

Le Entrate: in assenza di accordo, l'operazione è fuori campo per carenza di territorialità

DS6901

DS6901

Niente plafond Iva sulle cessioni dei beni stoccati all'estero

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Niente plafond dalle vendite di beni stoccati all'estero: in mancanza di un accordo preventivo con un acquirente futuro identificato, le cessioni di merci che l'imprenditore aveva già trasferito in un magazzino al di fuori dell'Ue non costituiscono, ai fini dell'Iva, cessioni all'esportazione non imponibili ai sensi dell'art. 8 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, bensì cessioni "fuori campo" per difetto di territorialità ai sensi dell'art. 7 dello stesso decreto, per cui non sono utili ai fini dell'agevolazione degli acquisti senza imposta degli esportatori abituali. Non è rilevante la circostanza che, ai fini doganali, sia invece qualificata esportazione anche l'invio di beni all'estero senza vendita, in regime di cosiddetta "franco valuta". È quanto ha affermato l'Agenzia delle entrate in una recente risposta a interpellato, ribadendo un orientamento consolidato che era sembrato incrinarsi per via dell'apertura, in una pronuncia di qualche anno fa, sul trattamento delle vendite mediante piattaforme elettroniche (si veda articolo nella pagina successiva).

Come statuito anche dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 25893 del 2 settembre 2022, affinché possa configurarsi una cessione all'esportazione non imponibile ai fini Iva, ai sensi del citato art. 8, devono concorrere due requisiti:

- 1) il trasporto o la spedizione dei beni fuori del territorio dell'Ue, comprovati da apposita documentazione doganale
- 2) l'esistenza di una cessione dei beni, che ai sensi dell'art. 2, primo comma, stesso dpr, si concretizza mediante atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di altro diritto reale sui beni medesimi.

Osserva pertanto la Corte che la mera esportazione di un bene non integra la previsione legale di non imponibilità di cui all'art. 8 laddove non si realizzi, con essa, il trasferimento della

titolarità giuridica del bene, in assenza del quale sussiste soltanto un'esportazione ai soli fini doganali e non per l'Iva.

Ai fini dell'assoggettamento all'Iva, è altresì richiesto, in via di principio, che la cessione di beni, come sopra definita, sia effettuata a titolo oneroso (si traslascia, per ragioni di sintesi, la questione del corretto inquadramento e degli effetti della cessione all'esportazione con trasferimento della proprietà a titolo gratuito). Ciò detto, bisogna precisare che, nel caso della sentenza sopra richiamata, la controversia era scaturita in relazione a una cessione di beni precedentemente inviati al di fuori dell'Ue in conto lavorazione. Diversa è però l'ipotesi in cui l'esportazione doganale dei beni avvenga a scopo di magazzino ai fini della vendita, perfezionata tuttavia in un momento successivo, quando i beni già si trovano fuori del territorio nazionale. Riguardo ai contratti estimatori (consignment stock e simili), per esempio, lo stesso art. 6, secondo comma, lett. c), dpr 633/72 stabilisce che la cessione tra i due contraenti si considera effettuata, anziché nel momento del passaggio dei beni dal tradens all'accipiens, all'atto della rivendita al terzo, ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti, e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. In casi del genere, infatti, si ritiene che il perfezionamento della cessione in un momento successivo all'invio o spedizione dei beni, in applicazione di specifiche pattuizioni contrattuali, consenta di considerare l'intera operazione senza soluzione di continuità e di attribuirle, quindi, la natura di operazione non imponibile (cessione all'esportazione o intracomunitaria) che avrebbe avuto in assenza del differimento dell'effetto traslativo, anziché come cessione extraterritoriale ai sensi dell'art. 7-bis. Per inciso, si osserva che, in ambito unionale, la cessione intracomunitaria a effetto differito ha trovato una disciplina armonizzata solo recentemente, con l'in-

roduzione, nella direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva Iva), a opera della direttiva 2018/1910 del 4 dicembre 2018, dell'art. 17-bis sul regime "call off stock" (recepto agli artt. 38-ter e 41-bis del dl 30 agosto 1993, n. 331/93, aggiunti dal dlgs n. 192 del 5 novembre 2021).

La prassi dell'amministrazione. Nell'affrontare la questione, l'amministrazione finanziaria ha sempre più differenziato dalle cessioni extraterritoriali pure e semplici le fattispecie negoziali in cui, pur verificandosi l'effetto reale del passaggio della proprietà quando i beni si trovano all'estero, la loro fuoriuscita dal territorio nazionale era avvenuta proprio in vista di tale cessione.

Nella risoluzione n. 58 del 5 maggio 2005, in relazione a uno schema negoziale secondo cui il cedente nazionale invia le merci a destinazione dell'acquirente stabilito fuori del territorio dell'Ue, presso un deposito del medesimo, od anche di un terzo, qualora l'acquirente ne abbia la disponibilità, con l'intesa che le merci rimangono di proprietà del cedente fino al prelievo da parte dell'acquirente (cosiddetto consignment stock), l'Agenzia ha ritenuto che, 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 tuttavia, in virtù del contratto, si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo dei beni dal deposito da parte dell'acquirente. Con il prelievo dei beni, quindi, l'acquirente dà esecuzione alla compravendita, realizzando i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera a), dpr 633/72, rilevante per il cedente ai fini della costituzione del plafond con riferimento, ovviamente, al momento della fatturazione a seguito del prelievo.

Analogo inquadramento è stato riconosciuto, con risoluzione n. 94 del 13 dicembre 2013, all'operazione di vendita di beni che erano stati preventiva-



mente stoccati all'estero sulla base di un accordo fra le parti che, sebbene non riconducibile al consignment stock, prevedeva comunque l'impegno contrattuale della compravendita; l'Agenzia ha valorizzato infatti la circostanza che i beni inviati all'estero erano vincolati, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente.

Altro è il caso in cui l'invio dei beni all'estero, sebbene a scopo di commercializzazione, non si raccolgessi a una precisa operazione già concepita, della quale siano differiti solamente gli effetti reali. Tuttavia, la Corte di cassazione ha aperto la porta del regime di non imponibilità e del plafond anche alle cessioni di beni previamente trasferiti all'estero a fini di tentata vendita (sentenze sez. civ. n. 23588 del 20 dicembre 2012 e n. 5168 del 16 marzo 2016), disattendendo la tesi contraria, espressa dall'amministrazione doganale con la nota prot. n. 839 del 5 giugno 2000, secondo cui i beni inviati in paesi terzi a fini di tentata vendita, in regime di esportazione temporanea, restano di proprietà dell'esportatore fino al momento della vendita, la quale dovrà quindi considerarsi "fuori campo Iva" per mancanza di territorialità. Invero, già in epoca remota una fattispecie non dissimile era stata trattata dall'amministrazione delle tasse e ii.ii. in modo

differente nella risoluzione n. 520657 del 4 dicembre 1975. Si trattava delle cessioni all'estero di beni precedentemente esportati in regime "franco valuta", stoccati dall'impresa italiana presso propri depositi all'estero al fine di dare corso con tempestività agli eventuali ordini d'acquisto da parte di clienti stranieri.

La risoluzione qualificò infatti tali vendite come "cessioni all'esportazione nei sensi voluti dal primo comma dell'art. 8", e non cessioni "fuori campo" per difetto di territorialità. Quella risalente pronuncia, tuttavia, è stata superata dalla citata risoluzione n. 58/2005, nella quale l'Agenzia ha puntualizzato che le considerazioni espresse in relazione alle cessioni in dipendenza di contratti di consignment stock non valgono in una fattispecie in cui l'operatore nazionale invia merci verso un proprio deposito situato in un paese terzo per la successiva rivendita.

Nella recentissima risposta n. 34 del 14 febbraio scorso l'Agenzia è tornata a ribadire che la vendita di beni che si trovano fuori del territorio dell'Ue, ove erano stati esportati "in franco valuta", sdoganati e stoccati in un deposito, è un'operazione non soggetta a Iva per carenza di territorialità ai sensi dell'art. 7-bis del dpr 26 ottobre 1972, n. 633; non può pertanto

fruire del trattamento di non imponibilità previsto dall'art. 8 per le cessioni all'esportazione, anche in regime di consignment stock, in quanto manca un preventivo accordo commerciale con un cessionario già identificato. Diverso sarebbe, aggiunge l'Agenzia, il caso in cui la merce fosse inviata all'estero in base ad accordi di "consignment stock" o similari: come precisato infatti con la citata risoluzione n. 94/2013, l'invio dei propri beni in un paese extraUe in regime di franco valuta, per essere successivamente ceduti al cliente estero, realizza una cessione all'esportazione "quando avviene in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto ab origine dalle stesse parti." Le merci, ancorché stoccate in un deposito, appaiono infatti "vincolate, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento". Tali circostanze non si riscontrano nella fattispecie, sicché le cessioni dei beni esistenti all'estero sono "fuori campo Iva". Dette vendite, pertanto, non potranno essere computate ai fini dell'agevolazione degli acquisti in sospensione d'Iva dei cosiddetti esportatori abituali, ed è questa, in concreto, la sola differenza tra l'operazione non imponibile e quella "fuori campo" per mancanza di territorialità.

© Riproduzione riservata

I principi dell'Agenzia delle entrate

Ai sensi dell'art. 8, primo comma, del dpr n. 633 del 1972, affinché si configuri una cessione all'esportazione non imponibile, debbono sussistere i seguenti requisiti:

- trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio dell'Unione europea
- trasferimento della proprietà o altro diritto reale sui medesimi

La norma non impone che le predette condizioni si avverino secondo una specifica sequenza temporale. Ne deriva che il trasferimento della proprietà non deve necessariamente avvenire anteriormente al trasporto della merce, ben potendo, quest'ultima, come nel caso di specie, essere previamente inviata all'estero per essere ivi successivamente ceduta in ossequio a preventivi accordi di compravendita stipulati con il cliente estero

In assenza di tali accordi, invece, la cessione di beni già trasferiti e stoccati in un magazzino all'estero non concretizza una cessione all'esportazione non imponibile, bensì una cessione "fuori campo"