

RISOLUZIONE N. 58/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 05 maggio 2005

Oggetto: I.V.A. – Contratto di fornitura con effetti reali differiti (c.d. *consignment stock*) – Cessioni all'esportazione.

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'articolo 8, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con la conseguente costituzione del *plafond* di cui all'articolo 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.

Nella risoluzione n. 235 del 18 ottobre 1996 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'articolo 8, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Successivamente, nella risoluzione n. 44 del 10 aprile 2000 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'articolo 8, primo comma, lettera a)**, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972; naturalmente, il *plafond* di cui all'articolo 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'articolo 7, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.