



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

*Roma, 31 marzo 2009*

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 - Società ALFA Spa – clausola risolutiva parziale – procedura di variazione – articolo 26, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La società ALFA S.p.a. (di seguito, la società), operante nel settore dei materiali per l'edilizia, cede ai clienti sacchi di cemento che vengono riposti su bancali in legno denominati palette, così da essere trasportati più agevolmente. La società istante ha espressamente stipulato con i propri clienti un patto di resa delle suddette palette, per cui costoro sono obbligati a restituire, entro un termine previsto contrattualmente in novanta giorni, i bancali alla società. Rimanendo la proprietà delle palette in capo al cedente, il relativo importo è escluso dalla base imponibile Iva ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 4), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Qualora le palette, pur essendo pattuita la resa, non siano restituite dai clienti entro il termine prefissato, la società procede all'emissione di una specifica fattura, assoggettandone ad Iva il valore corrente.

In alternativa a tale procedura, la cui gestione, secondo l'istante, risulta

particolarmente complessa, la società intende cedere sia il cemento che le palette, senza pattuire l'obbligo di resa di quest'ultime, ma prevedendone contrattualmente una mera facoltà di resa. In tale ipotesi, si verificherebbe una cessione al cliente delle palette, con conseguente trasferimento della proprietà.

Sotto il profilo Iva, l'operazione avrebbe natura accessoria e, pertanto, i relativi corrispettivi concorrerebbero a formare la base imponibile dell'operazione principale ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nel caso in cui il cliente esercitasse la facoltà di resa delle palette prevista contrattualmente, la società istante, in qualità di fornitore, vorrebbe operare in uno dei due seguenti modi alternativi.

Procedura A: rimborso al cliente del valore delle palette e contestuale emissione di una nota di accredito a fronte della fattura già emessa.

Procedura B: emissione, all'atto della successiva operazione di cessione di cemento e palette, di una fattura in cui indicare sia il prezzo del cemento e delle palette ceduti, sia il valore (con il segno meno) delle palette restituite. In tale circostanza coesisterebbero nella medesima fattura, sia l'Iva a debito relativa alle merci e alle palette vendute, sia l'Iva a credito relativa alle palette rese.

L'istante chiede se sia giuridicamente corretto operare la variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 e quale tra le due procedure prospettate sia idonea a rappresentare adeguatamente l'operazione.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che la previsione contrattuale della facoltà di resa delle palette configuri una "clausola risolutiva parziale"; pertanto sarebbe applicabile l'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 che contempla la "risoluzione" del contratto tra le cause che consentono di operare la variazione in diminuzione. L'istante ritiene, inoltre, applicabili nel caso in esame sia la procedura A, sia la procedura B sopra descritte.

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, dispone che *"se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (...), il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa."*

La richiamata disposizione, contenuta nel secondo comma dell'articolo 26, individua le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta senza limiti temporali. Tuttavia, al verificarsi di uno dei presupposti per potersi avvalere della facoltà di operare la variazione in diminuzione, il diritto alla detrazione deve essere esercitato, per effetto del combinato disposto del secondo comma dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto medesimo (risoluzione 18 marzo 2002, n. 89/E; risoluzione 21 luglio 2008, n. 307/E; risoluzione 29 luglio 2008, n. 321/E; risoluzione 17 febbraio 2009, n. 42/E).

Si osserva poi che il citato articolo 26, secondo comma, riferendosi anche alle figure *"simili"* alle cause *"di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione"*, consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile; ciò che conta, difatti, è che la variazione e la sua causa siano registrate a norma degli articolo 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione n. 42/E del 2009; Cassazione 6 luglio 2001, n. 9195).

Nel caso in esame, si ritiene che la facoltà di resa delle palette possa configurare una clausola risolutiva parziale apposta al contratto di compravendita, avente natura potestativa (ossia dipendente dalla volontà di una delle parti), in quanto la resa delle palette è stabilita nell'interesse del cliente e costituisce per quest'ultimo una facoltà. In particolare, si osserva che il contratto di compravendita del cemento e delle palette è da intendersi già perfetto ed efficace tra le parti al momento della stipula; la clausola con cui si pattuisce la facoltà di resa delle palette permette, invece, che il cessionario si riservi un potere sulla sorte (parziale) del contratto che viene a manifestarsi, nel caso in esame, attraverso un comportamento concludente di quest'ultimo.

Ciò posto, si è dell'avviso che detta clausola possa costituire il presupposto al verificarsi del quale è possibile operare la variazione ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. D'altra parte, con la risoluzione 16 dicembre 1975, prot. n. 502289, (relativa all'ipotesi della restituzione di prodotti difettosi) è stata riconosciuta l'applicabilità della procedura di variazione di cui al citato articolo 26, secondo comma, a seguito del reso di beni in esecuzione di apposita clausola contrattuale. Nel caso in esame, il presupposto della variazione in diminuzione si verifica nel momento stesso in cui si realizza la condizione risolutiva parziale apposta al contratto di compravendita (cfr. risoluzione 16 ottobre 1990, prot. n. 666305), ossia alla data di restituzione delle palette.

Ciò detto, da un punto di vista fiscale, la società istante, qualora il cliente restituisca le palette, dovrà rettificare, mediante la procedura di variazione *ex* articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, quanto già fatturato e contabilizzato. Al riguardo, si ricorda che il documento attestante la variazione deve necessariamente correlarsi alla fattura originaria e, dunque, deve contenere: le generalità di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione, la qualità e la quantità del bene ceduto (e poi reso), l'ammontare dell'imponibile, dell'imposta e l'aliquota applicata (risoluzione 7 aprile 2005, n. 45/E). Inoltre, è necessario che sia assicurata l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione

originarie, da un lato, e l'oggetto della registrazione della variazione, dall'altro, in modo che esista corrispondenza tra i due documenti contabili (risoluzione n. 42/E del 2009). Si ritiene, peraltro, che tali indicazioni possano essere riportate sia in un autonomo documento (ossia, la nota di variazione di cui alla procedura A), ovvero, in alternativa, direttamente nella fattura che certifica una successiva cessione (secondo le modalità indicate nella procedura B).

Si rammenta, infine, che il cedente avrà diritto alla detrazione dell'imposta oggetto di variazione, previa registrazione del documento a norma dell'articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, mentre il cessionario dovrà annotare nel registro di cui all'articolo 23 dello stesso decreto, l'imponibile e l'imposta corrispondente al fine di operare la corrispondente rettifica a debito.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.