

8. L'AGENZIA CHIARISCE LA GESTIONE DEGLI IMBALLAGGI NON RESTITUITI

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 76/E del 20 marzo 2025 è intervenuta per commentare una disciplina, già da tempo prevista nel nostro ordinamento, che riguarda le modalità di fatturazione degli imballaggi non restituiti.

Gli imballaggi

Quando la merce ceduta viene accompagnata da imballaggi, vi possono essere 2 diverse pattuizioni:

- il primo caso riguarda gli imballaggi ceduti senza pattuirne la resa (cosiddetti imballaggi "a perdere"), nel qual caso la cessione dell'imballaggio costituisce operazione accessoria alla cessione della merce e quindi non sono previsti specifici obblighi di fatturazione. Se l'operazione accessoria è effettuata direttamente dal cedente o per suo conto e a sue spese, si applica alla cessione accessoria la stessa aliquota Iva della cessione principale;
- il secondo caso riguarda invece merci accompagnate da imballaggi per i quali le parti hanno pattuito la resa (i cosiddetti imballaggi "a rendere"), nel qual caso la cessione dell'imballaggio è considerata operazione autonoma.

Gli imballaggi a rendere

Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 4), D.P.R. 633/1972, il valore degli imballaggi o dei recipienti ceduti con obbligo di resa non concorre alla base imponibile Iva, a condizione che ne sia stata espressamente pattuita la resa, con indicazione di tale clausola in fattura oppure negli accordi presi tra le parti (contratto, ordine, corrispondenza commerciale, etc.).

Qualora sia stata richiesta una cauzione, questa deve essere separatamente indicata in fattura.

Nell'ipotesi in cui la restituzione non avvenga entro il termine stabilito, l'imballaggio deve considerarsi autonomamente ceduto e soggetto a Iva; in tali casi il cedente deve, di regola, determinare il valore dell'imballaggio non reso ed emettere una fattura per ciascuna cessione di imballaggi non restituiti.

Sul tema consta un provvedimento attuativo, datato ma ancora attuale, (si tratta del D.M. 11 agosto 1975) che consente di emettere un'unica fattura riepilogativa entro il 31 gennaio di ogni anno, per gli imballaggi non restituiti nell'anno precedente. Si tratta di una sola fattura globale (ossia una "autofattura") per tutte le consegne effettuate nell'anno precedente, al netto dei resi; in questo modo viene regolarizzata l'Iva relativa a tali operazioni.

Per poter applicare tale disciplina è comunque necessario rispettare quanto segue:

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;

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 (tenuto conto delle annotazioni sul registro);

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

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

La risoluzione n. 10/E/2022 esclude la possibilità di emettere una fattura preventivamente e indipendentemente dal mancato reso degli imballaggi.

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

Nella citata risposta a interpello n. 76/E/2025 l'Agenzia delle entrate ha offerto i seguenti chiarimenti:

- il primo chiarimento riguarda la base imponibile Iva da indicare nella fattura riepilogativa. Questa è costituita dal prezzo pattuito per gli imballaggi o, in mancanza, dal valore normale degli stessi, calcolato ai sensi dell'articolo 14, D.P.R. 633/1972; è dunque possibile fare riferimento anche al c.d. "*valore mercuriale*", purché effettivamente rappresentativo del valore normale degli imballaggi non restituiti;

- il secondo chiarimento attiene agli imballaggi restituiti oltre l'anno. In questo caso è possibile apportare una rettifica della fattura riepilogativa emessa, tramite emissione di una nota di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, in quanto la restituzione dell'imballaggio può configurare una causa di sopravvenuta nullità dell'operazione originaria, consistente nella cessione dell'imballaggio non restituito. In tal caso occorrerà annotare nell'apposito registro le restituzioni che hanno dato luogo alla variazione, 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. L'Agenzia delle entrate si sofferma anche sul caso dei *pallet*. Poiché questa particolare tipologia di imballaggi è caratterizzata dall'applicazione dell'inversione contabile, non può trovare applicazione il sistema dell'autofattura descritto: la mancata restituzione dei *pallet* di legno configurerà una autonoma operazione imponibile ai fini Iva, soggetta all'applicazione del meccanismo del *reverse charge*.