

IVA

Apertura delle Entrate sul concetto di esportazione ai fini Iva

di Luca Caramaschi

Con la [risoluzione n. 94/E del 13 dicembre scorso](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito una interessante **interpretazione** con riferimento ai trasferimenti di beni all'estero (nel caso specifico negli USA) in regime di "**franco valuta**", affermando che gli stessi possono - a determinate condizioni - essere fatturati come **non imponibili** ex articolo 8 primo comma del D.P.R. n.633 del 1972 (e in quanto tali concorrere alla formazione del plafond, seppur con **effetto traslativo** posticipato rispetto all'invio delle merci all'estero), anziché essere considerati cessioni di beni che già si trovano **allo stato estero** e come tali considerate prive del requisito di territorialità ai sensi dell'articolo 7-bis del medesimo decreto.

La pronuncia apparentemente sembra **sovvertire** una posizione consolidata dell'**Agenzia** secondo la quale le cessioni effettuate secondo la **procedura doganale** "franco valuta" risulta priva di uno degli **elementi** che caratterizzano il concetto di esportazione. E', infatti, la stessa Agenzia delle entrate che dopo aver affermato nella [circolare n. 156/E del 15 luglio 1999](#) che per ritenere sussistente 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", nella successiva [risoluzione n. 306/E del 21 luglio 2008](#) afferma il **principio** per cui "l'invio di beni all'estero costituisce una mera esportazione "franco valuta" in cui manca uno degli **elementi caratterizzanti** le "cessioni all'esportazione" di cui al citato art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 e cioè il trasferimento del **diritto di proprietà** sui beni stessi".

Partendo da questi stessi principi, tuttavia, la R.M. 94/E/2013 in commento, assimila alla fattispecie del **consignment stock** (per l'esame della quale si rimanda alle indicazioni da ultimo fornite con la [risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005](#)) il caso del soggetto che invia i propri beni negli USA in regime "franco valuta" per essere successivamente ceduti al proprio cliente statunitense, in virtù **dell'impegno contrattualmente vincolante** assunto dalle stesse parti fin dall'origine. L'esistenza di un **vincolo** iniziale all'esclusivo trasferimento in proprietà al cliente estero in relazione alle sue esigenze di **approvvigionamento** si pone come condizione dirimente al fine di poter assimilare sotto il profilo degli effetti questa fattispecie allo **schema** contrattuale del consignment stock.

A sostegno di tale soluzione l'Agenzia richiama le **conclusioni** contenute nella recente dalla **Suprema Corte di Cassazione**, che con la [sentenza n. 23588 del 20 dicembre 2012](#) ha sostenuto che "il carattere definitivo dell'operazione, sicché ciò che risulta **essenziale** (...) al fine di

*evitare **iniziativa 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".*

Nella fattispecie in commento quindi, l'effetto **traslativo** della proprietà dei beni esportati, ancorché **differito**, non esclude che l'operazione, **unitariamente** considerata possa considerarsi una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 primo comma lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972; di conseguenza, il **plafond** di cui all'art. 8, comma 2 del medesimo decreto si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui le merci risulteranno **prelevate** dall'acquirente e debitamente fatturate dal fornitore.

Sotto il profilo degli **adempimenti procedurali** da porre in essere da parte del cedente al fine di ottenere la non imponibilità dell'operazione di cessione in regime di "franco valuta", l'Agenzia delle entrate ritiene ancora **valide** le indicazioni fornite in passato con [**risoluzione n. 520657 del 4 dicembre 1975**](#). Secondo tale documento di prassi il **collegamento** tra i beni inviati all'estero in "franco valuta" (con riferimento in particolare a qualità e quantità degli stessi) e quelli ceduti secondo gli **accordi** contrattuali può essere dimostrato mediante:

- annotazione in un apposito **registro**, tenuto ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. 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.

A ben vedere, quindi, anche esaminando gli **adempimenti** richiesti dall'Agenzia (e peraltro richiamati dallo stesso istante nel caso in commento), non paiono sussistere sotto il profilo degli effetti **differenze** così profonde con un istituto, quello del consignment stock, che già pacificamente consente di effettuate l'esportazione in presenza di un **effetto traslativo** dei beni **differito** rispetto all'invio degli stessi nello stato estero. Una differenza che, invece, può ravvisarsi nel confronto tra il **caso** in commento ed il contratto di consignment, sta nelle **motivazioni** del cedente: la **necessità** di poter "gestire" e controllare **direttamente** la merce anche nello stato estero potrebbe certamente costituire un elemento **a favore** del ricorso allo strumento della cessione in regime di "franco valuta" **piuttosto che** a quello del consignment stock. Come precisato dalla stessa R.M. 94/E/13, infatti, nel primo caso soggetto deputato allo **stoccaggio** delle merci è il **venditore** mentre nell'altro caso è l'acquirente.