



Direzione Centrale Normativa e  
Contenzioso

---

*Roma, 7 aprile 2005*

**Oggetto:** *Procedura di rettifica dell'IVA per le operazioni di vendita documentate con scontrino fiscale ex articolo 12 del DM 23 marzo 1983*  
*Istanza di interpello - articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.*  
*XZ ITALIA S.r.l.*

Con istanza d'interpello presentata in data 6 dicembre 2004, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la XZ Italia s.r.l. ha esposto il seguente quesito volto a conoscere l'esatta applicazione dell'articolo 12 del decreto ministeriale 23 marzo 1983.

#### **QUESITO**

Tra le condizioni generali di vendita offerte dalla XZ Italia s.r.l. alla propria clientela è prevista anche la clausola “*garanzia SOLDI RIMBORSATI! Se non siete soddisfatti dell'acquisto di un prodotto XZ*”, in forza della quale, in ogni momento ed a qualsiasi condizione, la clientela può pretendere il rimborso integrale del prezzo pagato per l'acquisto di un bene.

La società opera nel settore del commercio al minuto di prodotti alimentari e di altro genere e, pertanto, l'acquisto originario dei beni è documentato mediante l'emissione di scontrini fiscali.

Ciò premesso, la società intende recuperare l'imposta assolta sul prezzo di vendita del bene restituito dalla clientela utilizzando la procedura illustrata

dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione del 5 dicembre 2003, n. 219, opportunamente adattata alle proprie esigenze operative.

La società chiede, altresì, se sia ammissibile operare la rettifica dell'imposta anche nell'ipotesi in cui, al momento della restituzione del bene il cliente non sia in grado di esibire lo scontrino fiscale, perché smarrito o non conservato.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante, nei riguardi del cliente che si avvale della clausola "garanzia SOLDI RIMBORSATI", intende procedere nel modo di seguito illustrato.

All'atto del ritiro del bene e dello scontrino fiscale la società vorrebbe:

- emettere uno scontrino fiscale per reso merce "**manuale**" (ex articoli 1 e 4 del decreto ministeriale 30 marzo 1992) per documentare tutte e le sole operazioni di rimborso integrale del prezzo di acquisto, caratterizzato da una propria numerazione progressiva, distinta da quella degli scontrini emessi con gli appositi misuratori fiscali, e contenente, tra l'altro, la causale ed il numero di pratica di reso;
- tenere in evidenza nello scontrino di chiusura giornaliero – su apposite righe – gli importi negativi afferenti ai rimborsi dei prezzi di acquisto, desunti dalle copie degli scontrini manuali emessi nella giornata ( articolo 12, comma 3, n. 4 del D.M. 23 marzo 1983), nonché il numero di scontrini emessi manualmente, già incluso nel numero complessivo degli scontrini emessi.

Al riguardo la società precisa che, l'esigenza di emettere uno scontrino manuale ha origine dalla difficoltà di adattare in tempi brevi il *software* e l'*hardware* dei registratori di cassa affinché possano emettere scontrini di "segno negativo".

Peraltro, fatta eccezione per l'emissione di uno scontrino “**manuale**” in luogo di quello emesso mediante appositi apparecchi misuratori fiscali, la società vorrebbe attenersi alle procedura illustrata nella risoluzione n. 219 del 2003, ossia aprire la “*pratica di reso*” con le modalità ivi descritte, effettuare le registrazioni conseguenti all'operazione di rettifica, nonché conservare tutta la documentazione di supporto fino alla scadenza dei termini previsti per gli accertamenti in materia di imposte dirette ed IVA.

La società ritiene che la procedura in argomento sia sufficiente a garantire che non si verificano rischi di evasione d'imposta e, nel contempo, sia idonea a non compromettere la possibilità di verifica da parte delle autorità preposte al controllo.

L'istante, infine, vorrebbe avvalersi della medesima procedura anche se il cliente che restituisce il bene sia sprovvisto dello scontrino originale di acquisto, perché smarrito o non conservato.

La società è dell'avviso, infatti, che l'articolo 11, parte C, numero 1, della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva CEE) nel disporre che “*In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri*”, abbia, nella sostanza, voluto prevedere che il soggetto passivo d'imposta non resti mai inciso quando l'operazione effettuata venga meno. Ne consegue che, l'assenza dello scontrino originale di acquisto non dovrebbe far decadere dal diritto di rettifica qualora, in ogni caso, sia possibile garantire l'esistenza di una precedente operazione di compravendita del bene stesso. Tale garanzia, nel caso di specie, sarebbe offerta dal marchio esclusivo con cui sono contrassegnati i beni ceduti dalla società presso i propri punti vendita.

In pratica, l'azienda vorrebbe sostituire lo scontrino originale di acquisto, se mancante, con un buono interno, compilato dal commesso a fronte di una resa di un prodotto contrassegnato con marchio esclusivo nel quale indicare:

- il codice di vendita utilizzato dalla società per la cessione di beni dello stesso tipo di quello reso, con la descrizione del bene indicata nello scontrino di vendita;
- generalità dei soggetti coinvolti nell'operazione;
- qualità e quantità del bene ceduto;
- prezzo di vendita, al lordo dell'imposta.

Detto strumento avrebbe, comunque, l'effetto di garantire da eventuali intenti evasivi o di ostacolo ai controlli.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare si osserva che, con risoluzione n. 219 del 5 dicembre 2003 la scrivente ha chiarito che, quando una cessione di beni o prestazione di servizi è documentata da scontrino fiscale, non è possibile ricorrere alle disposizioni di cui all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, destinate alle operazioni documentate con una fattura (emessa ai sensi dell'articolo 21 del medesimo DPR n. 633), e riferite ad un negozio giuridico esistente e destinato a produrre effetto tra le parti (cfr risoluzione 4 novembre 1981, n. 370859). Ciò in quanto il documento utilizzato per operare la riduzione (ossia la nota di variazione) deve necessariamente correlarsi al documento originario e contenere i dati rilevanti l'operazione stessa (generalità di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione, qualità e quantità del bene ceduto o del tipo di prestazione resa, ammontare dell'imponibile, dell'imposta e aliquota applicata).

Tuttavia, in considerazione delle disposizioni contenute nell'articolo 12 del decreto ministeriale 23 marzo 1983 (così come sostituito dall'articolo 8 del decreto ministeriale 30 marzo 1992), ove è previsto che *“lo scontrino fiscale deve contenere...*

*...omissis...*

*3.3. eventuali rimborsi per restituzioni di vendite o imballaggi cauzionati”...*

nella citata risoluzione è stata riconosciuta la correttezza di una procedura che prevedeva, tra l'altro, l'emissione di un normale scontrino compilato alla sola

voce “*rimborsi per restituzione merce venduta*”, al fine di documentare il “reso merce”, il cui importo andava scomputato dal totale dei corrispettivi annotati nello scontrino di chiusura giornaliera.

La procedura prevedeva, altresì, all’atto del ritiro del bene e dello scontrino fiscale originario:

- l’apertura di una “pratica di reso” (con attribuzione di un numero di identificazione), contenente tutti i dati ed i documenti relativi all’originaria operazione e alla sua risoluzione;
- la ripresa in carico del bene restituito nella contabilità di magazzino (civilistica e fiscale), con una scrittura contenente la causale e l’indicazione del numero identificativo della pratica di reso;
- l’indicazione nello scontrino, compilato alla voce “*rimborso per restituzione vendita*”, degli elementi elencati nell’articolo 12 del DM 23 marzo 1983 e del numero identificativo della pratica di reso;
- la registrazione dello scontrino fiscale nel registro dei corrispettivi di cui all’articolo 22 del DPR n. 633 del 1972, in diminuzione dei corrispettivi del giorno (soggetti alla medesima aliquota del bene restituito) su cui calcolare l’IVA a debito;
- l’annotazione nello scontrino di chiusura giornaliero, relativo al giorno in cui è operato il rimborso, della rettifica operata, in modo da consentire il controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria;
- la restituzione al cliente del prezzo pagato, con contestuale sottoscrizione da parte del cliente stesso di una ricevuta (conservata nella pratica);
- la conservazione della singola pratica di reso fino alla scadenza dei termini previsti per gli accertamenti in materia di imposte dirette ed IVA.

Come già chiarito con la menzionata risoluzione n. 219, la procedura, così come impostata, offre idonee garanzie sulla certezza dell’operazione di reso, atteso che è dato individuare, seppure in un momento successivo rispetto all’esecuzione dell’operazione originaria, quelle informazioni di solito desumibili dal contenuto della fattura, ossia tutti gli elementi che servono a correlare la

restituzione del bene ai documenti probanti l'acquisto originario (la generalità del soggetto acquirente, l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta rimborsata, i dati di riferimento del documento certificativo dell'operazione originaria, il numero di identificazione attribuito alla pratica di reso, che deve essere riportato su ogni documento emesso per certificare il rimborso). Un ulteriore supporto è offerto, altresì, dalle scritture ausiliarie di magazzino che consentono, se correttamente tenute, di conoscere la movimentazione fisica del bene reinserito nel circuito di vendita.

Ovviamente l'annotazione dello scontrino fiscale può essere eseguita senza alcuna discriminazione dell'aliquota d'imposta, se il cedente registra i corrispettivi seguendo il cosiddetto metodo della "ventilazione" dei corrispettivi (articolo 24, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972), atteso che la liquidazione dell'imposta è effettuata sulla base della composizione degli acquisti, distinti per aliquote. Di converso, nel caso in cui l'annotazione dei corrispettivi sia eseguita distintamente per aliquote, occorre che l'aliquota relativa al corrispettivo del bene reso sia la medesima di quella relativa al bene acquistato in sostituzione.

Ciò premesso si osserva che la procedura proposta dalla società istante si discosta per alcuni significativi aspetti da quella sopra illustrata, rendendola di fatto inammissibile.

In primo luogo si evidenzia che, l'articolo 8 del decreto ministeriale 21 dicembre 1992 (come modificato dall'articolo 1 del decreto ministeriale 31 dicembre 1992) dispone che l'emissione dello scontrino manuale è consentita solo *"per le operazioni di commercio effettuate su aree pubbliche in forma itinerante, di cui all'art. 1, comma 2, lettera c) della legge 28 marzo 1991, n. 112, ..., a condizione che i prodotti commercializzati appartengano a non più di tre tabelle merceologiche e che sia consentita l'opzione di cui all'articolo 2"* (opzione peraltro non più necessaria per effetto dell'articolo 1 del DPR 21 dicembre 1996, n. 696 che ha reso la scelta del documento fiscale di certificazione dei corrispettivi non soggetta a limitazioni afferenti il numero ed il

tipo delle operazioni svolte e le modalità di esercizio dell'attività medesima, né soggetta all'esercizio di apposita opzione) (cfr circolare 4 aprile 1997, n. 97).

L'istante non rientra tra soggetti sopra elencati e, pertanto, non può avvalersi della disciplina dello scontrino manuale.

Le motivazioni addotte dalla parte circa l'impossibilità di emettere uno scontrino per la merce resa e la prospettata soluzione di adattare i misuratori fiscali alla procedura in argomento, hanno origine da un'errata lettura della procedura illustrata nella risoluzione n. 219. In realtà, lo scontrino ivi richiamato è un normale scontrino emesso con la causale "*eventuali rimborsi per restituzioni di vendite o imballaggi cauzionali*", che è una delle causali obbligatorie elencate dall'articolo 12 del dm 23 marzo 1983. L'importo del sopraccitato scontrino, memorizzato nel giornale di fondo alla riga "*rimborsi per resi di merce venduta*", è annotato con il segno negativo nel registro dei corrispettivi in diminuzione degli incassi del giorno.

In tal modo risultano rispettate le indicazioni contenute nell'allegato A del DM 23 marzo 1983 (così come integrato dall'articolo 2 del DM 19 giugno 1984) affinché "*l'importo totale dello scontrino non risulti negativo*". Lo scontrino emesso, infatti, non evidenzia un importo di segno "negativo", ma è la causale movimentata che legittima una registrazione con segno meno nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24.

In secondo luogo, la procedura di rettifica proposta sembra attuabile senza limiti di tempo, diversamente da quella illustrata nella risoluzione n. 219 che consente la variazione entro 30 giorni dall'operazione originaria di acquisto. Si è dell'avviso che una rettifica senza limiti temporali di un'operazione di acquisto certificata con scontrino fiscale andrebbe a ledere l'esigenza di certezza e trasparenza nei rapporti tra contribuente e fisco. Da qui la necessità che la garanzia riconosciuta ai propri clienti sia circoscritta entro un arco temporale ben definito.

Da ultimo, non è ammissibile la procedura di rimborso del prezzo di vendita in assenza del titolo originario di acquisto.

La procedura ammessa dalla scrivente con la risoluzione n. 219 del 2003 permette di “tracciare” attraverso i documenti conservati nella pratica di reso “*l’iter*” dell’acquisto, senza intralciare l’attività di controllo.

Al contrario, quella ipotizzata nell’istanza in esame non offre le medesime garanzie: non esclude, ad esempio, che il bene acquistato in un determinato punto vendita sia restituito in un punto vendita diverso, considerato che il marchio esclusivo che contraddistingue i beni commercializzati dalla ditta è utilizzato senza distinzione da tutti i punti vendita della XZ.

L’assenza del titolo originario di acquisto non consente, pertanto, di risalire al “*come, dove e quando*” dell’operazione originaria di vendita oggetto di rettifica e, pertanto, potrebbe rendere impossibile accertare se, a fronte di una variazione in diminuzione, esista un acquisto regolarmente documentato con scontrino fiscale.