

Attualità

Inventari, consentita la compensazione se la fattura errata non è individuabile

28 Novembre 2005

L'operazione è ammessa solo se i beni eccedenti e quelli mancanti sono soggetti alla stessa aliquota Iva



Con la **risoluzione n. 166/E** del 25 novembre 2005, l'Agenzia delle Entrate, in risposta a un'istanza d'interpello, fornisce chiarimenti in materia d'Iva, con particolare riferimento alle operazioni che derivano da contratti di deposito di merci stipulati con soggetti terzi. Nel caso di specie, sono prese in esame le procedure che un soggetto, che ha stipulato un contratto di deposito delle proprie merci con un terzo depositario - che, peraltro, per clausola contrattuale può operare anche in proprio - deve porre in essere per regolarizzare, ai fini Iva, le eventuali difformità, riscontrate periodicamente, tra le merci esistenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture contabili e di carico/scarico.

Il fatto

Il caso prospettato dall'istante contempla l'ipotesi in cui la società depositante, che svolge attività di produzione e vendita di merci, stipuli contratti di deposito in esclusiva con diversi depositari, al fine di custodire la propria merce nei loro magazzini e assicurare una pronta evasione delle richieste avanzate dai propri clienti. Il contratto di deposito, oltre a disporre la responsabilità dei depositari alla custodia dei prodotti loro affidati, prevede, altresì, la clausola che gli stessi possano operare anche in proprio, ossia possano acquistare direttamente, in qualità di clienti, la merce custodita nei loro depositi.

Al fine di garantire una corretta gestione della merce nel deposito, le movimentazioni dei prodotti sono annotate in tabulati giornalieri e nel registro di conto deposito e, periodicamente, il depositante esegue inventari fisici per riscontrare le giacenze effettive di prodotti in magazzino

rispetto a quelle risultanti dalle scritture contabili. Spesso, dal controllo emergono delle differenze inventariali, talvolta negative (minori merci in magazzino), talvolta positive (maggiori merci in magazzino rispetto a quanto contabilizzato).

Le discordanze riscontrate possono, secondo l'istante, dipendere sia da errori di carico e scarico della merce, causati dall'elevata quantità movimentata e dai numerosi codici di identificazione talvolta utilizzati in modo errato, sia da differenze tra la quantità di merce annotata nei documenti di trasporto e fisicamente consegnata ai clienti rispetto alla merce fatturata.

Il depositante, nel chiedere all'Agenzia di fare chiarezza sul problema prospettato, indica quale possibile soluzione la compensazione aritmetica dei risultati positivi e negativi dell'inventario (merci eccedenti e merci mancanti), purché soggetti alla stessa aliquota Iva, ovvero, in alternativa, l'emissione nei confronti del depositario di una regolare fattura con Iva, se la differenza inventariale netta è negativa, o di una nota di credito, se la differenza inventariale netta è positiva.

Parere dell'Agenzia

La risposta fornita dall'Agenzia ha il pregio di individuare quali possano essere le diverse ipotesi di regolarizzazione attuabili, prendendo in esame le varie forme di scostamento inventariale rilevabile dal confronto tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.

Differenze inventariali negative

Nell'ipotesi in cui si riscontri una differenza inventariale negativa, ossia merce in deposito in misura inferiore rispetto a quella contabilizzata nei registri, la regolarizzazione dello scostamento può avvenire nei modi di seguito elencati.

a) Qualora lo scostamento sia frutto di un errore di fatturazione nei confronti del depositario - che, operando anche in proprio, può rivolgersi al depositante anche in qualità di cliente - il depositante deve emettere nei suoi confronti una nota di variazione in aumento, di cui all'articolo 26, primo comma, del Dpr n. 633 del 1972(1). D'altronde è lo stesso articolo 26, primo comma, che dispone che *"le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate in relazione al maggior ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura... l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione"*.

L'Agenzia precisa che la variazione va operata ogni volta che nella fattura originaria non siano state ricomprese tutte le operazioni per le quali si è verificato il presupposto impositivo. E' necessario, pertanto, poter individuare il documento di vendita originario emesso nei confronti del depositario in qualità di operatore in proprio.

Le eventuali rettifiche devono, inoltre, risultare da note di variazione dell'imponibile o dell'imposta

distinte dalle fatture originarie.

b) Quando non è possibile individuare la fattura emessa per un importo inferiore rispetto alla merce ceduta, cui ricollegare la nota di variazione in aumento, l'Agenzia ammette che la società depositante possa operare la compensazione aritmetica dei valori corrispondenti alle merci mancanti in magazzino con quelle eccedenti, purché dette merci siano assoggettate alla stessa aliquota, confermando di fatto le indicazioni già fornite con le risoluzioni del 6 novembre 1979, n. 410071, e del 21 settembre 1981, n. 503238.

c) Una volta operate le variazioni di cui ai punti *sub a)* e *b)*, qualora siano riscontrabili ulteriori scostamenti in meno delle merci in magazzino - per le quali non sia possibile documentare la perdita⁽²⁾ - la merce mancante deve essere fatturata dal depositante con applicazione dell'Iva. In particolare, l'Agenzia ritiene che, attesa la responsabilità del depositario di custodire i beni con la diligenza del buon padre di famiglia di cui all'articolo 1768 del Codice civile⁽³⁾, il destinatario della fattura debba essere il depositario medesimo, che, a sua volta, al fine di superare l'eventuale presunzione di cessione di beni senza fattura, deve emettere un'autofattura per autoconsumo (*ex* articolo 2, comma 2, n. 5, del Dpr n. 633/1972).

Differenze inventariali positive

Nelle ipotesi in cui si riscontri una differenza inventariale positiva, ossia merce in deposito in misura superiore rispetto a quella contabilizzata nei registri, la regolarizzazione può, invece, avvenire nei modi di seguito elencati.

d) Come nell'ipotesi *sub a)*, se lo scostamento è frutto di un errore di fatturazione nei confronti del depositario - questa volta in misura superiore rispetto alla merce realmente acquistata dal depositario medesimo - il depositante può emettere una nota di variazione in diminuzione (*ex* articolo 26, terzo comma, del Dpr n. 633 del 1972) entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile. Il richiamato articolo 26, terzo comma, consente, infatti, di emettere note di variazione in diminuzione, di cui al precedente secondo comma, entro "*un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile ... anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione...*".

Anche nell'ipotesi di variazione in diminuzione per merce in esubero rispetto al documentato, l'Agenzia precisa che l'emissione della nota di variazione - distinta dalla fattura originaria - è consentita solo nel caso in cui sia possibile individuare il documento originario⁽⁴⁾ e il depositario operi anche in proprio.

e) Quando non è possibile individuare la fattura emessa per un importo superiore rispetto alla

merce ceduta, cui ricollegare la nota di variazione in diminuzione, è possibile fare ricorso alla compensazione aritmetica di cui al punto *sub b)*, sempreché le merci siano soggette alla stessa aliquota d'imposta.

f) Una volta sistemate - ove possibile - le partite differenziali con le variazioni di cui ai punti *sub a)* e *d)* (mediante note di variazione) o di cui ai punti *sub b)* ed *e)* (mediante compensazione), qualora siano riscontrabili ulteriori scostamenti, questa volta in aumento, delle merci in magazzino - per le quali non sia possibile dar prova dell'effettiva vendita in misura inferiore a un cliente o, in particolare, al depositario che opera in proprio - il depositante deve aggiornare le proprie scritture di magazzino con opportune analitiche rettifiche al fine di riprendere in carico le merci eccedenti, rilevando, altresì, in contabilità una contestuale sopravvenienza attiva.

Occorre evidenziare, comunque, la portata ristretta delle soluzioni prospettate nei punti *sub b)* ed *e)* (compensazione), *sub c)* (emissione di fattura nei confronti del depositario) e *sub f)* (aggiornamento delle scritture di magazzino e contabilizzazione della sopravvenienza attiva). Gli interpreti dell'Agenzia, infatti, ammettono il ricorso alle medesime solo a condizione che le discordanze siano rilevate direttamente dal depositante, e che trattasi di errori dalle dimensioni molto contenute che, generalmente, si riscontrano nel settore dei depositi come quello in esame.

Tabella riepilogativa

Tipo di scostamento	Riconducibile a errori di fatturazione	Non riconducibile a errori di fatturazione	Residue differenze inventariali (per le quali non è possibile documentare la perdita)
Merce mancante	a) Emissione nota di variazione in aumento (articolo 26, primo comma, Dpr 633/72)	b) Compensazione aritmetica tra le merci eccedenti e quelle mancanti in magazzino, con stessa aliquota Iva	c) Il depositante emette fattura di vendita con Iva; il depositario emette autofattura per autoconsumo (articolo 2, secondo comma, n. 5, Dpr 633/72)

Merce eccedente	d) Emissione nota di variazione in diminuzione (articolo 26, terzo comma, Dpr 633/72) entro un anno dall'operazione imponibile	e) Compensazione aritmetica tra le merci eccedenti e quelle mancanti in magazzino, con stessa aliquota Iva	f) Il depositante rettifica le scritture di magazzino e rileva in contabilità una sopravvenienza attiva
-----------------	--	--	---

NOTE:

1) Cfr risoluzione 24 luglio 1975, n. 501355.

2) Dovuta, ad esempio, a rottura, furto, distruzione o impiego in processi produttivi.

3) Responsabilità, peraltro, emergente dallo stesso contratto di deposito stipulato tra la società istante e il depositario.

4) Occorre che vi sia 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 atti contabili (cfr. sentenza Corte di cassazione del 6 luglio 2001, n. 9188).

di

Valeria Granati

Cristina Lami

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/inventari-consentita-compensazione-se-fattura-errata-non-e-individuabile>