

## IVA

---

### ***Distinta indicazione degli imballaggi nel commercio all'ingrosso?***

di Luigi Scappini

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 19247/2016](#) ha ribadito come in tema di **Iva**, la previsione di cui all'[articolo 12 D.P.R. 633/1972](#), secondo cui l'imballaggio dei beni ceduti, effettuato direttamente dal cedente, non è soggetto autonomamente all'imposta, con la conseguenza che non è necessario che il relativo costo sia indicato separatamente nella fattura, trova **deroga**, nel caso di **vendita all'ingrosso** di prodotti **ortofrutticoli**, nella norma speciale di cui all'[articolo 3, comma 3, L. 441/1981](#), la quale impone l'**obbligo** di indicare **separatamente** in fattura il costo degli **imballaggi** (in senso conforme [sentenze n. 12196/2008 e n. 10961/2009](#)).

La norma richiamata prevede che la **cessione di recipienti, imballaggi e contenitori** utilizzati in tutte le fasi della vendita all'ingrosso dei prodotti ortofrutticoli deve essere effettuata **applicando un corrispettivo pari** al prezzo di **acquisto**. Inoltre, per la parte che qui compete, tale **prezzo**, aggiuntivo a quello di vendita dei prodotti, deve essere **indicato distintamente** nella fattura.

È di tutta evidenza come tale previsione sia stata posta a presidio e **tutela del consumatore finale** che non deve essere aggravato di un ulteriore costo relativo alla fase intermedia.

Sul tema della corretta esposizione in fattura degli imballaggi nel caso di operazioni di compravendita all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli, in passato se ne era occupata l'Amministrazione finanziaria con la **R.M. n. VI-12-1202 del 14 settembre 1993** in cui veniva precisato come la *ratio* sottesa a tale previsione deve essere individuata nella **presunzione**, in via **assoluta**, del Legislatore che nel contesto dell'ingrosso di prodotti ortofrutticoli, anche la cessione dell'imballaggio a perdere risulta **imponibile** in ragione del prezzo di acquisto dell'imballaggio stesso. In senso conforme depone la previsione di cui all'articolo 12, D.P.R. 633/1972 per cui gli imballaggi sono classificati tra le **operazioni accessorie** con applicazione dell'aliquota del bene oggetto della cessione principale. Con l'occasione, l'Amministrazione finanziaria ricordava come l'**esclusione** degli imballaggi dalla **base imponibile** è **ammessa**, ai sensi del successivo [articolo 15, D.P.R. 633/1972](#), quando **contrattualmente** ne è stata **prevista** la **restituzione**.

Successivamente, con la **nota n. VI-1222-1096 del 15 ottobre 1994**, l'Amministrazione finanziaria è tornata sul tema in risposta a un interpello in cui veniva chiesta l'applicazione di quanto disposto dall'[articolo 9, comma 6, D.M. 21 dicembre 1984](#), ai sensi del quale l'obbligo di **indicazione distinta** degli imballaggi a perdere in fattura è **previsto** previo **accordo** tra le **parti**. In tale occasione, l'Amministrazione, dopo aver precisato come un **atto amministrativo**

dotato di efficacia generale (il decreto ministeriale) **non** possa **incidere** su di una fonte primaria quale la **Legge** (nel caso di specie la L. 441/1981), **ribadisce l'obbligo** di **indicazione** in fattura del **prezzo** degli **imballaggi**, per un valore pari al prezzo di acquisto e in maniera distinta dalla merce oggetto di vendita.

Sul punto anche la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 7692/1994** aveva affermato che l'obbligo di esposizione distinta dell'imballaggio deriva dall'applicazione del **principio di specialità** di cui all'articolo 15, c.p. ai sensi del quale non è possibile che la portata di una fonte primaria quale la legge possa essere incisa da un provvedimento amministrativo quale il decreto ministeriale.

Infine, con la [R.M. n. 79/E del 13 maggio 1999](#) l'Amministrazione pone fine alla *vexata questio*.

L'interpello trae origine dalla circostanza che in sede di verifiche fiscali veniva contestata, alle imprese che non avevano proceduto alla distinta indicazione in fattura degli imballaggi, la **omessa fatturazione** degli stessi, con relativo recupero a tassazione dell'Iva e delle imposte dirette.

L'Amministrazione, in risposta ricorda come, dal combinato di spoto di cui agli [articoli 12](#) e [21, D.P.R. 633/1972](#), se la fattura ha a oggetto 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**.

In ragione di quanto detto, il documento di prassi prosegue evidenziando come la previsione di cui all'[articolo 3, comma 3, L. 441/1981](#), avente lo scopo di tutelare il consumatore, deve essere intesa come **norma** che detta le regole di determinazione del prezzo degli imballaggi utilizzati nella vendita all'ingrosso dei prodotti ortofrutticoli che deve essere identico a quello di acquisto, **senza** avere anche **riflessi fiscali**.

Ne **deriva** che si deve ritenere **superato** quanto affermato nella precedente **R.M. n. VI-12-1096** del 15 ottobre **1994**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

