
Le cessioni all'esportazione "franco valuta", merci stoccate presso controllata estera

di [Fabio Gallio](#)

Publicato il 17 Marzo 2014

analisi delle principali problematiche fiscali che riguardano le esportazioni di merci stoccate presso i locali della propria controllata estera, per essere successivamente cedute a controparte estera (a cura Fabio Gallio, Elena Bonsembiante e Marina Barbieri)

Con istanza di interpello *ex art. 11* della legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), una società ha chiesto all'Agenzia delle Entrate se le merci esportate in regime cd. "franco valuta" e stoccate presso i locali della propria controllata estera, per essere successivamente cedute a controparte in forza di un impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle stesse, possano integrare una cessione all'esportazione non imponibile *ex art. 8*, comma 1 del DPR n. 633/1972 all'atto del trasferimento della proprietà dei beni al cliente. Inoltre, è stato richiesto in quale momento tali cessioni all'esportazione concorrano a formare il *plafond* di cui all'art. 8, c. 2 del DPR n. 633/1972.

Come si vedrà di seguito, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la tesi della società precisando che l'operazione *de qua* si perfeziona ai fini IVA con il trasferimento della proprietà delle merci all'atto del prelievo delle stesse dal deposito per la consegna al cliente estero e, pertanto, concorre alla formazione del *plafond* solo a partire da questo momento.

1. Il caso.

Una società italiana ha in corso una trattativa commerciale con una società statunitense (di seguito anche "la Controparte") per fornire in esclusiva propri prodotti secondo volumi di vendita preventivamente concordati. I beni oggetto della fornitura, realizzati sulla base di disegni appositamente progettati per la Controparte, contrattualmente non possono essere venduti a terzi. Inoltre Controparte richiede, a garanzia della tempistica di approvvigionamento, che la merce prodotta in Italia, per suo conto, venga stoccata negli Stati Uniti; in caso contrario, infatti, il tempo tecnico intercorrente tra l'invio dell'ordine e la spedizione della merce dall'Italia potrebbe mettere a rischio la continuità della linea produttiva, con ingenti costi di fermo macchina.

Al fine di venire incontro alle esigenze di Controparte, la società istante si è resa disponibile a costituire un proprio deposito negli U.S.A., nei locali della propria controllata statunitense.

In particolare la controllata statunitense della società istante italiana garantirebbe, nell'ambito del contratto di locazione con la casa madre, degli spazi utilizzati esclusivamente per stoccare la merce oggetto del contratto in esame, senza quindi che vi possa essere promiscuità con i propri beni.

La proprietà dei beni, esportati secondo la procedura doganale "franco valuta", con emissione della relativa bolletta doganale accompagnata da corrispondente fattura pro-forma, resterebbe pertanto in capo all'Istante sino alla successiva vendita dei medesimi a Controparte comprovata da apposita fatturazione. Il collegamento tra le merci inviate negli USA in regime "franco valuta" ed il successivo trasferimento a Controparte verrebbe attestato mediante:

- annotazione in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 633/1972, degli estremi dei documenti di esportazione di dette merci;
- indicazione nelle successive fatture di vendita del riferimento alla corrispondente annotazione sub. i.

A seguito di queste esigenze di natura commerciale, la società italiana ha chiesto conferma all'Agenzia delle Entrate relativamente alla possibilità:

- che le merci esportate in regime cd. "franco valuta" possano essere fatturate come non imponibili ex art. 8, c. 1, del DPR n. 633/1972 quando intervenga, in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante tra le parti, il trasferimento della proprietà delle medesime a Controparte;
- che conseguentemente tali cessioni all'esportazioni con effetto traslativo posticipato rispetto all'invio negli USA delle merci concorrano, con effetto *ex nunc*, alla formazione del plafond ai sensi dell'art. 8, comma 2 del DPR n. 633/1972.

2. Soluzione prospettata dal Contribuente.

La Società ha ritenuto che l'invio dei propri beni negli USA in regime "franco valuta" per essere successivamente ceduti a Controparte, in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine dalle stesse*, integri, all'atto del trasferimento della proprietà, una cessione all'esportazione non imponibile ex art. 8, comma 1 del DPR n. 633/1972 idonea a concorrere alla formazione del plafond ai sensi dell'art. 8, comma 2 del DPR n. 633/1972.

Infatti, affinché si configuri una cessione all'esportazione non imponibile, ai sensi dell'art. 8 del DPR n. 633/1972, debbono sussistere i seguenti requisiti:

- trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio dell'Unione europea;
- trasferimento della proprietà o altro diritto reale sui medesimi.

La disposizione in esame non imporrebbe che le sopraccitate condizioni si avverino secondo una specifica sequenza temporale.

Ne deriverebbe che il trasferimento della proprietà non deve necessariamente avvenire anteriormente al trasporto della merce, ben potendo quest'ultima, come nel caso di specie, essere previamente inviata

all'estero per essere ivi successivamente ceduta in ossequio a preventivi accordi di compravendita stipulati con la controparte.

L'operazione si dovrebbe intendere semplicemente conclusa nel momento in cui si verificano gli effetti traslativi sospesi o differiti e, pertanto, si dovrebbe avere cura di emettere la relativa fattura, ai sensi dell'art. 8 del DPR n. 633/1972, solo in seguito a detto trasferimento di proprietà.

La conclusione anzi descritta troverebbe conforto in un'interpretazione finalistica, sistematica e adeguatrice della normativa nazionale e comunitaria in particolare con riferimento:

- all'art. 6, c. 1, per. 2, del DPR n. 633/1972 che individua come cessione l'operazione ad effetti traslativi sospesi o rinviati¹;

- all'art. 32 della Direttiva 2006/112/CEE che qualifica come luogo della cessione, ai fini della qualifica territoriale dell'operazione, *“il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente”* ove lo stesso risulti spedito o trasportato.

3. La risposta dell'Agenzia delle Entrate.

Con la Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013, l'Agenzia delle Entrate ha accolto la tesi proposta dalla società istante, affermando che, nel caso in esame, il trasferimento della proprietà costituisce il momento dirimente per la rilevanza dell'operazione ai fini IVA e, quindi, per la formazione del relativo plafond².

L'Agenzia delle Entrate ha condiviso le argomentazioni della società considerato che gli effetti dell'operazione esaminata non sono dissimili da quelli realizzati nell'ambito del *“consignment stock”*, fattispecie contrattuale con riferimento alla quale era stata già espressamente riconosciuta dalla prassi la sussistenza di una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 del DPR n. 633/1972 (cfr.: Risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005).

Si ricorda che il *“consignment stock”* è uno schema contrattuale che prevede l'invio dei beni³ all'acquirente secondo volumi preconcordati senza trasferire al medesimo la proprietà degli stessi, bensì mettendoli a sua disposizione presso un suo deposito o presso il deposito di un soggetto terzo cui l'acquirente abbia accesso esclusivo. In base a tale tipologia contrattuale, gli effetti traslativi della proprietà sono generalmente differiti al momento in cui l'acquirente preleva i beni dal deposito: in tal modo quest'ultimo può acquisire i beni man mano che ravvisa l'esigenza di utilizzarli, evitando di dover pagare in anticipo le scorte di magazzino nonché di subire il rischio di un'eventuale perdita dei beni durante il periodo di giacenza. *“Solo al momento del prelievo dei beni da parte dell'acquirente si ha il trasferimento della proprietà e, ai fini IVA, la cessione dei beni si considera effettuata, l'imposta diventa esigibile e si concretizzano gli obblighi di fatturazione e registrazione”*⁴.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la similitudine dell'operazione esaminata con quella del *consignment stock* consisterebbe nel fatto che l'invio da parte della società istante dei propri beni all'estero in regime franco valuta per essere successivamente ivi ceduti alla propria controparte, avviene in virtù dell'impegno

contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle stesse parti. Le merci, ancorché stoccate in un deposito di proprietà della controllata estera, di cui l'interpellante ha la disponibilità in virtù del contratto di locazione appositamente stipulato, appaiono, infatti, vincolate, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà al cliente estero in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento.

In entrambe le fattispecie si realizza dunque una fornitura con effetti reali differiti che garantisce ad un acquirente preindividuato l'approvvigionamento esclusivo della merce messa a sua disposizione secondo volumi preconcordati. Quello che muta è esclusivamente il soggetto deputato allo stoccaggio dei beni: nel caso in esame il venditore, nel *consignment stock* l'acquirente. In ogni caso la cessione si realizza secondo un procedimento che si perfeziona in un momento successivo a quello di invio della merce presso il deposito, ovvero all'atto del prelievo delle merci dallo stesso magazzino.

4. Conclusioni.

Si ritiene che la tesi della società, avallata dall'Agenzia delle Entrate, sia assolutamente condivisibile.

Peraltro la soluzione anzi prospettata risulta in linea con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità. In particolare, con la recente Sentenza n. 23588 del 20.12.2012, i giudici della Suprema Corte sono stati chiamati ad esprimersi su una fattispecie del tutto analoga a quella esposta dall'Istante. Il Collegio giudicante ha correttamente evidenziato come l'accezione "cessione all'esportazione", utilizzata dall' art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 denunci "la necessaria ricorrenza di un vincolo finalistico tra trasferimento della proprietà e esportazione, ma non anche quella di un'obbligata successione temporale tra i due termini dell'operazione. ... ciò che risulta essenziale, e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente, è la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero".

Anche la prevalente dottrina condivide il suddetto inquadramento⁵. In particolare secondo l'Associazione Dottori commercialisti di Milano (ora Associazione nazionale Dottori Commercialisti) "le cessioni all'esportazione, il cui effetto traslativo sia posticipato rispetto all'invio del bene all'estero, concorrono alla formazione del *plafond*, ai sensi dell'art. 8, 2° comma, del D.P.R. 633/1972, qualora la cessione eseguita successivamente rientri nella finalità dell'esportatore sin dal momento dell'invio dei beni fuori del territorio dell'Unione europea."

Quanto alle posizioni di prassi sul punto si deve rilevare che il caso *de quo* è stato oggetto di specifica analisi da parte del Ministero delle Finanze con la Risoluzione n. 520657 del 4.12.1975. In tale documento si è, infatti, affrontato il caso delle cessioni di beni previamente inviati in paesi extracomunitari da imprese industriali nazionali con procedura doganale di esportazione definitiva, per ivi custodirli in depositi gestiti in proprio ovvero tramite commissionari al fine di garantire una migliore organizzazione logistica della distribuzione dei propri prodotti all'estero. In tale sede il Ministero si era espresso in senso conforme alla soluzione proposta dall'Istante precisando che, all'atto dell'invio

all'estero dei beni, l'esportazione si perfeziona ai solo fini doganali, mentre, ai fini IVA, la stessa si realizza solamente quando i beni vengono successivamente ceduti ai clienti finali, verificandosi solo allora il passaggio della proprietà.

Conseguentemente, tutte le volte in cui la merce viene inviata all'estero in regime franco valuta per essere successivamente ceduta al proprio cliente in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento ed in virtù di un impegno contrattualmente vincolante di trasferimento della proprietà assunto *ab origine* dalle stesse parti, non si avrà una cessione all'esportazione ai fini IVA. Questa si realizzerà solamente al prelievo dei beni dal deposito per la consegna al cliente estero. Ciò nel presupposto che *"l'operazione, fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero"* (Cassazione, civ. Sez. V, Sentenza n. 23588 del 20.12.2012). Al fine della suddetta dimostrazione l'Agenzia delle Entrate reputa corretta:

- l'annotazione in un apposito registro, tenuto ai sensi dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972, delle spedizioni dei beni all'estero, riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione;
- l'indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

Si badi che la preminenza del vincolo finalistico di una data operazione rispetto alle modalità di attuazione della medesima costituisce una chiave di lettura delle controversie ormai consolidata in seno alla Cassazione⁶.

17 marzo 2014

Elena Bonsembiante, Marina Barbierie Fabio Gallio

1 La disposizione in oggetto prevede che: *“Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate al nn. 1) e 2 dell’art. 2 (ndr vendite con riserva di proprietà e locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti) si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione”*.

2 Sull'effetto traslativo della proprietà quale elemento imprescindibile per la sussistenza di un cessione all'esportazione si vedano le seguenti pronunce di prassi: Circolare n. 156/E del 15 luglio 1999 e la Risoluzione n. 306/E del 21 luglio 2008. In particolare nella circolare anzi citata si precisa che per l'esistenza una cessione all'esportazione non imponibile *“è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento oltre naturalmente al pagamento di un corrispettivo”*.

3 Trattasi normalmente di di materie prime o di semilavorati utilizzati in un processo di produzione. Il contratto in esame può tuttavia anche avere ad oggetto prodotti finiti destinati alla rivendita.

4 Portale R., Manuale Iva, 2013, pag. 384. Si veda anche Assonime, approfondimento n. 2/2012.

5 Cfr.: Assonime, Circolare n. 24 del 16.05.2005; Associazione dottori commercialisti di Milano, Norma di comportamento n. 161 del 31.07.2005.

6 Sul punto in tema di triangolazioni di beni a destinazione di un paese comunitario o extracomunitario si veda: Cassazione, Sentenza n. 13951 del 24.06.2001; Id. n. 6898 del 25.03.2011; Id. n. 24964 del 10.12.2010; Id. n. 6114 del 13.03.2009; Id. n. 4098 del 4.04.2000. Ivi si afferma che nelle suddette triangolazioni, così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario residente nello Stato e di un terzo, destinatario della merce, residente all'estero, il primo passaggio interno dei beni si considera non imponibile IVA anche se i beni sono trasportati fuori dal territorio dello Stato dal cessionario italiano (promotore della triangolazione) anziché dal primo cedente nazionale. In particolare in tema di esportazioni triangolari i supremi giudici asseriscono che *"un'operazione triangolare..., per essere considerata come cessione all'esportazione, esente dall'IVA ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, lett. a), non presuppone necessariamente che vi sia la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e nome del cedente (n.d.r. come prescriverebbe letteralmente la norma), quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti"*.