

RISOLUZIONE N. 4/E



Direzione Centrale Normativa

ROMA 17/01/2017

OGGETTO: Interpello Nuovi Investimenti: configurabilità di un hub logistico quale stabile organizzazione e trattamento ai fini IVA delle operazioni di acquisto e vendita di prodotti immagazzinati in depositi IVA.

L'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015 n. 147, noto come “decreto internazionalizzazione”, ha introdotto l'interpello sui nuovi investimenti mediante il quale le imprese che intendono effettuare investimenti in Italia di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e che abbiano significative ricadute occupazionali possono rappresentare all'Agenzia delle entrate il relativo piano di investimento al fine di conoscerne il trattamento fiscale.

Il comma 5 del citato articolo 2 prevede la pubblicazione da parte dell'Agenzia delle entrate delle posizioni interpretative rese in risposta agli interpelli sui nuovi investimenti che possano avere generale interesse. In ossequio a tale disposizione si riporta di seguito la risposta resa all'interpello avente a oggetto il seguente piano di investimento.

PIANO DI INVESTIMENTO

Il Gruppo XY intende realizzare un nuovo investimento, avente un impatto sostanziale sulle modalità secondo cui il medesimo Gruppo opera in Europa, che consta nella localizzazione della produzione di alcuni prodotti presso lo stabilimento di ALFA a XX (Italia) e nella creazione di un *hub* logistico. Le società del Gruppo coinvolte nel nuovo investimento (di seguito, gli “investitori”) sono:

- la società istante ALFA – cui è stato conferito mandato speciale ai sensi dell’articolo 3, comma 1, del decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 29 aprile 2016 – con sede legale in Italia;
- la società consociata BETA, con sede legale in Stato B;
- la società controllante GAMMA, con sede in Stato C.

In base al progetto attualmente in corso di studio, l’implementazione del nuovo investimento avverrà in più fasi ed in particolare:

- Fase 1 (in corso di completamento), incremento della produzione di (*omissis*) nello stabilimento di ALFA di XX (Italia);
- Fase 2 (periodo 2017-2018), creazione di una nuova linea di produzione di (*omissis*) nello stabilimento di ALFA di XX (Italia). Nell’ambito della nuova attività di (*omissis*), ALFA opererà come *contract manufacturer* per BETA. In particolare, ALFA acquisterà materie prime da fornitori terzi o del Gruppo e prodotti (*omissis*), dalla stessa società BETA e cederà l’intera produzione a BETA. Una parte marginale della produzione di (*omissis*) (circa il 5%) sarà rivenduta da BETA a ALFA per la distribuzione nel mercato italiano;
- Fase 3 (2018-2019): creazione in Italia di un centro di immagazzinamento e distribuzione che servirà come piattaforma per la distribuzione nel mondo da parte di BETA dei prodotti provenienti dai vari stabilimenti del Gruppo XY (incluso, ma non limitato, allo stabilimento di ALFA). La scelta circa i

prodotti che saranno distribuiti dal centro di distribuzione è ancora in fase di analisi. Il centro di distribuzione verrà localizzato in Italia e sarà gestito da un fornitore di servizi logistici professionale (che potrà essere un fornitore terzo o una parte correlata) in base a un contratto di servizi con BETA.

Il nuovo investimento rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, comma 1, del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in quanto soddisfa tutti i requisiti previsti dalla stessa norma e dal DM 29 aprile 2016 ed in particolare:

(i) comporterà l'ampliamento dello stabilimento produttivo esistente e la diversificazione della produzione attualmente svolta in Italia a XX;

(ii) avrà ricadute occupazionali significative e durature consistenti nell'assunzione da parte di ALFA di 90 dipendenti a tempo pieno, *full time equivalent* o FTE, nonché nell'incremento di nuova forza lavoro da parte di altre società del Gruppo e da fornitori terzi;

(iii) il suo valore complessivo, determinato tenendo conto di tutti gli elementi necessari per la sua implementazione e dei criteri di quantificazione dell'investimento stabiliti dalla circolare 1° giugno 2016, n. 25/E, supera la soglia di 30 milioni di Euro, prevista dal citato articolo 2, comma 1, del D.lgs. n. 147 del 2015. In particolare, tra le altre voci, è stato stimato (su base annuale) un incremento del capitale circolante operativo a titolo di aumento delle rimanenze di materie prime di (*omissis*) milioni di Euro.

Il nuovo investimento avrà effetti sul sistema fiscale italiano stimati dall'istante in (*omissis*), derivanti dal gettito IRPEF sui redditi da lavoro dipendente dei nuovi assunti e dal gettito IRES e IRAP sul maggior reddito d'impresa di ALFA a fronte delle nuove attività di produzione svolte in Italia.

Tanto premesso, come si evince dall'istanza e dalla memoria integrativa, gli investitori hanno sottoposto all'attenzione della scrivente i seguenti quesiti.

QUESITO N. 1

Qualificabile come Interpello ordinario “qualificatorio” (Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212)

Il Gruppo XY chiede conferma che la creazione di un centro di immagazzinamento e di distribuzione in Italia (come descritta nella fase 3 del piano di investimento) non comporti la creazione di una stabile organizzazione in Italia di BETA ai sensi dell'articolo 162 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR) e dell'articolo 5 della Convenzione tra la Repubblica italiana e lo Stato B (di seguito, “Convenzione Italia-Stato B”).

Più in dettaglio, è stato rappresentato che il centro di immagazzinamento o *hub logistico* previsto nel *business plan* costituisce uno spazio autorizzato ad essere utilizzato come deposito fiscale, deposito doganale e deposito IVA nel quale si prevede saranno immagazzinati dei prodotti finiti di proprietà di BETA sino all'atto della loro estrazione e distribuzione.

E' stato, inoltre, precisato che nel centro di immagazzinamento non saranno custoditi prodotti finiti di proprietà di società diverse da BETA e che ALFA potrebbe stipulare con lo stesso operatore logistico che gestirà il medesimo centro in questione un separato contratto di servizi per la gestione dei propri prodotti. Inoltre, gli investitori hanno chiarito che le attività di vendita di prodotti sono gestite da BETA dallo Stato B per il tramite di (i) consociate del Gruppo XY con cui BETA ha stipulato contratti di distribuzione nei vari mercati di competenza e (ii) distributori terzi per la vendita sui mercati in cui il Gruppo XY non dispone di una propria consociata. La stipula dei suddetti contratti e le relative negoziazioni sono svolte da BETA al di fuori del territorio italiano senza alcun coinvolgimento di ALFA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 della Convenzione Italia-Stato B definisce, conformemente al Modello OCSE, l'espressione "stabile organizzazione" quale "*sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*".

Circa l'elemento costitutivo della nozione di stabile organizzazione relativo all'esistenza di una "*sede fissa di affari*", il paragrafo 1 – punto 4 – del Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE precisa che l'espressione '*sede di affari*' "*comprende tutti i locali, infrastrutture o installazioni utilizzati per l'esercizio dell'attività industriale o commerciale dell'impresa, siano essi utilizzati esclusivamente o meno per quella finalità. Una sede di affari può anche esistere se i locali non sono disponibili o necessari per l'esercizio dell'attività industriale o commerciale dell'impresa e questa dispone di un determinato spazio. E' irrilevante se i locali, le infrastrutture o le installazioni siano di proprietà, locati o altrimenti a disposizione dell'impresa. Una sede di affari può pertanto essere costituita da una bancarella di un mercato o da un'area utilizzata in modo permanente in un deposito doganale (ad esempio per il deposito di beni soggetti a dazi doganali). La sede di affari può essere anche situata nei locali di un'altra impresa (traduzione dall'inglese non ufficiale).*"

Come rappresentato dagli investitori, il centro di immagazzinamento e distribuzione in Italia in relazione al quale si chiede di escludere la configurabilità di una stabile organizzazione di BETA consisterà nell'utilizzo di locali autorizzati quali depositi IVA, fiscali e doganali.

In proposito, alla luce dei chiarimenti rinvenibili nel Commentario OCSE sopra riportati, si ritiene che un centro di immagazzinamento o deposito in Italia di cui BETA detenga la disponibilità, sia nel caso in cui il contratto di deposito e/o servizi sia stipulato con ALFA, che con un operatore logistico terzo, possa essere considerato una "*sede fissa d'affari*" di BETA nel territorio dello Stato, nel caso in cui la stessa venga utilizzata per l'esercizio anche non esclusivo della propria attività.

Ciò premesso, appare opportuno richiamare la disposizione recata dal paragrafo 3 dell'articolo 5 della Convenzione Italia-Stato B, che esclude dalla definizione generale di stabile organizzazione enunciata al paragrafo 1, anche se l'attività è esercitata per il tramite di una sede fissa di affari, le seguenti ipotesi: *“a) si fa uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci appartenenti all'impresa; b) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) una sede fissa di affari è utilizzata, per l'impresa, ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario.”*

Come chiarito dal paragrafo 4 del Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE, trattasi di attività che hanno carattere esclusivamente preparatorio ed ausiliario, ovvero di attività che non costituiscono di per sé stesse una parte essenziale e significativa dell'attività della stessa impresa considerata unitariamente. Il punto 25 del citato paragrafo 4 del Commentario, con riferimento all'ipotesi negativa di stabile organizzazione di cui alla lett. a), esclude le attività post-vendita che vanno al di là della mera *“consegna”* dei beni. I punti 28 e 30 pongono l'accento sulla circostanza che le attività enumerate tra le ipotesi negative di stabile organizzazione siano svolte per conto dell'impresa alla quale appartiene la sede fissa di affari e non anche per conto di altre imprese, e che non siano svolte attività diverse da quelle specificamente elencate. Sul punto, a titolo esemplificativo, viene riportato il caso di un negozio utilizzato per la consegna di beni che effettui anche vendite.

Le attività considerate come eccezioni alla definizione generale di stabile organizzazione devono avere carattere *“esclusivo”* proprio *“per non contravvenire allo spirito della normativa in argomento che dispone la non configurabilità*

dell'esistenza di una stabile organizzazione limitatamente a quelle sedi fisse di affari che svolgono solamente operazioni preparatorie o ausiliarie per conto della casa madre. Ne consegue quindi che qualora tale condizione di esclusività non è compiutamente assoluta, la sede fissa perde la sua caratteristica di ausiliarità pura per assumere invece la qualificata struttura di stabile organizzazione e quindi di soggetto produttore di reddito” (cfr. risoluzione 21 luglio 1983 n. 12/533).

Con riferimento al caso di specie, si è dell'avviso che l'ipotesi negativa di stabile organizzazione prevista dalla lett. a) del paragrafo 3, dell'articolo 5, della Convenzione Italia-Stato B possa considerarsi verificata se, come affermato in istanza, nel centro di immagazzinamento/deposito in Italia di cui BETA detiene la disponibilità siano depositati, esposti o consegnati solo prodotti di proprietà della stessa.

Di contro, si configurerebbe una stabile organizzazione, nel caso in cui BETA svolgesse anche attività di *“deposito, di esposizione o di consegna di merci”* di proprietà di altre imprese, quale ad esempio ALFA. Pertanto, al fine di rispettare la portata letterale della disposizione di esclusione in commento è rilevante la circostanza che tutte le operazioni di cessione di prodotti finiti che BETA intende realizzare siano precedute dalla fuoriuscita di tali prodotti dagli spazi di cui la stessa BETA abbia la disponibilità.

Al fine di escludere la configurabilità del centro logistico o deposito quale stabile organizzazione è altresì necessario che in tale sede fissa non venga svolta qualsiasi altra attività diversa da quelle di *“deposito, di esposizione o di consegna di merci”*, quale ad esempio l'attività commerciale di raccolta degli ordini, nonché di vendita dei prodotti di BETA. Le attività di disbrigo delle formalità doganali e IVA si considerano, ad avviso della scrivente, come strettamente connesse a quelle di *“deposito, di esposizione o di consegna di merci”*. Le attività di estrazione dal deposito, spedizione e trasporto dei prodotti ai distributori di BETA nel mondo

rientrano nell'attività di “*consegna di merci*” di cui alla lett. a) del paragrafo 3 dell'articolo 5 della Convenzione Italia-Stato B.

Al verificarsi delle suesposte condizioni si ritiene che il centro logistico o deposito che gli investitori intendono ubicare nel territorio dello Stato non integri l'ipotesi di una stabile organizzazione “materiale” di BETA ai fini delle imposte sui redditi.

Si esclude, altresì, l'ipotesi di una stabile organizzazione “personale” nella fattispecie descritta nel piano d'investimento se, come dichiarato dagli investitori, alcun soggetto in Italia – diverso da un agente avente uno *status* indipendente operante nella propria ordinaria attività (sia sotto il profilo economico, che giuridico) – abbia il potere di concludere contratti in nome di BETA o di vincolarla o rappresentarla di fronte ai terzi.

Le condizioni sopra descritte non sono state verificate dalla scrivente durante l'attività istruttoria ai sensi dell'articolo 5, comma 4, del DM 29 aprile 2016, atteso che il centro di distribuzione in questione sarà realizzato nella futura fase n. 3 del Piano di investimento.

Si precisa, infine, che la risposta all'istanza di interpello non esplica effetti in relazione alla correttezza della scelta dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento per la remunerazione delle transazioni infragruppo prospettati dalla parte, la cui valutazione non può essere esperita in questa sede.

QUESITO N. 2

Qualificabile come Interpello ordinario “puro” (Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212)

Gli investitori chiedono conferma del regime IVA applicabile alle operazioni connesse al nuovo piano d'investimento poste in essere da BETA territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato ai fini del tributo, nonché degli eventuali oneri documentali ai fini IVA (ed altre imposte indirette). In particolare, si chiede il trattamento ai fini IVA delle seguenti fattispecie, con riferimento alle quali BETA

intende richiedere l'identificazione agli effetti del tributo in Italia, nominando un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633:

Operazione 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;

Operazione 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;

Operazione c) – immissione in libera pratica nel territorio dello Stato di prodotti finiti (*omissis*) 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;

Operazione 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.

Si chiede, inoltre, conferma del trattamento fiscale delle operazione di rivendita dei prodotti nel mercato italiano e all'estero.

Nell'istanza viene, altresì, precisato che ALFA è in possesso delle autorizzazioni per la gestione dei predetti depositi fiscali ai soli fini doganali, mentre gli stessi spazi non sono stati, ad oggi, mai utilizzati quali depositi IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Operazioni a) e b) – Gli acquisti a titolo oneroso di prodotti finiti ceduti da soggetti d'imposta non residenti spediti o trasportati nel territorio dello Stato da Stati membri diversi dall'Italia (articolo 38, comma 1, D.L. n. 331 del 1993), effettuati da BETA, soggetto identificato ai fini IVA in Italia attraverso la nomina di un proprio rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, costituiscono acquisti intracomunitari soggetti ad IVA nel territorio dello Stato. L'introduzione nel territorio dello Stato di prodotti finiti di proprietà di BETA provenienti da uno Stato membro diverso dall'Italia configura un acquisto intracomunitario assimilato ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lett. *b)* del D.L. n. 331 del 1993.

In tali ipotesi BETA effettua un acquisto intracomunitario tramite l'utilizzo del proprio numero di identificazione IVA italiano integrando, a norma degli articoli 46 e 47 del D.L. n. 331 del 1993, la fattura emessa dal proprio fornitore comunitario o la fattura emessa tramite la partita IVA attribuita dallo Stato membro di spedizione dei prodotti ed applicando l'aliquota IVA propria di ciascun bene. Tale conclusione è condivisibile poiché, come rappresentato dagli investitori, gli acquisti intracomunitari non saranno contestuali all'introduzione dei beni all'interno del deposito fiscale utilizzato ai fini IVA e, conseguentemente, non si renderà applicabile ai predetti acquisti il regime sospensivo dell'IVA di cui all'articolo 50-*bis*, comma 4, lett. *a)* del D.L. n. 331 del 1993.

Operazione c) – L'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993, comma 4, lett. *b)* comprende tra le operazioni effettuate senza pagamento dell'IVA l'immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'IVA all'importazione, il cui svincolo può avvenire solo a seguito dell'estrazione dei beni dal deposito, con le modalità stabilite dal successivo comma 6.

Non possono fruire del particolare regime del deposito IVA i beni in regime di ammissione temporanea e perfezionamento attivo, in quanto tali operazioni, sotto il

profilo doganale, non costituiscono operazioni di immissione in libera pratica (cfr. circolare 12/E del 2015, par. 5.1.2).

Nel caso di specie, pertanto, BETA può effettuare l'immissione in libera pratica di prodotti finiti (*omissis*) destinati ad essere introdotti all'interno del deposito fiscale – autorizzato ad essere gestito anche come deposito IVA – senza il pagamento dell'IVA all'importazione.

A tal uopo, come prospettato nell'istanza, BETA (ovvero il dichiarante o un terzo ai sensi dell'articolo 189, paragrafo 3, del CDC – ora articolo 89, paragrafo 3, del CDU) deve fornire adeguata garanzia in favore dell'Ufficio doganale competente per l'IVA non riscossa all'atto della dichiarazione dei beni, secondo le modalità previste dall'Agenzia delle Dogane (cfr. note 5 ottobre 2011, n. 113881/RU e 1° febbraio 2012, n. 148047/RU). Può essere riconosciuta a BETA la possibilità di essere esonerata dalla prestazione della citata garanzia al ricorrere dei presupposti di cui all'articolo 90 del TULD, in qualità di importatore non residente che abbia nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. nota n. 148047/RU del 2012). In proposito, appare opportuno evidenziare che tale condizione soggettiva di accesso al previsto esonero, deve ricorrere “*con riferimento all'importatore (casella 8 del DAU)*” e deve essere indicata “*nella dichiarazione doganale (casella 52 del DAU). La garanzia è, invece, sempre dovuta da tutti gli altri soggetti*” (cfr. nota n. 113881/RU del 2011, par. 1).

Operazione d) – La quarta tipologia di operazioni di acquisto posta in essere da BETA riguarda l'acquisizione, con un codice di identificazione ai fini IVA di altro Stato membro (senza l'intervento del rappresentante fiscale nominato in Italia), di prodotti finiti da un cedente residente nel territorio dello Stato (ALFA), con introduzione ad opera di quest'ultimo di tali prodotti in regime di deposito fiscale ed IVA.

In tale fattispecie, si condivide la soluzione prospettata secondo cui ALFA possa emettere fattura nei confronti del cessionario comunitario (numero di identificazione

IVA di BETA attribuito da uno Stato membro diverso dall'Italia) senza addebito dell'IVA ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4, lett. *c*) del D.L. n. 331 del 1993, con l'indicazione che trattasi di cessione “*non soggetta ad IVA in quanto beni introdotti in deposito IVA*” (cfr. circolare n. 12/E del 2015, par. 5.1.3). In proposito si precisa che l'articolo 4, comma 7 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 ha modificato, con decorrenza dal 1° aprile 2017, la disposizione recata dalla lettera *c*), del comma 4 dell'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993, prevedendo la detassazione di tutte le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA (la disposizione non è, dunque, limitata alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro dell'Unione europea). Pertanto, a decorrere dal 1° aprile 2017, salvo eventuali modifiche della norma in commento apportate in sede di conversione del D.L. n. 193 del 2016, non saranno soggette ad IVA anche le eventuali cessioni realizzate da ALFA nei confronti di BETA tramite l'utilizzo del proprio numero di identificazione IVA italiano con introduzione dei beni nel deposito IVA.

Le operazioni in parola, ancorché effettuate senza applicazione dell'IVA, non costituiscono cessioni intracomunitarie, bensì operazioni interne, con conseguente assolvimento, da parte del cedente, degli obblighi previsti dal Titolo II del D.P.R. n. 633 del 1972. Per tali operazioni, pertanto, ALFA non deve compilare l'elenco Intrastat relativo alle cessioni intracomunitarie. Inoltre, tali operazioni non concorrono ai fini della acquisizione della qualifica di esportatore abituale in capo a ALFA ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. *c*) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Chiarito il trattamento fiscale delle quattro tipologie di operazioni di acquisto sopra descritte, con riferimento alle successive operazioni di rivendita dei prodotti finiti che BETA intende eseguire, si espone quanto segue.

Come specificato dagli investitori, le operazioni di vendita possono avere ad oggetto sia prodotti finiti acquistati o trasferiti da Stati membri diversi dall'Italia – acquisti di cui alle operazioni a) e b) – introdotti nel deposito non utilizzato ai fini IVA, che

prodotti finiti acquistati ed introdotti nel deposito IVA, per i quali BETA prima della rivendita procederà all'estrazione.

Con riferimento ai prodotti introdotti nel deposito IVA, si richiama la disposizione recata dal comma 6 del D.L. n. 331 del 1993, prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 193 del 2016, che dispone: *“L'estrazione dei beni da un deposito IVA ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti IVA, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, e comporta il pagamento dell'imposta”*.

Pertanto, *in primis* si precisa che nelle more dell'adozione del Provvedimento previsto dal comma 6, dell'articolo 50-bis del D.L. n. 331 del 1993, nella versione previgente alle modifiche apportate dal D.L. n. 193 del 2016, l'estrazione può essere eseguita con le modalità previste precedentemente all'introduzione dell'articolo 2, comma 36-*vicies quater* della Legge 14 settembre 2011, n. 148 (cfr. nota Agenzia delle Dogane n. 113881 del 2011). A decorrere dal 1° aprile 2017, il D.L. n. 193 del 2016 ha eliminato dalla disposizione sopra riportata il requisito, per il soggetto estrattore, dell'iscrizione alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura, nonché della dimostrazione dell'effettiva operosità e regolarità dei versamenti IVA, stabilendo che tutti i soggetti passivi ai fini dell'IVA possono procedere all'estrazione da un deposito IVA ed ampliando la responsabilità del gestore del deposito.

Inoltre, si chiarisce che, ai sensi della disposizione sopra riportata, anche a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 193 del 2016, l'estrazione dei beni dal deposito IVA da parte di BETA comporterà l'assolvimento dell'IVA con riferimento alle operazioni di utilizzazione o cessione interne dei prodotti finiti, ossia solo nel caso in cui i prodotti estratti siano destinati a permanere nel territorio dello Stato.

Ne consegue che, nella diversa ipotesi in cui i prodotti, estratti dal deposito IVA, siano diretti fuori del territorio dello Stato, le cessioni prospettate avverranno in regime di non imponibilità IVA, senza procedere all'assolvimento dell'IVA secondo le modalità stabilite dall'articolo 50-*bis*, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993.

Più in dettaglio:

- **Cessioni intracomunitarie:** le cessioni di prodotti con consegna in Stati membri diversi dall'Italia effettuate da BETA nei confronti di soggetti passivi stabiliti o identificati ai fini IVA nello Stato membro di destinazione dei prodotti stessi sono qualificabili come cessioni intracomunitarie di beni per le quali BETA emette fattura indicando il proprio numero di identificazione IVA italiano ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993 ed adempie ai conseguenti obblighi contabili, nonché a compilare e presentare il Modello Intra-1*bis*. Per le cessioni intracomunitarie di prodotti finiti introdotti nel deposito IVA, si realizza l'ipotesi di estrazione di beni senza il pagamento dell'IVA di cui al comma 4, lett. *f*), dell'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993 (cfr. circolare n. 12/E del 2015, par. 7.1). Le predette cessioni rilevano ai fini dell'acquisizione della qualifica di esportatore abituale in capo a BETA ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. *c*) del D.P.R. n. 633 del 1972;
- **Cessioni all'esportazione:** le cessioni di prodotti con invio o trasporto in Paesi terzi effettuato a cura o a nome di BETA costituiscono cessioni all'esportazione di beni per le quali BETA emette fattura indicando il proprio numero di identificazione IVA italiano ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. *a*), del D.P.R. n. 633 del 1972. Per le cessioni all'esportazione di prodotti finiti introdotti nel deposito IVA, si verifica l'ipotesi di estrazione di beni senza il pagamento dell'IVA di cui al comma 4, lett. *g*), dell'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993 (cfr. circolare n. 12/E del 2015, par. 7.2). Le predette cessioni rilevano ai fini dell'acquisizione della qualifica di esportatore

abituale in capo a BETA ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972;

- **Cessioni nel mercato italiano:** come chiarito dagli investitori, tali cessioni saranno effettuate da BETA nei confronti di ALFA. Per i prodotti finiti acquistati ed introdotti nel deposito IVA, BETA prima della rivendita procederà all'estrazione e all'assolvimento dell'IVA secondo le modalità stabilite dall'articolo 50-*bis*, comma 6 del D.L. n. 331 del 1993. In proposito, si segnala che l'articolo 4, comma 7 del citato D.L. n. 193 del 2016 ha modificato, a decorrere dal 1° aprile 2017, le modalità di assolvimento dell'IVA dovuta in caso di estrazione di beni da un deposito IVA ai fini della loro utilizzazione e cessione nel territorio dello Stato previste dal comma 6 dell'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993. In particolare, è stato disposto che, in tale fattispecie e, salvo eventuali modifiche della norma in commento apportate in sede di conversione del D.L. n. 193 del 2016, l'IVA deve essere assolta mediante versamento diretto, senza possibilità di compensazione, ad opera del gestore del deposito in nome e per conto del soggetto che estrae. A seguito dell'estrazione, le predette cessioni sono effettuate nel territorio dello Stato da BETA, soggetto passivo IVA non residente privo di stabile organizzazione in Italia, nei confronti di ALFA, soggetto passivo IVA residente in Italia. In base alle disposizioni recate dall'articolo 17, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 gli obblighi relativi alle sopra descritte cessioni sono adempiuti dal cessionario stabilito nel territorio dello Stato (ALFA). Resta inteso che si applica l'inversione contabile anche per le cessioni di prodotti introdotti nel deposito non utilizzato ai fini IVA. Pertanto, si condivide la soluzione prospettata dagli investitori secondo cui ALFA è tenuta all'assolvimento dell'imposta mediante la procedura di *reverse charge*.

Nella circostanza in cui le operazioni di vendita sopra descritte poste in essere da BETA e da ALFA vengano meno in tutto o in parte, è riconosciuta la facoltà di

rettificare la base imponibile IVA delle relative cessioni alle condizioni e nei termini previsti dall'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Da ultimo, si precisa che in sede di interlocuzione, l'istante ha manifestato la volontà di non procedere per i profili relativi alle operazioni prospettate nell'istanza che esulano dalla competenza della scrivente alla trasmissione degli stessi all'ente impositore competente ai sensi del 5, comma 6, del DM 29 aprile 2016.

Il presente parere viene reso in relazione al piano di investimento come descritto nell'istanza di interpello e sulla base dei documenti presentati e degli elementi resi a seguito delle interlocuzioni, nel presupposto della loro veridicità e completezza, ed esplica i propri effetti, finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stato reso, nei confronti dei seguenti soggetti: ALFA (C.F e P. IVA (*omissis*); GAMMA (Codice identificativo estero (*omissis*); BETA (Codice identificativo estero (*omissis*).

La risposta sopra riportata è stata resa antecedentemente alla conversione in legge del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193. Con legge 1° dicembre 2016, n. 225, pubblicata in Gazzetta ufficiale n. 282 del 2 dicembre 2016 (Suppl. Ordinario n. 53) è stato convertito, con modificazioni, il D.L. n. 193 del 2016. L'articolo 4, comma 7, come modificato a seguito della conversione in legge, ha sostituito, a decorrere dal 1° aprile 2017, il comma 6 dell'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 2016, prevedendo che per l'estrazione di beni introdotti nel deposito IVA ai sensi della lettera *b*) del comma 4 (immissione in libera pratica di beni non comunitari introdotti in un deposito IVA), l'imposta è dovuta a norma dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, previa prestazione di idonea garanzia, secondo le disposizioni da emanare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. E' stato altresì previsto il versamento dell'IVA da parte del gestore del deposito (solidalmente responsabile dell'imposta stessa) in nome e per conto del soggetto che

procede all'estrazione, sia per i restanti casi di cui al comma 4, dell'articolo 50-*bis* del D.L. n. 331 del 1993 sia, nelle more dell'emanazione del predetto decreto, per i beni introdotti nel deposito IVA ai sensi del comma 4, lettera *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 Dodero

(firmato digitalmente)