

Attualità

La disciplina Iva degli incentivi commerciali

29 Maggio 2006

Per i bonus di tipo qualitativo è obbligatoria la fatturazione delle somme ricevute

Thumbnail **La norma di comportamento n. 163 dell'Associazione italiana dottori commercialisti** Image not found or type unknown

Il trattamento Iva degli incentivi commerciali ("bonus"), riconosciuti dalle imprese fornitrici alla propria clientela, costituisce l'oggetto del recente documento n. 163 diramato dalla Commissione norme di comportamento e di comune interpretazione dell'Associazione italiana dottori commercialisti.

Secondo l'organismo citato, le molteplici tipologie di incentivi che popolano il mondo delle relazioni commerciali tra imprenditori possono essere ricondotte alle seguenti categorie:

1. incentivi o bonus di tipo quantitativo. Trattasi di erogazioni corrisposte a fronte dell'attività tipicamente svolta dall'impresa cliente (distributore/dettagliante), avente lo scopo di incidere direttamente sul volume d'affari dell'impresa fornitrice (grossista/produttore)
2. incentivi o bonus di tipo qualitativo. Trattasi di erogazioni corrisposte non a fronte dell'attività tipicamente svolta dall'impresa cliente, bensì in relazione ad azioni dirette all'espansione delle vendite: si pensi alle attività di *marketing* o a quelle legate, direttamente o indirettamente, alla fidelizzazione della clientela
3. incentivi o bonus di tipo misto. Trattasi di erogazioni subordinate al raggiungimento di obiettivi di natura sia quantitativa che qualitativa.

In quanto ai bonus di tipo quantitativo, la Commissione precisa come gli stessi non possano essere qualificati come la "*remunerazione specifica di un'attività diversa e ulteriore rispetto a quella ordinaria*". Si ricade quindi, in buona sostanza, nella fattispecie di cui all'articolo 26, comma 2, del

Dpr n. 633/72, atteso che, ai bonus in questione, può essere ragionevolmente attribuita la qualificazione di abbuoni o sconti contrattualmente previsti. In conseguenza di ciò, il soggetto cedente potrà:

- emettere una nota di variazione con recupero dell'Iva a suo tempo addebitata al cessionario
- emettere una nota di variazione senza l'applicazione dell'Iva
- non emettere alcuna nota di variazione.

Circa i bonus di tipo qualitativo, la Commissione ritiene che gli stessi ricadano a pieno titolo nel campo di applicazione dell'Iva. Ciò in quanto la loro erogazione *"evidenzia una posizione di corrispettività tra la somma corrisposta dal fornitore dei beni e lo svolgimento, da parte del soggetto percettore, di specifiche obbligazioni di fare, riconducibili alla categoria dei servizi"* di cui all'articolo 3, comma 1, Dpr 633/72.

Per quel che riguarda, infine, i bonus di tipo misto, la Commissione, considerato che l'erogazione degli stessi risulta subordinata sia al raggiungimento di un predeterminato volume di acquisti, sia ad attività di tipo "comportamentale" poste in essere da parte dell'acquirente, ritiene che:

- qualora l'obbligazione di tipo "quantitativo" sia assunta dal cliente in via principale (nel senso che sia obiettivamente qualificabile come "meramente strumentale" la prestazione avente carattere "qualitativo"), troverà applicazione la disciplina esposta in materia di 'bonus' quantitativi
- laddove invece non sia possibile accertare la strumentalità della prestazione avente carattere "qualitativo", la fattispecie in esame andrà prudentemente ricondotta nell'ambito applicativo dell'Iva, assoggettando, quindi, al tributo l'erogazione del bonus.

Il parere dell'Agenzia delle entrate. La risoluzione n. 120/E del 17 settembre 2004

In materia di trattamento Iva degli incentivi commerciali, l'Agenzia delle entrate si è espressa con specifico riferimento ai soggetti esercenti l'attività di commercio di autoveicoli (concessionari automobilistici). In particolare, la risoluzione n. 120/E del 2004 precisa che *"se il bonus è di tipo qualitativo per cui è erogato quale corrispettivo per lo svolgimento di obbligazioni che hanno origine nel medesimo accordo contrattuale con cui è stata accordata la concessione di vendita, il concessionario è tenuto alla fatturazione delle somme ricevute ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633 del 1972; infatti in questo caso il bonus viene a qualificarsi quale remunerazione di specifiche attività svolte in aggiunta rispetto a quella principale di compravendita"*.

Un caso pratico. Controllo su società esercente l'attività di commercio di autoveicoli

L'esame dei rapporti commerciali intercorsi fra la XY Italia Spa (distributore esclusivo per l'Italia di tutti i prodotti automobilistici contrassegnati dal marchio "XY") e la Alfa Srl (società concessionaria) ha evidenziato come, in esecuzione di specifici accordi (formalizzati attraverso appositi contratti di concessione, nonché attraverso periodiche circolari diffuse da XY Italia all'intera rete di vendita), XY Italia abbia corrisposto alla Alfa Srl, nel corso dell'anno 2003, premi in denaro ("bonus") riconducibili alle seguenti categorie:

1. nell'ambito dell'attività normalmente svolta dal concessionario, al fine di stimolare la conclusione di un maggior numero di contratti di compravendita (bonus quantitativo)
2. al di fuori dall'attività tipicamente svolta dal concessionario, a fronte dello svolgimento di attività di *customer care* (bonus qualitativo).

In relazione ai bonus di tipo quantitativo, si osserva che l'attribuzione di questi ultimi, traducendosi in una corrispondente riduzione dei prezzi praticati dalla XY Italia all'atto della cessione dei prodotti al concessionario Alfa Srl, soggiace al medesimo trattamento riservato agli abbuoni o sconti contrattualmente previsti, di cui all'articolo 26, comma 2, del Dpr n. 633/72.

E' pertanto obbligatoria, per il soggetto cedente, l'emissione di una nota di variazione qualora si verifichi un aumento dell'imponibile o dell'Iva dopo l'emissione e/o la registrazione della fattura originaria, quale che sia il motivo che lo ha generato ("variazioni in aumento").

Diversamente, qualora l'imponibile della fattura già emessa e/o registrata diminuisca ("variazioni in diminuzione"), l'emissione della nota di variazione è facoltativa⁽¹⁾. In presenza di una diminuzione dell'ammontare imponibile, infatti, non emerge alcun obbligo di rettifica della relativa imposta, ma solo un diritto che può o meno essere esercitato: non esercitandolo, non può essere portata in detrazione l'Iva correlata alla diminuzione dell'imponibile.

Per quanto sopra detto, si ritiene legittimo il trattamento Iva riservato dalla Alfa Srl alle note di variazione, riferite ai bonus quantitativi ed emesse dalla XY Italia senza addebito d'imposta⁽²⁾.

In relazione ai bonus di tipo qualitativo (collegati ai risultati di un'indagine, condotta da un soggetto terzo, in ordine al grado di soddisfazione della clientela), si osserva che gli stessi sono erogati in funzione della realizzazione e del mantenimento di standard che attengono alle strutture di vendita e che incidono, direttamente o indirettamente, sulla *customer care*.

La Alfa Srl, quindi, oltre a svolgere l'ordinaria attività, consistente nella commercializzazione di autoveicoli e parti di ricambio marcati XY, pone in essere altre, ottenendo, come contropartita, il

riconoscimento di specifici premi o bonus (nesso di sinallagmaticità).

Tali ulteriori attività costituiscono distinte e autonome prestazioni di servizi: i corrispettivi da esse generati, quindi, vanno assoggettati a Iva, in quanto costituenti la contropartita di specifiche obbligazioni di fare⁽³⁾. A termini del primo comma dell'articolo 3 del Dpr 633/72, infatti, "*Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti (...) da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte*".

Per quanto sopra detto, la Alfa Srl, non avendo regolarizzato le note di variazione emesse dalla XY Italia, in relazione alla corresponsione di bonus qualitativi, per complessivi 98.222,66 euro, non ha contabilizzato né liquidato o versato la relativa Iva, calcolata, all'aliquota del 20 per cento, in 19.645,00 euro.

NOTE

1. Si pensi alla applicazione di abbuoni o sconti contrattualmente previsti, alla dichiarazione di annullamento o nullità del contratto di compravendita, eccetera. In tali ipotesi, la formalizzazione dell'operazione può avvenire, prescindendo dalla regolarizzazione di cui al secondo comma dell'articolo 26 del Dpr 633/72, ai soli fini patrimoniali, attraverso l'emissione, da parte del soggetto cedente, di una nota di variazione (risoluzione ministeriale n. 560055 del 3/12/1991).

2. Per completezza, si rappresenta che le citate note di variazione sono state annotate dalla Alfa Srl nel registro di cui all'articolo 25 del Dpr 633/72 con la dicitura "non soggetto articolo 26".

3. Giova ricordare che già nel 1990 (con sentenza n. 6402), la Ctc, sez. XI, precisava che le somme versate dal concedente al concessionario per rifondere quest'ultimo delle spese sostenute per i lavori di adeguamento dei locali aziendali agli standard prefissati dal concedente medesimo costituiscono il corrispettivo di un'autonoma prestazione di fare.

di

Angelo Spina

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-iva-degli-incentivi-commerciali>