Il contratto di consignment stock: casistiche contrattuali e riflessi fiscali

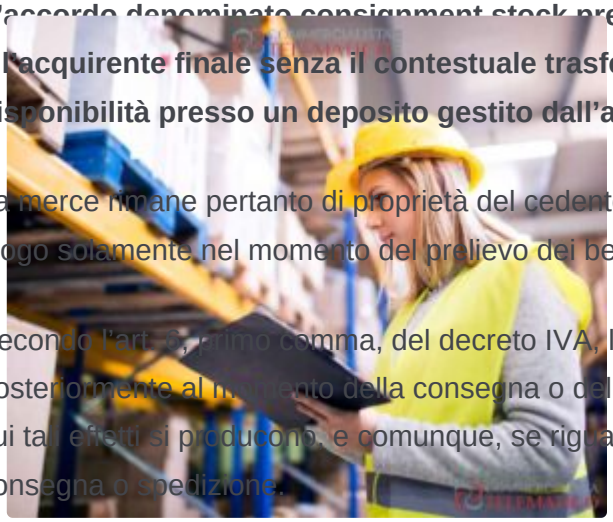
di Fabio Carrirolo

Pubblicato il 25 Agosto 2014

il contratto di consignment stock prevede l'invio dei beni commercializzati all'acquirente finale senza il contestuale trasferimento della proprietà, ma assicurandone la disponibilità presso un deposito gestito dall'acquirente stesso o da terzi: analisi delle caratteristiche contrattuali e dei principali riflessi fiscali

Il contratto di consignment stock - Aspetti generali

L'accordo denominato consignment stock prevede l'invio dei beni commercializzati all'acquirente finale senza il contestuale trasferimento della proprietà, ma assicurandone la disponibilità presso un deposito gestito dall'acquirente stesso o da terzi.



La merce rimane pertanto di proprietà del cedente, e l'effetto traslativo nei confronti del cessionario ha luogo solamente nel momento del prelievo dei beni.

Secondo l'art. 6, primo comma, del decreto IVA, le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente al momento della consegna o della spedizione si considerano effettuate nel momento in cui tali effetti si producono, e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Giacché in presenza di un contratto di consignment stock l'effetto traslativo si produce appunto in un momento successivo rispetto all'invio dei beni (e fermo restando il rispetto del limite massimo di un anno), l'imposta diviene esigibile solo in tale momento, con il conseguente sorgere dei relativi obblighi strumentali (fatturazione, registrazione...)1.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il consignment stock nella prassi ministeriale

Nella risoluzione ministeriale n. 235/E del 18.10.1996 è stato esaminato il caso di una società che inviava i beni dall'Italia all'Irlanda, nel magazzino appartenente al proprio cliente ivi residente, nell'ambito di un contratto di consignment stock.

In tale situazione l'amministrazione finanziaria ha ravvisato i presupposti per l'applicazione dell'art. 41, secondo comma, lett. c), del D.L. 30.8.1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla L. 29.10.1993, n. 427, alla luce del quale è considerata operazione assimilata alle cessioni intracomunitarie l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del cedente italiano o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo terzo comma.

In considerazione delle peculiari caratteristiche del contratto posto in essere, però, la cessione doveva considerarsi posta in essere (con le relative conseguenze ai fini dell'IVA) nel momento del prelievo dei beni dal deposito ad opera del cliente irlandese.

In relazione a tale momento, il cedente italiano avrebbe dovuto emettere fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 41, c. 1, lett. a, del menzionato D.L. n. 331/1993, compilando altresì il modello Intra 1. La movimentazione dei beni, che potevano essere scortati da un documento di trasporto, doveva risultare da un'annotazione nel registro di cui all'art. 50, c. 52.

L'acquisto intraUE effettuato da un operatore italiano

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'ipotesi considerata nella successiva risoluzione n. 44/E del 10.4.2000 riguardava la situazione di un acquirente italiano (soggetto passivo IVA) il quale prelevava i beni da un deposito doganale e IVA gestito da un soggetto terzo.

L'amministrazione finanziaria ha osservato tra l'altro che una particolare tipologia di deposito IVA è riconosciuta dall'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, in relazione all'ipotesi del consignment stock in cui il destinatario finale dei beni si identifica con lo stesso depositario. La procedura ivi prevista non era quindi utilizzabile nel caso di specie, nel quale non vi era un'identificazione soggettiva tra il titolare del deposito e l'acquirente finale (che procedeva all'estrazione dei beni).

Era invece ritenuta applicabile la diversa procedura consentita dall'art. 39, primo comma, in forza della quale il momento impositivo può essere differito a una fase successiva all'arrivo dei beni in Italia, giacché nell'ipotesi del consignment stock l'operazione è sottoposta a una condizione sospensiva (sempreché i beni, di proprietà del cedente, siano nella disponibilità del cessionario, il quale deve annotare in un apposito registro, ai sensi dell'art. 39 del decreto IVA, i movimenti dei beni provenienti dall'altro Stato membro provvedendo, all'atto del prelievo degli stessi, all'adempimento di tutti gli obblighi connessi con l'acquisto intracomunitario).

Il consignment stock nei confronti di cessionari extraUE

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 5 maggio 2005 ha precisato che le stesse regole applicabili alle cessioni intracomunitarie possono valere, in presenza di un contratto di consignment stock, anche per le cessioni ad acquirenti residenti al di fuori del territorio dell'Unione.

In particolare, la pronuncia di prassi ha evidenziato che gli effetti traslativi si producono comunque al momento del prelievo del bene dal deposito (sempre gestito dallo stesso acquirente, ovvero nella sua disponibilità).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In tale ipotesi, quindi,

> *«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».*

L'operazione si qualifica come cessione all'esportazione non imponibile a norma dell'art. 8, c. 1, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972, il cui plafond (ai sensi dell'art. 8, c. 2) viene a costituirsi solamente nel momento e nella misura in cui le stesse risultino prelevate dall'acquirente e fatturate dal fornitore.

Le stesse considerazioni non potrebbero farsi, secondo l'Agenzia, in mancanza di un contratto di consignment stock, ovvero in una fattispecie in cui l'operatore nazionale inviasse le merci verso un proprio deposito situato in un paese terzo per la successiva rivendita: in tale ipotesi, infatti, non si verificherebbe alcuna cessione a titolo oneroso, mentre la rivendita effettuata nel paese terzo non assumerebbe rilevanza ai fini dell'Iva ai sensi dell'art. 7, c. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

Le operazioni triangolari comunitarie

Una particolare ipotesi di operazione triangolare è stata oggetto della risoluzione n. 49/E del 15.2.2008, relativa alla cessione di merci da parte di un soggetto italiano (Alfa) direttamente al destinatario finale francese (Gamma), cliente della società dei Paesi Bassi contraente di Alfa (Beta).

La consegna dei beni a Gamma era posta in essere secondo le modalità del consignment stock, presso un deposito in conto terzi ubicato in Francia, di cui Gamma ha la disponibilità.

I beni rimanevano di proprietà della Alfa fino al momento dell'effettivo prelievo dal magazzino ad opera della Gamma in conseguenza di un contratto di consignment stock stipulato tra la Beta (NL) e la Gamma (FR), con il consenso del fornitore Alfa (IT), in forza del quale veniva a realizzarsi il duplice e contestuale trasferimento di proprietà delle merci dalla Alfa alla Beta e da quest'ultima alla Gamma.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Riguardo all'individuazione del momento di effettuazione della cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione della fattura non imponibile, l'Agenzia ha osservato che nella situazione descritta non può avvenire la sospensione del momento di effettuazione dell'operazione (tipica del c. stock), in quanto (secondo uno schema di tipo triangolare) sono coinvolti soggetti situati in tre Stati membri dell'UE.

Al riguardo ha affermato l'amministrazione che:

- le operazioni triangolari comunitarie si realizzano attraverso la partecipazione di tre soggetti d'imposta, appartenenti a tre Stati comunitari diversi, in cui il promotore dell'operazione (cessionario-cedente) - nel caso in esame Beta (NL) - acquista beni da un soggetto passivo identificato in altro Stato membro - Alfa (IT) -, a cui chiede di consegnarli al proprio cliente di altro Stato membro, cioè a Gamma (FR);

- in questo contesto, affinché la cessione effettuata dalla Alfa nei confronti della Beta possa essere qualificata come non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993, è necessario che il passaggio di proprietà avvenga all'atto dell'invio dei beni in Francia alla Gamma;

- giacché nel caso descritto il passaggio di proprietà non si realizza all'atto della spedizione dei beni, risulta dubbia la configurabilità dell'operazione come cessione intracomunitaria in partenza dall'Italia;

- l'effetto sospensivo del contratto di c. stock (in forza del quale gli effetti traslativi si realizzano successivamente all'atto del prelievo dei beni da parte del destinatario e in ogni caso entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione) deve intendersi circoscritto alle cessioni intracomunitarie bilaterali e agli acquisti intracomunitari bilaterali;

- la cessione intracomunitaria effettuata dalla Alfa non poteva quindi essere sospesa a causa di un contratto di c. stock intercorrente tra il proprio cliente ed un terzo.

IVA in dogana e diritto alla detrazione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5.8.2008, n. 346/E, ha affrontato la questione relativa alla detrazione dell'IVA assolta all'atto dell'introduzione dei beni in Italia, tenendo conto che l'effetto traslativo della proprietà è differito al momento del prelievo dei beni dal deposito da parte dell'acquirente italiano.

Nella fattispecie esaminata, la società italiana importatrice aveva stipulato un accordo di c. stock con operatori extra-UE per la consegna in Italia di beni immagazzinati presso i locali dell'acquirente medesima, la quale provvedeva successivamente al prelievo dei beni (in tale momento perfezionandosi il trasferimento della proprietà).

In tale ipotesi, gli adempimenti dell'acquirente nazionale sono stati così individuati:

- all'atto dell'introduzione dei beni in Italia, deve assolvere l'imposta in dogana, con conseguente nascita del diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972;

- all'atto del prelievo dei beni dal deposito in Italia deve essere emessa autofattura, nella quale deve essere indicato l'ammontare del corrispettivo e dell'IVA relativa, nonché gli estremi della bolla doganale con cui i beni sono stati introdotti in Italia;

- registrazione dell'autofattura, sia nel registro delle vendite, sia in quello degli acquisti, nell'apposita colonna, con la sola funzione di documentare il costo ai fini delle imposte sui redditi, atteso che ai fini Iva l'imposta è già stata assolta ed annotata all'atto dell'importazione dei beni. Nel caso in cui il prezzo corrisposto al momento dell'acquisto definitivo (prelievo dei beni) sia superiore a quello indicato in dogana all'atto dell'introduzione dei beni, l'importo stesso deve concorrere alla liquidazione periodica dell'imposta, tramite duplice annotazione nei registri IVA (vendite ed acquisti);

- se la merce viene restituita al fornitore prima del prelievo dal deposito, si realizza una cessione all'esportazione ex art. 8 del D.P.R. 633/1972;

- le movimentazioni di beni con effetti non traslativi non possono essere annotate nel registro di cui all'art. 50 quinto comma del D.L. 331/1993, in quanto tale registro è previsto solo nell'ambito degli scambi comunitari, fermo restando la possibilità di annotazione di tali movimenti in un registro tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972, unitamente alla bolla d'importazione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il momento di emissione della fattura

Secondo quando ha osservato l'Assonime (approfondimento n. 2/2012) l'emissione della fattura da parte di un soggetto cedente residente in Italia deve avvenire contestualmente all'estrazione del bene dal deposito a opera dell'acquirente in altro Stato UE.

Tale soluzione appare coerente con il richiamo, contenuto nell'art. 56 del D.L. n. 331/1993, alla disciplina IVA nazionale (cioè, nel caso del nostro Paese, all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 che fissa i principi generali in ordine al momento di effettuazione dell'operazione.

Nella fattispecie esaminata dall'Assonime quindi (invio dei beni in altro Stato UE a titolo non traslativo della proprietà), l'obbligo di emissione della fattura sorge all'atto della consegna o spedizione dei beni, in applicazione del principio generale valido per le cessioni di beni mobili.

Schemi analoghi: l'invio dei beni presso un deposito del cedente all'estero

Una particolare ipotesi, prossima ma non identica allo schema del c. stock, è quella nella quale i beni vengano inviati all'estero presso un deposito del soggetto (italiano) cedente, e non del cessionario o di un terzo.

Questa fattispecie è stata oggetto dell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 13.12.2013, n. 94/E.

In sintesi, la società Alfa S.p.a. (svolgente attività industriale e commerciale) aveva in corso una trattativa in corso con una società USA per fornirle in esclusiva delle particolari apparecchiature.

A tale scopo, per garantire i tempi di approvvigionamento, la società residente approntava un proprio deposito negli USA, presso i locali di una propria controllata, ove stoccare temporaneamente le merci.

La proprietà delle apparecchiature, esportate secondo la procedura doganale «franco valuta», con emissione della relativa bolletta doganale accompagnata da fattura pro-forma, rimaneva in capo alla

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

società italiana cedente fino alla successiva vendita al cliente USA.

Il collegamento tra le merci inviate negli USA in regime franco valuta e il successivo trasferimento al cliente americano veniva attestato mediante:

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

Ha affermato l'Agenzia nella soluzione interpretativa che per ritenere sussistente una cessione all'esportazione non imponibile (ai sensi dell'art. 8 del decreto IVA) è indispensabile non solamente la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale di godimento, oltre al pagamento di un corrispettivo3.

Nelle mere esportazioni franco valuta, ossia nel semplice invio dei beni all'estero, manca uno degli elementi caratterizzanti le cessioni all'esportazione, cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi (Ris. n. 306/E del 21.7.2008).

Il requisito del trasferimento della proprietà (nell'ambito di una cessione all'esportazione) è stato ritenuto necessario anche nell'ambito dei contratti di consignment stock, fattispecie negoziale simile a quella sopra descritta (Ris. n. 58/E del 5.5.2005).

Nel consignment stock però, così come nella fattispecie esaminata nella risoluzione in rassegna, veniva in essere secondo l'Agenzia (che ha condiviso la soluzione prospettata dalla società interpellante) una operazione complessiva (invio dei beni all'estero + successivo momento traslativo) tale da costituire una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

> *«Del resto, come evidenzia la Società, l'invio dei propri beni negli USA in regime franco valuta per essere successivamente ceduti al cliente statunitense, avviene in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto ab origine dalle stesse parti. Le merci, ancorché stoccate in un deposito di proprietà della controllata statunitense, di cui l'interpellante ha la disponibilità in virtù del contratto di locazione appositamente stipulato, appaiono vincolate, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento».*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'indirizzo indicato (consignment stock e forme analoghe = cessione all'esportazione non imponibile) viene supportato anche sugli orientamenti della Cassazione (Sez. V, sentenza n. 23588 del 20.12.2012).

> *«Pertanto, con il prelievo delle pompe dal deposito per la consegna al cliente estero si darà esecuzione alla compravendita e si realizzeranno i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972; conseguentemente, il plafond di cui all'art. 8, comma 2, dello stesso decreto, si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui le merci risulteranno prelevate dall'acquirente e debitamente fatturate dal fornitore».*

Per quanto attiene alla dimostrazione del collegamento tra i beni inviati all'estero in franco valuta (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali, questa potrà essere fornita4 mediante:

- 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;
- indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

25 agosto 2014

Fabio Carrirolo

NOTE

1Cfr. S. Cerato, G. Popolizio, «Contratto di consignment stock», La Settimana Fiscale n. 36 – 02.10.2008, pag. 21.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2 Tale registro è necessario per annotare, in ambito comunitario, tutti i movimenti non traslativi della proprietà che riguardano beni mobili scambiati con operatori comunitari.

3 Questa soluzione è stata ripresa dalla precedente circolare n. 156/E del 15.7.1999.

4 Secondo le ancora valide indicazioni fornite con risoluzione n. 520657 del 4.12.1975.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D