



Lunedì 12/05/2014

L'utilizzo del contratto di consignment stock in ottica di minimizzazione dell'impatto degli oneri fiscali negli scambi internazionali di merce

A cura di: Studio Varetti 1926

Il contratto di consignment stock è un contratto atipico, in cui il cliente assume anche il ruolo di depositario della merce.

Tanto che nel caso in cui la merce venga depositata in un magazzino di terzi, il cliente deve avervi libero accesso ai fini del prelievo, affinché il contratto di consignment stock sia riconosciuto come tale dall'Amministrazione Finanziaria Italiana.

Di conseguenza la struttura contrattuale prevede che la merce sia nella disponibilità del cliente, ma che la proprietà ed il conseguente rischio di perimento della stessa resti in capo al fornitore. Si tratta quindi di un contratto di vendita i cui effetti sono sospensivamente condizionati al prelievo della merce dal deposito.

Un operatore nazionale può utilizzare la forma giuridica del contratto di consignment stock sia per merci di provenienza UE che extra UE, e a seconda della provenienza si manifestano effetti fiscali diversi. Riepilogando sinteticamente gli elementi distintivi del contratto di consignment stock sono:

- proprietà della merce al fornitore e disponibilità materiale al cliente;
- facoltà di prelievo della merce da parte del cliente ha suo insindacabile giudizio;
- momento impositivo ai fini iva: il prelievo della merce dal deposito;
- efficacia della "sospensione" fiscale soggetta al termine di un anno dall'immissione nel deposito (quindi: decorso un anno la merce viene fatturata al cliente o restituita).

Pertanto sin dal momento dell'invio della merce presso il deposito costituito dal cliente, questa è destinata ad essere venduta al cliente stesso e non a terzi.

Anche per il consignment stock il soggetto acquirente presso cui verrà stoccata la merce, se Italiano, ha necessità di ottenere una autorizzazione preventiva da parte della Direzione Regionale delle Entrate, art. 50 c. 2 DPR 331/1993.

E sempre a norma del medesimo articolo dovrà istituire un registro di carico e scarico in cui annotare i movimenti di ingresso, che avverranno attraverso documentazione emessa dal soggetto cedente/depositante, ed i movimenti di estrazione. Questa ultima dovrà essere periodicamente comunicata al fornitore affinché possa provvedere all'emissione della relativa fattura di vendita ed adempiere ai propri obblighi fiscali connessi alla vendita; che si ritiene conclusa solo al momento dell'estrazione dal deposito. L'effetto sospensivo dall'imposizione iva è tuttavia temporalmente limitato in un anno dalla consegna¹. Nel caso di restituzione della merce prima della scadenza dell'anno, questa avverrà ovviamente con l'appoggio del solo documento di trasporto trattandosi di semplice movimentazione di merce senza alcun effetto traslativo della proprietà, che sarà rimasta in capo al cedente.

La fattura emessa dal fornitore dovrà essere integrata ed autofatturata dal soggetto Italiano prelevante, ex art. 17 c.2 DPR 633/1973, che procederà a registrarla sia nel registro acquisti che vendite; oltre a



provvedere alla compilazione del modello intrastat.

Nel caso in cui, invece, si tratti di merci di provenienza extra comunitaria e non si faccia uso di un magazzino iva per conto terzi 2, o non si sia autorizzati alla gestione di un magazzino iva in proprio, è pur sempre possibile gestire un contratto di consignment stock, ma in questo caso oltre agli eventuali dazi doganali da corrispondere per immettere in libera pratica le merci, è necessario anche effettuare il versamento dell'iva in dogana.

In tale caso la fictio iuris prevista dal TUD che individua quale soggetto titolare del debito fiscale colui che materialmente compie le operazioni di importazione, consente, qualora l'operazione di importazione sia coerente con l'attività di impresa del soggetto, di detrarre l'iva pagata in dogana. Pertanto l'importatore che effettua lo sdoganamento al fine di inserire la merce nel magazzino destinato a raccogliere i beni oggetto del contratto di consignment stock, anche se non proprietario della merce (almeno finché questa non sarà estratta) ha diritto a detrarre l'iva corrisposta al momento dell'importazione.

Tale situazione è stata già oggetto di analisi da parte dell'Amministrazione Finanziaria trattando della problematica del contratto di prestito d'uso 3, che del contratto di consignment stock 4. In tale ultima risoluzione l'Amministrazione ha inoltre fornito una importante indicazione circa la possibilità di utilizzo del registro ex art. 50 c.5 DL. 331/1993, per quanto attiene le merci di natura extra europee immesse in libera pratica sul territorio nazionale. Indicando che tale registro è utilizzabile per le sole merci comunitarie, anche se le modalità di impianto e di utilizzo siano coerenti con le necessità di documentazione delle movimentazioni delle merci. Di conseguenza per la documentazione delle movimentazioni delle merci extra europee è necessaria l'istituzione di un apposito registro da tenere ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/1972 in aggiunta a quello eventualmente esistente ai sensi dell'art. 50 c.5 del DL. 331/1993.

Nella fattispecie suddetta, dove quindi il soggetto importatore, presso cui giace la merce, effettua il prelievo dal magazzino, il documento estero emesso dal venditore dovrà essere oggetto di autofatturazione ed in tal caso contenere oltre all'ammontare imponibile e la relativa iva, anche gli estremi della bolletta doganale con cui i beni sono stati introdotti e quelli della relativa registrazione sul registro degli acquisti. Tale registrazione avrà valenza ai soli fini delle imposte dirette (pertanto la registrazione nel registro di cui all'art. 25 DPR 633/1972 sarà eseguita in apposita sezione), non dovrà pertanto essere considerata ai fini iva, in quanto ciò sarà già stato fatto al momento della contabilizzazione della bolletta doganale con cui si sarà dato effetto alla detrazione dell'imposta corrisposta.

Qualora la merce fosse restituita da parte del depositario al soggetto extracomunitario, l'operazione ai fini IVA darà luogo ad una cessione ex art. 8 c.1 DPR 633/1972.

Una ultima rapida notazione merita il caso inverso in cui è il soggetto residente che costituisce un deposito all'estero e da questi effettua delle cessioni di beni nei confronti di non residenti, alla luce delle interpretazioni più recenti fornite dall'Agenzia delle Entrate. Nello specifico se la cessione della merce prelevata da un magazzino sito all'estero sia qualificabile come cessione all'esportazione ovvero come operazione estero su estero e quindi fuori campo di applicazione dell'iva per la carenza del requisito di territorialità.

Per quanto attiene il contratto di consignment stock attraverso il quale un residente costituisce un proprio magazzino presso il cliente non residente; l'Amministrazione Finanziaria, si era già espressa con la circolare 58/E del 5/5/2005 stabilendo che ancorché il perfezionamento avvenisse in un momento successivo (cioè all'estrazione dal magazzino), questo non escludeva che l'operazione andasse considerata nel suo complesso e quindi che desse luogo ad una cessione ex art. 8 c.1 DPR 633/1972.

Nella diversa ipotesi, invece, dell'inesistenza di un contratto di consignment stock (ovvero qualora la merce non sia depositata presso l'acquirente od un magazzino a cui questi abbia libero accesso), affinché l'operazione non sia qualificata come una cessione in regime franco valuta, si rende necessario che i beni siano inviati all'estero con l'intento, sin dall'origine dell'operazione, di cederli ad un determinato cliente. Tale



ipotesi, scaturente dalla sentenza 23588 del 20/12/2012 della Corte di Cassazione 5, è stato da ultimo fatto proprio dall'Amministrazione Finanziaria con la risoluzione 94/E del 13/12/2013 che ha sancito che il doppio requisito: i) uscita dei beni dal territorio comunitario; e ii) trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale. Non necessariamente debbono manifestarsi contemporaneamente.

Note:

1. Art. 39 DL 331/1993
2. Presso il quale si ricorda l'acquirente deve avere libera facoltà di accesso ed estrazione delle merci.
3. Ris. N.69 dell' 11/5/2007
4. Ris. N. 346/E del 5/8/2008
5. Stralcio sentenza n. 23588 Cass. Sez V del 20/12/2012: non si riscontra disposizione nè esigenza sistematica che imponga unasequenza temporalevincolatadeglieffettidellatransazione nel senso della necessaria anterioritàdell'effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell'uscita delle merce dal territorio comunitario.

Atteso, peraltro, che, a fini iva, assume rilievo la nozione di "operazione" piuttosto chequelladi"atto"(cfr.,inparticolare, le rubriche del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e 6), l'accezione "cessione all'esportazione", utilizzata dalla disposizione, appare, infatti, denunciare la necessaria ricorrenza di un vincolo finalistico tra trasferimento della proprietà e esportazione, ma non anche quelladiun'obbligata successione temporale tra i due termini dell'operazione.

Dott. Rag. Liban Ahmed Varetti