

Pianiga - Cazzago (Ve), 12 ottobre 2005

**IL CONTRATTO DI CONSIGNMENT STOCK:  
TRATTAMENTO IVA  
(Simone Baldan\*)**

**INDICE**

Il contratto di consignment stock	pag. 2
Consignment stock in ambito UE	pag. 3
Consignment stock in ambito extra UE	pag. 4
Mancanza del contratto di consignment stock	pag. 5
Deposito: caratteristiche per il contratto di consignment stock	pag. 6

---

\* Dottore Commercialista in Venezia

## IL CONTRATTO DI CONSIGNMENT STOCK

Con il contratto di **consignment stock**, il fornitore invia i beni presso un deposito dell'acquirente o di un terzo (ma comunque nella piena disponibilità dell'acquirente), dove gli stessi rimangono di proprietà del cedente fino al momento del prelievo da parte dell'acquirente, secondo le proprie esigenze finanziarie e produttive (per la rivendita a terzi, per l'utilizzo nel ciclo produttivo, ecc.).

È un contratto atipico per la disciplina nazionale, molto utilizzato nella prassi commerciale estera, definibile come contratto di fornitura con effetti reali differiti. Dal punto di vista operativo, si distinguono quattro fasi ed il loro relativo flusso documentale:

1. il cedente nazionale invia i beni all'estero presso un deposito dell'acquirente o di un terzo (nel quale l'acquirente ha accesso esclusivo);
2. il trasferimento della proprietà all'acquirente estero si verifica soltanto all'atto del prelievo dei beni dal deposito;
3. l'acquirente estero, all'atto del prelievo, emette un documento attestante i beni ritirati;
4. il cedente nazionale emette la fattura in relazione ai beni prelevati, in regime di non imponibilità.

**Il diritto di proprietà sui beni si trasferisce all'acquirente soltanto nel momento in cui quest'ultimo procede al prelievo degli stessi dal deposito e per le quantità effettivamente prelevate.**

<b>CEDENTE NAZIONALE</b>	Invio di beni nel <b>deposito estero</b> del cliente o di terzi, presso cui il cliente ha esclusivo accesso	<b>ACQUIRENTE ESTERO</b>	=> ha facoltà di prelevare le quantità desiderate in base alle proprie esigenze  => il trasferimento della proprietà si realizza all'atto del prelievo e per le quantità prelevate
--------------------------	---	--------------------------	--

L'operazione di consignment stock **non** ha quindi niente a che vedere con l'**invio** di merce **presso propri depositi all'estero**, che è soggetto a diversa disciplina.

Sull'individuazione del momento in cui l'operazione dà luogo ad un'esportazione ovvero ad una cessione intracomunitaria, va considerato che le cessioni di beni con **effetti traslativi successivi** (rispetto al momento della consegna/invio dei beni) assumono rilevanza ai fini IVA nel momento in cui avviene il **trasferimento della proprietà**<sup>1</sup>.

Inoltre, trova applicazione il **termine annuale dalla consegna**, oltre il quale la cessione si considera comunque effettuata. Analoga disposizione è presente nell'ambito del DL n. 331/93 con riferimento agli acquisti intracomunitari<sup>2</sup>.

Applicata alla fattispecie in esame, tale disposizione comporta che l'invio dei beni in dipendenza di un contratto di consignment stock **non realizza immediatamente una cessione** rilevante ai fini IVA, in quanto è necessario **attendere il prelievo** dei beni dal deposito da parte dell'acquirente o comunque il decorso di un anno dalla consegna trattandosi di beni mobili.

Ai fini della costituzione in capo al cedente del c.d. plafond<sup>3</sup>, che consente di effettuare acquisti e importazioni senza applicazione dell'IVA, va ricordato che l'acquisizione dello status di esportatore abituale, così come la quantificazione dell'ammontare del plafond disponibile dipendono dall'ammontare delle esportazioni e cessioni/prestazioni intracomunitarie **registrate** nell'anno solare precedente (plafond annuale) ovvero negli ultimi 12 mesi (plafond mensile).

Le differenze tra l'ambito UE ed extra-UE e l'influenza sulla procedura e sulla formazione del plafond, meritano quindi una separata disamina.

#### **CONSIGNMENT STOCK IN AMBITO UE**

Il trattamento IVA dell'invio di beni **in ambito UE** in forza di un contratto di consignment stock è stato illustrato nella RM 18.10.96, n. 235/E<sup>4</sup>.

Tenendo presente che l'operazione si considera effettuata nel **momento in cui avviene il prelievo dei beni dal deposito da parte**

<sup>1</sup>Art. 6 c. 1 D.P.R. 633/1972

<sup>2</sup>Art. 39 c. 1 D.L. 331/1993

<sup>3</sup>Art. 8 c. 2 D.P.R. 633/1972

<sup>4</sup>Oggetto: IVA – Immissione di beni nazionali in depositi situati in altro Stato membro – quesito.

**dell'acquirente comunitario**, e, in ogni caso, entro un anno dalla consegna/spedizione degli stessi, è stato affermato che soltanto al verificarsi di tali condizioni il cedente è obbligato:

=> all'emissione della fattura non imponibile IVA ex art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93;

=> alla compilazione del mod. INTRA 1.

La movimentazione dei beni deve risultare annotata nel registro di "carico - scarico" di cui all'art. 50, comma 5, DL n. 331/93.

---

---

### **Esempio**

Il 29.12.2004 la Bor.Sa. S.r.l. ha spedito 100 borsette in pelle alla Luise S.a. presso il deposito del cliente situato in Francia. Il 25.1.2005 la ditta francese ha comunicato l'avvenuto prelievo di 50 borsette.

L'operazione, limitatamente alla merce prelevata:

- si considera effettuata alla data del prelievo, con il conseguente obbligo per la ditta italiana di emettere la relativa fattura non imponibile ex art. 41 D.L. 331/1993;
- concorre a formare il volume d'affari 2005;
- concorre a formare il plafond utilizzabile nel 2006 (plafond annuale) o dal mese di febbraio 2005 (plafond mensile).

---

---

Con la Risoluzione 10.4.2000 n. 44/E<sup>5</sup>, in relazione all'ipotesi inversa di **introduzione di beni in Italia in dipendenza di un contratto di consignment stock**, è stato analogamente affermato che l'**acquisto intracomunitario** si realizza nel momento in cui i beni vengono prelevati dal deposito a cura dell'acquirente nazionale, con conseguente obbligo di espletamento dei relativi adempimenti.

<b>CONSIGNMENT STOCK IN AMBITO EXTRA UE</b>
---

Con la recente Risoluzione 5.5.2005 n. 58/E<sup>6</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso dell'invio di beni verso **Stati extra UE** in base ad un contratto di consignment stock, formulando conclusioni analoghe a quanto già affermato con riferimento all'ipotesi comunitaria.

---

<sup>5</sup>Oggetto: Depositi IVA – Istanza della società MTI SRL

<sup>6</sup>Oggetto: IVA – Contratto di fornitura con effetti reali differiti (c.d. Consignment stock) – Cessioni all'esportazione

In particolare, è stato precisato che si realizza una **cessione all'esportazione all'atto del prelievo dei beni dal deposito**, ossia nel momento in cui viene data esecuzione al contratto da parte dell'acquirente. Il plafond disponibile, anche con riferimento a tale tipologia di operazione, è alimentato dalle fatture emesse relative ai prelievi effettuati dall'acquirente extracomunitario.

Considerato che, nel caso di specie, i beni devono uscire dal territorio comunitario ed è necessario rispettare le formalità doganali, l'operazione può essere quindi così sintetizzata<sup>7</sup>:

=> all'atto dell'invio dei beni all'estero, è emessa la **bolletta doganale di esportazione** corredata da una **fattura pro-forma** descrittiva dei beni;

=> a seguito del prelievo:

- l'acquirente extracomunitario, emette un documento attestante i beni ritirati;
- il cedente nazionale emette la fattura non imponibile ex art. 8 c. 1 DPR n. 633/72 relativamente ai beni prelevati, con indicazione del riferimento alla documentazione relativa all'operazione (ordine di acquisto, bolletta doganale, fattura pro-forma e documento di prelievo).

*[...omissis...] 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, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto di consignment stock, è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo dal deposito [...omissis...]<sup>8</sup>.*

#### **MANCANZA DEL CONTRATTO DI CONSIGNMENT STOCK**

La Risoluzione n. 58/E in esame ha precisato che nella diversa ipotesi in cui **non venga stipulato un contratto di consignment stock** e la merce sia inviata dall'operatore nazionale, per la successiva rivendita, presso un **proprio deposito** situato all'estero:

<sup>7</sup>Si veda anche la norma di comportamento n. 161 dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano

<sup>8</sup>Risoluzione 5.5.2005 n. 58/E

- => l'operazione, all'atto dell'esportazione dei beni, non configura una cessione a titolo oneroso;
- => la successiva rivendita effettuata nello Stato **estero non costituisce un'operazione rilevante ai fini IVA** per mancanza del requisito della territorialità e pertanto **non concorre alla formazione del plafond** (si dovrà peraltro verificare la normativa vigente nello Stato estero per l'assolvimento degli obblighi fiscali).

<b>INVIO MERCI VERSO STATI UE/EXTRA UE</b>	<b>RIFLESSI SUL PLAFOND IVA</b>
=> nel <b>deposito del cliente o di terzi</b> (cui il cliente ha esclusivo accesso) => <b>consignment stock</b>	<b>Sì</b> => al momento del prelievo da parte del cliente e per le quantità prelevate
=> in un <b>proprio deposito</b> situato all'estero	<b>No</b> => la successiva rivendita a terzi è un'operazione fuori campo IVA

Va segnalato che sul punto l'Assonime con la Circolare 16.5.2005, n. 16/E, ha fornito un'interpretazione diversa, sostenendo che tutte le esportazioni definitive di beni devono rilevare ai fini del plafond, ancorché non accompagnate dal trasferimento della proprietà . Ciò allo scopo di uniformare le diverse modalità con le quali le imprese effettuano le esportazioni, analogamente a quanto previsto dalle legislazioni degli altri Stati UE.

<b>DEPOSITO: CARATTERISTICHE PER IL CONTRATTO DI CONSIGNMENT STOCK</b>
--

Perché sia applicabile la disciplina fin qui esposta, il deposito deve possedere ben determinate caratteristiche:

- deve essere condotto da soggetti all'uopo muniti di idonea autorizzazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria;
- deve essere di proprietà o in uso esclusivo all'acquirente (il cedente le merci quindi non deve essere proprietario del deposito né avere titolo esclusivo al suo utilizzo);
- deve essere soggetto agli obblighi e integrare i requisiti previsti per i "depositi IVA"<sup>9</sup>.

<sup>9</sup>art. 50 bis D.L. 331/1993

Tali depositi consentono di custodire e sottoporre a lavorazione senza pagamento dell'IVA i beni in essi contenuti a condizione che non siano destinati alla vendita al dettaglio all'interno dei depositi stessi.

Queste regole sui “depositi IVA” sono armonizzate a livello UE e dunque applicabili nel suo solo ambito.

Per quanto riguarda invece i depositi di destinazione di operazioni con Paesi extra-UE si dovrà fare riferimento alla normativa fiscale/doganale dello Stato di destinazione.