

## RISOLUZIONE N. 5/E



Direzione Centrale Normativa

---

Roma, 16/01/2018

**OGGETTO:** *Interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212).  
Art. 50-bis del DL n. 331 del 1993, Deposito IVA.*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La società istante dichiara di essere titolare di autorizzazione alla gestione di un Deposito Doganale Pubblico, rilasciata dall'Ufficio delle Dogane di (...) e utilizzato anche come Deposito IVA.

Il DL n. 193/2016, convertito nella legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha introdotto novità significative nella disciplina dei Depositi IVA, di cui all'art. 50-*bis* del DL 331/1993, nella parte che regola l'introduzione e l'estrazione dei beni dal Deposito IVA. Le modifiche incidono sulla modalità di pagamento dell'imposta, coinvolgendo, in qualità di sostituto di imposta, il gestore del Deposito stesso. Successivamente, il DM 23 febbraio 2017 ha definito i contenuti, le modalità e i casi di prestazione della garanzia prevista dall'articolo 50-*bis*, comma 6, secondo periodo, del DL 331/1993, da parte dei soggetti che procedono all'estrazione di beni introdotti in Deposito IVA, ai sensi del comma 4, lettera b), del citato articolo.

L'art. 4 di detto Decreto ministeriale, in particolare, disciplina i cosiddetti "Casi di esclusione" di prestazione della garanzia, ricomprendendo, nella lettera a), i soggetti che hanno effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione nel Deposito IVA e che procedono anche all'estrazione delle stesse merci dal Deposito.

Tanto premesso, l'istante chiede se, in base alla disposizione di cui all'art. 4, lett. a) del DM in commento, nel caso in cui il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal Deposito IVA coincida con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione dei beni nello stesso Deposito, esista o meno l'obbligo di prestare la garanzia prevista dall'art. 50-*bis*, comma 6, del DL 331/1993 secondo le modalità stabilite dall'art. 38-*bis*, comma 5, del DPR 633/1972.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante, in base al tenore letterale dell'art. 4 del DM 23 febbraio 2017, ritiene che, per le merci provenienti da Paesi terzi e immesse in libera pratica in Italia, previa introduzione in Deposito IVA dallo stesso soggetto che poi procede alla loro estrazione, non esista alcun obbligo di prestare, all'uscita delle merci dal Deposito IVA, la garanzia prevista dall'art. 50-*bis*, comma 6, del DL 331/1993, secondo le modalità stabilite dall'art. 38-*bis*, comma 5, del DPR 633/1972.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Come evidenziato dal contribuente, la disciplina dei Depositi IVA, contenuta nell'articolo 50-*bis* DL 331 del 1993, è stata da ultimo modificata dall'art. 4, comma 7, del DL del 22 ottobre 2016 n. 193, convertito con modificazioni dalla legge n. 225 del 1° dicembre 2016. Dette modifiche, per espressa previsione del comma 8 dell'articolo 4 citato, si applicano a decorrere dal 1° aprile 2017.

Come chiarito nella risoluzione n. 55/E del 2017, le modifiche comportano, da un lato, l'estensione dell'utilizzo del deposito IVA a tutti i beni, senza distinguere in base alla provenienza e, dall'altro lato, una diversa modalità di estrazione dei beni stessi sulla base della predetta provenienza.

Per quanto concerne le modalità di estrazione dei beni dal deposito IVA, momento che coincide con l'esigibilità del tributo, l'art. 50-*bis*, comma 6, prevede che, ad eccezione dei beni introdotti in forza di un acquisto intracomunitario [art. 50-*bis*, comma 4, lett. a) del DL n. 331/93] e dei beni immessi in libera pratica [lettera b) del predetto comma], per le altre operazioni agevolate 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.

Per i beni immessi in libera pratica la norma, in particolare, richiede che, per poter assolvere l'imposta ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, ossia mediante l'inversione contabile, il soggetto che procede all'estrazione del bene presti idonea garanzia, secondo le modalità e nei casi definiti dal DM 23 febbraio 2017.

Il DM citato, da un lato fissa un elenco di requisiti soggettivi di affidabilità che l'operatore che procede ad estrarre i beni dal Deposito IVA deve possedere per poter adempiere mediante il *reverse charge*, senza dover presentare la garanzia di cui all'art. 38-*bis*, comma 5 del DPR n. 633 del 1972 (articolo 2); dall'altro lato, individua i casi in cui i predetti requisiti di affidabilità sono presunti e, dunque, il soggetto che estrae non è obbligato a contrarre la garanzia al fine di poter utilizzare l'inversione contabile quando estrae i beni dal Deposito (articolo 4).

In sostanza, la prestazione della garanzia, con le modalità di cui all'art. 38-*bis*, comma 5 del DPR n. 633 del 1972, è residuale, in quanto necessaria solo per i soggetti che intendano avvalersi del *reverse charge* anche se non possiedono i requisiti di affidabilità previsti dall'art. 2 del DM – i quali peraltro possono essere autocertificati – né rientrano, comunque, nelle ipotesi del successivo art. 4.

In particolare, l'articolo 4, comma 1, del DM 23 febbraio 2017 stabilisce che: *"i requisiti di cui all'art. 2, comma 1, si considerano sussistenti in capo ai soggetti che procedono all'estrazione qualora ricorra una delle seguenti condizioni:*

*a) il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA coincide con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione dei beni nel deposito IVA;*

*b) il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA è un soggetto autorizzato ai sensi degli articoli 38 e seguenti del regolamento (UE) n.952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, oppure è esonerato ai sensi dell'art. 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43".*

Il comma 2 dell'art. 4 in esame dispone, in maniera esplicita, che: *"Nei casi elencati al comma 1, per l'estrazione dei beni introdotti nel deposito IVA l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione a norma dell'art. 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972".*

Dal tenore letterale dell'articolo 4 del DM 23 febbraio 2017 si evince che coloro che versano nelle condizioni di cui alla lettera a) o b) sono esonerati dal prestare idonea garanzia al fine di estrarre i beni mediante l'inversione contabile e ciò corrisponde ad una *ratio* ben precisa, desumibile anche dalla Relazione illustrativa al Decreto.

Infatti, nel caso sussunto nell'art. 4, comma 1, lettera a) (fattispecie in cui verserebbe l'interpellante) il soggetto che procede all'estrazione, poiché coincide con quello che ha effettuato l'introduzione dei beni nel Deposito IVA, ha già prestato garanzia, contestualmente all'introduzione stessa, ai sensi del comma 4 lettera b) dell'art. 50-*bis* del DL n. 331 del 1993. La lettera b), infatti, impone all'operatore la previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta prima che i beni siano introdotti nel Deposito IVA.

Tale circostanza porta a ritenere il predetto operatore affidabile ai sensi del Decreto in esame e, dunque, a esentarlo dal dover presentare una ulteriore garanzia "in uscita", sia che si tratti dell'attestazione del possesso dei requisiti indicati dal medesimo Decreto, sia, in mancanza di detti requisiti, che si tratti della garanzia di cui all'art. 38-*bis*, comma 5 del DPR n. 633 del 1972.

Resta inteso che per tale soggetto restano ferme le modalità di svincolo della garanzia "in entrata", ovvero contratta al momento dell'introduzione dei beni nel Deposito, ai sensi del citato art. 50-*bis*, comma 4, lettera b) del DL n. 331 del 1993, secondo le indicazioni fornite nella risoluzione n. 35/E del 2017 (punto 2).

Si osserva, infatti, che la garanzia che sostiene le operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in Depositi IVA è diversa da quella che sostiene le operazioni di estrazione degli stessi; le due garanzie, inoltre, sono tra loro indipendenti.

Ciò è confermato, tra l'altro, dalla circostanza che le due garanzie sono prestate, in linea generale, da due soggetti diversi (la garanzia "in entrata" dal soggetto che immette i beni, quella "in uscita" dal soggetto che procede all'estrazione) e hanno anche una diversa durata temporale (la garanzia che condiziona l'estrazione deve avere una durata di sei mesi a partire dal momento in cui si perfeziona tale adempimento, mentre quella relativa all'introduzione dura sino alla comunicazione da parte del soggetto che procede all'estrazione dal deposito dei dati relativi alla liquidazione dell'imposta).

Per completezza, si osserva che in alcuni casi per l'immissione di beni in libera pratica mediante introduzione nel deposito IVA non vi è l'obbligo di prestare la garanzia "in entrata".

Si tratta, in particolare, dei casi in cui l'immissione è effettuata da alcune categorie di soggetti, ritenuti affidabili ai sensi della normativa doganale, come il caso dell'operatore economico autorizzato ai sensi dell'art. 38 del Reg. UE n. 952/2013 (codice doganale dell'Unione) o dei soggetti esonerati dal prestare idonea

garanzia ai sensi dell'art. 90 del Testo unico disposizioni legislative in materia doganale.

Poiché tali soggetti, a norma dell'articolo 50-*bis*, comma 4, lett. b) del DL n. 331/1993, sono esonerati dal prestare idonea garanzia "in entrata" – cioè all'atto d'immissione in libera pratica dei beni con contestuale introduzione degli stessi nel Deposito – il DM 23 febbraio 2017 (art. 4, comma 1, lett. b) mantiene tale esonero anche per la garanzia prevista "in uscita", al momento dell'estrazione dei beni.

In conclusione, alla luce del combinato disposto degli articoli 2 e 4 del DM 23 febbraio 2017, nel caso di immissione in libera pratica con introduzione del bene nel Deposito il soggetto che estrae i beni può applicare il *reverse charge* senza aver prestato la garanzia "in uscita" di cui all'articolo 50-*bis*, comma 6, del DL n. 331 del 1993 nei seguenti casi:

- 1) il soggetto che estrae possiede i requisiti di affidabilità indicati nell'articolo 2, comma 1, del DM citato;
- 2) il soggetto che estrae rientra tra i soggetti contemplati dall'art. 4, comma 1, lettere a) e b).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Annibale Doderò

(firmato digitalmente)