

**Circolari
24 Fisco**

27 Luglio 2017

Il Sole
24 ORE

**Iva: la cessione di beni in
«franco valuta»**

CIRCOLARI 24 FISCO

IMPOSTE INDIRETTE

Il regime «franco valuta»

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Nell'ambito delle esportazioni e della maturazione del plafond, un tipo di operazione che può essere ricompresa fra quelle che danno diritto a effettuare acquisti senza imposta è quella che prende il nome di «franco valuta».

COMMENTO

Nell'ambito delle **esportazioni**, l'[articolo 8 della legge Iva](#) stabilisce sostanzialmente che le cessioni di beni destinati a essere «consumati» all'estero, e più precisamente in paesi extra europei, sono **non imponibili**.

Le esportazioni si possono dividere in tre categorie:

1. quelle **dirette**, ove il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio comunitario avviene a cura del cedente o da terzi per suo conto;
2. quelle così dette **improprie**, ove a seguito della consegna dei beni al cessionario extracomunitario nel territorio dello Stato, questi, direttamente o tramite terzi, provvede a farli uscire dal territorio comunitario entro 90 giorni;
3. quelle **assimilate alle indirette** che si hanno in presenza di cessioni non imponibili di beni a esportatori abituali.

Tra le operazioni di esportazione, però, vi è anche quella definita in «**franco valuta**», che sarà oggetto del presente approfondimento, e che è stata oggetto, a fine 2013, di un importante chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, decisamente a favore del contribuente.

Un contribuente stabilito nel territorio dello Stato può avere necessità di «**trasferire**», a **titolo gratuito e senza corrispettivo**, dei beni da esso prodotti o commercializzati, nel territorio di uno Stato situato al di fuori della comunità economica europea.

Tale tipologia di operazione è definita «franco valuta», in quanto viene a mancare una rimessa valutaria dallo stato estero e inoltre i beni oggetto dell'operazione non vedono un passaggio di proprietà a soggetti terzi.

Tra le operazioni che rientrano nella tipologia appena evidenziata, vi è sicuramente l'invio all'estero di **beni che vengono sottoposti a lavorazioni nel territorio extracomunitario, per poi ritornare in Italia**, nonché l'esportazione di beni che risultano essere strumentali per il soggetto nazionale (esportatore) nell'esecuzione dell'opera che deve effettuare all'estero.

In tutti questi casi e, quindi, anche in presenza dell'operazione così detta «franco valuta», non si è in presenza di una vera e propria esportazione e, come già chiarito dall'Amministrazione finanziaria attraverso la [circolare 156/E del 1999](#), «l'eventuale cessione delle merci esportate durante la loro permanenza all'estero **non assume rilevanza ai fini dell'Iva** ai sensi dell'articolo 7, comma 2 (ora [articolo 7-bis](#), ndA)», del Dpr 633/1972.

Tra l'altro, tale tipologia di «esportazione», in cui **viene a mancare un corrispettivo**, «non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond», così sempre come chiarito dalla [circolare 156/E](#) appena sopra richiamata.

La [risoluzione della agenzia delle Entrate, n. 94/E del 2013](#), si innesta proprio nel contesto delle esportazioni «franco valuta», facendo assumere all'Agenzia una posizione sicuramente innovativa e favorevole al contribuente, proprio con riferimento alla successiva cessione dei beni nel paese extracomunitario di destinazione.

Prima di analizzare il contenuto del chiarimento fornito dall'Amministrazione finanziaria, è utile riepilogare la fattispecie su cui la stessa si è espressa: un soggetto passivo d'imposta stabilito nel territorio dello Stato ha necessità, per una propria questione di tempistica di approvvigionamento, di costituire, all'estero, nel territorio di uno stato extraeuropeo, un proprio **deposito di merci**. Tale deposito verrà istituito presso i locali della propria controllata che risulta avere sede proprio nel paese estero di prima destinazione delle merci stesse. I beni, come propone l'estensore dell'interpello, dovranno essere esportati secondo la procedura doganale «franco valuta», di cui si è detto sopra, attraverso l'emissione di **bolletta doganale e fattura proforma**. Tali merci rimarrebbero, poi, in capo al soggetto fino alla successiva vendita al cliente finale, sempre extracomunitario.

La domanda che viene posta all'agenzia delle Entrate è se, a questo punto, le merci che si trovano all'estero, nel territorio di uno stato extracomunitario, è possibile che vengano fatturate al cliente finale extracomunitario come **non imponibili**, anche se si trovano già all'estero, «in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante tra le parti» e se, di conseguenza, tali cessioni all'esportazione possono **concorrere alla formazione del plafond**.

L'estensore del quesito esprime preliminarmente e personalmente parere favorevole alla propria tesi, paragonando la fattispecie esposta all'istituto noto con il nome di «consignment stock», e affermando, quindi, che la cessione dei beni che si trovano all'estero debba avvenire in regime di non imponibilità, anziché fuori dal campo di applicazione dell'Iva, e che, di conseguenza, tale operazione possa concorrere tra quelle rilevanti al fine della costituzione del plafond.

Sottolinea preliminarmente l'Amministrazione finanziaria che, per essere in presenza di una cessione all'esportazione non imponibile, è necessaria la presenza di alcuni specifici presupposti, come chiarito con la propria [circolare 156/E del 1999](#) già sopra richiamata, ove viene affermato che vi deve essere «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 godimento** oltre naturalmente al pagamento di un corrispettivo». Anche in occasione di una fattispecie simile, fa sempre presente la risoluzione in commento, in cui vi era l'invio all'estero di merci senza che vi fosse in programma alcuna cessione, con propria [risoluzione 306/E del 2008](#), l'Agenzia aveva precisato che «l'invio di beni all'estero costituisce una mera esportazione "franco valuta" in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le "cessioni all'esportazione"», e cioè il trasferimento della proprietà.

Purtuttavia, fatte queste doverose precisazioni, con la [risoluzione 94/E](#) l'Ufficio assume una diversa e innovativa posizione, affermando che nella fattispecie oggetto di esame la cessione possa essere configurata come non imponibile, in base all'[articolo 8, comma 1, lettera a\)](#), della legge Iva.

Ancorché lo schema contrattuale prospettato dall'interpellante non possa essere, comunque, riconducibile al contratto di «consignment stock» richiamato dallo stesso contribuente, la fattispecie esposta nell'interpello viene ritenuta simile a tale istituto in quanto l'invio dei propri beni nel territorio dello Stato extracomunitario, in regime «franco valuta» al fine di essere successivamente ceduti al cliente, avviene in base a un **impegno di natura vincolante**. Attraverso tale impegno, assunto originariamente dalle stesse parti, tale invio all'estero in regime «franco valuta» risulta essere finalizzato «all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento».

Una volta «trasportata» la merce nello Stato extracomunitario presso i depositi del cedente (nel caso specifico di una controllata del cedente), il perfezionamento del contratto di compravendita tra cedente e cessionario avrà, quindi, luogo al **momento del prelievo dei beni dal deposito situato all'estero**.

La cessione sarà, quindi, come già detto, non imponibile in base all'[articolo 8, comma 1, lettera a\)](#) del Dpr 633/1972, anziché, come avveniva prima del chiarimento fornito dall'agenzia delle Entrate e oggetto del presente approfondimento, fuori campo Iva in base all'[articolo 7-bis](#), del medesimo Dpr 633. Di conseguenza detta cessione concorrerà anche alla formazione del plafond del cedente, nella misura corrispondente alle merci che saranno, di volta in volta, prelevate dall'acquirente e fatturate dal fornitore.

Tale apertura posta in essere dall'Amministrazione finanziaria ha un'origine, e più precisamente deriva dalla necessità, come esplicitamente riporta la stessa [risoluzione 94/E](#), di allinearsi ai più recenti orientamenti della Cassazione.

Nel documento di prassi viene infatti richiamata la [sentenza 23588 del 2012 della Suprema Corte](#), che vedeva coinvolto l'Ufficio accertatore nel rilevare uno **splafonamento** a carico del contribuente in quanto quest'ultimo risultava avere inserito nel plafond stesso anche operazioni di esportazione temporanea e non, quindi, definitiva.

Per l'Ufficio tali tipologie di operazioni erano andate a innalzare il plafond e, di conseguenza, rilevava che «il contribuente ha inteso inserire nel conto anche operazioni che non erano di cessione definitiva, ma di esportazione temporanea con la previsione di vendita successiva dei beni: aspettativa che avrebbe potuto concretizzarsi, ma anche no, con la necessità quindi di reimportare i beni nel territorio comunitario. È ovvio che tali operazioni non possono essere utilizzate ai fini della sospensione dell'Iva: trattasi di operazioni estranee e di tutt'altra specie (...)».

La suprema Corte, nel cassare le decisioni della commissione tributaria Regionale, premetteva che «il dato normativo rivela che "cessione all'esportazione" non imponibile a fini Iva si configura in presenza di **transazione** caratterizzata dal concorso di due distinti indefettibili requisiti:

1. il trasporto o la spedizione dei beni fuori del territorio dell'Unione europea, comprovati da apposita documentazione;
2. il trasferimento della proprietà o di un altro diritto reale sui beni medesimi».

L'agenzia delle Entrate, attraverso la risoluzione in commento, risulta di fatto avere condiviso le interpretazioni della suprema Corte facendo presente, infine, che per collegare i beni inviati all'estero, in «franco valuta», e quelli successivamente ceduti in base ad accordo vincolante con il cliente finale extracomunitario, è necessario provvedere, come peraltro già chiarito con la [risoluzione 520657, del 1975](#), all'annotazione delle spedizioni all'estero in un apposito registro tenuto in base all'[articolo 39 del Dpr 633/1972](#), riportando per ciascuna di esse:

- gli estremi del documento di esportazione; e
- della fattura di vendita, emessa al momento della cessione della merce al cliente finale.

SI RICORDA CHE

- Il consignment stock presuppone l'esistenza di un ordine da parte del cessionario e della messa a sua disposizione dei beni
- Si ha un'operazione in «franco valuta» quando non vi è onerosità nel senso che non si tratta di una vera e propria cessione

SCHEMI E TABELLE

Iva: la cessione di beni in «franco valuta» – i punti salienti

Il tipo di esportazioni

Le esportazioni si possono dividere in tre categorie:

1. quelle dirette, ove il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio comunitario avviene a cura del cedente o da terzi per suo conto,
2. quelle così dette improprie, ove a seguito della consegna dei beni al cessionario extra-comunitario nel territorio dello Stato, questi, direttamente o tramite terzi, provvede a farli uscire dal territorio comunitario entro 90 giorni,
3. quelle assimilate alle indirette che si hanno in presenza di cessioni non imponibili di beni ad esportatori abituali.

Il regime in «franco valuta»	Tra le operazioni di esportazione, però, vi è anche quella definita in «franco valuta», che è oggetto del presente approfondimento, e che è stata oggetto, a fine 2013, di un importante chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, decisamente a favore del contribuente. Un contribuente stabilito nel territorio dello Stato può avere necessità di «trasferire», a titolo gratuito e senza corrispettivo, dei beni da esso prodotti o commercializzati, nel territorio di uno Stato situato al di fuori della comunità economica europea. Tale tipologia di operazione è definita «franco valuta», in quanto viene a mancare una rimessa valutaria dallo stato estero e inoltre i beni oggetto dell'operazione non vedono un passaggio di proprietà a soggetti terzi.
La richiesta dell'istante	La domanda che viene posta all'agenzia delle Entrate è se, a questo punto, le merci che si trovano all'estero, nel territorio di uno stato extracomunitario, è possibile che vengano fatturate, al cliente finale extracomunitario, come non imponibili, anche se si trovano già all'estero, «in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante tra le parti» e se, di conseguenza, tali cessioni all'esportazione possono concorrere alla formazione del plafond. L'estensore del quesito, esprime preliminarmente e personalmente parere favorevole alla propria tesi, paragonando la fattispecie esposta all'istituto noto con il nome di «consignment stock», e affermando, quindi, che la cessione dei beni che si trovano all'estero debba avvenire in regime di non imponibilità, anziché fuori dal campo di applicazione dell'Iva, e che, di conseguenza, tale operazioni possa concorrere tra quelle rilevanti al fine della costituzione del plafond
Il chiarimento dell'Agenzia	Con la risoluzione 94/E l'Ufficio assume una diversa e innovativa posizione, affermando che nella fattispecie oggetto di esame la cessione possa essere configurata come non imponibile, in base all' articolo 8, comma 1, lettera a), della legge Iva. Ancorché lo schema contrattuale prospettato dall'interpellante non possa essere, comunque, riconducibile al contratto di «consignment stock» richiamato dallo stesso contribuente, la fattispecie esposta nell'interpello viene ritenuta simile a tale istituto in quanto l'invio dei propri beni nel territorio dello Stato extracomunitario, in regime «franco valuta» al fine di essere successivamente ceduti al cliente, avviene in base a un impegno di natura vincolante. Attraverso tale impegno, assunto originariamente dalle stesse parti, tale invio all'estero in regime «franco valuta» risulta essere finalizzato «all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento».
