



Roma, 15 febbraio 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Triangolazione comunitaria - contratto di "consignment stock" - momento di effettuazione della cessione intracomunitaria Art. 41, primo comma, lett. a) e secondo comma, lett. c) del D.L. 30 agosto 1993, n. 331

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 41, primo comma, lett. a), del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993 n. 427, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante ALFA (di seguito "ALFA") chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale ai fini dell'IVA applicabile all'operazione commerciale di seguito descritta.

ALFA intende stipulare un contratto di fornitura con la BETA (di seguito "BETA"), società residente nei Paesi Bassi appartenente al medesimo gruppo multinazionale, in base al quale ALFA assumerebbe l'impegno di consegnare le merci direttamente al destinatario finale cliente della BETA (la società francese GAMMA, di seguito "GAMMA"), presso un deposito in conto terzi ubicato in Francia, di cui quest'ultima ha la disponibilità.

I beni rimarrebbero di proprietà di ALFA fino al momento dell'effettivo prelievo dal magazzino ad opera di GAMMA in conseguenza di un contratto di "consignment stock" stipulato tra BETA e GAMMA, con il consenso del fornitore ALFA, in forza del quale si realizzerebbe il duplice e contestuale trasferimento di proprietà delle merci da ALFA a BETA e da quest'ultimo a GAMMA.

Con riferimento al suddetto accordo, l'istante chiede di conoscere se il momento di effettuazione della cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione della fattura non imponibile, sia quello dell'invio della merce in Francia oppure quello del prelievo dei beni dal deposito da parte di GAMMA, considerando che l'operazione si potrebbe configurare come "triangolazione", nella quale il proprio cliente non è il destinatario finale delle merci (GAMMA) ma la società olandese (BETA), promotrice della triangolazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che sia ininfluenza il fatto che il *consignment stock* si incardini all'interno di un'operazione triangolare e che, pertanto, la fatturazione debba avvenire solo al momento dell'effettivo prelievo delle merci da parte di GAMMA, nel rispetto delle seguenti formalità:

- a) consegna della merce a GAMMA attraverso un documento di trasporto recante come cliente BETA e destinatario GAMMA, con la causale "*consignment stock*";
- b) annotazione dell'avvenuta consegna della merce nel registro di cui all'articolo 50, quinto comma, del D.L. n. 331 del 1993;
- c) registrazione del singolo prelievo delle merci ad opera di GAMMA nel registro di cui sopra e contestuale fatturazione dei corrispettivi delle stesse merci nei confronti di BETA (promotrice della triangolazione) in regime di non imponibilità ex articolo 41, primo comma, lett. a) del D.L. 331 del 1993, indicando in fattura: "operazione triangolare – merce spedita in Francia";
- d) compilazione del modello Intrastat 1 con riferimento al mese in cui avviene il prelievo dei beni dal deposito.

In alternativa a tale soluzione, l'istante ALFA prospetta la possibilità di effettuare la cessione intracomunitaria ex articolo 41 del D.L. n. 331 del 1993, con emissione della relativa fattura nei confronti di BETA già al momento della consegna dei beni a GAMMA, nel rispetto delle seguenti formalità:

- a) consegna della merce a GAMMA accompagnata da un documento di trasporto indicante come causale del rapporto BETA-GAMMA “*consignment stock*”;
- b) emissione della fattura nei confronti di BETA con riferimento al mese di consegna della merce, recante l’indicazione “non imponibile ex art. 41 D.L. n. 331/1993 – operazione triangolare, merce spedita in Francia”;
- c) compilazione del modello Intrastat 1 con riferimento al mese in cui avviene la consegna della merce in Francia;
- d) emissione di una fattura, all’atto di ogni singolo prelievo dal magazzino ad opera di GAMMA, recante la dicitura “fuori campo di applicazione dell’Iva” per carenza del presupposto territoriale, trattandosi di beni già precedentemente fatturati. Tale fattura avrebbe rilevanza ai soli fini della determinazione del reddito imponibile della società istante.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Le operazioni triangolari comunitarie si realizzano attraverso la partecipazione di tre soggetti d’imposta, appartenenti a tre Stati comunitari diversi, in cui il promotore dell’operazione (cessionario-cedente), nel caso in esame BETA, soggetto identificato ai fini IVA nei Paesi Bassi, acquista beni da un soggetto passivo identificato in altro Stato membro (nella fattispecie prospettata ALFA, società italiana), a cui chiede di consegnarli al proprio cliente di altro Stato membro (GAMMA, identificato in Francia).

In tale contesto, affinché la cessione effettuata da ALFA nei confronti di BETA possa essere qualificata come non imponibile ai sensi dell’art. 41 del D.L. n. 331 del 1993, è necessario che il passaggio della proprietà a favore di BETA avvenga all’atto dell’invio dei beni in Francia a GAMMA. La circostanza che, nel caso in esame, il passaggio di proprietà non si realizza all’atto della spedizione dei beni mette in dubbio la configurabilità dell’operazione come cessione intracomunitaria in partenza dall’Italia.

Ciò posto, occorre ricordare che, con riguardo al contratto di “*consignment stock*”, questa Amministrazione ha riconosciuto allo stesso una valenza anche in ambito fiscale, quale causa sospensiva del trasferimento di proprietà tra le parti contrattuali ubicate in due diversi Stati membri, in quanto gli effetti traslativi si realizzano successivamente, all’atto del prelievo dei beni da parte del destinatario degli stessi (ed in ogni caso entro il termine di un anno dall’effettuazione dell’operazione). Detto effetto sospensivo, però, va circoscritto alle cessioni intracomunitarie bilaterali (così come negli acquisti intracomunitari bilaterali).

Nel caso in specie, pertanto, quanto appena affermato non trova applicazione poiché l’operazione coinvolge tre Stati membri.

Inoltre, sempre con riferimento alla fattispecie in esame, la circostanza che l’effetto traslativo della proprietà tra ALFA e BETA si realizza solo in un momento successivo, in dipendenza del contratto di “*consignment stock*” posto in essere tra BETA e GAMMA, rende l’operazione prospettata non conforme ai principi alla base delle transazioni intracomunitarie.

Infatti, la cessione intracomunitaria effettuata da ALFA non può essere sospesa a causa di un contratto di “*consignment stock*” intercorrente tra il proprio cliente ed un terzo, per cui non può riconoscersi corretta la prima delle soluzioni prospettate dall’interpellante.

In relazione alla seconda alternativa proposta dall’istante, sulla base delle considerazioni sopra esposte, la scrivente ritiene egualmente che ALFA non effettui una cessione intracomunitaria nei confronti di BETA in quanto all’invio dei beni in Francia non corrisponde un contestuale trasferimento del diritto di proprietà sui beni.

In tale ipotesi, l’operazione eventualmente potrebbe essere configurata come un invio a se stesso da parte di ALFA, assoggettabile al regime di non imponibilità di cui all’articolo 41, secondo comma, lett. c) del D.L. n. 331 del 1993 (cfr. circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, parte B, par. 2.2, punto 3), previa nomina di un rappresentante fiscale o identificazione diretta in Francia da parte

di ALFA. La successiva cessione nei confronti di BETA costituirebbe cessione di beni territorialmente rilevante in Francia e, come tale, da assoggettare ad Iva in detto ultimo paese.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del ..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, primo comma, del D.M. 26 aprile 2001, n. 29.