

# FISCALITÀ & COMMERCIO INTERNAZIONALE

Direzione scientifica: Marco Piazza e Carlo Garbarino

2017

3

- Emersione dei capitali internazionali:  
le nuove opportunità offerte da V.D. 2.0
- Le osservazioni di Assonime sulla Stabile  
Organizzazione occulta
- Riforme dei depositi IVA: nuove opportunità  
ma anche maggiori vincoli
- Le nuove misure per l'attrazione in Italia  
di investitori esteri ed high net worth individuals

## SCHEDA PAESE

- Romania

## INSERTO

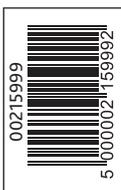
- Lituania

## PROCEDURE

- Nuovo modello per le dichiarazioni  
d'intento

Il Blog  
di Marco Piazza

su *postilla*





# Genya

Valore | Semplicità | Innovazione

**Prova Genya Bilancio  
gratuitamente  
per 6 mesi**

## La rivoluzione nei gestionali per professionisti ed aziende.

Genya è la soluzione software che garantisce il miglioramento della produttività nelle attività contabili e fiscali.

In più, integra strumenti di Business Intelligence e Collaboration per fornirti il massimo del valore e del servizio.

### Con Genya puoi:

- **Fidelizzare la clientela**, fornendo informazioni puntuali con report direttamente accessibili in azienda e che consentono di gestire al meglio l'attività
- **Allargare le competenze** in nuove aree di mercato allo scopo di fornire una gamma di servizi più completa
- **Ridurre i tempi di inserimento** e apprendimento delle nuove risorse e facilitare il loro processo di formazione



Vai su **genya.it**  
oppure inquadra il QR code  
con il tuo smartphone  
o contatta il tuo agente di zona.

### Avevi mai pensato di:

- Elaborare un bilancio in 30 minuti in modo facile e intuitivo, senza fare ricorso alle istruzioni?
- Monitorare le performance di business dei tuoi clienti in tempo reale?
- Accedere all'applicazione gestionale da qualunque luogo e mediante qualsiasi dispositivo?

### Con Genya Bilancio puoi!



**Wolters Kluwer**

When you have to be right

---

## Scambi internazionali di merci e di servizi

<b>Riforma dei depositi IVA: nuove opportunità ma anche maggiori vincoli</b> <i>di Gabriele Liberatore</i>	<b>5</b>
---	----------

---

## Accertamento e contenzioso

<b>Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esterovestizione</b> <i>di Marco Bargagli</i>	<b>11</b>
--	-----------

---

## Fiscalità finanziaria

<b>Le osservazioni di Assonime sulla stabile organizzazione occulta</b> <i>di Paola Sella</i>	<b>20</b>
--	-----------

<b>Emergenza dei capitali internazionali: la nuova opportunità offerta dalla Voluntary Disclosure 2.0</b> <i>di Luigi Belluzzo</i>	<b>31</b>
---	-----------

<b>Le nuove misure per l'attrazione in Italia di investitori esteri ed high net worth individuals</b> <i>di Claudio Quartana e Guido Tizzazini</i>	<b>41</b>
---	-----------

---

## Paesi e mercati

<b>Aspetti di fiscalità internazionale nell'ordinamento tributario britannico</b> <i>di Gabriele Schiavone</i>	<b>49</b>
---	-----------

---

## Procedure

<b>Nuovo modello per le dichiarazioni d'intento</b> <i>di Valentina Giglio Moro e Marco Peverelli</i>	<b>56</b>
--	-----------

---

## Rischio Paese

<b>Scheda rischio Paese: Romania</b> <i>di Martino Conserva</i>	<b>68</b>
--	-----------

<b>Scheda informativa: Romania</b> <i>di Martino Conserva</i>	<b>72</b>
--	-----------

<b>Scheda fiscale: Romania</b> <i>A cura di </i>	<b>77</b>
--	-----------

<b>Scheda finanziaria: Romania</b> <i>di Giulio Cainelli</i>	<b>80</b>
---	-----------

# Sommario

---

---

## Dall'Estero

a cura di **Fisco** RIVISTA TELEMATICA **Oggi** Agenzia delle entrate e di *Cristina Roncetti e Martina Conte*

**85**

---

## Il Blog di Marco Piazza

**Il BLOG di Antonio Veneruso Transfer pricing**

**postilla**  
Il Blog dei professionisti per i professionisti

**93**

---

## Inserito

**Lituania**

*di Martino Conserva*

**III**

## Riforma dei depositi IVA: nuove opportunità ma anche maggiori vincoli

di **Gabriele Liberatore**

### L'approfondimento

Il legislatore dà maggior impulso all'utilizzo del deposito IVA rimuovendone i limiti soggettivi ed oggettivi all'introduzione dei beni senza pagamento dell'imposta. Contestualmente tenta di ridurre l'evasione fiscale dovuta ad un constatato utilizzo fraudolento dell'istituto vincolando l'estrazione della merce, destinata alla commercializzazione in Italia, al versamento del tributo da parte del gestore "in nome e per conto" del soggetto che estrae la merce, nonché ad apposita garanzia se introdotta in libera pratica.

Il deposito IVA<sup>1</sup> è "luogo fisico", oltre che un regime normativo, nel quale le merci devono essere materialmente introdotte e custodite per essere successivamente estratte<sup>2</sup> con la finalità di agevolare gli scambi di beni in ambito intracomunitario, rendendo possibile trasferire la merce da un Paese membro all'altro evitando di assoggettare ad imposta i singoli passaggi<sup>3</sup>.

Per determinate operazioni effettuate mediante l'introduzione dei beni nel deposito, l'IVA, ove dovuta, viene assolta dall'acquirente finale al momento dell'estrazione.

### Ratio

Gli operatori economici hanno avvertito l'esigenza di disporre di strutture dove

custodire le merci senza che le stesse siano sottoposte alla relativa imposizione tributaria, soprattutto quando si è in attesa di procedere all'attribuzione della destinazione finale. Per agevolare detta aspettativa sono state istituite le seguenti tipologie di deposito:

- a) **doganale**, per le merci non comunitarie in sospensione di diritti doganali nonché comunitarie;
- b) **fiscale**, per i prodotti nazionali e comunitari in sospensione da accisa;
- c) **IVA**, per i beni nazionali e comunitari in sospensione dall'imposta sul valore aggiunto.

**Gabriele Liberatore** - *Esperto tributario*

### Note:

- 1 Meccanismo disciplinato dall'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993 e dagli artt. 154 ss. dalla Direttiva 2006/112/CE. Da ultimo l'art 34, comma 44, del D.L. n. 179/2012 ha previsto, limitatamente a specifiche prestazioni di servizi (D.L. n. 331/1993, art. 50-bis, comma 4, lett. h), l'applicazione del regime del deposito IVA, e quindi il differimento del pagamento del tributo al momento dell'estrazione delle merci, anche nell'ipotesi in cui le stesse vengano prese in consegna dal depositario e custodite in spazi limitrofi al deposito, senza la necessaria introduzione fisica dei predetti beni nel deposito stesso.
- 2 CGE, sentenza 17 luglio 201, causa C-272/13, Equoland.
- 3 In particolare semplificano le questioni connesse all'applicazione dell'IVA in caso di stoccaggio in Italia di merci da parte di soggetti identificati in altro Stato membro, nonché in alcune ipotesi di "transazioni a catena", soprattutto per i beni commercializzati in borse merci considerato che tale tipologia di beni possono essere oggetto di numerose transazioni in tempi brevi mediante il passaggio dei relativi titoli, senza che vi sia la relativa movimentazione fisica dei beni oggetto di cessione.

# Scambi internazionali di merci e di servizi

Quest'ultimo ha la finalità di evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per la merce di provenienza extra-UE, che può essere introdotta in luoghi appositamente costituiti ai fini doganali senza pagamento dell'imposta fino al momento dell'importazione.

## Novità

Abbiamo già illustrato in precedenza su questa Rivista<sup>4</sup> le caratteristiche del regime del deposito IVA, così come interpretato dall'Amministrazione finanziaria, ora, con la profonda riforma che il legislatore ha apportato alla materia, si vogliono evidenziare le nuove opportunità offerte dall'istituto ma anche i vincoli e le criticità.

Il Decreto fiscale<sup>5</sup> ha rivisto, con decorrenza 1° aprile 2017, la disciplina dei depositi IVA. L'art. 4, rubricato "Misure per il recupero dell'evasione", interviene sulle modalità di assolvimento dell'imposta all'atto dell'estrazione dei beni, diversi da quelli introdotti in forza di un acquisto intracomunitario, compresi quelli di provenienza extra-UE. In secondo luogo vengono ampliate le fattispecie di introduzione nel deposito IVA che possono essere effettuate senza il pagamento dell'imposta, eliminando sia il requisito soggettivo che oggettivo vigenti *ante-modifica*.

## Introduzione omnicomprensiva

I depositi IVA sono luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce nazionale e comunitaria<sup>6</sup>, non destinata alla vendita al minuto durante la giacenza, viene introdotta, staziona, e poi viene estratta. Le operazioni agevolate che possono beneficiare del particolare regime che consente di posticipare il pagamento dell'imposta all'atto dell'estrazione possono essere raggruppate in due macroclassi, ossia operazioni:

- (1) che presuppongono una contestuale **introduzione fisica** dei beni nei depositi<sup>7</sup>;
- (2) eseguite su beni che già si trovano negli stessi<sup>8</sup>.

Con riferimento alla prima tipologia sono effettuati senza pagamento dell'IVA:

- (1) gli acquisti intracomunitari di beni<sup>9</sup>;
- (2) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari;
- (3) le cessioni:
  - effettuate nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea<sup>10</sup>;
  - di beni elencati nella tabella A-bis allegata al D.L. n. 331/1993 (materie prime alimentari ed altre *commodities*) poste in essere nei confronti di operatori diversi da quelli stabiliti/identificati in altro Paese comunitario, ossia aziende nazionali o extra-UE<sup>11</sup>.

Il legislatore, con la riforma in commento, ha voluto eliminare i vincoli, soggettivi ed oggettivi di cui alla terza categoria, estendendo l'agevolazione a tutte le transazioni. La nuova lett. c), contenuta nel comma 4, del D.L. n. 331/1993<sup>12</sup> ora prevede che "Sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (...) le cessioni di beni

## Note:

- 4 Circolare n. 12/E/2015. Per un approfondimento, cfr. G. Liberatore, "Depositi IVA tra presupposti e (corretta) determinazione delle sanzioni", in questa Rivista, n. 6/2015, pag. 9 ss.
- 5 D.L. n. 193/2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225/2016.
- 6 Possono essere introdotti anche beni provenienti da Paesi terzi purché preventivamente immessi in libera pratica in modo da poter liberamente circolare sul territorio degli Stati membri.
- 7 D.L. n. 331/1993, art. 50-bis, comma 4, lett. da a) a d).
- 8 Decreto cit., art. 50-bis, comma 4, lett. da e) a i).
- 9 Con riferimento a detta fattispecie bisogna ricordare che dal 1° gennaio 2017 non vi è più l'obbligo di presentare il Mod. INTRA acquisti (Decreto fiscale, art. 4, comma 4, lett. b).
- 10 Lett. c), cit. In detta fattispecie l'operatore nazionale effettua la cessione, considerata domestica, direttamente nei confronti del cliente comunitario tramite l'introduzione dei beni nel deposito IVA e non sussiste l'obbligo per il soggetto estero di avvalersi dell'eventuale partita IVA italiana (identificazione diretta o rappresentante fiscale). Se la transazione viene posta in essere attraverso il numero di partita IVA italiano del soggetto non residente, non è possibile ricorrere alla disposizione agevolativa, venendo a mancare il rapporto diretto tra il cedente nazionale e il cessionario comunitario (risoluzione, n. 66/E/2001 e C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 § B.8).
- 11 Lett. d), cit.
- 12 Contestualmente è stata abrogata la lett. d).

# Scambi internazionali di merci e di servizi

eseguite mediante introduzione in un deposito IVA". In secondo luogo viene definitivamente meno il divieto, imposto dalla prassi amministrativa, di avvalersi della disposizione agevolativa nel caso in cui la fattura emessa dal cedente nazionale rechi anche il numero di partita IVA italiano del cliente comunitario.

## **Estrazione garantita per le cessioni interne**

Preliminarmente ricordiamo che nell'ipotesi in cui i beni estratti siano oggetto di una cessione intracomunitaria o all'esportazione, il citato art. 50-*bis* non ha subito alcuna modifica. Pertanto il cedente<sup>13</sup> è tenuto ad adempiere agli obblighi connessi alle operazioni poste in essere<sup>14</sup>, tra cui l'emissione della fattura in regime di non imponibilità IVA e la presentazione del Modello INTRA 1-*bis* se i beni sono spediti o trasportati in altro Stato membro.

La prima modifica volta a semplificare l'utilizzo del deposito IVA o meglio a rimediare ad una possibile dimenticanza concerne la **qualità del soggetto passivo**. Ora, con valenza generalizzata, possono procedere all'estrazione dei beni tutti i "soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA" e non più solo a quelli "iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti IVA"<sup>15</sup>. Dettato letterale che di fatto escludeva gli operatori non stabiliti ai fini IVA in Italia mentre con la riscrittura della disposizione possono estrarre la merce dal deposito IVA tutti gli operatori economici, stabiliti e non. Con riferimento a quest'ultimi è d'uopo precisare che devono dotarsi di una partita IVA nazionale, utilizzando alternativamente l'identificazione diretta o la rappresentanza fiscale, avvalendosi all'occorrenza ed ove non nasca un debito d'imposta in Italia anche del depositario che può espletare quest'ultima funzione<sup>16</sup>.

Focalizzando l'attenzione al cuore della riforma, non proprio ben digerita dagli operatori del settore, è stato previsto che all'atto della fuoriuscita della merce dal deposito IVA destinata ad essere commercializzata in Italia<sup>17</sup>:

1. il depositante si avvalga del **reverse charge** ma, contestualmente, presti "**idonea garanzia** con i contenuti, secondo modalità e nei casi definiti con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze" se la merce è stata introdotta in virtù di un'importazione<sup>18</sup>. Adempimento necessario a tutelare l'erario dell'IVA non assolta in sede di immissione in libera pratica dei beni da introdurre nel deposito;
2. l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata "**in nome e per conto**" dello stesso dal gestore, solidalmente responsabile con il depositante, se i beni sono stati introdotti a mezzo di cessioni domestiche.

Il versamento di cui al punto 2 deve essere eseguito anche in presenza di un credito d'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'estrazione dei beni, non trovando applicazione la compensazione<sup>19</sup>. Colui che procede

### Note:

- 13 Soggetti passivi IVA, identificati in Italia, direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale, ovvero ivi stabiliti per il tramite di una stabile organizzazione.
- 14 Comma 4, lett. f) e g), dell'art. 50-*bis*.
- 15 Condizione, introdotta dalla Legge n. 148/2011, di conversione del D.L. n. 138/2011.
- 16 Rappresentante fiscale c.d. leggero, ex art. 50-*bis*, comma 7, del D.L. n. 331/1993.
- 17 "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".
- 18 A riguardo restano aperte alcune problematiche relative alle caratteristiche dell'apposita garanzia, ad esempio tipologia e durata così come agli eventuali esoneri già previsti in altra sede per gli operatori che estraggono i beni accreditati presso il Fisco, pensiamo agli AEO o ai soggetti di cui all'art. 90 del D.P.R. n. 43/1973 (Amministrazioni dello Stato, enti pubblici e ditte di notoria solvibilità).
- 19 D.Lgs. n. 241/1997, art. 17.

# Scambi internazionali di merci e di servizi

all'operazione annota<sup>20</sup>, ai fini dell'esercizio alla detrazione, nel solo **registro degli acquisti**:

- (a) una fattura emessa ai sensi dell'art. 17, comma 2, del Decreto IVA;
- (b) i dati della ricevuta del versamento.

Pagamento che può essere superato se l'operatore riveste la qualifica di esportatore abituale ed ha, di conseguenza, maturato il necessario *plafond*. Nel qual caso la dichiarazione d'intento dovrà essere trasmessa all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica.

Detta procedura trova applicazione, in via **transitoria**, anche nella prima fattispecie fino all'emanazione del necessario "Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze" di cui sopra.

## Comunicazione obbligatoria circoscritta

Il soggetto che procede all'estrazione dei beni di provenienza extra-UE deve comunicare al gestore del deposito i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche e soprattutto ai fini dello svincolo della garanzia<sup>21</sup>.

## Sanzioni

In caso di omesso versamento dell'imposta si applicherà la sanzione del 30%<sup>22</sup>, al cui pagamento sarà tenuto solidalmente anche il gestore del deposito. Se l'estrazione viene posta in essere dall'esportatore abituale che abbia presentato la dichiarazione d'intento in assenza dei presupposti troverà applicazione la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta solo nei confronti dello stesso.

## Pianificazione tributaria

La nuova disciplina descritta permette di introdurre qualsiasi tipologia di merce nel deposito IVA. In tal modo possono essere effettuate infinite cessioni all'interno di tale luogo fino al momento in cui un soggetto passivo procede all'estrazione della merce. Ciò potrebbe apportare concreti vantaggi

### Note:

20 Il documento relativo all'acquisto del bene, effettuato prima di procedere all'estrazione, ovvero, in sua assenza, l'autofattura emessa dal soggetto che provvede all'estrazione.

21 Tale adempimento prima della modifica in commento aveva carattere generale, qualunque fosse la provenienza del bene: interna, intracomunitaria o extra-UE (Agenzia delle dogane, nota n. 84920/2011).

22 D.Lgs. n. 471/1997, art. 13.

Tavola n. 1 - Le novità in sintesi

Origine beni introdotti nel deposito IVA	Adempimenti estrazione beni dal deposito IVA	Note
Intracomunitaria	<i>Reverse charge</i>	Nessuna novità
Extra-UE	<b>Procedura a regime:</b> - <i>Reverse charge</i> - Presentazione <b>apposita garanzia</b> , con caratteristiche ancora da definire con Decreto	Il soggetto che procede all'estrazione dei beni deve comunicare al depositario i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia
	<b>Periodo transitorio:</b> fino all'emanazione del Decreto di cui sopra, è prevista la riscossione dell'imposta da parte del gestore in nome e per conto di colui che estrae la merce	
Cessioni interne ( <b>qualsiasi bene</b> , senza aver riguardo alla categoria merceologica e/o alla nazionalità del cessionario)	È prevista la riscossione dell'imposta da parte del gestore in nome e per conto di colui che estrae la merce	

# Scambi internazionali di merci e di servizi

finanziari ed economici agli operatori che presentano un pro-rata di detraibilità non pieno o che vogliono “risparmiare” la spesa del *plafond*. In secondo luogo può essere, altresì, conveniente ricorrere all’istituto sia per spostamenti tra diversi depositi IVA che nell’ambito delle triangolazioni nazionali, specialmente laddove non sia possibile avvalersi, per la cessione interna, del regime di non imponibilità<sup>23</sup>, considerato che non sono state interessate da modifiche sia la lett. f) che g) del comma 4 dell’art. 50-*bis*<sup>24</sup> e che la spedizione della merce all’estero non può essere effettuata a cura o a nome del primo cedente<sup>25</sup>. Ovviamente dette strategie logistiche e commerciali esigono un’attenta valutazione del rapporto costo/benefici per l’utilizzo del deposito IVA.

## Primo interpello sui “nuovi investimenti”

Come accennato non è un segreto che i Gruppi transnazionali, attivi sia nella produzione di beni che nella logistica, si avvalgano (o intendano farlo) dei depositi IVA o di altra natura (fiscale e doganale) per massimizzare lecitamente il risparmio fiscale. In detta direzione si muove la richiesta di consulenza giuridica, pubblicata dall’Agenzia delle entrate lo scorso 17 gennaio<sup>26</sup>, volta a conoscere preventivamente il trattamento tributario dei nuovi investi-

menti, nel caso di specie la possibile configurazione di un *hub* logistico come stabile organizzazione e l’individuazione del corretto trattamento delle operazioni di acquisto e vendita di prodotti immagazzinati in depositi IVA. Il documento rappresenta la prima risposta ufficiale fornita ad imprenditori che intendono porre in essere rilevanti investimenti nel nostro Paese.

Per quel che qui interessa vengono risolti, con riferimento al secondo quesito, i dubbi in merito a 4 distinte operazioni commerciali considerate complesse, riepilogate nella Tavola n. 2. Per la risposta del Fisco si rimanda al corposo documento citato.

## Alternative differenti

In sostituzione del deposito IVA la disciplina vigente permette l’immissione dei beni,

### Note:

- 23 D.L. n. 331/1993, art. 58, e D.P.R. n. 633/1972, art. 8, comma 1, lett. a).  
 24 Si potrà effettuare una cessione tra operatori nazionali con contestuale introduzione della merce senza applicazione dell’IVA per poi estrarre i beni per effettuare una cessione intracomunitaria o all’esportazione per confermare l’agevolazione iniziale.  
 25 Risoluzione ministeriale 4 marzo 1995, n. 51, n. 35/E/2010 e n. 115/E/2011.  
 26 Risoluzione n. 4/E/2017.

## Tavola n. 2 - Operazioni commerciali

a) Acquisto di prodotti finiti provenienti da Stati membri diversi dall’Italia con consegna nel territorio dello Stato ed introduzione all’interno di un deposito fiscale (non utilizzato ai fini IVA) per la successiva rivendita nel territorio dello Stato, o in Stati membri diversi dall’Italia o in Paesi terzi
b) Trasferimento nel territorio dello Stato di prodotti finiti di proprietà di BETA* provenienti da Stati membri diversi dall’Italia con introduzione all’interno di un deposito fiscale (non utilizzato ai fini IVA) per la successiva rivendita nel territorio dello Stato, o in Stati membri diversi dall’Italia o in Paesi terzi.
c) Immissione in libera pratica nel territorio dello Stato di prodotti finiti ( <i>omissis</i> ) con introduzione all’interno di un deposito fiscale ed IVA, ai fini della successiva rivendita nel territorio dello Stato, o in Stati membri diversi dall’Italia o in Paesi terzi.
d) Acquisto di prodotti finiti ceduti da ALFA** nei confronti di un numero di identificazione IVA di BETA attribuito da uno Stato membro diverso dall’Italia, custoditi all’interno di un deposito fiscale ed IVA, per la successiva rivendita nel territorio dello Stato, o in Stati membri diversi dall’Italia o in Paesi terzi.
* BETA, società con sede legale in un altro Stato, che intende richiedere l’identificazione agli effetti del tributo in Italia, nominando un rappresentante fiscale (D.P.R. n. 633/1972, art. 17, comma 3) **ALFA, società con sede legale in Italia, in possesso delle autorizzazioni per la gestione dei depositi fiscali ai soli fini doganali, mentre gli stessi spazi non sono stati, ad oggi, mai utilizzati quali depositi IVA

# Scambi internazionali di merci e di servizi

provenienti da fuori del territorio unioniale, in libera pratica<sup>27</sup> sospendendo il pagamento dell'IVA quando la merce è oggetto di un successivo trasferimento intracomunitario, anche dopo l'esecuzione di manipolazioni autorizzate dalla Dogana. Questa, nella nota n. 3540/2014, consente di non rilasciare alcuna garanzia al momento dell'immissione dei beni in libera pratica. Circostanza comunque in attesa di conferma. La movimentazione della merce deve essere effettuata nei confronti di altro soggetto comunitario (non di una semplice posizione IVA) e non per i c.d. trasferimenti a se stessi<sup>28</sup>.

## Osservazioni

Oramai il solco tracciato dal legislatore, sia nazionale che comunitario, è chiaro e ben definito: combattere il VAT Gap, non più sopportabile, vietando ai soggetti considerati inaffidabili perché a rischio frode di sostituirsi all'erario nell'introdurre l'IVA, sviando a proprio favore la concorrenza con altri operatori onesti e ligi al rispetto delle regole fiscali. In detta direzione si muove anche l'intervento oggetto di commento che tenta di limitare l'utilizzo fraudolento dei depositi IVA da parte di quei soggetti che vi introducono merci in regime di sospensione d'imposta e che in seguito, estraendoli con il *reverse charge*, fanno perdere le tracce

della merce vendendola in nero e sottocosto bypassando il versamento del tributo. Il rovescio della medaglia è che così facendo viene traslato l'obbligo di corrispondere il tributo al gestore del deposito, soggetto estraneo alla transazione ed al rapporto tributario, in luogo e per conto del depositante, insieme a tutte le conseguenze in termini di responsabilità e di sanzioni per eventuali irregolarità<sup>29</sup>. Pensiamo all'estrazione di beni oggetto di successive cessioni intracomunitarie, regolarizzate dal depositante con il sistema "neutrale" del *reverse charge*. Cosa accade, però, se la merce viene ceduta successivamente in nero in Italia? Risponde dell'illecito anche il depositario "solidalmente responsabile"? La *quaestio* è simile a quanto già visto nelle cessioni intra-UE poste in essere con la formula "*ex works*". Data la novità dell'argomento restiamo in attesa delle necessarie interpretazioni ufficiali.

## Note:

27 D.P.R. n. 633/1972, art. 67, commi 2-*bis* e 2-*ter*.

28 Anche se il dettato comunitario, art. 143 della Direttiva 2006/112/CE, sembrerebbe essere meno restrittivo dell'interpretazione domestica.

29 Il comma 8 del D.L. n. 331/93, così come riscritto, prevede che la violazione degli obblighi relativi all'estrazione dei beni dal deposito IVA da parte del gestore è valutata ai fini della revoca dell'autorizzazione, ovvero ai fini dell'esclusione dall'abilitazione a gestire come deposito IVA i magazzini generali, i depositi franchi, fiscali e doganali.