

Risposta n. 76/2025

OGGETTO: IVA– Corretta applicazione del DM 11 agosto 1975 in relazione agli imballaggi e recipienti non restituiti (returnables)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante chiede un parere in merito alla corretta applicazione della procedura semplificata di cui al Decreto del Ministero delle Finanze dell'11 agosto 1975 in relazione agli imballaggi e recipienti non restituiti.

La ALFA S.p.A., società del Gruppo BETA, opera nel settore del *beverage* in Italia.

In riferimento alla sua attività, la Società si trova a dover gestire il flusso dei cd. "imballi a rendere" (ovvero le bottiglie in vetro, le casse in plastica e i *pallet* di legno, nel proseguo "*Returnables*") relativi alla vendita di acqua in bottiglia di vetro "a rendere" sull'intero territorio nazionale.

In concreto, la Società vende ai propri clienti solo il prodotto finito "acqua" mentre mantiene la proprietà dei *Returnables* consegnati ai clienti, chiedendo loro di corrispondere una cauzione calcolata in ragione del valore degli imballaggi a garanzia della restituzione di tali materiali.

Il dettaglio dei *Returnables* consegnati ai clienti nazionali assieme all'acqua è riportato in un apposito *report* che viene inviato mensilmente al cliente. Attraverso il medesimo *tool* che genera i *report* mensili per cliente, la Società ottiene il dettaglio della movimentazione fisica dei *Returnables* a livello complessivo.

L'importo della cauzione, esclusa da IVA ai sensi dell'articolo 15, n. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, viene addebitato in base a periodicità singolarmente concordate con i clienti e alla restituzione dei *Returnables* la cauzione viene riaccredita al cliente.

Nel caso in cui i *Returnables* non siano resi entro 12 mesi dalla consegna (perché dispersi, distrutti, non più adatti all'uso o semplicemente non restituiti), la Società emette fattura nei confronti dei clienti, in ottemperanza all'articolo 6, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972.

La fattura è emessa con indicazione dell'aliquota IVA del 22% per tutti i *Returnables* non restituiti entro il suddetto termine, ad eccezione dell'ipotesi in cui trattasi di *pallet* di legno usati, i quali, dal 1° gennaio 2015, sono fatturati in regime di inversione contabile secondo quanto disposto dall'articolo 74, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972.

Se per motivi commerciali, nonché in caso di fallimenti o simili, non sia possibile emettere fattura al cliente, ALFA provvede a regolarizzare la propria posizione fiscale attraverso l'emissione di autofattura con applicazione dell'IVA su tutti i *Returnables*, compresi i *pallet* di legno usati.

Con riferimento al valore da indicare in fattura (o autofattura), la Società fa riferimento a due listini:

- il listino cauzionale;
- il c.d. listino "mercuriale" (così denominato dalla Società), che presenta valori più elevati rispetto al listino cauzionale e fa riferimento al valore di acquisto degli imballi.

Il valore cauzionale viene inserito in un documento (solitamente una nota debito) diverso dalla fattura di vendita del prodotto finito, emesso con periodicità variabile a seconda degli accordi con i clienti (mensile, trimestrale, semestrale, annuale); in detto documento l'importo dell'imballo viene considerato fuori campo IVA *ex* articolo 15, n.4, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In caso di mancata restituzione, quando fattura i *Returnables* al cliente, ALFA indica quale base imponibile IVA il prezzo effettivamente pattuito con gli stessi, ovvero, in caso di emissione di autofattura, il prezzo indicato nel listino c.d. "mercuriale".

La Società rappresenta che tale attività è complessa e gravosa perché richiede un'analisi su:

- ... clienti nazionali;
- ... depositi;
- ... stabilimenti;
- circa ... diversi codici materiale, identificativi di diverse tipologie di *Returnables*.

La gestione del processo dei *Returnables* è, inoltre, interfunzionale, coinvolgendo le aree *Customer Service*, *Sales*, *Credit Management*, *Supply Chain* e stabilimenti.

In considerazione della complessità del processo sopra descritto, la Società intende avvalersi della procedura semplificata descritta dal Decreto del Ministero delle Finanze dell'11 agosto 1975 (di seguito anche "DM 11 agosto 1975") che, in relazione agli imballaggi e recipienti non restituiti, le consentirebbe di emettere, entro il 31 gennaio di ciascun anno, una sola fattura globale (di seguito anche "autofattura") per tutte le consegne effettuate nell'anno precedente, al netto dei resi. Seguendo questa procedura semplificata la Società, mediante l'emissione dell'autofattura, regolarizzerebbe i profili IVA dell'operazione, riservandosi comunque il diritto di rivalersi sui clienti, in base a valutazioni del business, mediante l'addebito di penali contrattualmente previste e determinate, per gli eventuali imballi distrutti o non più recuperabili.

In relazione a quanto sopra descritto, l'Istante pone due quesiti:

- il primo quesito riguarda le modalità di calcolo della base imponibile per l'emissione della autofattura *ex* DM dell'11 agosto 1975, considerati i diversi listini ("mercuriale" o "cauzionale") a cui si potrebbe far riferimento. A margine, la Società chiede chiarimenti anche in merito al regime da applicare in caso di mancata restituzione dei *pallet* di legno che, in condizioni normali, andrebbero fatturati in *reverse charge* dall'acquirente soggetto passivo d'imposta;

- il secondo quesito riguarda il comportamento fiscale da tenere, sempre nell'ambito della scelta della procedura semplificata (*ex* DM dell'11 agosto 1975) nel caso in cui i clienti restituiscano, oltre ai *Returnables* ricevuti nell'anno, quelli già ricevuti negli anni pregressi, per i quali la Società ha già provveduto alla regolarizzazione attraverso l'emissione dell'autofattura.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante intende applicare la procedura semplificata prevista, per le cessioni di imballaggi e recipienti non restituiti, dal DM dell'11 agosto 1975.

Ipotizzando di optare per la semplificazione individuata dal citato Decreto in riferimento ai *Returnables* consegnati e non restituiti nell'anno n-1, la Società emetterebbe, pertanto, una unica "autofattura", ovvero un solo documento complessivo non inviato ai clienti, entro il 31 gennaio dell'anno n. Tale autofattura concorrerebbe alla liquidazione dell'IVA del mese di gennaio dell'anno n.

Riguardo ai quesiti sollevati, l'Istante ritiene che la corretta interpretazione delle norme e dei documenti di prassi che disciplinano la fattispecie di interesse sia la seguente:

Quesito n. 1

In merito alla base imponibile da indicare nella fattura cumulativa, la Società ritiene che il valore dei *Returnables* possa essere individuato sulla base del c.d. listino "mercuriale" (e non sulla base del listino cauzioni). Come sopradescritto, infatti, il deposito cauzionale riscosso potrebbe essere simbolico, o comunque inferiore al costo di acquisto dell'imballaggio, sicché per il calcolo della base imponibile ai fini IVA la Società ritiene più corretto far riferimento al listino c.d. "mercuriale".

In riferimento ai *pallet* di legno non restituiti, la Società ritiene che l'autofattura dovrà essere effettuata in regime di *reverse charge*, come previsto dall'articolo 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972. La Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), ha esteso, infatti, dal 1° gennaio 2015 il meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di «*bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo*».

Secondo la Circolare del 27 marzo 2015 n. 14/E, la disposizione, che ha una evidente finalità antifrode, fa riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del *pallet* nuovo. Pertanto, sia in caso di esplicita rivendita "autonoma" di bancali in legno da parte dell'impresa cedente sia in caso di mancata restituzione da parte dell'impresa cessionaria dei beni, vanno rispettati gli obblighi di fatturazione, seguendo il regime dell'inversione contabile;

Quesito n. 2

Riguardo la gestione dei *Returnables* restituiti alla Società oltre l'anno e per i quali la stessa ha già provveduto alla regolarizzazione tramite autofattura, l'Istante ritiene possibile emettere un'autofattura "con segno negativo", ovvero di una "auto-nota di credito".

In termini tecnici, si tratterebbe di una variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 dell'imponibile e dell'imposta versata in precedenza, la quale permetterebbe alla Società di recuperare l'IVA già regolarizzata in periodi d'imposta precedenti.

Laddove non fosse possibile l'emissione della nota, l'istante propone di riportare l'eventuale saldo negativo dell'anno come apertura dell'anno successivo.

Per completezza, si riporta qui di seguito il processo operativo che la Società intenderebbe realizzare, per poter procedere al passaggio dalla modalità finora utilizzata a quella prevista dalla procedura semplificata di cui al decreto 11 agosto 1975:

- regolarizzazione dei materiali non resi nel corso dell'anno n-1 rispetto ai *Returnables* risultanti in stock dai clienti al 31 dicembre dell'anno n-2, con emissione di

fattura, ovvero autofattura nelle ipotesi di cui al precedente punto entro il 31 dicembre dell'anno n-1, seguendo la procedura sino ad oggi utilizzata;

- applicazione della procedura semplificata di cui al decreto 11 agosto 1975 sopra citato alle consegne e ai resi dell'anno n-1, con emissione di autofattura al 31 gennaio dell'anno n.

L'Istante, infatti, ritiene possibile applicare la procedura semplificata sin dal corrente periodo di imposta, in quanto il registro delle consegne e delle restituzioni, sulla base del quale la Società sin da ora provvede all'estrazione da sistema del *report* "per cliente" (ad oggi utilizzato per regolarizzare le singole posizioni), distinto per tipologia di *Returnables* e il *report* annuo a quantità di consegne e resi, con evidenza della tipologia di *Returnables*, è conforme a quanto disposto dall'articolo 39 del d.P.R. 633 del 1972 e pertanto può essere considerato validamente costituito come registro ai sensi del Decreto dell'11 agosto 1975.

Pertanto, entro il 31 gennaio dell'anno n, e a regime ogni anno, si procederà alla elaborazione a quantità e valore dei *Returnables* consegnati nel corso dell'anno n-1 e delle quantità e valori di *Returnables* resi nel medesimo periodo;

- entro il 31 gennaio dell'anno n, in applicazione del Decreto 11 agosto 1975, verrà emessa un'unica autofattura per l'assolvimento dell'IVA, sui *Returnables* non restituiti, con applicazione dell'aliquota IVA propria della natura dell'imballo;

- in caso di *Returnables* restituiti alla Società oltre l'anno, già regolarizzati dalla Società, la stessa provvederà alla emissione di un'auto-nota di credito ovvero provvederà a riportare l'eventuale saldo negativo del periodo di riferimento come apertura del periodo successivo.

Successivamente, a regime, si procederà all'emissione di un'autofattura riepilogativa annuale, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi presentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità, completezza e concreta attuazione del contenuto, esulando dalla presente analisi ogni valutazione in merito alla correttezza dei valori economici e fiscali riportati nell'istanza e nei relativi allegati.

Si rappresenta altresì che i documenti prodotti, con particolare riferimento agli allegati forniti a seguito di richiesta integrativa, sono stati analizzati esclusivamente ai fini della migliore comprensione dei quesiti posti dall'Istante e che la presente analisi non comporta, pertanto, alcuna valutazione in merito alla idoneità del sistema contabile approntato dallo stesso ad assolvere alle finalità di cui al DM 11 agosto 1975 (trattandosi di una analisi di tipo fattuale non esperibile in sede di interpello). Su tale aspetto rimane impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, la Società istante ha chiesto chiarimenti in ordine alla corretta applicazione delle norme di cui al Decreto Ministeriale dell'11 agosto 1975, volto a delineare le modalità ed i termini per l'emissione delle fatture IVA relative a cessioni di imballaggi e recipienti non restituiti secondo le pattuizioni contrattuali (cc.dd. "*Returnables*").

Si ricorda che, ai fini IVA, la disciplina della cessione di imballaggi varia a seconda che sia stata o meno pattuita la resa degli stessi (cfr. risoluzione n. 10/E/2002).

Qualora gli imballaggi siano ceduti insieme alla merce che contengono, senza pattuirne la resa, la cessione degli imballaggi ha natura di operazione accessoria e, pertanto, i relativi corrispettivi concorrono a formare la base imponibile dell'operazione principale (ossia, della cessione della merce), ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, sempre che l'operazione accessoria sia effettuata direttamente dal cedente o per suo conto e a sue spese. In tali casi, si applica, pertanto, alla cessione accessoria la stessa aliquota Iva della cessione principale.

Qualora, invece, sia espressamente pattuito il rimborso alla resa degli imballaggi, la loro cessione è da ritenersi operazione autonoma in quanto l'importo degli imballaggi non concorre a formare la base imponibile ai fini IVA della merce ceduta, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 4), del d.P.R. n. 633 del 1972; in tali casi è, tuttavia, necessario evidenziare l'importo della cauzione nella fattura di vendita della merce.

Nel caso in cui il cessionario violi il patto di resa, ossia non adempia all'obbligo di restituire l'imballaggio, la cessione degli imballaggi non restituiti diventa operazione imponibile ai fini IVA.

Pertanto, il cedente, in applicazione del principio generale di cui all'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale "*per ciascuna operazione imponibile deve essere emessa una fattura*", deve determinare il valore dell'imballaggio non reso ed emettere una fattura, con aliquota IVA ordinaria, per ogni cessione di imballaggio non restituito.

In deroga, con il Decreto Ministeriale 11 agosto 1975, emanato ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972, il cedente può emettere

un'unica fattura entro il 31 gennaio di ciascun anno relativa alle cessioni di imballaggi e recipienti di cui all'art 15, n. 4) del d.P.R. n. 633 del 1972, non restituiti, a condizione di osservare gli adempimenti ivi elencati, ed in particolare:

1) le consegne e le restituzioni dei recipienti e degli imballaggi risultanti dalle fatture di vendita dei prodotti cui l'imballaggio e i recipienti stessi afferiscono devono essere annotate dal cedente, distintamente per tipo di recipiente e di imballaggio e per aliquota d'imposta, in apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

2) il quantitativo degli imballaggi e dei recipienti da assoggettare all'imposta è determinato per differenza, sottraendo dai quantitativi complessivamente consegnati in ciascun anno solare quelli complessivamente restituiti nel periodo stesso, giusta le annotazioni effettuate nel registro di cui al punto 1);

3) la base imponibile è calcolata in relazione all'ammontare delle cauzioni corrispondenti ai quantitativi dei diversi tipi di imballaggi e recipienti di cui al punto 2);

4) la fattura, in luogo dell'indicazione dei cessionari, deve recare apposita annotazione di riferimento al presente decreto.

Tanto chiarito, con riferimento al **quesito n. 1**, la Società chiede di poter applicare, nella determinazione della base imponibile per l'emissione della fattura riepilogativa annuale di cui al Decreto Ministeriale dell'11 agosto 1975, il valore "mercuriale", in luogo del valore delle cauzioni (che avrebbe un valore simbolico e più lontano dal valore normale).

A tal proposito a seguito di richiesta di chiarimenti e documentazione integrativa, l'Istante ha precisato che il valore "mercuriale" che essa intende applicare rispecchia,

sotto un profilo civilistico, quanto disposto dall'articolo 1474 del c.c. secondo cui *"se il contratto ha per oggetto cose che il venditore vende abitualmente e le parti non hanno determinato il prezzo, ..., si presume che le parti abbiano voluto riferirsi al prezzo normalmente praticato dal venditore"* e rappresenta *"il listino del prezzo medio di una merce ovvero del prezzo di mercato, tenuto conto di tutte le variabili che ne influenzano la determinazione"*.

In proposito, si osserva che il Ministero delle Finanze, con Risoluzione n. 503502 dell'11 novembre 1975, ha fornito chiarimenti in merito ai criteri di determinazione della base imponibile per le cessioni di imballaggi e recipienti non restituiti secondo le pattuizioni contrattuali. Sul punto è stato precisato che con l'espressione *"ammontare delle cauzioni"* di cui all'articolo 1, punto 3, il decreto ministeriale dell'11 agosto 1975 non ha inteso riferirsi al c.d. *"deposito cauzionale"* fissato dalle parti, che può essere meramente simbolico, ma al prezzo effettivo che viene corrisposto dall'impresa che non restituisce gli imballaggi o i recipienti afferenti i prodotti acquistati. Pertanto, l'ammontare di detta base imponibile è costituito dal prezzo pattuito o, in mancanza, dal valore normale dei beni in questione calcolato a norma dell'articolo 14 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Alla luce di quanto sopra, in risposta al **primo quesito**, si ritiene che ove le parti non abbiano pattuito un prezzo specifico, il valore *"mercuriale"* possa essere utilizzato, in luogo del valore delle cauzioni, per determinare la base imponibile della fattura riepilogativa annuale di cui al Decreto Ministeriale dell'11 agosto 1975, nel presupposto che lo stesso, come asserito dall'Istante, sia effettivamente rappresentativo del valore normale gli imballaggi non restituiti.

Riguardo al regime da applicare all'eventuale autofattura emessa in riferimento ai *pallet* di legno, si osserva che la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), ha esteso dal 1° gennaio 2015 il meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di «*bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo*».

La Circolare del 27 marzo 2015 n. 14/E, ha chiarito che la disposizione, che ha una evidente finalità antifrode, fa riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del *pallet* nuovo. Conseguentemente, sia in caso di esplicita rivendita "autonoma" di bancali in legno da parte dell'impresa cedente sia in caso di mancata restituzione da parte dell'impresa cessionaria dei beni, vanno rispettati gli obblighi di fatturazione, seguendo il regime dell'inversione contabile di cui all'art 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ne deriva che la mancata restituzione dei *pallet* di legno configurerà, nel caso di specie, una autonoma operazione imponibile ai fini IVA, soggetta all'applicazione del meccanismo del *reverse charge* di cui all'articolo 74, comma 7 del d.P.R. n. 633 del 1972, non potendo trovare applicazione il sistema dell'autofattura tracciato dal citato decreto ministeriale dell'11 agosto 1975.

Tenuto conto delle esigenze di semplificazione manifestate dall'Istante e dei principi ispiratori del Regime di Adempimento collaborativo cui lo stesso aderisce - tra cui rientra l'impegno dell'Agenzia ad accordare specifiche "*semplificazioni negli adempimenti tributari, proprio in conseguenza degli elementi informativi forniti*", se ritenute non di ostacolo alla attività di controllo (cfr. Risposta n. 537 del 2021) - si ritiene possibile, in questo specifico caso, emettere un'unica fattura per ciascun acquirente entro

il 31 gennaio dell'anno successivo per tutti i *pallets* di legno non restituiti nell'anno solare precedente.

La fattura unica per ciascun acquirente andrà emessa senza applicazione dell'imposta, con l'annotazione obbligatoria "inversione contabile", di cui all'articolo 74, comma 7 del d.P.R. n. 633 del 1972. Il cliente/acquirente sarà tenuto a porre in essere i dovuti adempimenti correlati, applicando l'IVA ad aliquota propria, al ricevimento della fattura unica emessa in *reverse charge*.

Con il **quesito n. 2**, la Società chiede chiarimenti in merito al comportamento da tenere, sempre nell'ambito della procedura semplificata di cui al Decreto Ministeriale dell'11 agosto 1975, nel caso di *Returnables* restituiti oltre l'anno e per i quali si sia già provveduto alla regolarizzazione tramite autofattura.

Al riguardo si rammenta che 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'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25*" 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.

Si osserva, a tale proposito, 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. 91952, Risoluzione n. 85/E del 31 marzo 2009).

Applicando tali principi al caso in esame, si ritiene possibile riconoscere, nella restituzione dell'imballaggio a suo tempo fatturato al cliente, il presupposto per operare la variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972. Infatti, così come la mancata restituzione del *Returnables* rappresenta il presupposto inderogabile per la configurazione di una operazione imponibile di cessione degli imballaggi non restituiti, con conseguente obbligo di autonoma fatturazione nei confronti del cessionario (Risoluzione n. 10/E/2002), la successiva restituzione degli stessi, in aderenza all'originario patto di resa, può essere configurata, nella logica del sistema, come una causa di sopravvenuta nullità dell'operazione sopra menzionata.

Si ritiene, pertanto, che, qualora il cliente restituisca i *Returnables*, l'Istante possa rettificare, mediante la procedura di variazione ex articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, quanto già fatturato e contabilizzato con le modalità di cui al menzionato decreto del Ministero delle Finanze dell'11 agosto 1975.

In tal caso, tuttavia, la Società dovrà procedere ad annotare nell'apposito registro istituito a norma dell'articolo 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le restituzioni che hanno dato luogo alla variazione ex articolo 26 incrociandole con le consegne dei recipienti e degli imballaggi a suo tempo effettuate e risultanti dalle fatture di vendita

dei prodotti cui l'imballaggio e i recipienti stessi afferiscono, distintamente per tipo di recipiente e di imballaggio e per aliquota d'imposta.

Resta inteso che la soluzione sopra riportata sarà applicabile, esclusivamente, alle restituzioni dei *Returnables* rappresentati dalle bottiglie di vetro e dalle casse in plastica, essendo i *pallet* in legno soggetti al regime di *reverse charge* di cui all'art 74, comma 7 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Si precisa che la presente risposta viene resa sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non si estende pertanto a questioni diverse da quelle oggetto di specifica richiesta di parere.

firma su delega del Direttore Centrale

Delega n. 7691 del 31 maggio 2024

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**