

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 07/05/2007 n. 86

Oggetto:

Istanza d'interpello -ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1 comma 430 della L n. 311 del 2004, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La societa' Alfa s.r.l., in qualita' di societa' appartenente al settore della c.d. grande distribuzione ai sensi dell'articolo 1, commi da 429 a 432 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, intende usufruire della trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dell'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri in sostituzione dell'obbligo di certificazione fiscale mediante scontrino/ricevuta fiscale, salvo l'obbligo di emissione della fatture su richiesta del cliente.

A tale fine la societa' istante intende procedere alla c.d. defiscalizzazione dei misuratori fiscali attualmente in uso, documentando gli acquisti effettuati dalla propria clientela mediante scontrini "non fiscali", contenenti tutti i dati rilevanti dell'operazione posta in essere.

Al riguardo l'istante chiede quali procedure deve osservare ai fini Iva nel caso di operazione c.d. "soddisfatti o rimborsati", ossia nell'ipotesi in cui consenta al cliente la possibilita' di restituire il prodotto, entro 30 giorni dall'acquisto, dietro restituzione integrale del prezzo di acquisto ovvero dietro emissione di un buono acquisto di pari importo, previa presentazione dello scontrino "non fiscale" documentante l'originario acquisto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che le procedure indicate dall'Agenzia delle Entrate con le risoluzioni 5 ottobre 2001 n. 154/E e 5 dicembre 2003, n. 219/E, espressamente riferite all'ipotesi di restituzione di beni il cui acquisto sia stato documentato con scontrino fiscale, possano, con taluni accorgimenti, trovare applicazione anche nel caso di specie. In particolare, nonostante l'acquisto originario non sia stato documentato da scontrino fiscale, tale adempimento risulta sostituito dalla trasmissione telematica dell'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni.

L'istante propone la seguente procedura:

a) ritiro, da parte di uno qualunque dei punti vendita della Alfa s.r.l. (anche diverso da quello in cui e' stato fatto l'originario acquisto), dello scontrino non fiscale presentato dal cliente che intende usufruire della clausola "soddisfatti o rimborsati";

b) apertura di una pratica di reso numerata, contenente tutti i dati identificativi del cliente, il codice identificativo del prodotto di reso, la quantita', l'imponibile, l'ammontare dell'imposta, l'aliquota Iva, lo scontrino non fiscale relativo all'acquisto originario e la ricevuta sottoscritta dal cliente all'atto della restituzione del prezzo oppure della consegna del buono-acquisto;

c) ripresa in carico del bene restituito nel magazzino sia a fini civilistici che fiscali (che, tuttavia, non avviene con una scrittura contabile in quanto la società è esonerata dall'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino);

d) restituzione al cliente del prezzo pagato o, alternativamente, consegna di un buono acquisto di pari importo (da spendere entro 3 mesi dalla restituzione del bene), previa sottoscrizione, con valore di ricevuta, della pratica di reso, in cui è specificato altresì se al cliente è stato restituito il prezzo ovvero emesso un buono acquisto;

e) rettifica dell'operazione originariamente perfezionata, mediante registrazione in contabilità, sul registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'Iva a credito e dell'imponibile in diminuzione dei corrispettivi giornalieri;

f) trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei corrispettivi giornalieri del punto vendita che ha effettuato la restituzione e che dovranno tenere conto del minore imponibile per la rettifica in diminuzione operata;

g) nel caso di consegna del buono-acquisto anziché della restituzione del prezzo, al momento dell'utilizzo del buono acquisto l'esercente ritira il buono acquisto alla cassa come modalità di pagamento del prezzo e lo conserva agli atti.

h) conservazione di ciascuna pratica di reso fino alla scadenza dei termini per l'accertamento ai fini dell'Iva.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con le risoluzioni 5 ottobre 2001, n. 154/E e 5 dicembre 2003, n. 219/E sono stati forniti chiarimenti in merito al trattamento Iva da applicare all'ipotesi in cui l'esercente una determinata attività commerciale riconosca alla clientela la facoltà di restituire la merce entro trenta giorni dall'acquisto ricevendo in contropartita un "buono-acquisto" per merce di pari valore, ovvero il rimborso integrale del prezzo pagato. Al riguardo è stato osservato che, mentre per le operazioni documentate mediante fattura ai sensi dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 il diritto a recuperare l'imposta trova il proprio presupposto nell'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel caso di operazione documentata mediante scontrino fiscale è necessario rinviare alle disposizioni contenute nell'art. 12 del D.M. 23 marzo 1983 (così come sostituito dall'art. 8 del D.M. 30 marzo 1992), che, nel dettare le caratteristiche dello scontrino fiscale, prevede tra l'altro che "lo scontrino fiscale deve contenere... eventuali rimborsi per restituzioni di vendite o imballaggi cauzionati" (cfr. nota dell'Ispettorato Compartimentale Tasse e Imposte Indirette sugli affari del 27 marzo 1990; risoluzione 24 ottobre 1990, n. 571646; circolare 17 aprile 2000, n. 77/E; risoluzione 8 agosto 2000, n. 130/E). Con la risoluzione n. 154/E del 2001 è stata, in particolare, individuata la procedura da seguire ai fini Iva nel caso in cui l'esercente intenda consentire al cliente di sostituire un bene, il cui acquisto è stato documentato con scontrino fiscale, con altro prodotto di uguale o maggior valore, ovvero di sostituirlo con un "buono-acquisto" da spendere in un momento successivo alla restituzione dello stesso. Diversamente, nel caso in cui si riconosca al cliente la possibilità di ottenere il totale rimborso del prezzo pagato, trovano applicazione le istruzioni fornite con la risoluzione n. 219/E del 2003, in cui è stato chiarito che, in caso di totale rimborso del prezzo pagato, si configura un'ipotesi di esercizio del diritto di recesso al quale segue la risoluzione, con effetto retroattivo, del contratto di vendita stipulato tra le parti, con il conseguente venire meno, ex tunc, dell'operazione imponibile. Ai fini della soluzione della questione prospettata è preliminarmente necessario valutare se le procedure indicate nei richiamati documenti di prassi - espressamente previste per l'ipotesi in cui l'operazione sia certificata mediante scontrino fiscale - possano trovare

applicazione anche qualora l' esercente rientri, come nel caso di specie, tra le imprese di grande distribuzione commerciale e fruiscia dell'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi. Con la legge 30 dicembre 2004, n. 311 (di seguito finanziaria per il 2005), commi da 429 a 432, e' stato, infatti, previsto che le imprese operanti nel settore della grande distribuzione "possono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni". Ai sensi dell'articolo 1, comma 430, della citata legge finanziaria, sono imprese di grande distribuzione commerciale, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettere e) ed f), del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, le aziende distributive che operano con esercizi commerciali definiti di media e grande struttura di vendita aventi, quindi, superficie superiore a 150 metri quadri nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, o superficie superiore a 250 metri quadri nei comuni con popolazione residente superiore ai 10.000 abitanti. La scrivente e' dell'avviso che i chiarimenti resi con i richiamati documenti di prassi in merito alle procedure di c.d. "reso" (sia per l'ipotesi di emissione di "buono-acquisto", sia nel caso di totale rimborso del prezzo di vendita) possano trovare applicazione anche per le imprese rientranti nella categoria della c.d. grande distribuzione che, a fronte della trasmissione telematica dell'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri, fruiscano dell'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi e che optano per l'emissione di un titolo non fiscale. Del resto, come espressamente disposto dall'articolo 1, comma 431 della legge finanziaria per il 2005, "La trasmissione telematica di cui al comma 429 sostituisce l'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696" e, come chiarito con circolare del 23 febbraio 2006 n. 8/E, anche dopo la "defiscalizzazione" del misuratore fiscale, l'impresa puo' continuare a rilasciare titoli senza rilevanza fiscale - specificandolo sugli stessi - per documentare gli acquisti effettuati dalla propria clientela e per quantificare l'ammontare periodico dei corrispettivi da comunicare periodicamente all'Amministrazione finanziaria. Dall'istanza d'interpello emerge che la societa' istante intende offrire ai propri clienti la possibilita' di ottenere, dietro presentazione presso un qualunque punto vendita del titolo di acquisto del bene (scontrino non fiscale) entro 30 giorni dall'acquisto, la restituzione integrale del prezzo o la consegna di un buono acquisto di pari valore. Al riguardo la scrivente e' dell'avviso che, la procedura di reso indicata dal contribuente, salva la previsione della possibilita' di restituire il bene in un punto di vendita diverso da quello in cui e' stato fatto l'acquisto originario, offra idonee garanzie sulla certezza dell'operazione di reso, atteso che e' dato individuare, seppure in un momento successivo rispetto all'esecuzione dell'operazione originaria, tutti gli elementi che servono a correlare la restituzione del bene ai documenti probanti l'acquisto originario, quali la generalita' del soggetto acquirente, l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta rimborsata, i dati di riferimento del documento certificativo (non fiscale) dell'operazione originaria, il numero di identificazione attribuito alla pratica di reso, che deve essere riportato su ogni documento emesso per certificare il rimborso. La trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dell'ammontare giornaliero dei corrispettivi, infatti, pur essendo sostitutiva dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi non ha effetti sui restanti adempimenti di cui al Titolo II del D.P.R. n. 633 del 1972. Restano, quindi, inalterati gli obblighi di registrazione, liquidazione e versamento periodico ed annuale dell'imposta, nonche' di tenuta e conservazione delle scritture contabili di cui all'art. 39 del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972. Del resto, cio' che garantisce l'amministrazione finanziaria nell'attivita' di controllo e' la possibilita' di "tracciare" attraverso i documenti conservati nella pratica di reso "l'iter" dell'acquisto, come chiarito con la risoluzione n. 219/E del 2003, purché sia messa in condizione di ricostruire la vicenda della singola operazione economica e che la stessa trovi perfetta rispondenza nell'ammontare dei corrispettivi periodicamente trasmessi e nelle

registrazioni effettuate. Sotto tale profilo si e' dell'avviso che l'esonero dall'obbligo di tenuta della contabilita' di magazzino, operante per le aziende della grande distribuzione in relazione ai depositi dei singoli punti vendita che non fungono anche da "magazzini interni centralizzati", non sia preclusivo dell'adozione di tale procedura, posto che, come chiarito con risoluzione n. 45/E del 7 aprile 2005, la stessa costituisce un ulteriore supporto che consente di conoscere la movimentazione fisica del bene reinserito nel circuito di vendita. Per ragioni di completezza si evidenzia che le aziende della grande distribuzione, con riguardo alle movimentazioni di merce nei magazzini dei punti vendita utilizzano, per finalita' gestionali, scritture interne (c.d. "schede conto consegnatario") che, basandosi generalmente sulla categoria merceologica e sulla percentuale di ricarico sul prezzo di vendita (mark-up), rilevano i movimenti di magazzino per valore e non per quantita' e non sono, dunque, assimilabili alle scritture obbligatorie di magazzino di cui alla lettera d) del comma 1 dell'art. 14 del D.P.R. n. 600 del 1973, atteso che non riguardano necessariamente le quantita' entrate ed uscite delle merci (cfr circolare n. 31/E del 2 ottobre 2006). La procedura di reso indicata dal contribuente si pone, in generale, in linea con i chiarimenti resi con risoluzione n. 45/E del 2005, con cui si e' negata l'ammissibilita' della procedura di rettifica in assenza del titolo originario di acquisto ovvero quando la stessa sia attuata senza limiti di tempo. La stessa deve, infatti, avvenire entro 30 giorni dall'operazione originaria di acquisto, posto che una rettifica senza limiti temporali si porrebbe in contrasto con l'esigenza di certezza e trasparenza nei rapporti tra contribuente e Fisco. Al riguardo sono, tuttavia, opportune talune precisazioni. In primo luogo la soluzione proposta dall'istante di procedere alla rettifica dei corrispettivi (imponibile ed imposta) contestualmente all'emissione del buono-acquisto non appare conforme alla procedura descritta nella risoluzione n. 154/E del 2001, ove e' stato chiarito che la rettifica dell'imposta deve essere operata solo al momento in cui venga effettuato dal cliente il nuovo acquisto, eventualmente tenendo conto delle diverse aliquote cui potrebbe essere assoggettata la nuova operazione. Del resto, poiche' il buono-acquisto puo' essere utilizzato entro 3 mesi dalla restituzione della merce, potrebbe verificarsi l'ipotesi in cui lo stesso non venga mai utilizzato dal cliente, pur essendo la merce stata restituita presso il punto vendita. In tale caso, se si ammettesse la rettifica dei corrispettivi in modo contestuale all'emissione del buonoacquisto, decorso inutilmente il termine per il suo utilizzo, si determinerebbe l'indebita ritenzione dell'imposta in capo all'esercente. In secondo luogo, si e' dell'avviso che la circostanza dedotta dall'istante secondo cui la restituzione della merce puo' avvenire indifferentemente in ciascun punto vendita a prescindere da dove e' avvenuto l'originario acquisto, possa costituire ostacolo all'attivita' di controllo dell'amministrazione finanziaria e sia preclusiva all'adozione della procedura delineata dall'istante. Con la risoluzione n. 45/E citata e' stato, infatti, chiarito che offrire al cliente la possibilita' di restituire il bene acquistato in un punto vendita diverso in base alla considerazione che il marchio esclusivo che contraddistingue i beni commercializzati dalla ditta e' utilizzato senza distinzione da tutti i punti vendita, non offre adeguate garanzie sulla possibilita' di tracciare attraverso i documenti conservati nella pratica di reso "l'iter" dell'acquisto senza intralciare l'attivita' di controllo. Pertanto, la procedura di reso, cosi' come indicata dall'istante, puo' essere attuata limitatamente alla restituzione dei beni presso i singoli punti vendita presso i quali e' stato sostenuto l'originario acquisto. La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del d.m. 26 aprile 2001, n. 209.