

IVA

La nota di variazione ai fini IVA per i beni restituiti

di Marco Peirolo

Dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 11396 del 3 giugno 2015 si evince che la procedura di variazione dell'imponibile e dell'imposta, di cui all'art. 26, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972, è applicabile nei soli casi di **patologia contrattuale** e non anche quando la rettifica sia stata operata nell'ambito di un sistema escogitato per ovviare ai vincoli contrattuali senza che ricorra alcun fattore eccezionale sul piano economico e contrattuale.

La variazione diminutiva dell'imponibile e dell'imposta può essere attivata, **senza limiti di tempo**, se l'*"operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione (...), 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 (...)"* (art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972). È, invece, previsto il **termine di un anno** dall'effettuazione dell'operazione imponibile originaria, *"qualora gli eventi ivi indicati [nullità, annullamento, ecc.] si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti (...)"*.

Con specifico riguardo ai resi, la prassi amministrativa ha chiarito che la nota di variazione può essere emessa nelle ipotesi in cui la restituzione sia dovuta all'**invenduto**, oppure a **difetti e vizi dei beni ceduti**.

Nel primo caso, la rettifica è l'effetto della **risoluzione consensuale**, anche solo parziale, del contratto di compravendita, sicché il regime IVA del reso deve essere definito in base alla volontà delle parti. In altri termini, la risoluzione consensuale della vendita originaria implica che il recupero dell'IVA relativa ai beni restituiti al cedente non sia soggetto a limiti di tempo se la risoluzione è stata **convenuta con il cliente e prevista nel contratto** (R.M. 20 luglio 1989, n. 651425).

Conseguentemente, non è percorribile la diversa tesi, sostenuta in giurisprudenza, secondo cui, una volta scaduto il termine annuale previsto dall'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, *"eventuali ulteriori transazioni connesse all'operazione imponibile principale non possono rimanere prive di conseguenze fiscali, atteggiandosi dette transazioni, proprio per la scadenza del tempo massimo di legge, a operazioni del tutto nuove e autonome e, conseguentemente, tassabili ex se"* (C.T.C., 1° dicembre 1987, n. 8833).

Nel secondo caso, in cui il reso sia dovuto a **difetti e vizi dei beni venduti**, la rettifica non è soggetta a limiti di tempo siccome discende da precisi obblighi posti a carico del venditore ai sensi degli 1490 ss. c.c. (R.M. 24 ottobre 1990, n. 571646). Il recupero dell'IVA attraverso la nota di credito è, infatti, giustificato dalla **responsabilità contrattuale del venditore** prevista

dall'art. 1453 c.c., che dà luogo alla **risoluzione del contratto per inadempimento**.

Nella duplice ipotesi considerata, la **fatturazione con IVA dei beni oggetto di restituzione** è illegittima, anche ove sia decorso il termine annuale, in quanto il reso non dà luogo ad una "retrovendita". Di conseguenza, l'imposta eventualmente detratta dalla controparte può essere **legittimamente recuperata a tassazione** (Cass., 11 dicembre 2013, n. 27676).

La pretesa erariale è fondata perché l'originario cedente, ove possibile, cioè nei limiti dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, avrebbe dovuto attivare la procedura di variazione annullando la cessione pregressa, sicché la "retrovendita" va trattata alla stregua delle **operazioni inesistenti**, che – come noto – danno luogo all'obbligo di versamento dell'imposta (art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972), ferma restando l'indetraibilità nei confronti del soggetto che l'ha corrisposta in rivalsa.

Gli stessi effetti si producono anche nell'**ipotesi opposta**, in cui la nota di variazione sia stata emessa per rettificare un'operazione inesistente.

Tale è il caso affrontato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 11396 del 2015, in precedenza richiamata, in cui alcune società, **dissimulando un contratto di mandato senza rappresentanza**, hanno venduto le autovetture ad una concessionaria, dotata di maggior *appeal* commerciale, la quale – una volta individuati gli acquirenti – ne ha disposto la "retrocessione" all'originaria venditrice, avvenuta attraverso la rettifica delle fatture iniziali, con successiva fatturazione agli acquirenti finali.

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la procedura di variazione presuppone che l'operazione originaria, oggetto di rettifica perché venuta meno in tutto o in parte in conseguenza degli eventi indicati dalla norma, sia un'**operazione vera e reale** e non già, quindi, inesistente (Cass. 11 aprile 2014, n. 8535).

Nella fattispecie in esame, è emerso che le parti hanno dissimulato un contratto di mandato senza rappresentanza, dal momento che non è stata posta in essere nessuna cessione tra le mandanti e la mandataria, avendo quest'ultima unicamente l'obbligo di procurare la vendita delle autovetture alle prime, che infatti hanno stipulato direttamente i relativi contratti con gli acquirenti finali.

Le cessioni originarie, tra le mandanti e la mandataria, risultano pertanto inesistenti, giustificando il **disconoscimento dello "storno"** operato con le note di credito.

Insomma, la variazione in diminuzione è uno strumento che può essere utilizzato in modo illegittimo se l'operazione (imponibile) originaria è fittizia, con effetti – per i contribuenti – identici a quelli derivanti dalle fattispecie di **abuso del diritto**.

In proposito, quand'anche sia vero che, di norma, la rettifica diminutiva dell'imponibile e dell'imposta non produce effetti distorsivi, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 67 del 13

dicembre 2007 ha osservato che, con riguardo ad operazioni di cessione effettuate - ad esempio - in regime speciale, possono emergere **profili di elusività** soprattutto quando l'operazione avviene tra **soggetti collegati in base all'appartenenza al medesimo gruppo**. Avendo presente che il cedente emette fattura con l'aliquota propria del bene ceduto, ma opera la detrazione in maniera forfetaria, con ciò realizzandosi un vantaggio economico che la legge riconosce solo al soggetto che opera nell'ambito del predetto regime speciale, è stato precisato che, ricorrendo gli eventi che darebbero luogo ad una variazione in diminuzione, può configurarsi un abuso delle norme disciplinanti il regime speciale qualora si ometta di effettuare detta variazione, con la conseguenza che di fatto parte del vantaggio economico attribuito dal sistema all'operatore in regime speciale transita verso il cliente.