

IVA

Profili Iva del consignment stock nei rapporti extra-Ue

di Marco Peirolo

Lo schema del *consignment stock*, oggetto di un precedente intervento (si veda “[Profili Iva del consignment stock nei rapporti intra-UE](#)”), può essere utilizzato anche nei **rapporti con soggetti extra-Ue**, dovendosi in tal caso distinguere a seconda che l’operatore nazionale agisca in veste di fornitore o di cliente.

Nella prima ipotesi, occorre stabilire se sia possibile considerare l’operazione come una **cessione all’esportazione**, in quanto tale non imponibile Iva ai sensi dell’[articolo 8, comma 1, lettera a\), del D.P.R. 633/1972](#) e, dunque, **rilevante ai fini del plafond** per l’acquisto o l’importazione di beni e servizi senza applicazione dell’imposta.

Con la [risoluzione 58/E/2005](#), l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che analoghe conclusioni a quelle indicate dalla [R.M. 235/E/1996](#), relativamente all’utilizzo del *consignment stock* in ambito intracomunitario, valgono nel caso in cui i beni siano **inviati all’acquirente localizzato in un Paese extra-Ue**, presso un deposito del medesimo o di un terzo cui quest’ultimo possa accedere.

All’atto dell’espletamento delle formalità doganali di esportazione si è, infatti, in presenza di una **cessione a titolo oneroso**, che però si realizza secondo un procedimento destinato a perfezionarsi in un secondo momento, cioè all’atto del **prelievo dei beni dal deposito**. È in tal momento, infatti, che si dà esecuzione alla compravendita da parte dell’acquirente cui i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore, per cui si realizzano i presupposti per inquadrare l’operazione come **cessione all’esportazione non imponibile** ai sensi del citato [articolo 8, comma 1, lettera a\), del D.P.R. 633/1972](#); naturalmente, il *plafond* si costituisce solo **nel momento e nella misura in cui i beni risultino prelevati dall’acquirente e debitamente fatturati** dal fornitore italiano.

Operativamente, l’esportazione dei beni risulta dalla **bolletta doganale corredata da una fattura pro forma**, mentre all’atto del prelievo l’acquirente emette un documento attestante i beni ritirati ai fini della definizione finanziaria dell’operazione e il venditore emette **fattura con il titolo di non imponibilità**.

Nell’ipotesi, invece, in cui l’operatore nazionale intervenga nell’accordo di *consignment stock* in veste di **cliente**, assumono rilievo le indicazioni della [risoluzione 346/E/2008](#), con le quali l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il soggetto italiano, pur acquistando la proprietà dei beni solo al momento del prelievo dal deposito, e quindi in un momento successivo rispetto al transito delle merci in dogana, è **tenuto ad assolvere l’Iva all’importazione**. Con l’annotazione

della bolletta doganale nel registro degli acquisti è, pertanto, possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta, secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dagli [articoli 19 e ss. del D.P.R. 633/1972](#).

All'atto del **prelievo dei beni dal deposito**, l'operazione dovrà essere documentata dal fornitore extra-Ue con il titolo certificativo previsto nel proprio Paese, mentre il cliente italiano emetterà **autofattura**, nella quale indicherà sia l'ammontare del corrispettivo pagato e dell'Iva relativa, sia gli estremi della **bolletta doganale** con cui i beni sono stati introdotti e quelli di annotazione nel registro degli acquisti. Tale autofattura andrà annotata nel registro delle vendite e degli acquisti in una **separata colonna appositamente contrassegnata**, assolvendo l'unica funzione di documentazione dell'operazione di acquisto ai fini delle imposte sui redditi, posto che – ai fini Iva – l'imposta è già stata assolta e registrata all'atto dell'importazione.

Resta, tuttavia, inteso che se il prezzo pagato al momento dell'acquisto definitivo è **superiore a quello dichiarato in dogana al momento dell'introduzione** delle merci nel territorio dello Stato, l'importo medesimo, da documentare e annotare integralmente nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, concorrerà alla liquidazione **solo per la differenza** corrisposta.

Nell'ipotesi di **restituzione dei beni ricevuti in deposito**, la [risoluzione 346/E/2008](#) ha affermato che l'operazione deve essere considerata una cessione all'esportazione e, pertanto, va documentata con **fattura non imponibile** ai sensi dell'[articolo 8 del D.P.R. 633/1972](#). Si tratta di un'interpretazione che si discosta dalle indicazioni in precedenza fornite dalla stessa Amministrazione finanziaria, secondo cui, affinché si configuri una cessione all'esportazione, è indispensabile non solo la **materiale uscita dei beni** dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi dell'**effetto traslativo** della proprietà o di altro diritto reale di godimento.

Si rammenta, infine, che **non è richiesta l'annotazione** delle movimentazioni dei beni in conto deposito nel registro di cui all'[articolo 50, comma 5 del D.L. 331/1993](#), al fine di vincere le presunzioni di acquisto e di cessione. Tale registro, infatti, è destinato ad accogliere le movimentazioni in entrata e in uscita dei beni che vengono trasferiti da un Paese membro all'altro a **titolo non traslativo** della proprietà. Trattandosi di un registro specifico, che non può essere utilizzato per annotare beni diversi da quelli comunitari, la natura di "**bene di terzi in conto deposito**" deve risultare dalla **bolletta d'importazione**, da annotare nel registro degli acquisti al fine di esercitare il diritto alla detrazione, fermo restando che il cliente italiano può istituire un **registro di "carico e scarico"** della merce movimentata nel deposito a seguito del contratto di *consignment stock*.

