

L'imballaggio: aspetti operativi e contabili. Un approfondito esame della materia

di [Enrico Larocca](#)

Pubblicato il 31 Dicembre 2009

Vediamo cosa si intende per imballaggio, o packaging in inglese, i suoi obiettivi e le sue caratteristiche ideali prima di addentrarci nei suoi aspetti fiscali, incluso il trattamento IVA, contabili e di bilancio.

Per **imballaggio** (in inglese *packaging*) si intende il prodotto, composto di materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere e a proteggere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, e ad assicurare la loro presentazione, nonché gli articoli a perdere usati allo stesso scopo (art. 35, lett. a), Decreto Legislativo 22/97). L'imballaggio deve rispettare una serie di **obiettivi**



, quali proteggere la merce, evitare furti, essere economico, e rispettare un equilibrio tra le sue prestazioni e il suo costo, sia dal punto di vista del materiale impiegato, sia del tempo impiegato per realizzare l'operazione di imballaggio. Dal punto di vista ecologico è importante che per gli imballaggi vengano usati materiali facilmente riciclabili e nella minor quantità possibile.

L'imballaggio - Aspetti generali

L'art. 35 della Legge Ronchi (D.Lgs. n. 22/1997) definisce imballaggio: il prodotto, composto di materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere e a proteggere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, e ad assicurare la loro presentazione, nonché gli articoli a perdere usati allo stesso scopo.

Esso deve possedere una serie di **requisiti** quali:

1. leggerezza;
2. resistenza;
3. inalterabilità rispetto al suo contenuto;
4. economicità.

Assolutamente, da non trascurare la **funzione promozionale** svolta dall'imballaggio, (o forse sarebbe meglio dire svolta dal contenitore della merce o del prodotto, non sempre coincidente con l'imballaggio) che può diventare strumento di stimolo delle vendite.



Può accadere che alcuni prodotti debbano essere trasportati e venduti, privi di imballaggio. In questo caso di parlerà di *merci* ovvero prodotti *alla rinfusa*.

L'imballaggio - Aspetti giuridici

Nel codice civile non *ci sono norme che si disciplinano specificamente l'imballaggio*; pur tuttavia possono essere introdotte, in via contrattuale, clausole aventi effetti giuridici differenti con riferimento all'imballo. Ciò posto, non va dimenticato però, che tra le obbligazioni principali del venditore disciplinate dall'art. 1476, è statuito *l'obbligo di garantire il compratore dall'evizione e dai vizi della cosa*. Con il successivo art. 1477 poi, stabilisce che

la cosa deve essere consegnata nello stato in cui si trovava al momento della vendita e che salvo diversa volontà delle parti, la cosa deve essere consegnata insieme con gli accessori, le pertinenze (817) e i frutti (820 e seguente) dal giorno della vendita.

Il venditore deve pure consegnare i titoli e i documenti relativi alla proprietà e all'uso della cosa venduta (1527). Da ultimo l'art. 1512, stabilisce che il venditore ha *l'obbligo di garantire il buon funzionamento della cosa venduta*, questione che unitamente alle altre citate, sicuramente interessa il processo di *packaging*.

Clausole contrattuali inerenti all'imballaggi

Altro aspetto importante, è quello relativo *alle clausole contrattuali inerenti all'imballaggi*, che possiamo distinguere secondo lo schema che segue:

IMBALLAGGIO FATTURATO A PARTE
in questo caso l'imballaggio diventa costo accessorio avente uno specifico prezzo
LORDO PER NETTO
in questo caso l'imballaggio viene pesato unitamente alla merce e fatturato nel prezzo di vendita
IMBALLAGGIO GRATIS
in questo caso l'imballaggio non viene addebitato al cliente. In realtà il costo della merce tiene implicitamente conto del costo dell'imballaggio.

IMBALLAGGIO A RENDERE CON CAUZIONE

in questo caso l'imballaggio viene consegnato all'acquirente, all'inizio di un rapporto di fornitura di tipo periodico (si pensi ad esempio alla fornitura di acque minerali o di vino in bottiglia ai ristoranti o agli alberghi) con addebito di una cauzione per i "vuoti a rendere" iscritta come credito verso il fornitore della merce.

IMBALLAGGIO A RENDERE SENZA CAUZIONE

come nel caso precedente, l'imballaggio viene consegnato al cessionario della merce con obbligo di quest'ultimo di restituirlo alla scadenza del rapporto di fornitura e senza però imporre alcuna cauzione

L'imballaggio - Aspetti fiscali

Trattamento I.V.A.

Il trattamento tributario dell'imballaggio, da un punto di vista I.V.A., risente della clausola contrattuale adottata, fermo restando che laddove l'imballaggio rientri tra i costi accessori di diretta imputazione, la norma di riferimento è l'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, la quale così dispone:

1. Il trasporto, la posa in opera, *l'imballaggio*, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.
2. **Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie impongono a formarne la base imponibile.**

La normativa stabilisce in materia di costi accessori due principi fondamentali:

1. il trattamento tributario del costo accessorio, segue quello del costo principale;
2. l'assoggettamento ad I.V.A. del costo accessorio, in virtù del principio di dipendenza tributaria sopra enunciato, segue anche in termini proporzionali, quello del costo

Tale trattamento è stato confermato, già da tempo, dalla R.M. 11/11/1975, n. 503502, con la conseguenza che se ad esempio viene effettuata una fornitura di 1.000 soggetta ad aliquota del 20 % e viene concordato *un imballaggio fatturato a parte di 50*, anche l'imponibile relativo all'imballaggio, scontrerà l'I.V.A. al 20 %. *Se, al contrario, la fornitura contempla merci o prodotti sottoposti ad aliquote I.V.A. differenti, occorrerà procedere ad una ripartizione del costo unitario dell'imballaggio in proporzione alle singole forniture di merci.* Ad esempio, che se abbiamo la fornitura di due merci: A e B, rispettivamente per 1.000 e 2.000, sottoposte la prima ad aliquota I.V.A. del 10 % e la seconda ad aliquota I.V.A. del 20 % ed il costo per l'imballaggio è di 120, 1/3 del costo dell'imballaggio, sarà fatturato al 10 %; mentre i restanti 2/3 del costo dell'imballaggio, saranno fatturati al 20 %. Segue la tabella che mostra lo sviluppo dei calcoli:

TABELLA DI RIPARTIZIONE DEI COSTI RELATIVI ALL'IMBALLAGGIO

Descrizione Merce	% I.V.A.	Importo Fornitura	% di incidenza su fornitura	Costo Imballaggio	Costo Totale (Merce + Imballaggio)	I.V.A.
Merce A	10	1.000,00	33,33%	40,00	1.040,00	104,00
Merce B	20	2.000,00	66,67%	80,00	2.080,00	416,00
		3.000,00	100,00%	120,00	3.120,00	520,00

Ove, invece, sia pattuita la restituzione dell'imballaggio, la cauzione corrisposta / incassata, sarà assoggettata al regime di esclusione, previsto dall'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972.

II CONAI

La Legge Ronchi con l'art. 41, ha istituito il **Consorzio Nazionale Imballaggi (in sigla CONAI)** ai cui devono aderire tutte le imprese utilizzatrici o produttrici di imballaggi. Le imprese *devono un contributo CONAI su un determinato punto del ciclo di vita degli imballaggi chiamato «prima cessione»*. Con la definizione di «prima cessione» si intende la cessione effettuata nel territorio nazionale dal soggetto obbligato ad addebitare il contributo dell'imballaggio al primo utilizzatore oppure del materiale di imballaggio ad un auto produttore. Il contributo CONAI, come onere accessorio di diretta imputazione, sarà assoggettato allo stesso regime previsto per l'operazione principale. Si sottolinea che l'ammontare del contributo CONAI dovrà essere esposto separatamente nella fattura di vendita.

Trattamento II. DD.

Il trattamento degli imballaggi ai fini delle imposte dirette, non può non risentire, della clausola di negoziazione utilizzata nella loro acquisizione. Gli imballaggi "a rendere", in quanto beni di terzi di deposito, non saranno allocati "a rimanenza", ma quali elementi patrimoniali di terzi presso l'azienda. Mentre per gli imballaggi "fatturati a parte" laddove configuranti una specifica classe di rimanenze, saranno assoggettate alle norme di cui all'art. 92 del T.U.I.R. Per gli imballaggi durevoli si configurerà l'applicazione della procedura di ammortamento e quindi l'applicazione, da un punto di vista fiscale, dell'art. 102 del T.U.I.R.

L'imballaggio - Aspetti contabili

Casi contabili

Si supponga di dover rilevare a P.D. l'acquisto di un imballaggi per 600 Euro, comprensivi di I.V.A. al 20 % e di contributo CONAI. A partita doppia si avrà :

Acquisto di imballaggi

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Imballaggi c/acquisti	CE – B 6)	500,00	

IVA ns/credito	A – C II 4 ?bis)	100,00	
Debiti verso Fornitori	P – D 7)		600,00

Acquisto di merci con imballaggi fatturati “a parte”

Si supponga, di dover rilevare a P.D. l’acquisto di merci per 5.000 Euro e di imballaggi fatturati “a parte” per 500 Euro, IVA ordinaria.

Sottoconti	BICEE	Dare	Avere
Merci c/acquisti	CE – B 6)	5.000,00	
Imballaggi c/acquisti	CE – B 6)	500,00	
IVA ns/credito	A – C II 4? bis)	1.100,00	
Debiti verso Fornitori	P – D 7)		6.600,00

Acquisto di merci con imballaggi “gratis” o “a perdere”

Si supponga, di dover rilevare a P.D. l’acquisto di merci per 5.000 Euro, con imballaggi “gratis”, IVA

ordinaria. Ricorrendo l'ipotesi dell'imballo "a perdere" si tratta di rilevare una normale fattura d'acquisto di merci, nella quale non figura alcun costo per imballaggi.

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Merci c/acquisti	CE – B 6)	5.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4?bis)	1.000,00	
Debiti verso Fornitori	P – D 7)		6.000,00

Acquisto di merci con imballaggi "a rendere" e con cauzione

Si supponga, inoltre, di dover rilevare a P.D. l'acquisto di merci per 5.000 Euro e di imballaggi "a rendere" per 500 Euro, IVA ordinaria. Per gli imballaggi è stata pagata la cauzione pari all'importo degli imballaggi.

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Merci c/acquisti	CE – B 6)	5.000,00	
Crediti per cauzioni a fornitori	A – C II 5)	500,00	
IVA ns/credito	A – C II 4?bis)	1.000,00	

Debiti verso Fornitori	P – D 7)		6.500,00
------------------------	----------	--	----------

La cauzione è esclusa da I.V.A. ai sensi dell'art. 15, D.P.R. n. 633/1972. Se la cauzione al termine del rapporto di fornitura, è stornata in conto debito per fatture ricevute, allora si opererà la seguente annotazione a P.D.

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso Fornitori Crediti per cauzioni a fornitori	P – D 7) A – C II 5)	500,00	500,00

Se, invece, la cauzione è restituita in contanti, a P.D. si avrà:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Denaro e valori in cassa Crediti per cauzioni a fornitori	A – C IV 3) A – C II 5)	500,00	500,00

Acquisto di merci con imballaggi “a rendere” e senza cauzione

Si supponga, inoltre, di dover rilevare a P.D. l'acquisto di merci per 5.000 Euro e di imballaggi “a

rendere” per 500 Euro, IVA ordinaria. Per gli imballaggi non è stata pagata alcuna cauzione:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Merci c/acquisti	CE – B 6)	5.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4?bis)	1.000,00	
Debiti verso Fornitori	P – D 7)		6.000,00

Nel sistema supplementare dei beni di terzi in azienda, rileveremo l'importo degli imballaggi “a rendere” non cauzionati.

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Imballaggi di terzi Fornitori c/imballaggi da restituire	Conti d'ordine Conti d'ordine	500,00	500,00

Alla restituzione dell'imballaggio non cauzionato, si comporrà la scrittura opposta a quella precedente.

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Fornitori c/imballaggi da restituire Imballaggi di terzi	Conti d'ordine Conti d'ordine	500,00	500,00

Acquisto di imballaggi durevoli

Si supponga di dover rilevare a P.D. l'acquisto di imballaggi durevoli per 5.000 Euro.

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Imballaggi durevoli	A – B II 4)	5.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4?bis)	1.000,00	
Debiti verso Fornitori	P – D 7)		6.000,00

L'imballaggio - Aspetti di Bilancio

Sulla classificazione in bilancio degli imballaggi, propendiamo *per una riclassificazione nell'ambito della voce del Conto Economico B 6) per "gli imballaggi fatturati separatamente" aventi natura di costi d'esercizio, visto che nel caso di fatturazione quale di onere accessorio di diretta imputazione il relativo costo è già inglobato nel conto Merci c/acquisti, riclassificato in B 6)*. Per gli imballaggi durevoli, *data la natura di beni materiali ammortizzabili, riteniamo giusta la riclassificazione in B II 4) dell'Attivo di Bilancio*. La cauzione versata per gli imballaggi "a rendere" deve essere allocata in C II 5), voce residuale denominata "Altri crediti"; mentre non condividiamo l'allocazione in C I 5) dell'Attivo, voce riservata, agli acconti a fornitori in senso stretto.

A cura di Enrico Larocca 21/12/2009