

Merci trasferite in un deposito Ue: manca una linea sicura sull'Iva

IMPOSTE INDIRETTE

Il trattamento dipende dal contratto e dal tipo di operazione eseguita

Le singole risposte a interpello e le sentenze spesso si contraddicono

Pagina a cura di **Matteo Balzanelli**, **Massimo Sirri** e **Riccardo Zavatta**

L'efficacia delle politiche di distribuzione per le vendite all'estero deve fare i conti con le regole fiscali e doganali.

Se si trasferiscono beni in un deposito in altro Stato membro per meglio soddisfare le esigenze dei clienti di quel Paese o di altri Stati Ue o anche extracomunitari (in una logica di ottimizzazione di costi e tempi di consegna), occorre prestare attenzione agli accordi fra le parti, ma soprattutto al concreto svolgimento delle operazioni.

Cessione assimilata e «vera»

Nella fattispecie di cui alla risposta a interpello 273/2020 (al di fuori del caso del «call-off stock» di cui all'articolo 17-bis, direttiva 2006/112 e in una situazione in cui la permanenza dei beni all'estero non configura una mera sosta tecnica), l'invio della merce in deposito per la successiva consegna ai clienti extraUe o comunitari che ne ordineranno l'acquisto, va considerato distintamente dall'operazione di vendita. La conseguenza è che in tale ipotesi non può parlarsi di una cessione intracomunitaria o all'esportazione dall'Italia.

In pratica, il trasferimento nel Paese Ue del deposito, cui non è (ancora) associata una vendita già

perfezionata nei confronti di un cessionario individuato, realizza un'operazione intracomunitaria che è solo «assimilata» a una cessione, coerentemente con quanto prevede l'articolo 17, direttiva 2006/112 in materia di spostamento di beni da Stato Ue a Stato Ue a titolo non traslativo della proprietà.

In effetti, la «vera» cessione interviene quando i beni sono nell'altro Stato (laddove essi avranno formato oggetto dello speculare acquisto intracomunitario assimilato a cura della posizione Iva di cui il cedente nazionale dovrà dotarsi anteriormente al trasferimento della merce) e sarà qui territorialmente rilevante come cessione intracomunitaria, se i beni sono destinati a un diverso Stato Ue, o all'esportazione, se destinati fuori Ue (o ancora come cessione interna, se venduti a clienti di tale Stato). E tutto questo è corretto, perché il luogo della cessione, ai sensi degli articoli 31 e 32 della direttiva e quale che sia la destinazione del bene, è quello in cui esso si trova al momento della vendita o dell'inizio del trasporto/spedizione, luogo che, nel caso della risposta n. 273, è lo Stato in cui è ubicato il deposito, e non l'Italia rispetto alla quale tale (vera) vendita è extraterritoriale (fuori campo Iva).

Il precedente chiarimento

Queste - ineccepibili - conclusioni sembrano prendere le distanze dalle affermazioni di cui alla precedente risposta 238/2020. Esaminando il caso dell'esportazione definitiva di beni fuori del territorio Ue a destinazione di un deposito (doganale) da cui saranno estratti e doganati solo se e quando saranno acquistati dai clienti (nella specie, privati che utilizzano una piattaforma on-line), le Entrate hanno infatti affermato che non si tratta di vendite fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7-bis, Dpr 633/72, bensì di cessioni all'esportazione non imponibili ex articolo 8, Dpr 633/72.

In pratica, il regime di non imponibilità viene fatto retroagire con riguardo alla vendita di beni esportati che, però, sono ceduti solo in un momento successivo, ossia quando non sono più fisicamente esistenti nel territorio dello Stato, circostanza che dovrebbe invece rendere l'operazione territorialmente irrilevante. Il tutto, con i conseguenti effetti sia in punto di adempimenti formali (fatturazione con indicazione del regime di non imponibilità) sia in relazione ad aspetti sostanziali, in particolare, alla rilevanza ai fini dell'acquisizione dello «status» di esportatore abituale e della formazione del plafond.

La distorsione delle regole

Tutto questo comporta una palese distorsione delle regole di territorialità, comunitarie e nazionali, che non è giustificata né in base al richiamo a precedenti orientamenti di prassi (la risoluzione 94/E/2013, citata dalla risposta, riguarda un caso molto simile a un «consignment/call-off stock») né in forza delle indicazioni della giurisprudenza (si veda l'articolo a fianco) e che, oltretutto, non è neppure rassicurante per gli operatori. Trattandosi di indicazioni fornite su casi specifici e del tutto peculiari, non è infatti da escludere che, per fattispecie simili ma non uguali, l'interpretazione (magari in sede di verifica) possa divergere da quella fornita nella risposta delle Entrate.

Ecco allora che, per garantire i benefici del plafond degli esportatori abituali (possibilità di eseguire acquisti di beni/servizi e importazioni senza applicazione dell'imposta), sarebbe meglio intervenire normativamente sulle operazioni che ne alimentano l'ammontare, includendo anche le vendite extraterritoriali di beni previamente esportati, anziché affidarsi ad aperture interpretative in contrasto con i «fondamentali» dell'imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I PUNTI CHIAVE

1 IL CONSIGNMENT STOCK
La vendita di beni previamente trasferiti in un deposito extraUe è una cessione all'esportazione. Ai fini Iva, infatti, si tratta di un'operazione unitaria che si perfeziona all'atto del prelievo delle merci dal deposito, nel rigoroso rispetto degli oneri documentali.
Risoluzione 58/E del 2005

2 OPERAZIONE «SIMIL-CONSIGNMENT STOCK»
Il contratto di fornitura di beni personalizzati ricalca quello di consignment stock. Il deposito è però nella disponibilità del cedente. Al prelievo dei beni si realizza comunque una cessione all'esportazione. Infatti, le merci (di proprietà del cedente fino al prelievo) sono ab origine destinate (contrattualmente) a formare oggetto di cessione nei confronti di un cliente individuato.
Risoluzione 94/E del 2013

3 CESSIONE DI BENI IN FIERA
Secondo i giudici, «la vendita della merce temporaneamente esportata, che conserva [...] la condizione giuridica di bene nazionale, vale [...] a determinare [...] la trasformazione dell'esportazione temporanea [...] in esportazione definitiva, come tale rilevante anche ai fini della non imponibilità». Le regole sulla territorialità però considerano solo il luogo in cui si trova il bene. La sentenza richiama poi il «disallineamento» temporale di cui all'art. 6 del decreto Iva che tuttavia riguarda fattispecie di rilievo civilistico specificamente individuate.
Cassazione 5168/2016 e 5894/2013

4 CESSIONE DI BENI PRECEDENTEMENTE ESPORTATI
I giudici ammettono che la vendita di beni in precedenza esportati possa considerarsi una cessione all'esportazione basandosi sulla «necessaria ricorrenza di un vincolo finalistico tra trasferimento della proprietà e esportazione». Tuttavia, va rilevato che, alla luce di questo principio, tutte le esportazioni per tentata vendita (o comunque finalizzate a una futura vendita) potrebbero tradursi in cessioni all'esportazione non imponibili, prescindendo dalle regole di territorialità.
Cassazione 23588/2012

LA GIURISPRUDENZA

Non imponibilità se c'è il «vincolo» tra export e vendita

I giudici si sono più volte pronunciati sullo status dei beni trasferiti all'estero

A sostegno delle conclusioni della risposta 238/2020 (non imponibilità Iva delle vendite di beni precedentemente esportati), le Entrate richiamano le sentenze della Cassazione 5894/2013 (cui potrebbe aggiungersi la successiva conforme 5168/2016) e 23588/2012. Si tratta di pronunce le cui affermazioni paiono però poco convincenti.

La sentenza 5894/2013 pare infatti attribuire particolare pregio alla circostanza per cui i beni ceduti sono stati oggetto di previa temporanea esportazione (per inciso, si osserva che i beni di cui alla recente risposta a interpello sono invece esportati in via definitiva in attesa della futura eventuale cessione). Questo significa che le merci mantengono anche durante la permanenza all'estero lo status di merci nazionali, qualifica che, nell'ottica dei giudici, li renderebbe suscettibili di qualificare la vendita come cessione non imponibile. Ciò, verosimilmente, nel presupposto che la norma nazionale (ora articolo 7-bis, Dpr 633/72) in punto di territorialità prevede anche tale requisito giuridico/doganale, oltre a quello dell'esistenza dei beni nel territorio dello Stato al momento della vendita. Un simile requisito, tuttavia, non è affatto previsto dalla normativa Ue e, anzi, la giurisprudenza comunitaria pare esprimersi nel senso della sua irrilevanza (sentenza C-165/11), valorizzando esclusivamente il luogo in cui si trovano i beni al momento della cessione (articolo 31, direttiva 2006/112) o dell'inizio del trasporto/spedizione (articolo 32). Né vale il richiamo alle vendite e effetti

traslativi sospesi/differiti regolate dall'articolo 6, Dpr 633/72.

Grazie alle previsioni di tale norma è possibile qualificare come non imponibile la vendita del bene che, nel momento in cui si verificano tali effetti, si trova già all'estero. Ma, per l'appunto, deve trattarsi di operazioni nelle quali il disallineamento temporale fra consegna/spedizione ed effetto traslativo consegue a previsioni di rilievo civilistico-contrattuale. Il che, non avviene nelle vendite in fiera e nelle esportazioni per tentata vendita (di cui si occupa la sentenza), per le quali la cessione è incerta e l'acquirente non è individuato all'atto dell'esportazione.

Più apprezzabili le argomentazioni alla base della sentenza 23588/2012. Qui, i giudici concludono per la non imponibilità della vendita di beni inviati all'estero, nel presupposto che sia sufficiente il ricorrere di un «vincolo finalistico» fra la loro esportazione temporanea e la successiva vendita. Occorre, però, che l'operazione sia concepita fin dall'origine come preordinata al «definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero». Sebbene volta a dar risalto alle finalità per cui è eseguita l'esportazione, evitando di considerare non imponibili quelle cessioni che intervengono solo incidentalmente (come nel caso di un bene che, esportato a scopo di lavorazione, è ceduto all'estero; ipotesi esaminata dalla nota 1248/1997 e dalla circolare 156/1999), si tratta tuttavia di un'impostazione che, oltre a introdurre elementi di eccessiva discrezionalità nella determinazione del regime delle operazioni, verrebbe anch'essa a privare di significato concreto le regole che individuano il presupposto territoriale delle operazioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



GRUPPO 24 ORE

SCEGLI IL VALORE AGGIUNTO DI PARTNER 24 ORE

Il network professionale del Sole 24 Ore che mette in contatto Commercialisti e Business Partner è il tuo miglior biglietto da visita.

ECCO CHI HA RECENTEMENTE ADERITO A PARTNER 24 ORE

NORD OVEST PROFESSIONAL PARTNER

- BORGOMANERO
- CASSANO D'ADDA
- COLLEGGNO
- DESIO
- GENOVA
- MILANO
- MILANO
- MILANO
- MONCALIERI
- NOVARA
- PISOGNE
- TORINO
- TORTONA
- STUDIO BAGAINI E RILLO
- BATINI COLOMBO SAOTTINI
- STUDIO PEPE
- DEMASI VERONICA
- STUDIO RCG
- SCARANOFUSCA SRL STP
- STUDIO VERONESE
- ERNESTO CARRERA
- RIGONI BAGHIN & ASSOCIATI
- STUDIO GAIONI
- DIESSELLE S.R.L. - STUDIO MASSIMILIANO MARTINO
- MANTERO MAURIZIO

CENTRO PROFESSIONAL PARTNER

- ANCONA
- FANO
- FONDI
- FROSINONE
- FROSINONE
- MARCIANO DELLA CHIAMA
- PESCARA
- ROMA
- ROMA
- ROMA
- ROMA
- SAN BENEDETTO DEL TRONTO
- TORTORETO
- URBINO
- VELLETRI
- STUDIO TRAPANESE STP DI TRAPANESE & SEBASTIANELLI SNC
- STUDIO GUERRA & ASSOCIATI SRL
- ALTA MOENIA TRUST COMPANY
- G.M. STUDIO - MORATTI & PARTNERS
- STUDIO ASSOCIATO PIROLI
- STUDIO TRIBUTARIO BRACCIALI SRL STP
- ANGELUCCI PIZZI STUDIO ASSOCIATO
- BDL CONSULTING S.R.L.
- ECONOMIC CONSULTING STUDY SRLS
- STUDIO CARDARELLI
- STUDIO LOMBARDO
- STUDIO PEROTTI
- STUDIO DE DOMINICIS DOTTORI COMMERCIALISTI ASSOCIATI
- STUDIO PROFESSIONALE VINCENZO BRUNO DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE
- GLOBAL SEVEC S.R.L.

NORD EST PROFESSIONAL PARTNER

- APPIANO SULLA STRADA DEL VINO
- ARCO
- CAMPOSAMPIERO
- CAPRINO
- VERONESE
- CLES
- LIMENA
- MONSELICE
- OVARO
- SAN BONIFACIO
- SASSUOLO
- TREVISO
- VIGNOLA
- KANZLEI STUDIO KSAN SRL STP
- STUDIO DI FABIO DOTT LUIGINO
- STUDIO CAVINATO
- STUDIO SALANDINI S.A.S. SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI
- STUDIO LEONARDI
- STUDIO VALENTINI E ASSOCIATI SRL
- BOVO-DRAGO & PARTNERS
- DARIO FABIO
- DELTA EMME S.P.A. - STUDIO MONZARDO DOTT. GIANCARLO
- STUDIO FERRARI CONSULENTI ASSOCIATI
- EDI CONUSULTANTS SRL STP
- STUDIO SACCHI E ASSOCIATI

SUD PROFESSIONAL PARTNER

- ACIREALE
- APRICENA
- BISCEGLIE
- CAGLIARI
- CATANIA
- FOGGIA
- MELISSANO
- MOSCIANO SANT'ANGELO
- NAPOLI
- NAPOLI
- NAPOLI
- NAPOLI
- NUORO
- NUORO
- PAGANI
- PALERMO
- SALERNO
- SASSARI
- TARANTO
- TORRE DEL GRECO
- TREMESTIERI ETNEO
- VITTORIA
- STUDIO CATALANO ALFIO DOTT. MAURO CIAVARRELLA
- CONSULTRADE SRL
- STUDIO DOTT. ALESSANDRO BALLETO
- STUDIO PRIVITERA
- STUDIO MANAGEMENT AZIENDALE CAVALLO
- WORLD TAX SYSTEM SRL
- CONSULPEDIA
- CAFASSO ESTERINO & C. S.R.L. SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI
- DR COMM ASSOCIATI
- MAZIO MANAGEMENT & CONSULTING SRLS
- STUDIO CENNAMO
- STUDIO GALLOPPI LIBERTINO
- STUDIO MAMELI MURRU
- STUDIO COMMERCIALE ENRICO SPANU
- STUDIO BUONOCORE
- PROFORLEX - STUDIO MULTIPROFESSIONALE ASSOCIATO
- DOTT. BALBI GIUSEPPE
- STUDIO DOTT. CARLO SARDARA
- FRANCESCO ANDREA FALCONE CONSULTING FIRM DOTTORI COMMERCIALISTI REVISORI LEGALI
- QUIRINO & ASSOCIATI COMMERCIALISTI
- CONSULENTI RIUNITI
- STUDIO CASSARINO ROSARIO

BUSINESS PARTNER NAZIONALI

WEALTH MANAGEMENT	
WEALTH MANAGEMENT	
M&A ADVISORY	
CRISI D'IMPRESA	
TRUST	
DISCONTINUITÀ AZIENDALE E FAMILIARE	
DISCONTINUITÀ AZIENDALE E FAMILIARE	
VALUTAZIONE D'IMPRESA	
CONSULENZA MANAGERIALE	
CONSULENZA LEGALE RAPPORTI CON PA	
FINANZA AGEVOLATA	

L'elenco completo di chi ha aderito a Partner 24 ORE è consultabile su partner24ore.com

