

Il contratto di *consignment stock* nei rapporti con l'estero

di Marco Peirola - dottore commercialista e revisore legale

Il contratto di consignment stock implica il trasferimento dei beni di proprietà del fornitore presso un deposito del cliente, ovvero di un terzo, purché – in quest'ultima ipotesi – la merce sia nella piena disponibilità del cliente, il quale ha la facoltà, in base alle proprie esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento.

Il diritto di proprietà sui beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo, con il conseguente obbligo, da parte del fornitore, di emettere la fattura di vendita.

Questo trattamento si applica non solo per i trasferimenti in ambito intracomunitario, ma anche per quelli a destinazione del cliente extracomunitario, mentre i beni inviati in Italia dal fornitore extracomunitario sono assoggettati a Iva in dogana, non applicandosi la sospensione d'imposta prevista per i beni che vengono movimentati all'interno dell'Unione europea con effetto traslativo differito della proprietà.

Con il “*consignment stock*”, le parti stipulano un accordo avente una struttura simile a quella del contratto estimatorio, definito dall'art.1556 cod.civ. come il contratto con il quale una parte (*tradens*) consegna determinati beni ad un'altra parte (*accipiens*) con l'obbligo, di quest'ultima, di pagarne il relativo prezzo o di restituirli nel termine stabilito.

Lo schema negoziale del *consignment stock*, utilizzato soprattutto nel commercio internazionale, si basa sul trasferimento di beni di proprietà del fornitore presso un deposito del cliente, il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento.

La caratteristica essenziale di questo tipo di pattuizione consiste nella circostanza che il diritto di proprietà sui beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo da parte del medesimo. Con il *consignment stock* si ha, quindi, il vantaggio, per l'acquirente, di spostare in avanti nel tempo il momento dell'uscita finanziaria, dato che l'acquirente stesso, in assenza del prelievo, nonostante abbia la possibilità di ritirare la merce dal magazzino a suo piacimento, non sarà tenuto ad effettuare alcun pagamento.

Consignment stock in ambito intracomunitario

L'Amministrazione finanziaria ha, in un primo tempo, esaminato i profili Iva di tale accordo laddove il medesimo sia stipulato con operatori stabiliti all'interno dell'Unione europea.

Operatore nazionale in veste di fornitore

Nella [Risoluzione n.235/E/96](#) è stato affermato che, in considerazione della particolare clausola

utilizzata per la vendita delle merci, che comporta uno stoccaggio presso i locali dell'acquirente il quale ha l'esclusiva dell'acquisto, si è in presenza di un'unica operazione, cioè la cessione intracomunitaria, che si considera effettuata non all'atto dell'invio dei beni nel territorio di altro Stato membro, bensì nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà per l'acquirente, vale a dire all'atto del prelievo dei beni dal deposito ad opera di quest'ultimo¹.

È in relazione a tale momento e, in ogni caso, non oltre un anno dalla consegna o spedizione dei beni, che il fornitore nazionale provvederà ad emettere fattura non imponibile Iva ai sensi dell'art.41, co.1, lett. a) D.L. n.331/93 e a presentare il modello Intra 1-bis.

Naturale conseguenza di questa impostazione è che, all'atto del verificarsi del prelievo, e quindi della cessione intracomunitaria, verrà a costituirsi il *plafond* per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta.

¹ Per le cessioni intracomunitarie, la sospensione d'imposta, fino al 31 dicembre 2012, risultava giustificata dall'art.6, co.1 d.P.R. n.633/72, applicabile in forza del rinvio generale alle disposizioni del d.P.R. n.633/72 contenuto nell'art.56 D.L. n.331/93. In base al citato art.6, co.1 del Decreto Iva, “*le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente ... 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*”.

A seguito delle novità introdotte, con effetto dal 1° gennaio 2013, dall'art.1 L. n.228/12 (Legge di Stabilità 2013), la sospensione d'imposta è, invece, giustificata dall'art.39, co.1 D.L. n.331/93, convertito dalla L. n.427/93, che – con specifico riguardo alle cessioni intracomunitarie – ha stabilito che, “*se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna*” (si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate n.12/13, § 7.2).

Ai sensi dell'articolo 2, co.2 L. n.28/97, il *plafond* rappresenta il limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare/importare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, salvo le eccezioni (es. fabbricati e aree fabbricabili e beni/servizi ad imposta indetraibile).

Come regola generale, il *plafond* è costituito dalle operazioni con l'estero registrate, a norma dell'art.23 d.P.R. n.633/72, per l'anno solare precedente (c.d. *plafond* fisso o solare). In via d'eccezione, è tuttavia consentito assumere, mese per mese, come ammontare di riferimento, quello delle operazioni con l'estero registrate per i dodici mesi precedenti (c.d. *plafond* mobile o mensile).

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini in esame sono tutte quelle che vanno indicate nel rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del *plafond*) della dichiarazione Iva annuale, mentre quelle irrilevanti sono riportate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili) della dichiarazione stessa².

Come precisato dalla citata Risoluzione n.235/E/96, la movimentazione intracomunitaria dei beni in esecuzione dell'accordo di *consignment stock*, che possono essere accompagnati da un documento di trasporto, deve risultare dall'annotazione nel registro di cui all'art.50, co.5 D.L. n.331/93³.

Adempimenti del fornitore italiano	
Adempimenti conseguenti all'invio dei beni in altro Paese membro	Iscrizione nel registro di cui all'art.50, co.5 D.L. n.331/93 dei beni inviati al cliente comunitario
Adempimenti conseguenti al prelievo dei beni	Cancellazione dal registro di cui all'art.50, co.5 D.L. n.331/93 dei beni oggetto di prelievo ⁴
	Emissione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello del prelievo, della fattura con l'annotazione del titolo di non imponibilità e con l'eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale)
	Annotazione della fattura, distintamente, nel registro delle fatture emesse (di cui all'art.23 d.P.R. n.633/72) secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese del prelievo
	Presentazione del modello Intra 1-bis entro il giorno 25 del periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura

Operatore nazionale in veste di cliente

Successivamente, nella [Risoluzione n.44/E/00](#) è stata espressa l'opinione, con riferimento all'ipotesi speculare, cioè di fornitore comunitario e acquirente italiano, che si è sempre in presenza di un'unica operazione, ossia l'acquisto intracomunitario, che si verifica solo nel momento in cui si realizzano gli effetti traslativi del diritto di proprietà, nella specie all'atto del prelievo dei beni dal deposito.

È in relazione a tale momento, pertanto, che deve essere presentato il modello Intra 2-bis.

Nella stessa occasione, è stato anche precisato che i beni, di proprietà del cedente, devono essere nella piena disponibilità del cessionario, ancorché custoditi per conto di quest'ultimo presso un terzo soggetto; quindi, rispetto a quanto indicato nella Risoluzione n.235/E/96, i beni movimentati da un Paese membro all'altro non devono essere necessariamente introdotti nei locali dell'acquirente, potendo essere stoccati presso i locali di un terzo soggetto, purché la merce sia nella piena disponibilità del cessionario,

il quale pertanto deve essere in grado di disporre liberamente ai fini dell'utilizzo nell'ambito del proprio processo produttivo o per essere rivenduti.

In conformità a quanto precisato dalla richiamata Risoluzione n.235/E/96, il cessionario italiano è tenuto ad annotare in apposito registro 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 posto in essere.

² Si veda anche la Circolare dell'Agenzia delle Dogane n.8/D/03 (§ 2).

³ In base a tale disposizione, "i movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'art.38, co.5, lett. a), devono essere annotati in apposito registro ...".

Il rinvio ai suddetti "titoli non traslativi" potrebbe portare a ritenere che l'indicazione dell'Amministrazione finanziaria alle movimentazioni a titolo non traslativo della proprietà effettuate in dipendenza del contratto di *consignment stock* sia priva di "copertura normativa". È dato, tuttavia, osservare che l'art.39, co.1 D.L. n.331/93, per le operazioni con effetto traslativo o costitutivo differito, subordina la sospensione d'imposta alla condizione che sia tenuto il registro in esame.

⁴ La cancellazione deve essere operata anche per i beni oggetto di restituzione da parte del cliente comunitario.

Adempimenti del cliente italiano	
Adempimenti conseguenti al ricevimento dei beni provenienti da altro Paese membro	Iscrizione nel registro di cui all'art.50, co.5 D.L. n.331/93 dei beni ricevuti dal fornitore comunitario
Adempimenti conseguenti al prelievo dei beni	Cancellazione dal registro di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993 dei beni oggetto di prelievo ⁵
	Numerazione e integrazione della fattura ricevuta dal fornitore comunitario, indicando: <ul style="list-style-type: none"> • il controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera • l'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota propria dei beni
	Annotazione della fattura così integrata: <ul style="list-style-type: none"> • nel registro delle fatture emesse, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, e con riferimento al mese precedente • nel registro degli acquisti, anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta
	Presentazione del modello Intra 2-bis entro il giorno 25 del periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura

Consignment stock in ambito extracomunitario

Lo schema del *consignment stock* può essere utilizzato anche nei rapporti con soggetti *extra UE*, dovendosi pertanto distinguere a seconda che l'operatore nazionale agisca in veste di fornitore o di cliente.

Operatore nazionale in veste di fornitore

Nella prima ipotesi, occorre stabilire se sia possibile considerare l'operazione come una cessione all'esportazione, in quanto tale non imponibile ai fini Iva ai sensi dell'art.8, co.1, lett. a) d.P.R. n.633/72, con la conseguente costituzione del *plafond* per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta.

L'Agenzia delle Entrate, con la [Risoluzione n.58/E/05](#), ha chiarito che analoghe conclusioni a quelle indicate dalla Risoluzione n.235/E/96 valgono nel caso in cui i beni siano inviati a destinazione di un acquirente stabilito in un Paese *extraUE*, 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 dei beni; la stessa, tuttavia, in virtù del contratto di *consignment stock*, si realizza secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, cioè al momento del prelievo della merce dal deposito.

In questa ipotesi, con il prelievo, 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 art.8, co.1, lett. a) d.P.R. n.633/72; naturalmente, il *plafond* si costituirà solo nel momento e nella misura in cui i beni risultino prelevati dall'acquirente e debitamente fatturati dal fornitore italiano.

Le considerazioni esposte non possono essere formulate in mancanza di un contratto di *consignment stock*, ovvero in presenza di una fattispecie in cui l'operatore nazionale invia i beni verso un proprio deposito situato in un Paese *extra UE* per la successiva rivendita; in tal caso, infatti, all'atto dell'esportazione della merce non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso e la rivendita effettuata nel Paese terzo non rileva agli effetti dell'Iva per carenza del presupposto territoriale⁵.

Adempimenti del fornitore italiano	
Adempimenti conseguenti all'invio dei beni in un Paese <i>extraUE</i>	Emissione della bolletta doganale di esportazione corredata da una fattura <i>pro forma</i>
Adempimenti conseguenti al prelievo dei beni	Emissione, rispetto al momento del prelievo, della fattura di vendita con l'annotazione del titolo di non imponibilità e con l'eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale)
	Annotazione della fattura di vendita nel registro delle fatture emesse (di cui all'art.23 d.P.R. n.633/72) secondo l'ordine della numerazione ed entro 15 giorni

⁵ La cancellazione deve essere operata anche per i beni oggetto di restituzione al fornitore comunitario.

⁶ Cfr. articolo 7-bis, co.1 d.P.R. n.633/72.

Operatore nazionale in veste di cliente

Laddove, invece, il *consignment stock* sia stipulato dall'operatore nazionale in veste di cliente, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate [n.346/E/08](#) ha richiamato le considerazioni elaborate nella [Risoluzione n.96/E/07](#), con riferimento al contratto di "prestito d'uso" di merce importata.

Nel richiamato documento di prassi è stato precisato che, per i beni importati, anche se non a titolo definitivo, l'Iva deve essere accertata, liquidata e riscossa in dogana all'atto della loro introduzione nel territorio nazionale. Inoltre, la circostanza che le disposizioni in materia doganale consentono a soggetti diversi dal proprietario effettivo delle merci di operare in dogana in nome proprio e per conto del proprietario consente di affermare che la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per esercitare la detrazione dell'Iva pagata, essendo invece richiesto che i beni o servizi acquisiti presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa, ossia siano ad essa inerenti.

Anche nel caso in esame, sebbene la merce sia importata in virtù di un contratto di *consignment stock*, in base al quale l'acquirente italiano acquisterà la proprietà dei beni solo al momento del loro prelievo dal deposito, e quindi in un momento successivo rispetto al transito delle merci in dogana, il cliente italiano ha:

- da un lato, l'obbligo di assolvere l'Iva in dogana e
- dall'altro, il diritto di esercitare la detrazione dell'Iva medesima ai sensi dell'art.19 d.P.R. n.633/72, previa annotazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti.

All'atto del prelievo delle merci dal deposito in Italia l'operazione dovrà essere documentata dal fornitore extracomunitario con il titolo certificativo previsto nel proprio Paese, mentre il cliente italiano emetterà autofattura, nella quale indicherà:

- l'ammontare del corrispettivo corrisposto e dell'Iva relativa;
- gli estremi della bolletta doganale con cui i beni sono stati introdotti e quelli di registrazione nel registro degli acquisti.

Detta 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 ed annotata all'atto dell'importazione.

Tuttavia, qualora il prezzo corrisposto al momento dell'acquisto definitivo sia superiore a quello indicato in dogana al momento dell'introduzione delle merci nel territorio dello Stato, l'importo medesimo, da documentare ed annotare integralmente nel registro delle fatture emesse e delle fatture d'acquisto, concorrerà alla liquidazione solo per la differenza corrisposta.

Diversamente, nell'ipotesi di restituzione dei beni ricevuti in deposito al fornitore, la Risoluzione n.346/E/08 ha affermato che l'operazione dovrà essere considerata una cessione all'esportazione e, pertanto, dovrà essere documentata con fattura non imponibile ai sensi dell'art.8 d.P.R. n.633/72. Si tratta, invero, di un'interpretazione opinabile in considerazione del fatto che, come più volte sostenuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, agli effetti dell'imposta, assume rilevanza il rapporto civilistico instaurato tra i due soggetti interessati; pertanto, perché si configuri una cessione all'esportazione 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 godimento⁷.

Infine, deve escludersi la possibilità di annotare le movimentazioni dei predetti beni in conto deposito nel registro di cui all'art.50, co.5 D.L. n.331/93, al fine di vincere le presunzioni di acquisto e di cessione. Tale registro, infatti, è destinato ad accogliere le movimentazioni in entrata ed in uscita dei beni che vengono trasferiti da un Paese membro all'altro a titolo non traslativo della proprietà; si tratta, pertanto, di un registro specifico, che non può essere utilizzato per annotare beni diversi da quelli comunitari.

Nel caso di specie, secondo la Risoluzione n.346/E/08, 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*.

⁷ Si veda, per esempio, la Circolare n.156/E/99

Adempimenti del cliente italiano	
Adempimenti conseguenti al ricevimento dei beni provenienti da un Paese <i>extraUe</i>	<ul style="list-style-type: none"> Bolletta doganale d'importazione annotata nel registro degli acquisti ed, eventualmente iscrizione nel registro di "carico e scarico" dei beni ricevuti dal fornitore <i>extracomunitario</i>
Adempimenti conseguenti al prelievo dei beni	Cancellazione dal registro di "carico e scarico" dei beni oggetto di prelievo ⁸
	Emissione dell'autofattura rispetto al momento del prelievo
	Annotazione dell'autofattura, distintamente: <ul style="list-style-type: none"> nel registro delle fatture emesse, entro 15 giorni e con riferimento alla data di emissione nel registro degli acquisti, anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta
Adempimenti conseguenti alla restituzione dei beni	Emissione della bolletta doganale di esportazione
	Cancellazione dal registro di "carico e scarico" dei beni oggetto di restituzione ⁹
	Emissione, rispetto al momento del prelievo, della fattura di vendita con l'annotazione del titolo di non imponibilità e con l'eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale)
	Annotazione della fattura di vendita nel registro delle fatture emesse (di cui all'art.23 d.P.R. n.633/72) secondo l'ordine della numerazione ed entro 15 giorni.

⁸ In caso di istituzione e tenuta del registro.

⁹ In caso di istituzione e tenuta del registro.

Convegno di aggiornamento di mezza giornata - dicembre 2014

LE NOVITÀ IN MATERIA DI ACCERTAMENTO E I CASI OPERATIVI

Alessandria	Catania	Genova	Napoli	Roma	Udine
Bologna	Catanzaro	Imperia	Padova	Tirrenia (PI)	Venezia
Brindisi	Cremona	Jesi (AN)	Pesaro	Torino	Verona
Busto arsizio	Firenze	Milano	Pescara	Trento	Vicenza
Cagliari	Forlì	Modena	Pordenone	Treviso	

QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 125,00 + IVA

Cumulabili con sconto Privilege Card  -25 %  -20 %  -15 %

[ACCEDI AL SITO](#)