

Bancali consegnati insieme alla merce e non restituiti

di Fabio Balestra

Premessa

Capita sovente che società operante nel settore del commercio consegna insieme alla merce anche i bancali sui quali la merce venduta viene riposta ai fini del trasporto. In occasione del contratto di fornitura viene pattuita la resa del bancale che tuttavia non sempre viene restituito. In che modo si può gestire dal punto di vista IVA la problematica prospettata nell'ottica di una semplificazione massima degli adempimenti ?

Pattuizione della resa nel contratto di fornitura

Nella pratica commerciale non è raro imbattersi nella necessità di regolamentare la problematica derivante dalla gestione di bancali che contengono la merce che viene ceduta.

Dal punto di vista fiscale la problematica **IVA** è certamente la più interessante infatti l'art. 15 D.P.R. n. 633/72 afferma che:

*“ Non concorrono a formare la base imponibile:
4) l'importo degli imballaggi e dei recipienti quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa”.*

I bancali sono dei particolari basamenti su cui viene collocata la merce al fine di agevolarne il trasporto e l'immagazzinamento; per tale motivo, gli stessi possono essere ricondotti nella più ampia categoria degli imballaggi (cfr R.M. n. 475535 del 13/9/1991).

Nella ratio della norma, appare **fondamentale**, affinché le somme corrisposte non siano sottoposte ad IVA, che sia espressamente **pattuita la restituzione dei bancali** e che la somma rappresenti non un corrispettivo ma una **garanzia della restituzione** dei medesimi; a tal proposito si tiene a specificare che il valore corrisposto a garanzia della resa deve essere distintamente indicato in fattura.

Senonchè è da sottolineare che la CTC sez. VII, 472 del 14/9/1993 ha affermato che non è necessario che il patto di resa sia indicato direttamente sulla fattura (anche se peraltro è certamente consigliabile inserire in fattura una semplice causale che indichi il titolo non traslativo della proprietà).

Occorre ricordare che ai fini del superamento delle **presunzioni di cessione** ex art. 53 D.P.R. n. 633/72 il cedente deve tenere un apposito **registro ex art. 39**, D.P.R. n. 633/72 su cui vanno annotati gli imballaggi che non si trovano presso l'azienda perché ancora da rendere e quelli che invece non vengono restituiti.

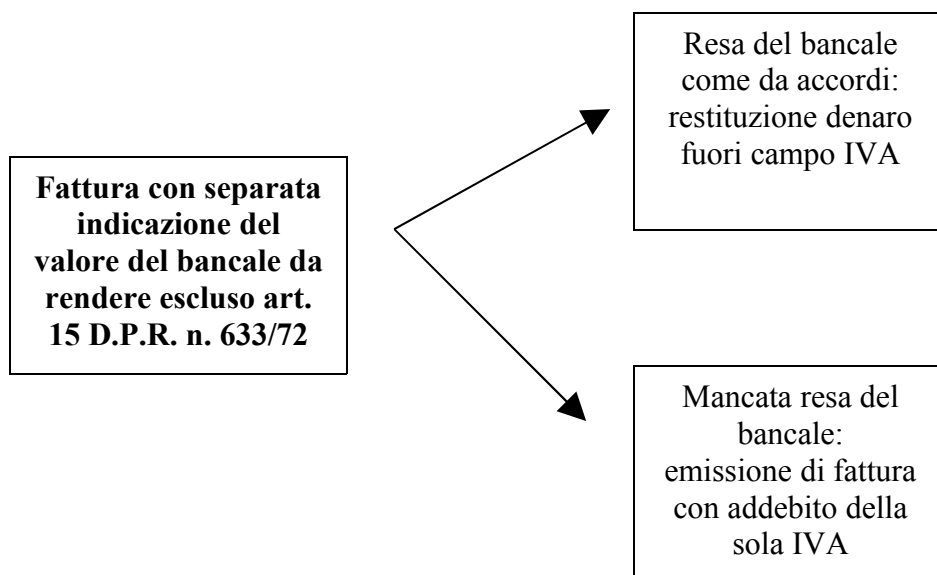
Ciò al fine di evitare che operi la citata presunzione di cessione che fa sì che appunto si presumano ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività né presso suoi rappresentanti e per i quali non sia possibile fornire adeguata prova di un loro utilizzo o di un temporaneo trasferimento a terzi a titolo non traslativo della proprietà.

E' peraltro vero che il superamento delle cessioni si ottiene anche, e dunque alternativamente al registro sopra citato, con la predisposizione di **DDT integrati** con l'indicazione della causale non traslativa del trasporto.

Ciononostante in certe circostanze, e soprattutto in caso di movimentazione di grandi volumi di bancali, appare più razionale l'utilizzo di un apposito registro piuttosto che l'emissione di numero elevatissimo di documenti di trasporto.

Se la resa avviene nulla questio poiché la somma trattenuta a garanzia viene restituita fuori dal campo di applicazione del tributo; **nel caso contrario** in cui alcuni bancali non vengano restituiti dai clienti entro il termine prefissato, la società procede all'emissione di una specifica fattura, assoggettandone ad Iva il valore corrente.

Il D.M. 11 agosto 1975 ha consentito, con chiare finalità di semplificazione, di **fatturare entro il 31 gennaio dell'anno successivo**, in unica soluzione, tutti gli **imballaggi non restituiti** nell'anno precedente.



Resa del bancale considerata come mera facoltà: una soluzione più semplice

E' tuttavia possibile che la società desideri evitare di porre in essere tutte le cautele sopra richieste ed anzi preferisca effettuare un'operazione più semplice.

Si potrebbe infatti ipotizzare di effettuare la **cessione** della merce senza pattuire l'obbligo di resa dei **bancali** ma prevedere contrattualmente una mera **facoltà di resa**.

In tale circostanza al momento della cessione della merce si realizza, ai fini IVA anche la cessione dei bancali con conseguente trasferimento della proprietà degli stessi.

Dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto la cessione di entrambi i beni sconta l'imposta dal momento che la vendita del bancale rappresenta una operazione di natura accessoria ai sensi dell'art. 12 D.P.R. n. 633/72.

Si tiene a precisare che in tal modo **non si originano gli obblighi di tenere il sopra indicato registro IVA** di carico e scarico né si deve monitorare costantemente

le spesso numerose mancate restituzioni di bancali che dal punto di vista amministrativo aziendale comportano dispendio di tempo e risorse.

Pertanto se si decide di scegliere tale iter semplificato occorre ragionare su come “chiudere” l’operazione nel caso in cui il cliente decida di esercitare la facoltà di resa degli imballaggi.

In ordine a tale aspetto occorre senza dubbio riferirsi alla disciplina contenuta **nell’art. 26 D.P.R. n. 633/72**. Tale articolo dispone:

“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.”

Laddove il testo normativo si riferisce a “**di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili**” ammette un’accezione ampia dei motivi per i quali un’operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile.

L’agenzia delle entrate con **R.M. n. 85/E del 31/3/2009** ritiene che la **facoltà di resa dei bancali possa configurare una clausola risolutiva parziale** insita nel contratto e derivante dalla volontà delle parti, poichè la restituzione dei bancali è stabilita nell’interesse del cliente e costituisce per quest’ultimo una semplice facoltà. In particolare, si osserva che il contratto in sé e per sé è da intendersi già efficace tra le parti al momento della firma. Senonchè la **clausola con cui si pattuisce la facoltà di resa** consente all’acquirente di esercitare un **diritto** derivante dalla apposizione della specifica clausola; tale opzione viene a manifestarsi, nel caso in esame, attraverso un comportamento concludente dell’acquirente e cioè la resa.

In buona sostanza **al momento della resa** la società venditrice può emettere, **senza limiti di tempo** poiché la variazione dipende da clausole espressamente previste nel contratto, **una nota di variazione (o nota di accredito)** ai sensi dell'art. 26 D.P.R. n. 633/72.

La R.M. n. 85/2009 a questo proposito sottolinea **che il documento attestante la variazione deve essere collegato alla fattura originaria e 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.

Inoltre, è necessario che sia assicurata l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e l'oggetto della registrazione della variazione, dall'altro, in modo che esista corrispondenza tra i due documenti contabili (cfr R.M. n. 42/2009).

E' bene ricordare che entrambi i soggetti devono effettuare **la contabilizzazione della nota di variazione nei registri IVA** ma che soprattutto, in particolare riferimento al venditore, il diritto alla detrazione può essere esercitato non oltre la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto stesso (cfr. RR.MM. n. 321 del 29/7/2008 e n. 42/E del 17/2/2009).

Fattura con cessione accessoria del bancale con IVA



In caso di esercizio del diritto contrattuale di resa:
emissione di nota di variazione da correlare alla fattura
originaria



Annotazione della nota di variazione nei registri IVA

24 maggio 2010
Fabio Balestra

