

Attualità

Base imponibile e operazioni particolari (2)

21 Giugno 2005

Sconto, imballaggi, somme a titolo di rimborso di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte

Thumbnail **Lo sconto**

Image not found or type unknown

Come visto nel precedente intervento, l'articolo 13 del Dpr 633/72 individua come base imponibile l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore "*secondo le condizioni contrattuali*", in relazione alle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate.

L'articolo 15, comma 1, n. 2, nel concorrere a definire la base imponibile, esclude dal computo "*il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata*".

A tal proposito, la risoluzione 501171 del 30/06/75 specifica che "*la determinazione della base imponibile, ai fini dell' I.V.A., va effettuata al netto dello sconto concesso in fattura, atteso che l'importo che così ne risulta costituisce l'effettivo corrispettivo della cessione o della prestazione convenuto tra le parti*". Ovviamente - precisa il documento - nel caso in cui lo sconto riconosciuto in fattura venisse meno, si dovrà procedere all'applicazione del disposto del primo comma dell'articolo 26. In pratica, si dovrà emettere una nota di addebito che preveda l'aumento della base imponibile, in precedenza decurtata dello sconto.

Questione ben diversa è quella relativa al riconoscimento dello sconto successivamente all'emissione della fattura originaria.

Infatti, in tale occasione interviene il combinato disposto dei commi 2 e 3 del citato articolo 26.

Con il primo, infatti, viene riconosciuta la riduzione della base imponibile "*in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente...*", mentre con il secondo si

stabilisce che, nel caso in cui il predetto sconto abbia origine in seguito a *"sopravvenuto accordo fra le parti"*, la variazione in diminuzione può avvenire solo se non è trascorso un anno dall'operazione originaria.

Va, altresì, rilevato che, in caso di cessione di un bene a titolo di sconto (sconto in natura), purché sempre contrattualmente previsto, è necessario che esso non sia soggetto a un'aliquota più elevata di quella del bene oggetto della cessione a base dell'operazione.

A tale proposito, la risoluzione 363705 del 21/12/79, incidentalmente, ha considerato applicabile il disposto qui esaminato anche nel caso in cui lo sconto sia praticato cedendo un bene *"acquistato presso altri operatori"*.

Inoltre, la risoluzione 362125 del 24/7/86 ha precisato che le cessioni di beni a titolo di sconto *"anche se riflettono beni diversi da quelli che hanno formato oggetto della cessione originaria rientrano nella sfera di applicazione della richiamata disposizione contenuta nell'art. 15 n. 2 del D.P.R. n. 633, sempreché, beninteso, le cessioni stesse siano poste in essere in conformità alle originarie condizioni contrattuali e non riflettono beni soggetti ad aliquota più elevata rispetto a quella applicabile ai beni oggetto della cessione cui ineriscono"*.

Imballaggi

Nel proseguire l'esame della determinazione della base imponibile ai fini Iva, si rende necessario porre l'attenzione sul numero 4 del comma 1 dell'articolo 15 del Dpr 633/72.

Come già rilevato, l'articolo 15 individua una serie di voci da escludersi dal computo della base imponibile e, fra queste, *"l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa"*.

In pratica, la disposizione normativa esclude dalla base imponibile il prezzo degli imballaggi, a condizione che ne sia stata pattuita anticipatamente la resa.

Va ricordato che, relativamente alla cessione di imballaggi per la vendita all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli, l'articolo 3 della legge 441/81, come modificato dall'articolo 1 della legge 128/91, dispone che *"la cessione di recipienti, imballaggi e contenitori utilizzati in tutte le fasi della vendita all'ingrosso dei prodotti ortofrutticoli si effettua verso il corrispettivo di un prezzo identico a quello d'acquisto. Tale prezzo, aggiuntivo a quello di vendita dei prodotti, deve essere indicato distintamente nella fattura di cui all'art. 21 del DPR 633/72..."*.

La norma riportata trova la sua *ratio* probabilmente nel fatto che nel settore interessato ben difficilmente potrebbe realizzarsi la condizione di esclusione prevista dal citato articolo 15; pertanto, il legislatore ha introdotto un criterio onde predeterminare equamente il corrispettivo per

gli imballaggi.

Essa ha tuttavia un riverbero ai fini fiscali, relativamente agli adempimenti, del tutto relativo, ma ben più importante dal punto di vista commerciale.

Specifica, infatti, la risoluzione 79 del 13/5/99 che quanto sopra riportato non inficia il disposto dell'articolo 12 e nemmeno quello del comma 3 dell'articolo 21 del Dpr 633/72. Con il primo, infatti, è stabilito che quando l'imballaggio viene effettuato, in quanto accessorio a una cessione principale, dal medesimo soggetto che esegue quest'ultima non è assoggettato autonomamente all'imposta. Con il comma 3 dell'articolo 21 viene invece disposto che, se la cessione è costituita da beni che prevedono l'applicazione di aliquote diverse, devono essere indicati in relazione a esse la natura, qualità e quantità dei beni, oltre che ovviamente i relativi corrispettivi.

Si può, quindi, rilevare *"che se la fattura si riferisce a cessioni di beni o servizi soggetti alla medesima aliquota Iva, compreso il caso di beni contenuti in imballaggi, non sussiste l'obbligo di indicarli in fattura separatamente"*.

La risoluzione 10/E dell'11/1/2002 ha esaminato, viceversa, la condizione già sottolineata relativa all'esclusione dalla base imponibile dell'importo degli imballaggi, *"quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa"*.

Ciò che in effetti bisogna distinguere è se gli imballaggi siano ceduti, senza pattuirne la resa, insieme alla merce che contengono o viceversa.

Nel primo caso, la cessione degli imballaggi, a norma del comma 1 dell'articolo 12, diventa una cessione accessoria dell'operazione principale (cessione della merce) e i relativi corrispettivi concorrono a formare la base imponibile, a condizione che tale ulteriore cessione sia effettuata direttamente dal cedente ovvero per suo conto e a sue spese; *"si applica, pertanto, alla cessione accessoria la stessa aliquota Iva della cessione principale"*. Viceversa, nel caso in cui fosse pattuito il rimborso alla resa degli imballaggi, la loro cessione costituisce un'operazione autonoma. In tal caso, tuttavia, è *"necessario evidenziare l'importo della cauzione nella fattura di vendita della merce"*.

La risoluzione precisa, poi, che *"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"*. Se dovesse verificarsi tale eventualità, il cedente *"deve determinare il valore dell'imballaggio non reso ed emettere una fattura, con aliquota Iva ordinaria, per ogni cessione di imballaggio non restituito"*. La risoluzione puntualizza, pertanto, che *"l'effettiva restituzione degli imballaggi è condizione affinché siano esclusi dalla base imponibile ai fini dell'Iva gli importi relativi agli imballaggi dei quali sia stata pattuita la resa, a norma dell'articolo 15, comma 1, n. 4), del DPR"*

n. 633 del 1972". Viceversa *"la mancata restituzione degli stessi imballaggi rappresenta il presupposto inderogabile dell'emissione, nei confronti del cessionario, della fattura relativa alla cessione degli imballaggi non resi - separatamente dalla fatturazione della cessione della merce - assoggettata in via autonoma ad Iva con aliquota ordinaria"*.

A tale proposito, ai sensi dell'articolo 1 del decreto 11/8/75, per gli imballaggi non restituiti può essere emessa una unica fattura globale entro il 31 gennaio, con l'annotazione, al posto dell'indicazione dei cessionari, del medesimo decreto. L'imposta sarà applicata alla differenza tra imballaggi consegnati e restituiti risultanti dalle annotazioni effettuate in un apposito registro. La base imponibile sarà, poi, calcolata considerando le cauzioni relative alla differenza come sopra determinata.

Rimborso delle anticipazioni

Il numero 3 del comma 1 dell'articolo 15 del Dpr 633/72 esclude, tra l'altro, dal concorso alla formazione della base imponibile *"le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate"*.

Ai fini della comprensione di quali somme possono essere escluse, è necessario precisare che sono da intendersi esclusivamente quelle effettuate per conto della controparte. La risoluzione 360393 del 16/1/1978 precisa proprio tale assunto, sottolineando, ovviamente, la necessità che ciò sia comprovato da apposita documentazione intestata alla controparte. In tale fattispecie ricadono, quindi, i *"diritti corrisposti agli uffici e risultanti da apposita specifica di liquidazione effettuata nel modulo intestato al cliente committente del servizio ed a quest'ultimo rimesso a giustificazione della richiesta di rimborso"*.

Pertanto - ribadisce la risoluzione - *"restano escluse dalla base imponibile soltanto le somme che, dalla relativa documentazione, risultino essere state anticipate in nome e per conto della controparte, mentre le altre somme che non rivestono tale carattere o per le quali non è possibile esibire la relativa documentazione concorrono a formare la base imponibile e quindi devono essere regolarmente assoggettate al tributo alla stessa stregua del compenso percepito per la prestazione resa"*.

In tal senso, la risoluzione 431325 del 16/2/91 ha riconosciuto l'esclusione dalla base imponibile delle somme anticipate, per conto dei loro clienti, dalle agenzie automobilistiche che si avvalgono dell'opera di altri operatori del settore.

Nella fattispecie trattasi delle spese sostenute per pratiche notarili, versamento di tasse, eccetera, successivamente incluse nella fattura emessa dall'agenzia a cui viene richiesto il servizio.

Tuttavia l'esclusione è riconosciuta a condizione che tali somme siano distintamente indicate nel

registro (degli acquisti) di cui all'articolo 25 del Dpr 633/72.

Una delle tipologie di spesa alla quale non viene, viceversa, riconosciuto il carattere di anticipazione in nome e per conto, con conseguente mancata esclusione dalla base imponibile, sono le spese di viaggio.

Già la risoluzione 360866 del 28/3/77 aveva avuto modo di sottolineare che, allorché viene richiesta una prestazione alla quale fa seguito un corrispettivo, quest'ultimo va assoggettato interamente, *"a nulla influendo i criteri di determinazione dell'importo medesimo, né che questo sia composto da elementi che di per sé non rilevano agli effetti dell'I.V.A., ma che pur sempre concorrono alla formazione dei costi di produzione del servizio"*.

Tale assunto venne successivamente confermato dalla risoluzione 381960 del 18/6/80, che specificò, tra l'altro, come fosse ininfluente ai fini del confermato assoggettamento l'eventuale determinazione forfetaria delle spese in questione.

In ultimo, la risoluzione 20 del 20/3/1998 ha ribadito che le spese in questione, se corrisposte nell'ambito di una prestazione di servizio, debbono essere assoggettate all'imposta.

2 - continua. La prima puntata è su FISCOggi di lunedì 20; la terza sarà pubblicata mercoledì 22

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/base-imponibile-e-operazioni-particolari-2>