

Principio di diritto n. 2/2023

**OGGETTO: Cessione di beni all'interno di depositi doganali – obbligo di fatturazione
– articolo 21, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972**

L'articolo 7-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al comma 1, stabilisce che *«Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto».*

Le cessioni di beni mobili, quindi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato al verificarsi di due condizioni, ovvero: che i beni abbiano la qualifica di beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione e che siano esistenti nel territorio dello Stato. La duplicità del presupposto è resa evidente dal tenore letterale della norma ed appare in linea con l'esigenza di assoggettare a tassazione i beni

che "fisicamente" e "giuridicamente" si considerano appartenenti al territorio dello Stato all'atto della cessione.

Nella diversa ipotesi in cui i beni, pur conservando lo *status* di merce allo stato estero, si trovano "fisicamente" nel territorio dello Stato senza che siano stati oggetto di una importazione (si tratta delle ipotesi, previste dal Regolamento n. 952/2013/UE, di merci in regime di transito esterno (articolo 226) o deposito doganale (articolo 237 e ss.) e custodia nelle zone franche (articolo 243 e ss.)), le cessioni dei beni che ne sono oggetto si considerano effettuate fuori dal territorio dello Stato.

Tuttavia, pur essendo tali operazioni non soggette ad imposta per carenza del presupposto territoriale, l'articolo 21, comma 6, del decreto IVA, prevede - ai fini del controllo dell'operazione - l'obbligo di emissione della fattura.

A tal proposito, il richiamato comma 6, stabilisce, infatti, che *«La fattura è emessa anche per le tipologie di operazioni sottoelencate e contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:*

a) cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7-bis comma 1, con l'annotazione "operazione non soggetta"».

Il successivo comma 6-bis, invece, nel prevedere che *«I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sottoelencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale: a) cessioni di*

beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione "inversione contabile"; b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione "operazione non soggetta"», estende ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, l'obbligo di emettere fattura anche per le operazioni - indicate agli articoli da 7 a 7-septies - territorialmente non soggette ad IVA in Italia ma nella UE [lettera a)], ovvero non soggette in quanto effettuate fuori dalla UE [lettera b)].

In sostanza:

- il comma 6, lettera a) stabilisce l'obbligo di fatturazione di quelle operazioni ritenute "territorialmente non soggette ad imposta in Italia", benché aventi ad oggetto beni "fisicamente" esistenti nel territorio dello Stato, ma che, per effetto dell'applicazione delle disposizioni doganali conservano lo *status* di "merci allo stato estero";
- il comma 6-bis, lettera b) stabilisce l'obbligo di fatturazione di quelle operazioni ritenute "territorialmente non soggette ad imposta in Italia", benché effettuate da un soggetto passivo italiano, ma fuori dall'Unione europea (ad esempio, vendite di beni "estero su estero", ovvero beni acquistati all'estero e ceduti prima dell'importazione in Italia o nella UE).

Ciò premesso, si ritiene sussista l'obbligo - prescritto dall'articolo 21, comma 6, del decreto IVA - di fatturare le cessioni operate all'interno dei depositi doganali situati in Italia, indipendentemente dalla qualifica del soggetto cedente (stabilito o meno nel territorio dello Stato).

Firma su delega della Direttrice centrale

IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)