

## IVA

---

### ***Il deposito IVA come alternativa alla triangolazione nazionale***

di **Marco Peirola**

Con la conversione del D.L. n. 193/2016, collegato alla legge di Bilancio 2017, è stata in parte modificata la disciplina dei depositi IVA, intesi non solo come **luogo fisico situato nel territorio dello Stato italiano** all'interno dei quali i beni vengono introdotti, custoditi e poi estratti, ma anche come **regime normativo**.

L'intervento del D.L. n. 193/2016 sulla disciplina dei depositi IVA è duplice, essendo state in parte modificate, **con effetto dal 1° aprile 2017**, le disposizioni che regolano tanto l'introduzione quanto l'estrazione.

Con specifico riguardo al primo aspetto, l'[articolo 50-bis, comma 4, del D.L. n. 331/1993](#) agevola una serie di operazioni eseguite mediante la **contestuale introduzione fisica dei beni nel deposito**, oppure eseguite su **beni già custoditi nel deposito**. In proposito, il D.L. n. 193/2016 ha modificato le cessioni previste dalle [lett. c\) e d\) del comma 4 dell'articolo 50-bis del D.L. n. 331/1993](#), che fanno attualmente riferimento, rispettivamente, alle:

- cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro, eseguite mediante introduzione nel deposito IVA;
- cessioni dei beni elencati nella [Tabella A-bis allegata al D.L. n. 331/1993](#), eseguite mediante introduzione nel deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli identificati in altro Stato membro. La detassazione, per questa fattispecie, tiene conto del fatto che sui beni di cui trattasi, normalmente scambiati nelle borse merci, vengono effettuate numerose transazioni in tempi brevi mediante il passaggio dei relativi titoli, senza che vi sia la relativa movimentazione fisica.

A seguito delle novità del D.L. n. 193/2016, per ciò che riguarda le operazioni che non danno luogo al pagamento dell'imposta ove effettuate mediante l'introduzione dei beni nel deposito IVA:

- da un lato la lett. d) è stata **abrogata**; e
- dall'altro, la lett. c) è stata riformulata prevedendo che sono escluse dall'imposta **“le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA”**.

In buona sostanza, l'agevolazione prevista per le cessioni che presuppongono l'introduzione dei beni nel deposito è stata generalizzata, applicandosi:

- dal punto di vista oggettivo, per **tutte le tipologie di beni**, compresi o meno nella citata

Tabella A-bis; e

- dal punto di vista soggettivo, **indipendentemente dal luogo di identificazione o di stabilimento del cessionario**, che può pertanto essere italiano, comunitario o extracomunitario.

La **detassazione** generalizzata per le cessioni di beni con introduzione nel deposito IVA assume una particolare importanza in considerazione del regime impositivo applicabile in sede di estrazione dal deposito.

Fermo restando che possono procedere con l'estrazione solo i soggetti passivi IVA, identificati in Italia direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale, ovvero ivi stabiliti per il tramite di una stabile organizzazione, le disposizioni dell'[articolo 50-bis del D.L. n. 331/1993](#) dispongono che il prelievo dal deposito può essere effettuato in esecuzione di una **cessione intracomunitaria** o di una **cessione all'esportazione**, ovvero per l'**utilizzo** o la **commercializzazione dei beni nel territorio dello Stato**.

Ebbene, nell'ipotesi in cui i beni estratti siano oggetto di una **cessione intracomunitaria o all'esportazione**, l'[articolo 50-bis del D.L. n. 331/1993](#) non ha subito modifiche, sicché – in applicazione delle [lett. f\) e g\) del comma 4](#) – **l'imposta non applicata in sede di introduzione non si rende dovuta neppure nella successiva fase di estrazione**. Il cedente, infatti, è tenuto ad adempiere **esclusivamente** agli obblighi di emissione della fattura in regime di non imponibilità IVA e, se i beni sono spediti o trasportati in altro Stato membro, di presentazione del modello INTRA 1-bis. Per queste operazioni, peraltro, qualora il cedente sia un soggetto non residente, non identificato o stabilito in Italia, i relativi adempimenti possono essere assolti dal gestore del deposito, in veste di rappresentante fiscale cd. "leggero", ex [articolo 50-bis, comma 7, del D.L. n. 331/1993](#).

Dato che il D.L. n. 193/2016 consente di utilizzare il deposito IVA per tutte le cessioni interne con introduzione dei beni al suo interno, la detassazione riconosciuta dalla nuova previsione normativa può risultare **particolarmente utile allorché non sia possibile ricorrere allo schema della triangolazione nazionale** di cui all'[articolo 58 del D.L. n. 331/1993](#) (beni destinati al cliente UE del cessionario nazionale) e all'[articolo 8, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#) (beni destinati al cliente extra-UE del cessionario nazionale).

È noto infatti che, nella struttura della triangolazione nazionale, la cessione interna beneficia del trattamento di non imponibilità a condizione che il trasporto/spedizione dei beni al destinatario finale sia effettuato a cura o a nome del primo cedente, sia pure su incarico del cessionario italiano.

L'Amministrazione finanziaria, con un "**approccio formalistico**", ha affermato che i beni oggetto di cessione intracomunitaria o di esportazione nell'ambito della triangolazione si presumono consumati in Italia se il soggetto intermedio, cioè il cessionario nazionale, ne acquisisce la disponibilità prima dell'invio all'estero. È stato, infatti, precisato che, nel primo passaggio (interno) dei beni, la non imponibilità viene meno se il contratto di trasporto/spedizione è

**stipulato dal cessionario italiano in nome proprio** (risoluzione n. 35/E/2010).

Dal 1° aprile 2017, per effetto della novità contenuta nel D.L. n. 193/2016, sarà pertanto possibile evitare l'applicazione dell'imposta ricorrendo alla disciplina dei depositi IVA se, nell'ambito di una vendita "a catena" con destinazione finale dei beni in altro Paese UE o in un Paese extra-UE, **non sia possibile soddisfare la condizione dell'invio dei beni a cura o a nome del primo cedente**. In buona sostanza, la cessione interna posta in essere tra i due operatori nazionali resta detassata, ma questa volta con l'introduzione materiale dei beni nel deposito IVA, ai sensi dell'[articolo 50-bis, comma 4, lett. c\), del D.L. n. 331/1993](#), al pari della successiva estrazione dei beni in esecuzione della cessione intracomunitaria o all'esportazione compiuta dal soggetto intermedio nei confronti del suo cliente non residente, non soggetta a IVA ex [articolo 50-bis, comma 4, lett. f\) e g\), del D.L. n. 331/1993](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

