Accordo di «consignment stock» fuori dal territorio UE

IL PARERE DELL'AGENZIA

In un contratto di «consignment stock» in cui le merci sono inviate a destinazione di un acquirente stabilito in un **Paese terzo**, vale a dire fuori del territorio UE, presso un **deposito** del medesimo o di un terzo cui quest'ultimo possa accedere, all'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione si è in presenza di una **cessione** a **titolo oneroso** delle merci in uscita, cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto di «consignment stock», è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del **prelievo** dal deposito. In questa ipotesi, con il prelievo di merci da parte dell'acquirente si è data esecuzione alla compravendita da parte dell'acquirente stesso, cui i beni sono stati inviati e messi a disposizione dal venditore: si realizzano quindi i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile; il «**plafond**» si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui le **merci** risultino **prelevate** dall'acquirente e **debitamente fatturate** dal fornitore.

Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso - Risoluzione 5 maggio 2005, n. 58/E

La XX ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento applicabile, ai fini dell'imposizione IVA, alle operazioni di cessione di beni effettuate nell'ambito di un contratto di *consignment stock*.

Quesito

Lo schema negoziale di *consignment stock*, utilizzato soprattutto nel commercio internazionale, si basa sul trasferimento di beni di proprietà del fornitore presso un deposito del cliente, il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento.
Caratteristica essenziale di questo tipo di pattuizioni consiste nella circostanza che il diritto di proprietà sui beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo da parte del medesimo.
Con il *consignment stock* si ha quindi il vantaggio, per il compratore, di spostare in avanti nel tempo il momento dell'uscita finanziaria, dato che, in assenza del prelievo, nonostante abbia la possibilità di ritirare la merce dal magazzino a suo piacimento, non sarà tenuto ad effettuare alcun pagamento.
Con riferimento a una fattispecie di questo tipo realizzata nei confronti di un operatore stabilito in un Paese terzo (avente sede fuori del territorio della Comunità), è stato chiesto di conoscere se è possibile considerare l'operazione come una cessione all'esportazione di cui all'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con la conseguente costituzione del *plafond* di cui all'art. 8, secondo comma, dello stesso decreto.
Al riguardo, la XX istante fa presente che, sulla base del contratto stipulato con il cliente, l'operazione si svolge nelle seguenti fasi:
• l'acquirente invia un ordine di acquisto al fornitore che consegna i beni all'estero presso un deposito del soggetto acquirente o, a seconda dei casi, di un soggetto terzo con accesso esclusivo da parte dell'acquirente;
• l'esportazione delle merci spedite risulta dall'emissione della relativa bolletta doganale corredata da una fattura *pro-forma*;
• all'atto del prelievo, l'acquirente emette un documento attestante le merci ritirate ai fini della definizione finanziaria dell'operazione;
• il fornitore emette una fattura, in relazione ai beni prelevati, contenente le indicazioni dell'ordine, della bolletta doganale, della fattura *pro-forma* e del documento rilasciato dall'acquirente al momento del prelievo.

Interpretazione

La fattispecie sopra illustrata è stata già esaminata dall'Amministrazione finanziaria in passato, con riferimento a contratti di *consignment stock* stipulati nei confronti di operatori stabiliti all'interno della Comunità.

Ris. 5 maggio 2005, n. 58/E

Nella R.M. 18 ottobre 1996, n. 235/E (1) è stato affermato che, in considerazione della particolare clausola utilizzata per la vendita delle merci, che comporta uno stoccaggio presso i locali dell'acquirente il quale ha l'esclusiva dell'acquisto, si è in presenza di un'unica operazione, la cessione intracomunitaria, che si considera effettuata non all'atto dell'invio nel territorio di altro Stato membro, bensì nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà per l'acquirente, vale a dire all'atto del prelievo dei beni dal deposito ad opera di quest'ultimo.
Naturale conseguenza di questa impostazione è che, all'atto del verificarsi del prelievo, e quindi della cessione intracomunitaria, viene a costituirsi il *plafond* di cui all'art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.
Successivamente, nella R.M. 10 aprile 2000, n. 44/E (2) è stata espressa l'opinione, con riferimento all'ipotesi inversa di fornitore estero e acquirente italiano, che si è sempre in presenza di un'unica operazione, l'acquisto intracomunitario, che si verifica solo nel momento in cui si realizzano gli effetti traslativi del diritto di proprietà, ovvero all'atto del prelievo dei beni dal deposito.
Si è del parere che a conclusioni analoghe si possa pervenire con riguardo alla fattispecie in esame in cui le merci sono inviate a destinazione di un acquirente stabilito in un Paese terzo, vale a dire fuori del territorio della Comunità, presso un deposito del medesimo o di un terzo cui quest'ultimo possa accedere.
In tal caso, infatti, all'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione si è in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci in uscita, cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto di *consignment stock*, è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo dal deposito.
Si è del parere che, in questa ipotesi, con il prelievo di merci da parte dell'acquirente, si è data esecuzione alla compravendita da parte dell'acquirente cui i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore: si realizzano quindi i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972; naturalmente, il *plafond* di cui all'art. 8, secondo comma, dello stesso decreto, si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui le stesse risultino prelevate dall'acquirente e debitamente fatturate dal fornitore.
Non si potranno formulare, invece, le stesse considerazioni in mancanza di un contratto di *consignment stock*, ovvero in una fattispecie in cui l'operatore nazionale invia merci verso un proprio deposito situato in un Paese terzo per la successiva rivendita; in tal caso, infatti, all'atto dell'esportazione delle merci non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso e la rivendita effettuata nel Paese terzo non rileverà agli effetti dell'IVA ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Note:
(1) In *Corr. Trib.* n. 47/1996, pag. 3582.
(2) In *Corr. Trib.* n. 22/2000, pag. 1613.

Il Commento

di Marco Peirolo

Il differimento del momento impositivo IVA presuppone che i beni trasferiti, tanto in territorio comunitario, quanto in territorio extra-comunitario, nell'ambito del *consignment stock*, siano introdotti in un deposito dell'acquirente (oppure di un terzo, ma con accesso esclusivo da parte dell'acquirente). Se la merce inviata a destinazione di un Paese extra-UE, per essere ivi venduta, viene introdotta in un deposito di cui è titolare il soggetto italiano, all'atto dell'esportazione delle merci non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso, con la conseguenza che la rivendita effettuata in territorio extra-comunitario è da intendersi come fuori campo IVA in Italia.

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione in commento, ha chiarito il trattamento fiscale applicabi-

Marco Peirolo - *Dottore commercialista in Torino, Gruppo di Studio - Eutekne*

le, ai fini IVA, alle cessioni di beni effettuate nell'ambito del *consignment stock agreement* (1).
Con tale accordo, sostanzialmente riconducibile allo schema negoziale del contratto estimatorio, si dispone il trasferimento di beni di proprietà del fornitore (*tradens*) presso un deposito del cliente (*accipiens*), il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento. Si tratta, quindi, di un contratto di fornitura con effetti reali differiti, dal momento che il diritto di proprietà relativo ai beni introdotti nel deposito del soggetto acquirente (o di un soggetto terzo, ma con accesso esclusivo dell'acquirente) si trasferisce in capo al cliente solo nel momento (eventuale) del prelievo da parte di quest'ultimo.

Accordo di «consignment stock» con operatori comunitari

Il Ministero delle finanze, in due distinte occasioni (2), ha chiarito il regime IVA connesso al trasferimento intracomunitario di beni in esecuzione del *consignment stock agreement*, precisando - coerentemente con la definizione di cui sopra - che si è in presenza di un'unica operazione, avente natura intracomunitaria, che si considera realizzata solo (ed eventualmente) nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà, a seguito del prelievo dei beni dal deposito.
La norma interna di riferimento, ai fini della suddetta «sospensione», è rappresentata, per le movimentazioni a partire dall'Italia, dall'art. 6, secondo comma, lett. d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riferita al momento di effettuazione delle cessioni di beni inerenti ai contratti estimatori (3); tale disposizione, pur avendo rilevanza «domestica», trova applicazione, in relazione al trasferimento dei beni in ambito comunitario, in virtù del generale rinvio operato dall'art. 56, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (4) (5), per cui vale la presunzione legale, di carattere antielusivo, in base alla quale, a prescindere dall'avvenuto passaggio della proprietà, si considera ceduto il bene, già detenuto dal cliente, allo scadere dell'anno dalla consegna o spedizione (6).
Per i trasferimenti di beni in partenza dall'Italia, caratterizzati dal differimento del momento impositivo, la movimentazione a destinazione di un altro Paese membro integra quindi una «cessione intracomunitaria», non imponibile a IVA *ex* art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, purché i beni introdotti nel deposito vengano prelevati dall'*accipiens* (ovvero se risulta trascorso il menzionato termine annuale) per essere impiegati nel processo produttivo o per essere rivenduti; una volta soddisfatta tale condizione, la cessione intracomunitaria, che deve essere fatturata in regime di non imponibilità dal soggetto passivo italiano, diventa rilevante ai fini sia della determinazione dello *status* di esportatore abituale, sia della formazione del *plafond* per l'acquisto di beni/servizi senza applicazione dell'imposta, di cui all'art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 (7) (8).

Accordo di «consignment stock» con operatori extra-comunitari

L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione in esame, ha esteso ai trasferimenti di beni «a se stessi», da effettuarsi al di fuori del territorio comunitario, le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa riguardo alle movimentazioni in ambito comunitario delle merci in esecuzione dell'accordo di «*consignment stock*».

Note:

(1) Sull'argomento, si veda anche P. Centore, «Trasferimenti di beni destinati in depositi presso terzi: contratto estimatorio e consignment stock», in *Corr. Trib.* n. 22/2000, pag. 1569; M. Peirolo, «La natura intracomunitaria del trasferimento di beni nei depositi degli Stati UE», *ivi* n. 21/2002, pag. 1881; Id., «Lo schema del "consignment stock" in ambito comunitario», in *L'IVA* n. 9/2004, pag. 705.
(2) Cfr. R.M. 18 ottobre 1996, n. 235/E, in *Corr. Trib.* n. 47/1996, pag. 3582; Id., 10 aprile 2000, n. 44/E, *ivi* n. 22/2000, pag. 1613.
(3) In deroga al criterio generale, di cui all'art. 6, primo comma, incentrato sul momento della consegna o della spedizione dei beni mobili.
(4) Convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.
(5) Che così recita: «Per quanto non è diversamente disposto nel presente titolo si applicano le disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633».
(6) Per i beni in uscita dall'Italia, la presunzione legale riferita all'anno è, invece, stabilita dall'art. 39, comma 1, del D.L. n. 331/1993, ai sensi del quale «nel caso di beni ricevuti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'acquisto di essi si considera effettuato all'atto della loro rivendita o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo un anno dal ricevimento».
(7) Cfr. art. 41, comma 4, del D.L. n. 331/1993.
(8) Sull'istituto del *plafond*, si rimanda a M. Peirolo, «Il plafond IVA degli esportatori abituali», in *I Corsi di pratica professionale* n. 10/2004, pag. 5.

È, infatti, con l'avvenuto effetto traslativo della proprietà, relativo ai beni prelevati dal deposito, istituito in territorio extra-comunitario, che l'esportazione, rilevante ai fini doganali, assume valenza anche agli effetti fiscali, qualificandosi come «cessione all'esportazione», non imponibile a IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 (in quanto tale, rilevante ai fini della qualifica di esportatore abituale e del connesso *plafond* per l'acquisto senza addebito d'imposta) (9).

In effetti, posto che l'art. 8, primo comma, lett. a), nell'individuare le operazioni per le quali si applica la detassazione, fa riferimento al concetto di «cessione», ne deriva che il riconoscimento del beneficio in esame presuppone il soddisfacimento di due requisiti (10): in primo luogo, i beni devono essere spediti o trasportati dal cedente al di fuori del territorio doganale comunitario e, in secondo luogo, il concetto di «cessione» deve essere interpretato nell'accezione indicata nell'art. 2, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, essendo richiesto il trasferimento del diritto di proprietà (o di un diritto reale di godimento) dei beni esportati (11).

L'onerosità dell'operazione non costituisce, invece, un elemento qualificante delle esportazioni ai fini IVA, atteso che il primo comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, nel fare riferimento alle «cessioni», non opera alcuna distinzione in funzione del titolo dell'operazione realizzata, per cui rientrano nel regime di non imponibilità, oltre alle «cessioni» in senso stretto di cui al primo comma dell'art. 2 (cessioni a titolo oneroso), anche quelle «assimilate» previste dal secondo comma, cioè le cessioni gratuite (12).

Lo stesso Ministero delle finanze (13) ha più volte precisato che il regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazioni si applica a prescindere dal carattere, oneroso o gratuito, dell'operazione. Occorre, tuttavia, ricordare che i beni esportati a titolo gratuito, secondo la procedura doganale «franco valuta», pur costituendo cessioni all'esportazione, non rilevano ai fini della formazione del *plafond* IVA e dell'attribuzione, in capo al soggetto esportatore, dello *status* di esportatore abituale. In tal senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria (14), laddove ha chiarito che «l'assenza di un corrispettivo non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del *plafond*. L'Amministrazione in passato già si è espressa in tal senso, escludendo dal computo del *plafond* le ipotesi di esportazione "franco valuta", che si verificano nel caso in cui l'operatore nazionale effettui una cessione gratuita all'esportazione».

Merce introdotta in un deposito proprio

Secondo l'Agenzia delle entrate, se la merce inviata a destinazione di un Paese extra-UE, per essere ivi venduta, viene introdotta in un deposito di cui sia titolare il soggetto trasferente italiano, si rimane al di fuori dello schema del *consignment stock*. In tal caso, «all'atto dell'esportazione delle merci non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso», con la conseguenza che la successiva rivendita dei beni, effettuata in territorio extra-comunitario, è «fuori campo IVA» per difetto del presupposto territoriale di cui all'art. 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Note:

(9) In giurisprudenza, cfr. Comm. trib. prov. Treviso, 11 marzo 2002, n. 229, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2003, pag. 290, con commento di M. Peirolo, «L'esportazione di beni da sottoporre ad operazioni di lavorazione».

(10) Si ricorda che la sussistenza dei presupposti di fatto per il perfezionamento dell'esportazione devono essere verificati anche sotto l'aspetto territoriale, ossia in relazione all'art. 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale «le cessioni di beni 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 Stato».

(11) Cfr. P. Filippi, «L'imposta sul valore aggiunto», in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Padova, 1999, pag. 173; P. Centore, «Le operazioni non imponibili», in *Corr.Trib.* n. 34/2001, pag. 3116.

(12) Cfr. R. Baggio, «Il principio di territorialità e le esportazioni», in AA.VV., «L'imposta sul valore aggiunto», in *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 2001, pag. 811; G. Mallano, «Trattamento IVA delle cessioni gratuite verso l'estero», in *Corr. Trib.* n. 3/2000, pag. 169; P. Centore, *op. loc. ult. cit.*; M. Sirri e R. Zavatta, «I beni-omaggio ai soggetti non residenti», in *L'IVA* n. 10/2002, pag. 789.

(13) Cfr. R.M. 4 dicembre 1975, n. 520657, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA. Nello stesso senso, seppure in tema di operazioni triangolari, C.M. 9 aprile 1981, n. 12/370205, *ivi*; R.M. 4 novembre 1986, n. 416596, *ivi*.

(14) Cfr. nota del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, 11 febbraio 1998, prot. n. 10367, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA. In senso conforme, cfr. C.M. 15 luglio 1999, n. 156/E, in *Corr. Trib.* n. 34/1999, pag. 2593, con commento di R. Fanelli.

Che non si abbia, all'atto della spedizione/trasporto dei beni al di fuori dell'UE, una cessione a titolo oneroso che legittimi, una volta verificatosi l'effetto traslativo della proprietà dei beni precedentemente esportati, l'applicazione della detassazione prevista dall'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, è principio ormai acquisito dalla prassi amministrativa (15). A parte un'isolata interpretazione (16), secondo la quale le merci esportate in regime cd. «franco valuta» possono essere fatturate come non imponibili *ex* art. 8, primo comma, quando intervenga la vendita, i successivi chiarimenti confermano la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate. Nel caso specifico delle esportazioni temporanee, identificate in base alla normativa doganale (17) (cd. perfezionamento passivo di cui agli artt. 145 ss. del regolamento CEE 12 ottobre 1992, n. 2913) (18), e di quelle definitive senza passaggio della proprietà, con successiva reimportazione dei prodotti compensatori, il Dipartimento delle Dogane (19) e il Ministero delle finanze (20) hanno precisato che l'eventuale cessione delle merci, durante la loro permanenza all'estero, è esclusa da IVA ai sensi del secondo comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 (21).

Si tratta, a ben vedere, di una conclusione che trova fondamento nelle considerazioni sopra esposte in merito agli effetti, per le esportazioni di beni a titolo non traslativo della proprietà, derivanti dalla prevalenza dell'aspetto doganale su quello fiscale. In altri termini, se i beni, prima di essere ceduti a terzi, vengono inviati al di fuori della UE, si realizza un'esportazione ai fini doganali, ma non anche una cessione all'esportazione *ex* art. 8, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972. Attraverso la lettura *a contrariis* del secondo comma dell'art. 7, si desume che la successiva cessione non retroagisce sulla qualificazione fiscale del trasferimento dei beni in uscita dal territorio nazionale, dal momento che i beni ceduti non si trovano in Italia nel momento in cui l'operazione si considera effettuata (22).

Va, tuttavia, rilevato che l'Assonime (23), a commento della risoluzione in esame, auspica un mutamento dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate, al fine di considerare rilevante, agli effetti del *plafond* degli esportatori abituali, il valore delle merci esportate definitivamente senza il passaggio della proprietà, così come accade in altri Paesi membri (ad es. Francia).

Note:

(15) In questo senso, anche M. Sirri e R. Zavatta, «Tentata vendita, fiere e depositi: problematiche delle cessioni di beni esistenti all'estero», in *L'IVA* n. 11/2003, pag. 872. Ad avviso degli Autori, «l'applicabilità dell'art. 8, primo comma, per i trasferimenti di beni all'estero in c/deposito "franco valuta", poteva ritenersi consolidata fino all'uscita della nota del Ministero delle finanze, Dipartimento delle Dogane e delle Imposte indirette, Direzione centrale dei servizi doganali, Divisione VII, n. 1248 del 6 maggio 1997» successivamente confermata dalla C.M. n. 156/E del 1999, cit. Nello stesso senso, cfr. Assonime, circolare 16 maggio 2005, n. 24.

(16) Cfr. R.M. n. 520657 del 1975, cit.

(17) Cfr. A. Fantozzi, «Realtà e prospettive in materia di IVA», in *Rass. trib.*, 1988, I, pag. 501.

(18) Cd. «Codice doganale comunitario».

(19) Cfr. nota 6 maggio 1997, n. 1248/VII, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA e circolare 5 giugno 2000, n. 839-Div.V/SD.

(20) Cfr. C.M. n. 156/E del 1999, cit.

(21) Sull'esclusione da IVA delle cessioni di beni allo «Stato estero», si veda anche la risoluzione 31 marzo 2005, n. 39/E, in *Corr. Trib.* n. 19/2005, pag. 1547, con commento di M. Peirolo. Per ulteriori interventi interpretativi, si veda risoluzione 22 gennaio 2002, n. 19/E, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA; R.M. 22 dicembre 1982, n. 391613, *ivi*; C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (par. B.16.3, secondo caso, lett. a), in *Corr. Trib.* n. 11/1994, pag. 663.

(22) Sul punto, N. Galleani d'Agliano, «Cessioni di beni: rilevanza degli elementi territoriali e "status" giuridico», in *L'IVA* n. 6/2001, pag. 440; M. Peirolo, «La cessione di beni esistenti al di fuori del territorio dello Stato italiano», in *Corr. Trib.* n. 47/2003, pag. 3895; M. Sirri e R. Zavatta, «La vendita di beni mobili situati all'estero», in *L'IVA* n. 8/2001, pag. 651.

(23) Cfr. Assonime, circolare n. 24/5005, cit.