

## **DEPOSITO IVA: LA CIRCOLARE N. 12/E DEL 2015 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE. ASPETTI SANZIONATORI**

di **Luigi Andrea Carello\***

Con la circolare n. 12/E del 24 marzo 2015 l'Agenzia delle Entrate interviene sulla disciplina dei depositi IVA, fornendo chiarimenti interpretativi sulle diverse questioni che si presentano agli operatori in riferimento alla applicazione pratica della normativa. Tali chiarimenti seguono il pronunciamento della Corte di Giustizia europea del 17 luglio 2014, in causa "C-272/13" (sentenza Equoland) in merito all'utilizzo virtuale dei depositi IVA,<sup>1</sup> e, segnatamente, ai profili sanzionatori di questo istituto.

Come noto, il deposito IVA è regolamentato dall'articolo 50-bis del D.L. 331/1993<sup>2</sup> conformemente ai principi europei espressi con direttiva 2006/112/CE.<sup>3</sup> Il sistema in questione prevede lo stoccaggio dei beni in un luogo fisico. Sin quando i beni permangono nel perimetro del magazzino, l'IVA, ove dovuta, sia assolta solo nel momento in cui i beni vengono estratti, attraverso il meccanismo del *reverse charge*. Il vantaggio che deriva dall'utilizzo di un deposito IVA è essenzialmente costituito dal differimento dell'assolvimento dell'IVA al momento della fuoriuscita dei beni dal regime del deposito, rimanendo le operazioni effettuate in momenti antecedenti o successivi all'introduzione o all'estrazione rilevanti ai fini dell'imposta. L'istituto opera a condizione che le specifiche transazioni non mirino ad un consumo (finale) dei beni e che l'importo dell'imposta, al momento dell'immissione in consumo, corrisponda all'IVA che sarebbe stata percepita se ognuna delle suddette operazioni fosse stata assoggettata ad imposta all'importazione o all'interno del Paese.

Secondo le regole italiane, la concessione dell'esenzione dal pagamento dell'IVA all'importazione, prevista da tale normativa, è subordinata alla condizione che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini dell'IVA siano fisicamente introdotte nel medesimo. Affinché si possa configurare un deposito IVA, infatti, è richiesta l'esistenza di uno spazio fisico (appunto un deposito) ove i beni interessati devono poter essere fisicamente stoccati.<sup>4</sup> Solo in questo modo si realizzano gli effetti sospensivi propri dell'istituto che,

---

<sup>1</sup> Si veda anche il precedente intervento in Telos 28 settembre 2008.

<sup>2</sup> Possono essere immessi nei magazzini ai fini IVA solo le merci destinate alla vendita all'ingrosso, per cui l'estrazione di queste è permessa solo ai soggetti d'imposta e non ai privati consumatori; oggetto della disciplina sono esclusivamente i beni nazionali, i beni comunitari e le merci provenienti da Paesi terzi purché preventivamente immesse in libera pratica, ossia abbiano acquisito lo status di "merce comunitaria". Con riferimento a questi ultimi, la L. 106/2011 ha modificato il comma 4, lettera b), dell'art. 50-bis del D.L. 331, subordinando l'introduzione nei depositi dei beni immessi in libera pratica alla prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta, cui non sono obbligati i soggetti autorizzati dall'Amministrazione finanziaria e i titolari di esonero ai sensi dell'art. 90 del TULD. Sono dunque esclusi dal regime in esame i beni di provenienza extra-UE che non abbiano scontato i dazi doganali all'ingresso nel territorio europeo (ai quali sono applicabili invece le disposizioni relative ai depositi doganali). Sul punto si rimanda a quanto riportato in Eutekne.info di lunedì 19 settembre 2011 nello scritto: "*Depositi IVA: obbligo di garanzia per i beni in libera pratica*", a firma dello scrivente.

<sup>3</sup> Il ricorso a tale regime permette di evitare che merci di origine comunitaria ricevano un trattamento fiscale meno favorevole a quello previsto per i beni provenienti da Stati terzi, che possono essere introdotti nei depositi appositamente costituiti senza pagamento dell'imposta fino al momento della loro importazione.

<sup>4</sup> Tale presupposto è univocamente riconosciuto dalla prassi. In proposito si veda la Circolare Ag. Dogane 28.4.2006, n. 16/D nella quale è stato evidenziato che la ratio dell'istituto del deposito IVA impone agli operatori di provvedere alla materiale introduzione dei beni nei locali di stoccaggio, non essendo sufficiente la mera presa

quindi, lega il regime di non imponibilità all'esistenza di un'area dedicata allo stoccaggio delle merci.

Ne consegue che non è ammissibile alcuna forma di deposito virtuale (ossia l'utilizzo meramente contabile dello stesso, prescindendo dall'introduzione fisica della merce in deposito) e nessuna agevolazione spetta se i beni non vengono materialmente introdotti o si trovano in altri luoghi che non siano locali "limitrofi" per una lavorazione. Le merci, in sostanza, debbono sempre essere introdotte in magazzino, ivi detenute e dunque estratte con il meccanismo dell'inversione contabile.<sup>5</sup>

Orbene, se da un lato questi principi possono essere pacificamente accettati, ciò non vale per quel che concerne l'interpretazione delle conseguenze sanzionatorie fornite dall'Agenzia delle Entrate con la citata Circolare n. 12/E, che fornisce un orientamento eccessivamente punitivo e quindi penalizzante della norma.

La questione interpretativa trae origine da un contenzioso tributario su cui si è pronunciata la Corte di Giustizia, in cui l'Agenzia delle Dogane, sulla base di quanto si è appena affermato, ha eccepito una violazione della normativa interna stante l'assenza della introduzione fisica dei beni ed un utilizzo solo "virtuale" (contabile) del deposito IVA. Su queste basi, l'Autorità doganale ha quindi invocato a suo favore non solo il versamento dell'IVA all'importazione, ma anche l'applicazione, a titolo sanzionatorio, della maggiorazione del 30%, a nulla contando che l'importatore avesse comunque assolto l'imposta all'uscita delle merci dal magazzino mediante autofattura. L'Autorità giudicante, diversamente da quanto postulato dalle nostre Dogane, nel ribadire la possibilità da parte della normativa nazionale, come quella italiana, di subordinare il regime di esenzione alla introduzione fisica del bene, ha invece fornito una interpretazione di questo ultimo aspetto che appare più lineare con i principi dell'IVA, criticando la presa di posizione italiana in riferimento agli aspetti sanzionatori. Se, da un lato, la Corte si è espressa positivamente sulla facoltà del singolo Stato di ritenere imprescindibile l'introduzione fisica delle merci in deposito ai fini del versamento differito tramite inversione contabile; dall'altro, ad avviso della Corte, la mancata osservanza dell'obbligo di inserimento fisico dei beni deve configurare una violazione meramente formale, consistente in un tardivo adempimento dell'IVA, che non impatta sul pagamento,

---

in carico documentale. Conformemente si veda Agenzia delle Entrate, nota 30.8.2006, prot. 127886. Cfr. da ultimo l'Audizione del Dr. Attilio Befera alla Camera dei Deputati del 19 aprile 2011, paragrafo 2.3

<sup>5</sup> Possono essere identificati quali "depositi IVA" i magazzini generali, i depositi franchi, i depositi doganali e i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa (depositi istituzionali) e i depositi autorizzati dall'Autorità finanziaria a tale finalità. Il rinvio del pagamento dell'imposta all'atto di estrazione è garantito solo per le operazioni che presuppongono l'introduzione fisica dei beni nei depositi, essendo questi veri e propri luoghi fisici in cui vengono assolte le operazioni di stoccaggio e custodia che giustificano il contratto di deposito, e per le operazioni eseguite su beni che già si trovano al loro interno. Dettagliatamente, ai sensi del comma 4 dell'art. 50-bis, rientrano nella categoria delle operazioni che prevedono l'introduzione fisica delle merci in deposito:

- gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante inserimento nel deposito IVA;
- le operazioni di immissione in libera pratica di beni extracomunitari introdotti nel magazzino;
- le cessioni di beni eseguite attraverso ingresso fisico nel deposito;
- le cessioni di beni elencati nella tabella A-bis allegata al D.L. 331, effettuate mediante introduzione in deposito IVA.

Delle operazioni su beni già presenti nei depositi, fanno parte:

- le cessioni di beni custoditi in deposito IVA;
- le cessioni intracomunitarie di merci estratte da un deposito IVA con trasporto o spedizione al di fuori del territorio comunitario;
- le prestazioni di servizi, comprese quelle di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni ubicati in un magazzino IVA, anche se materialmente eseguite in luoghi limitrofi al deposito;
- il trasferimento delle merci in altro deposito IVA.

peraltro già avvenuto (come infatti nel caso di specie è avvenuto tramite il *reverse charge*), e sul diritto alla detrazione dell'operatore. In sostanza, in caso di irregolare, e quindi virtuale, utilizzo del deposito IVA, la Corte ha precisato che l'Autorità fiscale non può richiedere il pagamento dell'IVA all'importazione qualora l'imposta sia stata versata all'atto di estrazione dei beni attraverso *reverse charge* senza fini o tentativi di frode e/o evasione. Ecco perché, proseguendo il ragionamento interpretativo del Giudice europeo, la sanzione consistente nella maggiorazione del 30 per cento dell'imposta risulterebbe contraria al principio di proporzionalità, perché applicata, tra l'altro, in misura fissa, senza un criterio di gradazione.

In merito a ciò l'Agenzia delle Entrate risponde con la predetta Circolare n. 12/E, confermando invece la diversa linea interpretativa secondo cui, in assenza di introduzione fisica dei beni e nonostante la piena osservanza degli adempimenti concernenti l'adempimento dell'IVA, inclusa l'emissione della autofattura secondo il regime del *reverse charge*, si rende dovuta una sanzione pari al 30% dell'imposta "non versata": come se la mancata introduzione dei beni nel deposito rendesse nulli e privi di efficacia tutti gli adempimenti prodromici e formali che nel caso di specie sono stati comunque rispettati. Prosegue inoltre la Circolare affermando che la norma, contrariamente a quanto affermato dal Giudice europeo, consente invece una gradazione della misura della sanzione nell'ipotesi in cui il comportamento del soggetto passivo non sia considerato grave, condizione che si verifica nel caso in cui il ritardo nel pagamento non sia superiore a quindici giorni. In conclusione, anche ai casi di tardivo o omesso versamento risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso (ai sensi del D.Lgs. 472/1997, da ultimo modificato dalla Legge di Stabilità 2015).

Alla luce delle precisazioni espresse dai giudici europei, pare invece ovvio che la legittimità della sanzione del 30% sostenuta dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane risulta non conforme ai principi e inadeguata, nonché in contrasto con lo Statuto del contribuente, secondo cui (art. 10, comma 3): "*le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*". A meno che non si voglia negare che il meccanismo del *reverse charge* non sia una modalità di assolvimento dell'IVA, una fattispecie omissiva che comporta l'applicazione di una sanzione proporzionale all'imposta (comunque versata) appare palesemente dettata da una visione distorta e da esigenze di cassa che differiscono dai principi generali che la stessa giurisprudenza della Corte europea ribadisce e applica.<sup>6</sup> Ma siccome è pacifico, anche perché ribadito dallo stesso Giudice europeo, che il *reverse charge* costituisce un meccanismo effettivo di adempimento dell'imposta, appare evidente che la strada tracciata dall'Agenzia comporta in termini pratici una duplicazione del tributo del tutto illegittima. La Corte ha perciò considerato sproporzionate sia la pretesa di una doppia (e identica) imposizione sia la sanzione in misura fissa di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, vista l'assenza di alcun tipo di gradazione.

*\* dottore commercialista – Componente della Commissione Tirocinio dell'ODCEC di Roma*

15 maggio 2015

---

<sup>6</sup> La costante giurisprudenza della Corte tende infatti a disapplicare le sanzioni in caso di violazioni formali; cfr anche la sentenza *Ecotrade* (cause riunite C-95/07 e C-96/07) nella quale è stato ribadito che le sanzioni che i vari Stati membri possono prevedere, per garantire l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare fenomeni evasivi, "devono sempre essere proporzionate alla gravità dell'abuso".