

Risposta n. 95/2023

OGGETTO: Trattamento IVA applicabile ai beni estratti da un deposito IVA per essere assemblati nei locali limitrofi allo stesso e, successivamente, ceduti a soggetti non residenti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società Istante (di seguito anche "la Società" o "l'Istante") è una società con sede legale in Germania e identificata ai fini IVA in Italia, appartenente a un gruppo internazionale (di seguito "il Gruppo"), che rappresenta uno dei principali attori, a livello globale, nel settore *automotive*.

La principale attività dell'Istante consiste nella distribuzione di trasmissioni per autovetture, prodotte da una società italiana (anche "il Fornitore" nel prosieguo), appartenente allo stesso Gruppo.

Le trasmissioni sono assemblate dal Fornitore presso lo stabilimento di quest'ultimo; l'Istante precisa che il citato stabilimento comprende alcune vaste aree, per

le quali, nel corso del 20xx, l'Agenzia delle Entrate ha concesso l'autorizzazione a gestire un deposito IVA.

In particolare:

1. il Fornitore acquista i componenti delle trasmissioni da fornitori italiani, comunitari ed extra-comunitari e li introduce nel proprio deposito IVA (c.d. "*Inbound*");
2. il Fornitore sposta i componenti dal deposito IVA "*Inbound*" ai suoi locali limitrofi - non ricompresi nel perimetro del deposito IVA - dove essi vengono assemblati in trasmissioni (ovvero, in prodotti finiti). A tale riguardo, l'Istante precisa che, ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 6, lett. h) del D.L. n. 331/1993, il Fornitore è legittimato (anche sulla scorta della risposta positiva a precedente istanza di interpello) a spostare i componenti dal deposito IVA ai locali limitrofi allo stesso al fine di utilizzarli nelle operazioni di assiemaggio delle trasmissioni, senza che questa movimentazione sia considerata un'estrazione (e, quindi, senza la necessità di assolvere l'IVA sui beni temporaneamente rimossi dall'area del deposito IVA), a condizione che gli stessi beni vengano reintrodotti nell'area del deposito IVA entro 60 giorni dalla data della loro prima uscita;
3. i suddetti componenti, una volta assemblati per formare i prodotti finiti, vengono posizionati nuovamente nel perimetro del deposito IVA entro il termine di 60 giorni dalla loro prima uscita e vengono acquistati dall'Istante all'interno del deposito IVA. Conseguentemente, il Fornitore non addebita IVA italiana sulla vendita delle trasmissioni, ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera e) del D.L. n. 331/1993 (acquisti di beni all'interno di un deposito IVA);

4. infine, l'Istante preleva i prodotti finiti dal deposito IVA e successivamente (i) effettua cessioni intracomunitarie a soggetti passivi, stabiliti in un altro Stato Membro dell'Unione Europea, ovvero (ii) esporta le trasmissioni fuori dall'UE.

L'Istante è stato informato dal suo Fornitore che i flussi di cui sopra potrebbero essere parzialmente impattati dalle seguenti circostanze:

- i. mancato re-ingresso dei componenti (assemblati sul prodotto finito) nel deposito IVA entro 60 giorni dalla data della loro prima estrazione;
- ii. uscita dei componenti dallo stabilimento del Fornitore per essere sottoposti a lavorazione (lavaggio) presso un soggetto terzo, prestatore di servizi.

Nei casi summenzionati, il regime del deposito IVA e la relativa "sospensione" dell'imposta verranno meno, in quanto i beni sono considerati estratti dal deposito IVA del Fornitore ai fini della loro utilizzazione nel territorio dello Stato; di conseguenza, in tali situazioni il Fornitore sarà tenuto ad assolvere l'IVA sui componenti estratti dal deposito IVA.

Tuttavia, i suddetti beni, che non possono più beneficiare del regime di sospensione dell'imposta perché estratti dal deposito IVA, verranno comunque utilizzati dal Fornitore ed assemblati, unitamente ad altri componenti che ancora beneficiano dell'agevolazione del deposito IVA, per produrre le trasmissioni.

Di conseguenza, una volta che i prodotti finiti saranno acquistati dall'Istante all'interno del deposito IVA, il Fornitore - in applicazione delle regole generali sulle cessioni domestiche territorialmente rilevanti a soggetto passivo non residente - sarà tenuto ad addebitare l'IVA sulla porzione del prezzo di vendita corrispondente ai componenti che, al momento di effettuazione dell'operazione di vendita delle

trasmissioni all'Istante, non sono più assoggettati al regime di deposito IVA. Pertanto, l'Istante riceverà un parziale addebito di IVA da parte del proprio Fornitore sugli acquisti che avvengono all'interno del deposito IVA di beni che non sono assoggettati al relativo regime di "sospensione".

In aggiunta a quanto sopra illustrato, la Società rappresenta che, in taluni casi, i prodotti finiti che la stessa acquista dal Fornitore per la successiva cessione a propri clienti non residenti presentano delle non conformità. In tal caso, le trasmissioni sono oggetto di reso dal cliente non residente all'Istante, e da questa al Fornitore e vengono emesse corrispondenti note di credito, per annullare le vendite precedenti.

In relazione alla fattispecie descritta, la Società pone i seguenti quesiti:

(i) se l'Istante sia legittimata ad acquistare sul territorio nazionale - e, in particolare, ad acquistare le trasmissioni all'interno del deposito IVA - senza assolvere IVA sulla parte del prezzo di vendita corrispondente ai componenti che non possono beneficiare del regime di deposito IVA, utilizzando il *plafond* IVA di cui agli articoli 8, comma 1, lett. c) e 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, come integrato dal d. lgs. 29 dicembre 1983, n. 746 e successive modifiche;

(ii) se il flusso di fatturazione, concordato con il Fornitore ai fini di documentare gli acquisti delle trasmissioni all'interno del deposito IVA sia conforme alle disposizioni in materia di documentazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA;

(iii) se sia corretto il trattamento IVA che intende riservare ai prodotti oggetto di reso.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto concerne il Quesito n. 1, l'Istante ritiene di essere legittimata ad utilizzare il *plafond* al momento dell'estrazione dei beni dal deposito IVA sulla base delle indicazioni fornite dalla Risoluzione del 4 agosto 2011, n. 80/E e (da ultimo) nella risposta ad interpello n. 1 del 4 gennaio 2021, che hanno esteso la possibilità di avvalersi del regime degli esportatori abituali anche a soggetti non stabiliti in Italia ma ivi identificati ai fini dell'IVA.

Sul punto, l'Istante ha inoltre precisato che, in linea generale, il prodotto viene integralmente assemblato nei locali limitrofi al deposito IVA; ma può accadere, ad esempio, che il prodotto finito (trasmissione), una volta assemblato nei locali limitrofi, non risulti conforme ed idoneo alla vendita; in tale caso, la trasmissione non viene re-introdotta nelle aree del deposito IVA del Fornitore, per la successiva cessione alla Società, bensì smontata all'interno dei locali limitrofi. I relativi componenti vengono poi re-immessi nel ciclo produttivo, ovvero utilizzati nell'assemblaggio di nuove trasmissioni. In questa ipotesi, il "ciclo di utilizzo" del componente (dapprima assemblato a formare una trasmissione, poi smontato ed infine riutilizzato per la produzione di un'altra trasmissione) può far sì che esso stazioni nelle aree dei locali limitrofi per più di 60 giorni dalla data della sua prima estrazione dal deposito IVA "*Inbound*" del Fornitore, comportando la necessità di assolvere l'IVA all'estrazione su detto componente e l'addebito d'imposta nella successiva cessione all'Istante, salvo utilizzo della lettera d'intento.

Per quanto concerne il Quesito n. 2, in caso di risposta positiva da parte della scrivente al quesito precedente, l'Istante intende adottare la seguente modalità di fatturazione delle cessioni effettuate dal Fornitore alla Società (che consentano a

quest'ultima di distinguere gli acquisti effettuati senza pagamento di imposta in base al regime del Deposito IVA da quelli effettuati - sempre senza IVA - mediante utilizzo del *plafond*):

1. l'Istante emetterà, su base annuale, dichiarazione di intenti nei confronti del Fornitore, indicando l'ammontare dell'imponibile ai fini IVA, a concorrenza del quale l'Istante potrà avvalersi del *plafond* per effettuare acquisti senza assolvere imposta;

2. per gli acquisti di trasmissioni effettuati all'interno del deposito IVA, l'Istante riceverà dal Fornitore, su base mensile, i seguenti documenti emessi contestualmente:

a. una fattura, riepilogativa di tutte le cessioni effettuate nello stesso mese solare (ex art. 21, comma 4, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972), senza addebito d'imposta ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. e) del D.L. n. 331/1993. La base imponibile di tale fattura sarà equivalente al prezzo di vendita delle trasmissioni concordato tra le parti; ciò significa che la base imponibile includerà anche il valore ascrivibile ai singoli componenti, confluiti sulle trasmissioni cedute a seguito delle operazioni di assiemaggio, che, al momento della loro cessione, risultavano già "estratti" dal deposito IVA e, pertanto, non potevano più beneficiare del relativo regime di sospensione dell'imposta;

b. una nota di credito (ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), emessa ai sensi dell'art. 50-*bis* succitato, a parziale storno della base imponibile afferente i componenti ceduti (in quanto inglobati nelle trasmissioni) nello stesso mese ma non soggetti al regime di deposito IVA, perché già precedentemente estratti dallo stesso;

c. una fattura, riepilogativa di tutte le cessioni effettuate nello stesso mese solare (ex art. 21, comma 4, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972), senza addebito d'imposta ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 a fronte della dichiarazione di intenti di

cui al punto 1. La base imponibile di tale fattura sarà pari al valore dei componenti ceduti (in quanto inglobati nelle trasmissioni) nello stesso mese ma non soggetti al regime di deposito IVA, in quanto già precedentemente estratti dallo stesso.

Per quanto concerne il Quesito n. 3 in caso di reso da parte del cliente non residente dell'Istante e da quest'ultima al Fornitore:

- l'Istante emette note di credito nei confronti dei propri clienti non residenti, per annullare le cessioni intra-comunitarie, e le cessioni all'esportazione, dei beni che erano stati in precedenza estratti dal deposito IVA (ai sensi, rispettivamente, dell'art. 50-*bis*, comma 4, lettere f) e g) del D.L. n. 331/1993) per essere spediti o trasportati in altri Stati Membri o fuori dal territorio della Comunità europea; e

- il Fornitore emette note di credito nei confronti dell'Istante per annullare le precedenti cessioni dei medesimi beni, fatturati (senza addebito di imposta) ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4 lettera e) del D.L. n. 331/1993 (trattandosi di beni che si trovavano fisicamente all'interno del deposito IVA all'atto della cessione).

Tale soluzione, secondo l'Istante, sarebbe in linea con le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 12 del 2015.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il dubbio interpretativo posto dall'Istante riguarda il corretto trattamento IVA applicabile alle operazioni di acquisto di trasmissioni per autovetture, assemblate da un Fornitore residente appartenente al Gruppo nei locali limitrofi al proprio deposito IVA per la successiva cessione all'Istante non residente, anch'essa membro del Gruppo. Con riferimento al Quesito n. 1, si osserva che l'articolo 8, secondo comma, del Decreto del

Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633 (di seguito "DPR n. 633 del 1972") consente a coloro che effettuano esportazioni di cui alle lettere a) e b) del primo comma di effettuare, dietro presentazione di una dichiarazione d'intento, acquisti senza il pagamento dell'IVA, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere, poste in essere nel corso dell'anno solare precedente ovvero nei dodici mesi precedenti, come consentito dall'art. 2, comma 2, della legge 18 febbraio 1997, n. 28 (detto ammontare rappresenta, rispettivamente, il c.d. *plafond* fisso e il c.d. *plafond* mobile). Ciò a condizione che - come stabilito dall'art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17 - l'ammontare di tali corrispettivi sia superiore al dieci per cento del volume d'affari; l'art. 41, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 stabilisce che i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie concorrono alla determinazione del c.d. *plafond* ed alle relative percentuali necessarie per l'effettuazione di acquisti senza pagamento dell'IVA.

L'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972 prevede che siano non imponibili le cessioni di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti che, come evidenziato, effettuano cessioni all'esportazione ovvero cessioni intracomunitarie e si avvalgono della sopra indicata facoltà di acquistare o importare senza pagamento dell'imposta. Analoga facoltà, di acquistare senza pagamento dell'imposta, viene riconosciuta ai soggetti che effettuano operazioni assimilate alle esportazioni nonché servizi internazionali di cui, rispettivamente, agli articoli 8-*bis* e 9 del DPR n. 633 del 1972, nei limiti dei corrispettivi afferenti dette operazioni (cfr. ultimo comma di entrambi gli articoli).

Ricorrendo tali circostanze, possono effettuarsi acquisti senza pagamento dell'IVA nei limiti del *plafond* maturato nell'anno precedente (o nei dodici mesi precedenti) anche quando ad effettuare le operazioni che danno accesso a tale facoltà siano - come precisato nella Risoluzione 21 giugno 1999, n. 102 - soggetti esteri identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato (identificati sia direttamente che mediante rappresentante fiscale, cfr. risposta n. 1 del 4 gennaio 2021, richiamata dall'Istante).

Pertanto, nel presupposto, non accertabile in sede d'interpello, che il soggetto passivo abbia i requisiti per assumere lo *status* di esportatore abituale, si ritiene che l'Istante soggetto non residente, stabilito in Germania e identificato ai fini IVA in Italia (ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633 del 1972), possa utilizzare il *plafond* al fine di sterilizzare l'IVA a debito che nasce al momento in cui effettua l'estrazione dei prodotti dal deposito IVA ai sensi dell'art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993.

Giova infatti ricordare che per quanto concerne le modalità di estrazione dei beni dal deposito IVA, momento che coincide con l'esigibilità del tributo, l'art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993 prevede che, ad eccezione dei beni introdotti in forza di un acquisto intracomunitario (art. 50-bis, comma 4, lett. a) del D.L. citato) e dei beni immessi in libera pratica, con prestazione di idonea garanzia (lettera b) del predetto comma), per le altre operazioni agevolate (tra cui rientra la commercializzazione di beni nel territorio dello Stato) l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito. Inoltre, la norma in commento prevede che è effettuata senza pagamento dell'imposta l'estrazione da parte di soggetti che si avvalgono della facoltà di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo

comma dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cfr. risoluzione n. 55/E del 03 maggio 2017 e risoluzione n. 35/E del 20 marzo 2017).

Tuttavia, in considerazione della particolarità del caso rappresentato in cui, come precisato dall'Istante, la percentuale delle componenti che risultano già estratte dal deposito IVA e che partecipano alla composizione del prodotto finito è variabile ma, di norma, irrisoria, si ritiene che anche per tali prodotti finiti possa valere la non imponibilità IVA (prevista normalmente per le trasmissioni assemblate con componenti che rimangono fuori dal deposito non oltre i 60 giorni). Tale impostazione tiene conto anche della natura accessoria delle componenti da assemblare rispetto al bene finito.

Per quanto riguarda il Quesito n. 2 (concernente le modalità di fatturazione), si ritiene assorbito in considerazione di quanto stabilito in risposta al Quesito n. 1, ossia che nessuna IVA sarà dovuta in relazione alle trasmissioni assemblate con componenti già estratte dal deposito IVA (in quanto riportati all'interno del deposito IVA oltre 60 giorni dall'uscita).

Per quanto concerne il Quesito n. 3, concernente la gestione contabile dei resi, si ritengono corrette le modalità indicate dall'Istante.

Nella fattispecie descritta si ritiene dunque che i beni debbano essere considerati come estratti da un deposito IVA con conseguente applicazione delle disposizioni fissate dall'art. 50-*bis* del D.L. 331/1993.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)