



Giovedì 15/05/2014

## Utilizzo dei depositi doganali in ottica di pianificazione finanziaria degli oneri fiscali connessi allo scambio internazionale delle merci

A cura di: Studio Varetti 1926

Le problematiche fiscali legate alla logistica delle merci rivestono un aspetto cruciale per una impresa che svolge attività di commercio internazionale. Tra le varie possibilità a disposizione delle imprese, per limitare l'impatto degli oneri accessori al momento dell'importazione: dazi ed iva (sia che si importi in Italia o che si esporti in proprie strutture all'estero), vi sono i magazzini doganali i magazzini fiscali o accise ed i magazzini iva. I primi sono liberamente utilizzabili per l'importazione da qualsiasi paese extra europeo (ed a talune condizioni anche europeo). I secondi sono utilizzabili esclusivamente per le importazioni di prodotti soggetti ad accisa e gli ultimi per beni di provenienza comunitaria.

Tralasciando i "magazzini fiscali o accise" riferibili a particolari categorie di merci (appunto quelle sottoposte ad accisa); e senza addentrarci oltremisura nel dettaglio delle diverse specifiche di ciascuna delle due tipologie di magazzino (doganale od iva, interessanti per chi vuole ottenere l'autorizzazione per l'apertura di un magazzino fiscale), di seguito si analizzano le modalità operative di utilizzo degli stessi.

### Magazzini Doganali

Possono essere di tipo pubblico o privato; in entrambe le tipologie figurano due soggetti:

- il depositario; ovvero colui che gestisce il deposito; e
- il depositante; ovvero colui che immette all'interno del deposito la merce, e che non necessariamente ne è anche il proprietario, ma che è obbligato ad effettuare la dichiarazione di assoggettamento al regime doganale.

Per altro la circostanza che il soggetto che introduce le merci nel paese ne sia o meno il proprietario è irrilevante per la normativa doganale, dove sussiste una *fiction iuris*<sup>1</sup> in base alla quale il soggetto che compie tutte le operazioni doganali è individuato ai fini delle responsabilità e dei diritti al pari del proprietario; con positive implicazioni in tema di recuperabilità dell'iva, qualora la merce oggetto di importazione sia inerente alla propria attività.

Il deposito doganale pubblico si caratterizza per il fatto che può essere utilizzato da qualsiasi soggetto e per qualsiasi merce (tranne in genere quelle agricole per le quali sussiste una normativa ad hoc) e può essere gestito anche direttamente dall'autorità doganale (Depositi di tipo A, B e F).

I depositi doganali privati sono invece destinati ad essere utilizzati per immagazzinare merci del depositario; ovvero il soggetto autorizzato a gestire il deposito doganale. I depositi doganali privati si differenziano esclusivamente in funzione delle modalità di identificazione della merce all'ingresso: depositi di tipo D2; e di predeterminazione dei locali di stoccaggio depositi di tipo E3. Il deposito di tipo C4 è di tipo residuale rispetto agli altri due, in quanto si realizza se non si applicano le forme di deposito di cui ai tipi D ed E.

La principale funzione dei depositi doganali è quella di immagazzinare merce, per la quale non è prevista sin dall'origine una destinazione finale od un acquirente finale. Che unitamente alla caratteristica della mancanza di una previsione di un limite temporale minimo di giacenza (mentre il limite temporale massimo può arrivare a 4 anni per i depositi sotto vigilanza diretta della dogana e 5 anni per quelli di altro tipo<sup>5</sup>),



rendono tale regime sospensivo particolarmente duttile.

I magazzini doganali sono soggetti ad autorizzazione<sup>6</sup> preventiva, da richiedersi attraverso specifica procedura identificata dall'art. 867 del reg. CEE 2913/1992; detto articolo individua i "requisiti soggettivi" del richiedente. Tra cui, ovviamente: l'affidabilità del soggetto (che deve trovarsi in bonis e non essere incorso in violazioni fiscali di particolare gravità) nonché il rilascio di idonee garanzie.

Invece tra i requisiti "oggettivi", individuati dall'art. 1008 del reg. CEE 2913/1992, particolarmente importante è l'effettiva esigenza economica di costituire il magazzino doganale. Cioè la necessità reale di effettuare un immagazzinamento a fronte di attività di importazione o attività di import/export, da dimostrarsi attraverso esibizione di contratti, trattative commerciali etc..

Seppure quello del deposito doganale sia un regime, non necessariamente individuato con un luogo fisico come avviene invece per i depositi iva, sussiste comunque la necessità della verifica della idoneità dei locali od aree<sup>9</sup> che saranno adibite allo stoccaggio della merce (requisito non richiesto per i depositi di tipo E ed F), da eseguirsi a cura dell'autorità doganale.

Ovviamente al depositario corre l'obbligo della tenuta della contabilità di magazzino; e nel caso dei magazzini di tipo F, l'obbligo di localizzazione della merce all'interno della contabilità di magazzino. L'autorizzazione, qualora non venga svolta l'attività di deposito, può essere revocata; come pure nel caso in cui vengano meno i requisiti di affidabilità da parte dell'Amministrazione Finanziaria (vedasi il caso di condanna passata in giudicato per reati di natura fiscale). Per quanto attiene le eventuali merci ancora presenti nel magazzino al momento della revoca o della rinuncia all'autorizzazione, sarà necessaria l'attivazione di apposita procedura con la competente autorità doganale per gestire l'uscita dal regime di sospensione doganale.

L'introduzione nei magazzini doganali avviene attraverso dichiarazione all'atto dell'importazione, e nel caso di utilizzo di magazzini privati deve essere prestata cauzione. L'estrazione avviene attraverso il rilascio della dichiarazione di destinazione doganale e l'assolvimento dei relativi oneri.

## Depositi IVA

Come si è detto, i magazzini iva sono regolati dall'art. 50 del DL 30/8/1993 n.331 e furono istituiti affinché le merci comunitarie non subissero un trattamento discriminatorio rispetto a quelle extra comunitarie che potevano beneficiare dei regimi agevolativi previsti dai magazzini doganali.

Nell'interpretazione prevalente della normativa specifica i depositi iva sono effettivamente spazi fisici, contrariamente al deposito doganale, che è riconosciuto come un "regime".

I depositi iva sono destinati alla custodia di beni comunitari non destinati alla vendita al dettaglio all'interno degli stessi; pertanto è quindi possibile per gli operatori economici cedere ad altri operatori economici le merci presenti all'interno dei depositi iva, trattando le stesse come se si trattasse di beni "allo stato estero". Oltre ai soggetti già autorizzati alla gestione dei depositi doganali, di quelli fiscali e dei punti franchi, possono essere autorizzati alla gestione dei depositi iva anche altri soggetti che riscuotano la fiducia dell'Amministrazione Finanziaria. L'autorizzazione è rilasciata dalla Direzione Regionale delle Entrate in funzione della competenza territoriale rispetto alla localizzazione del magazzino iva (pertanto per i magazzini domiciliati nelle province autonome di Trento e Bolzano e Valle D'Aosta dalla relativa direzione provinciale), che provvede anche alla sua revoca qualora vengano meno i presupposti sulla cui base era stata rilasciata. Copia della comunicazione deve essere inviata anche alla direzione provinciale territorialmente competente in funzione del domicilio fiscale del richiedente<sup>10</sup>. Nel caso in cui il deposito sia



destinato a contenere beni di terzi soggetti, l'autorizzazione può essere rilasciata solo a società di capitali, società cooperative od enti il cui capitale o fondo di dotazione sia pari o superiore ad Euro 516.456,90. Si può quindi assumere che vi sono tre tipologie di depositi Iva: quelli per i quali non è necessaria una autorizzazione in quanto già autorizzati per altre tipologie di magazzini (magazzini generali, doganali, fiscali per accise); i depositi per conto terzi, per i quali vi è stabilito un limite minimo di patrimonializzazione e specifiche forme giuridiche; e gli altri depositi destinati ad accogliere merci di proprietà di terzi, ma destinati all'acquisto da parte dello stesso depositario.

Il depositario deve tenere apposita contabilità da cui risulti la movimentazione delle merci ai sensi dell'art. 53 c. 3° del DPR 26/10/1973 n. 633 utilizzando un apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del medesimo decreto. Le registrazioni debbono essere supportate dalla documentazione attraverso la quale viene effettuata l'introduzione e l'estrazione delle merci (nonché ovviamente la documentazione relativa all'eventuale cessione tra operatori diversi delle merci durante il periodo della giacenza).

Il controllo sul deposito IVA è svolto dalla direzione provinciale delle entrate individuato nell'autorizzazione, ovvero dall'autorità già preposta qualora si tratti di un magazzino doganale o fiscale accise, qualora venga utilizzato anche come magazzino IVA.

Trattandosi di un deposito specializzato (in quanto destinato a merci comunitarie o extra comunitarie, ma solo se immesse in libera pratica<sup>11</sup>), per l'estrazione delle merci, se queste vengono commercializzate sul territorio nazionale, sussistono specifici requisiti soggettivi. L'estrazione, infatti, può essere effettuata soltanto da soggetti passivi di imposta ai fini iva; che siano iscritti alla Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura da almeno un anno, in grado di dimostrare l'esercizio effettivo di una attività e la regolarità dei versamenti iva. L'imposta viene assolta mediante il meccanismo del reverse-charge previsto dall'art. 17 c.2° del DPR 633/73.

La comunicazione al gestore del magazzino Iva dei dati relativi alla liquidazione periodica iva di cui fanno parte le operazioni relative all'estrazione delle merci, prevista dall'ultimo periodo del 6° comma dell'art. 50 del DPR 331/93, consente lo svincolo della garanzia eventualmente prestata ai sensi del 4° comma lettera b) del medesimo articolo, per l'immissione in libera pratica di merce extra-comunitaria.

Le merci possono essere estratte anche per venire trasportate e cedute in altri paesi comunitari o extra comunitari. In tale caso la cessione sarà non imponibile ex art. 41 DPR 331/1993 ovvero art. 8 c.1 lett.a) ex DPR 633/1972.

Note:

1. Art. 56 DPR 23/1/1973 n.43 (TULD o TUD); ed Art. 64 del regolamento CEE 2913/92
2. La merce all'ingresso viene identificata in tutti i suoi elementi; ciò consente una più agevole immissione in libera pratica al momento dell'estrazione della merce. Tale procedura non è applicabile per tutte le merci.
3. In questo caso non è predeterminato il locale di stoccaggio della merce, anche se la collocazione della stessa deve essere resa nota su richiesta dell'Autorità doganale, da parte del depositario.
4. Art. 525 del Regolamento CEE 2454/1993
5. Art. 151 del DPR 23/01/1973 n.43 (c.d. TULD o TUD)
6. Art.85 del Regolamento CEE 2913/1992



7. Art. 86 del Regolamento CEE 2913/1992: Fatte salve le condizioni particolari vigenti nell'ambito del regime considerato, l'autorizzazione di cui all'articolo 85 nonché quella di cui all'articolo 100, paragrafo 1 è concessa esclusivamente:

alle persone che offrono tutte le garanzie necessarie per l'ordinato svolgimento delle operazioni, e se l'autorità doganale può garantire la sorveglianza e il controllo del regime senza oneri amministrativi proporzionati rispetto alle necessità economiche del regime stesso.

8. Art. 100 del Regolamento CEE 2913/1992:

1. La gestione di un deposito doganale è subordinata al rilascio di un'autorizzazione da parte dell'autorità doganale, a meno che detta gestione sia effettuata dall'autorità doganale medesima.

2. La persona che intende gestire un deposito doganale deve farne richiesta scritta, contenente le indicazioni necessarie al rilascio dell'autorizzazione, segnatamente quelle relative a un'esigenza economica di depositare le merci. Nell'autorizzazione sono stabilite le condizioni di gestione del deposito doganale.

3. L'autorizzazione è concessa unicamente alle persone stabilite nella Comunità.

9. Art. 526 Regolamento CEE 2454/1993

10. DM 20/10/1997 N.419 ART. 1

11. Si realizza l'immissione in libera pratica di merci di provenienza extracomunitaria quando alla dogana il soggetto importatore rilascia apposita dichiarazione di destinazione delle stesse merci in un deposito iva e siano assolti gli obblighi doganali in materia di dazi, controllo di eventuali contingentamenti, ispezioni sanitarie etc. La dichiarazione deve essere rilasciata da un operatore economico individuato ai fini iva sul territorio nazionale.

Dott. Rag. Liban Ahmed Varetti