrazione annota nel registro di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, una fattura emessa ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del medesimo decreto, e i dati della ricevuta del versamento suddetto. È effettuata senza pagamento dell'imposta l'estrazione da parte di soggetti che si avvalgono della facoltà di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; in tal caso, la dichiarazione di cui all'articolo 1, primo comma, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. Per il mancato versamento dell'imposta dovuta ai sensi dei precedenti periodi, si applica la sanzione di

<p>telematica sono stabilite con determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate.</p>	<p>cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, al cui pagamento è tenuto solidalmente anche il gestore del deposito; tuttavia, nel caso in cui l'estrazione sia stata effettuata senza pagamento dell'imposta da un soggetto che abbia presentato la dichiarazione di cui all'articolo 1, primo comma, lettera c), del predetto decreto n. 746 del 1983 in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, trova applicazione la sanzione di cui all'articolo 7, comma 4, del predetto decreto n. 471 e al pagamento dell'imposta e di tale sanzione è tenuto esclusivamente il soggetto che procede all'estrazione. Per i beni introdotti in un deposito I.V.A. in forza di un acquisto intracomunitario, il soggetto che procede all'estrazione assolve l'imposta provvedendo alla integrazione della relativa fattura, con la indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta, ed alla annotazione della variazione in aumento nel registro di cui all'articolo 23 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 entro quindici giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data; la variazione deve, altresì, essere annotata nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo decreto entro il mese successivo a quello dell'estrazione. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sono stabilite le modalità di attuazione delle presenti disposizioni. Fino all'integrazione delle pertinenti informazioni residenti nelle banche dati delle Agenzie fiscali, il soggetto che procede all'estrazione dei beni introdotti in un deposito I.V.A. comunica al gestore del deposito i dati relativi alla liquidazione dell'imposta di cui al presente comma; ai fini dello svincolo della garanzia, di cui al comma 4, lettera b), il gestore del deposito I.V.A. comunica all'Ufficio doganale di importazione i dati relativi all'estrazione dal deposito I.V.A.; le modalità di integrazione telematica, ivi inclusa la comunicazione di cui al comma 4, lettera c), sono stabilite con determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate.</p>
<p>7. Nei limiti di cui all'articolo 44, comma 3, secondo periodo, i gestori dei depositi I.V.A. assumono la</p>	<p>7. Nei limiti di cui all'articolo 44, comma 3, secondo periodo, i gestori dei depositi I.V.A. assumono la</p>

<p>veste di rappresentanti fiscali ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari afferenti le operazioni concernenti i beni introdotti negli stessi depositi, qualora i soggetti non residenti, parti di operazioni di cui al comma 4, non abbiano già nominato un rappresentante fiscale ovvero non abbiano provveduto ad identificarsi direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In relazione alle operazioni di cui al presente comma, i gestori dei depositi possono richiedere l'attribuzione di un numero di partita I.V.A. unico per tutti i soggetti passivi d'imposta non residenti da essi rappresentati.</p> <p>8. Il gestore del deposito IVA risponde solidalmente con il soggetto passivo della mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione, qualora non risultino osservate le prescrizioni stabilite con il decreto di cui al comma 3.</p>	<p>veste di rappresentanti fiscali ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari afferenti le operazioni concernenti i beni introdotti negli stessi depositi, qualora i soggetti non residenti, parti di operazioni di cui al comma 4, non abbiano già nominato un rappresentante fiscale ovvero non abbiano provveduto ad identificarsi direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In relazione alle operazioni di cui al presente comma, i gestori dei depositi possono richiedere l'attribuzione di un numero di partita I.V.A. unico per tutti i soggetti passivi d'imposta non residenti da essi rappresentati.</p> <p>8. Il gestore del deposito IVA risponde solidalmente con il soggetto passivo della mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione, qualora non risultino osservate le prescrizioni stabilite con il decreto di cui al comma 3. È valutata ai fini della revoca dell'autorizzazione la violazione da parte del gestore del deposito I.V.A. degli obblighi di cui al comma 6 del presente articolo.</p>
---	---

Con Gazzetta Ufficiale n. 249 del 24 ottobre 2016 è stato pubblicato il **D.L. 22 ottobre 2016, n. 193** “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”, già ampiamente pubblicizzato – ancora prima della sua emanazione – limitatamente alle previsioni inerenti la soppressione di Equitalia e la sua sostituzione con un nuovo ente pubblico economico denominato Agenzia delle Entrate – Riscossione; a tale sostituzione, peraltro, non corrisponde alcuna modifica sostanziale di rilievo in relazione alle procedure ed alle modalità di riscossione attualmente in vigore che, pertanto, salvi successivi interventi legislativi, resteranno in vigore e ciò a riprova del fatto che, nonostante i proclami di diversi attori istituzionali, era ed è a tutti fin troppo chiaro che, in realtà, la “vecchia” Equitalia altro non faceva se non il proprio dovere istituzionale, ossia incamerare le risorse tributarie il cui pagamento era stato, a vario titolo e per varie ragioni, non tutte necessariamente censurabili dal punto di vista morale, omesso da parte dei contribuenti.

Ma nel medesimo decreto, oltre a quanto sopra ed alle disposizioni in materia di “rottamazione” (termine da alcuni anni molto in voga) delle cartelle settoriali, sono contenute anche altre previsioni di non poco momento attinenti la disciplina tributaria e, fra queste, una – rinvenibile nei commi 7 ed 8 dell’art. 4 –attinente l’attività doganale ed avente a specifico oggetto il regime del “deposito I.V.A.”; tali previsioni sono essenzialmente tese, per quanto è possibile, a contrastare il fenomeno dell’evasione di tale tributo, per legge dovuto all’atto dell’estrazione delle merci dal deposito.

In particolare, l’art. 4 c. 7 lett. a) del D.L 20/10/2016, n. 193 ha:

- modificato l'art. 50-bis c. 4 lett. c) del D.L. 30/10/1993, n. 331 elidendo il riferimento ai soggetti identificati in un altro Stato membro della U.E. con la conseguenza che, ora, le cessioni di beni potranno essere operate senza applicazione d'imposta a condizione che questi siano immediatamente introdotti in un deposito I.V.A. e ciò indipendentemente dal fatto che l'acquirente sia un soggetto operante in un altro Stato membro della U.E. In sostanza, a differenza di quanto accadeva in precedenza, si potrà fare ricorso al regime in questione anche in caso di cessione a favore di soggetti nazionali;
- soppresso l'art. 50-bis c. 4 lett. d) del D.L. 30/10/1993, n. 331, oramai divenuto sostanzialmente inutile, a mente del quale potevano essere effettuate senza pagamento d'imposta le cessioni di alcune particolari tipologie di beni, indicate nella tabella A-bis allegata al D.L. 331/1993, eseguite mediante introduzione in un deposito I.V.A., effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c) (ossia anche se effettuate a favore di soggetti passivi diversi da quelli identificati in altro Stato membro della U.E.), secondo la sua formulazione anteriore all'entrata in vigore del D.L. 20/10/2016, n. 193.

Il successivo art. 4 c. 7 lett. b) del D.L. 20/10/2016, n. 193 ha integralmente riscritto l'art. 50-bis c. 6 del D.L. 30/10/1993, n. 331 da un lato ampliando la possibilità di estrazione dal deposito I.V.A. anche a soggetti che, stante la precedente formulazione, ne erano esclusi e, dall'altro, introducendo una particolare modalità di versamento, dal carattere marcatamente antifraudolento, per il pagamento dell'imposta dovuta a fronte di merci introdotte in deposito a seguito dell'immissione in libera pratica, prevedendo – in questo caso - anche la corresponsabilità solidale del gestore del deposito nel pagamento del cespite tributario.

Nella precedente formulazione, infatti, l'estrazione dei beni dal deposito ai fini della loro utilizzazione o esecuzione in atti di commercializzazione nello Stato era possibile solo da parte di “soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'I.V.A. iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti I.V.A., con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate”.

Nella nuova formulazione della disposizione cade ogni riferimento alla “anzianità di iscrizione” del soggetto essendo possibile procedere all'estrazione dal deposito per i predetti fini da parte di tutti i soggetti passivi I.V.A..

Nulla cambia, invece, in ordine alle modalità di determinazione della base imponibile da assoggettare ad imposizione di consumo all'atto dell'estrazione: sul punto, infatti, sia la “vecchia” sia la “nuova” stesura dell'art. 50-bis c. 6 D.L. 30/10/1993, n. 331 prevedono che questa sia “costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione”.

Enormi, invece, sono – in caso di merci introdotte in deposito I.V.A. a seguito di immissione in libera pratica - le differenze relative alle modalità di assolvimento dell'imposta e ciò nel tentativo di correggere quello che era ormai diventato un comodo sistema per evadere il pagamento del tributo

Nella precedente stesura, infatti:

1. l'imposta era dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, a norma dell'articolo 17 c. 2 del d.P.R. 26/10/1972, n. 633, ossia previa emissione di autofattura da annotare contemporaneamente nel registro fatture attive e nel registro fatture passive;
2. in caso di estrazione di beni oggetto di un precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta, il soggetto procedente doveva provvedere all'integrazione della relativa fattura, con specifica indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta dovuta, ed all'annotazione della variazione in aumento nel registro delle fatture attive di cui all'art. 23 del d.P.R. 26/10/1972, n. 633 entro quindici giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data; la variazione doveva, altresì, essere annotata nel registro delle fatture passive di cui all'art. 25 del medesimo decreto entro il mese successivo a quello dell'estrazione.

In entrambe i casi si realizzava una sostanziale "neutralizzazione" dell'imposta la cui applicazione era de facto traslata al successivo momento della rivendita del bene così estratto, operazione che avrebbe dovuto essere regolarmente fatturata da parte del soggetto cedente salva applicazione degli eventuali titoli di non imponibilità.

Accortosi, come detto, del fatto che l'utilizzo del regime del deposito I.V.A. era ormai divenuto, **per le merci di estera provenienza introdotte in deposito a seguito dell'assolvimento delle formalità doganali**, una via fin troppo comoda per evadere il pagamento dell'imposta solo formalmente assolta (con le modalità sopraddette) all'atto dell'estrazione dal deposito, il legislatore ha cercato di correre ai ripari modificato in toto le modalità di pagamento.

Secondo la nuova formulazione dell'art. 50-bis c. 6 del D.L. 30/10/1993, n. 331, l'imposta è ora dovuta dal soggetto che procede all'estrazione dal deposito (nulla dunque cambia rispetto al pregresso) **ma deve essere versata, entro il giorno 16 del mese successivo e senza facoltà di compensazione, in suo nome e per suo conto dal soggetto che gestisce il deposito I.V.A. mediante delega F24**; tale soggetto è de iure responsabile solidale nel pagamento dell'imposta con il soggetto che procede all'estrazione.

A parere di chi scrive, pare doversi ritenere che tale responsabilità solidale attenga la sola imposta dovuta in ragione della base imponibile emergente dai documenti in possesso del gestore del deposito I.V.A.; di tal che eventuali accertamenti di una maggiore massa imponibile successivi all'estrazione dal deposito non dovrebbero comportare alcun corresponsabilità a suo carico, salvo il caso di prova della sua effettiva previa conoscenza del reale valore della merce.

Il soggetto che procede all'estrazione è comunque tenuto ad emettere una autofattura ai fini dell'estrazione da annotare nel registro fatture passive di cui all'art. 25 del d.P.R. 26/10/1972, n. 633.

Al momento dell'estrazione, questi può fare uso del proprio plafond I.V.A. (a condizione, ovviamente, che sia in possesso dei requisiti per poter essere considerato esportatore abituale ed

abbia capienza di plafond) ed in tal caso deve emettere specifica dichiarazione di intento da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica; tale dichiarazione dovrà poi essere trasmessa al gestore del deposito il quale provvede a contrapporla alla propria contabilità al fine di appurare l'estrazione e giustificare il proprio operato all'atto del controllo da parte dell'Ufficio delle Dogane territorialmente competente.

Il mancato pagamento dell'imposta evasa a seguito dell'estrazione irregolare dal deposito I.V.A. trova ora *expressis verbis* sanzione dal punto di vista amministrativo (eliminando così una annosa diatriba, peraltro già superata dalla giurisprudenza, in relazione all'eventuale configurabilità del reato di contrabbando in caso di estrazione dal deposito I.V.A. con conseguente mancato versamento d'imposta) ai sensi dell'art 13 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 471 a mente del quale "chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

Ovviamente, il fatto che il legislatore preveda ora una violazione amministrativa non impone che il comportamento violatorio debba essere sempre e soltanto considerato punibile in tale sede: nulla, infatti, impedisce l'applicazione del D. Lgs. 10/03/2000, n. 74 e delle disposizioni in esso contenute così come nulla pare impedire l'applicazione delle disposizioni in materia di "evasione I.V.A. all'importazione" (cfr. artt. 292 e 295 del d.P.R. 23/01/1973, n. 43 e 67 e 67 del d.P.R. 26/10/1972, n. 633) allorché venga compiutamente dimostrato che il soggetto che procedere all'estrazione dal deposito I.V.A. esista sì ma solo "sulla carta". In caso, infatti, di soggetti passivi I.V.A. di fatto inesistenti, privi dei locali di esercizio indicati in sede di visura camerale, che non hanno istituito le scritture contabili o che le hanno soppresse, è da ritenere che le violazioni commesse siano tali da rendere di fatto "inesistente" il soggetto passivo e, dunque, facciano venire meno il presupposto stesso dell'estrazione del bene dal deposito I.V.A. con conseguente applicabilità della disciplina di rilievo penale testé richiamata; su tale aspetto, però, solo la futura giurisprudenza potrà sciogliere l'inevitabile confusione interpretativa.

Piuttosto, come detto, il richiamo operato ora all'art. 13 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 471 pare comportare l'inapplicabilità della disciplina del d.P.R. 23/01/1973, n. 43 alle violazioni successive al vincolo delle merci immesse in libera pratica al regime del deposito I.V.A., salvo il caso – come detto – della sostanziale inesistenza del soggetto che procede all'estrazione.

Ad ogni buon conto, al pagamento della sanzione amministrativa è obbligato non solo il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito, ma anche il gestore dello stesso che, infatti, è colui che deve materialmente provvedere al pagamento dell'imposta mediante modello F24; ciò salvo il

caso in cui l'estrazione sia avvenuta senza versamento di imposta a fronte della presentazione di specifica dichiarazione di intento: in tale ipotesi, infatti, la sanzione applicabile non sarà quella di cui al citato art. 13 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 471, ma bensì quella (nettamente più "pesante", in quanto di importo compreso fra il 100% ed il 200% dell'importo evaso) di cui all'art. 7 c. 4 del medesimo decreto e risulta applicabile nei confronti del solo soggetto che emette la dichiarazione di intento.

Le innovazioni apportate alle modalità di registrazione contabile non sono state, invece, così radicali in caso di estrazione dal deposito I.V.A. di merci precedentemente introdotte in forza di acquisto intracomunitario ossia, in sostanza, di beni introdotti ai sensi dell'art. 50-bis c. 4 lett. a) del D.L. 30/10/1993, n. 331.

In tale ipotesi, infatti, trattandosi comunque di merci unionali, secondo la definizione contenuta nel regolamento (UE) n. 952/2013, il soggetto che procede all'estrazione assolve direttamente l'imposta provvedendo ad integrare l'originaria fattura di acquisto con indicazione dei servizi eventualmente resi nel corso del periodo di permanenza all'interno del deposito (cfr. art. 50-bis c. 4 lett. h del D.L. 30/10/1993, n. 331) ed annotando la variazione in aumento nel registro delle fatture attive di cui all'art. 23 del d.P.R. 26/10/1972, n. 633 e, entro il mese successivo a quello dell'estrazione, nel registro delle fatture passive di cui all'art. 25 del medesimo decreto, con conseguente "neutralizzazione" dell'imposta.

Per la concreta applicazione di tali "novelle" è comunque richiesta l'emanazione di un decreto direttoriale di concerto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. In ogni caso, fino al momento dell'integrazione delle informazioni presenti nelle banche dati delle due Agenzie Fiscali, il soggetto che procede all'estrazione dei beni introdotti in deposito I.V.A. deve comunicare al gestore del deposito i dati relativi alla liquidazione dell'imposta il quale provvede a comunicare all'Ufficio doganale competente per il controllo i dati relativi alle estrazioni dal deposito al fine di conseguire lo svincolo della garanzia prevista dall'art. 50-bis c. 4 lett. b) del D.L. 30/10/1993, n. 331 la cui prestazione rimane pertanto obbligatoria in relazione alle merci introdotte in deposito I.V.A. a seguito dell'immissione in libera pratica.

L'art. 4 c. 7 lett. c) del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 modifica l'art. 50-bis c. 8 del D.L. 30/10/1993, n. 331 disponendo ora che la violazione degli obblighi previsti dal novellato c. 6 a carico del gestore del deposito I.V.A. sia elemento valutabile ai fini della revoca dell'autorizzazione alla gestione del deposito.

L'art. 4 c. 8 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 ha comunque stabilito al 1 aprile 2017 la data di entrata in vigore delle disposizioni contenute nel precedente comma 7 in materia di modifica della gestione del regime del deposito I.V.A..