Premessa

Spesso, nella prassi commerciale, molte aziende concedono sconti commerciali di vario genere e premi al fine d'incrementare la propria quota di mercato e le proprie vendite, nonché al fine di fidelizzare maggiormente i loro clienti. Il contributo è volto a fornire una breve disamina di quali sono le tipologie di sconti e bonus più diffusi e quale dev'essere il loro corretto trattamento IVA alla luce di quanto indicato nel D.P.R. 633/1972. In particolare, relativamente agli sconti "in natura" la disciplina è dettata dall'articolo 15 del Decreto IVA, mentre per quanto riguarda gli sconti "in denaro" la stessa trova il maggior fondamento normativo all'interno dell'articolo 26 del citato Decreto.

La disciplina dell'IVA, dettata dal D.P.R. 633/1972, stabilisce varie tipologie di trattamenti per quel che riguarda gli sconti e i premi. In particolare va operata una prima distinzione tra gli sconti in natura e quelli in denaro. Inoltre, tra questi ultimi, andrà operata un'ulteriore ripartizione tra gli sconti di tipo quantitativo, ancorati al raggiungimento di determinati parametri, e di tipo qualitativo, legati ad obiettivi di raggiungimento di un determinato standard qualitativo nell'erogazione di un servizio. Le principali tipologie di premi e sconti, esaminate nel dettaglio nel prosieguo dell'articolo, sono:

- sconti in natura (o sconti merce);
- sconti in denaro (o *bonus*) quantitativi;
- sconti in denaro (o *bonus*) qualitativi;
- sconti in denaro (o *bonus*) "misti".

Disciplina di sconti e premi

Sconti in natura (o sconti merce)

La prima tipologia analizzata è relativa agli sconti c.d. "in natura" (o sconti merce), particolarmente diffusa nella pratica commerciale sia nei rapporti tra aziende (B2B) che nei rapporti tra aziende e privati (B2C).

Questi particolari sconti sono disciplinati dall'articolo 15, comma 1, del D.P.R. 633/1972, il quale stabilisce che non concorrono a formare la base imponibile:

- le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

- il “valore normale” dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, a eccezione di quelli la cui cessione è soggetta ad un’aliquota più elevata;
- le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;
- l’importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;
- le somme dovute a titolo di rivalsa dell’IVA.

Con specifico riguardo ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono, il citato articolo 15, comma 1, D.P.R. 633/1972 dispone, al n. 2), che l’esclusione dalla determinazione della base imponibile si riferisce ai “beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata”. Questi, nella prassi commerciale, si sostanziano nel riconoscimento gratuito al cliente di quantità aggiuntive di un bene a fronte di un acquisto, spesso prodotto o commercializzato da chi vende.

In particolare, l’articolo 15, comma 1, citato richiede che la cessione debba avvenire in conformità alle originarie condizioni contrattuali. Sul tema, che ha creato alcune perplessità, si è espressa anche la C.T.R. di Milano che, citando la Corte di Cassazione, ha affermato: “l’articolo 15, comma 2, n. 2, D.P.R. 633/1972 stabilisce che il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono non concorre a formare la base imponibile soltanto se la cessione gratuita venga effettuata in conformità alle condizioni contrattuali originarie e deve cioè essere stipulata al momento della stipulazione del contratto: a tal fine, non può essere considerata da sola idonea a documentare le condizioni originarie del contratto l’annotazione nella bolla di accompagnamento della quantità della merce ceduta a titolo di sconto, il che può costituire solo un elemento indiziario, fermo restando che, in caso di contestazione, compete al contribuente fornire la prova sia della conformità delle indicazioni riportate nella bolla alle condizioni negoziali originarie sia eventualmente della contestualità temporale tra stipulazione del contratto e redazione della bolla di consegna”.

Relativamente a queste tipologie di operazioni in fattura sarà necessario che il cedente riporti il valore “normale” dei beni ceduti a titolo di sconto merce, anche se questo sarà escluso dalla formazione della base imponibile. Infatti, secondo l’articolo 21, comma 2, lettera h) del D.P.R. 633/1972, è stabilito che la fattura deve obbligatoriamente indicare i “corrispettivi e altri dati necessari per la

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, comma 1, n. 2".

Appare inoltre il caso di ricordare che per "valore normale" s'intende, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, D.P.R. 633/1972 "l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione".

Nel caso non fosse possibile risalire ad un valore benchmark di transazioni simili si può assumere come valore normale:

- il prezzo di costo nel momento in cui si effettuano le operazioni, per le cessioni di beni o simili;
- le spese di esecuzione della prestazione, per i servizi.

Queste tipologie di sconti in natura sono da tenere ben distinte dalle cessioni gratuite di beni, regolamentate all'articolo 2 del Decreto IVA, in quanto queste ultime sono da considerarsi mere liberalità, mentre la altre sono legate ad un'operazione commerciale. Da ciò discende in primo luogo che l'IVA sugli acquisti di beni oggetti di sconti merce è detraibile ai sensi dell'articolo 19 e seguenti del D.P.R. 633/1972. Esempio tipico di queste operazioni, non rientranti nella base imponibile, sono i c.d. "3X2".

ESEMPIO 1
Una società si occupa del commercio all'ingrosso di gelati. Nell'offerta fatta ad un suo cliente, che funge da accordo contrattuale commerciale, indica che ogni 50 kg di gelato acquistati verranno ceduti, a titolo di sconto "merce" ulteriori 10 kg di gelato al fine di far conoscere una nuova varietà prodotta dall'azienda.
L'azienda cliente ordina 100 kg di gelato.
Pertanto:
– risulta verificata la condizione che lo sconto sia previsto dalle originarie condizioni contrattuali;
– nel momento in cui la società cedente emetterà fattura per i 100 kg di gelato venduti dovrà indicare anche il valore normale dei 20 kg di gelato ceduti a titolo di sconto merce. In questo caso il valore normale di questa merce sarà escluso dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

ESEMPIO 2
Una società si occupa del commercio all'ingrosso di gelati. Nell'offerta fatta, che funge da accordo contrattuale commerciale, indica che ogni 50 kg di gelato acquistati il cliente verrà omaggiato di una bottiglia di vino del valore di euro 32.
L'azienda cliente ordina 50 kg di gelato.
Pertanto:
– risulta verificata la condizione che lo sconto sia previsto dalle originarie condizioni contrattuali;
– ma, non è verificata la seconda condizione che prevede che il bene ceduto non sia soggetto ad aliquota più elevata rispetto a quello che ha formato oggetto della cessione a cui si riferisce. Infatti, il vino è soggetto ad un'aliquota IVA del 22%, più elevata di quella del gelato (10%). Pertanto la cessione è da considerarsi come un omaggio "fuori campo IVA", ex articolo 2, D.P.R. 633/1972, in quanto ha un valore inferiore ad euro 50.

Sconti in denaro

Gli sconti in denaro possono essere di varie tipologie, in particolare la prassi aziendalistica, di solito, distingue tra:

- sconti incondizionati: ovvero concessi indipendentemente dal verificarsi di eventi specifici;
- sconti condizionati: concessi al verificarsi di specifiche condizioni o eventi.

Nel primo caso, gli sconti rientrano tra le cessioni che hanno ad oggetto denaro o crediti in denaro non assoggettabili ad IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del D.P.R. 633/1972. Infatti, questi sconti incondizionati vanno a ridurre direttamente il corrispettivo della cessione o della prestazione convenuto tra le parti ed in fattura la determinazione della base imponibile va effettuata al netto dello sconto concesso.

Nel caso degli sconti condizionati, gli stessi sono da far entrare opportunamente nel novero delle prestazioni di servizi rilevanti a fini IVA ai sensi dell'articolo 3 del Decreto citato. Questo in quanto la concessione dello sconto deriva dal raggiungimento di un determinato obiettivo pattuito precedentemente. Considerando che questi sconti, per forza di cose, saranno riconosciuti successivamente al verificarsi dell'emissione della fattura, ovvero nel momento nel quale si verificheranno le condizioni contrattualmente previste, consentono al cedente/prestatore di rettificare l'operazione originaria con la procedura prevista dall'articolo 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972. Se lo sconto è concesso a seguito di un accordo sopravvenuto successivamente tra le parti la rettifica può essere

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

operata nel limite temporale di un anno ex articolo 26, comma 3, sempre del D.P.R. 633/1972.

Questi *bonus*, come precedentemente ricordato, possono essere di due tipologie:

- quantitativo: esempio sconti commisurati ai quantitativi di vendita;
- qualitativo: esempio *bonus* legati allo svolgimento di attività promozionali o di

Con specifico riferimento ai bonus di tipo “quantitativo”, la relativa erogazione, essendo subordinata al raggiungimento di un predeterminato volume di vendite, è assimilabile al pagamento di una remunerazione specifica e ulteriore rispetto a quella ordinaria. Si tratta quindi di incentivi che vanno a remunerare un’attività ulteriore rispetto a quella ordinaria. Tali bonus sono da assoggettare al medesimo trattamento riservato agli “abbuoni o sconti previsti contrattualmente” di cui all’articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, in relazione ai quali è ammessa la possibilità di emissione, da parte del cedente o del prestatore, di note di accredito con IVA a favore della controparte.

I bonus di tipo “qualitativo”, invece, sono caratterizzati da somme erogate in contropartita all’effettuazione di prestazioni, come attività promozionali, che rientrano nel novero dei servizi e che sono previste da specifichi obblighi contrattuali. Pertanto, sarebbero da considerare come la remunerazione di un’attività svolta in aggiunta a quella principale di compravendita e, pertanto, assoggettabile ad IVA, in quanto costituente il corrispettivo di specifiche obbligazioni di *facere*, ai sensi dell’articolo 3, del D.P.R. 633/1972.

L’AIDC, con la norma di comportamento n. 163, ha ipotizzato una terza tipologia di sconti, c.d. “misti”, ovvero riconosciuti al raggiungimento di obiettivi sia di tipo quantitativo che di tipo qualitativo. Dal punto di vista IVA, possono essere trattati come “*abbuoni o sconti previsti contrattualmente”* di cui all’articolo 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972. Pertanto, è ammessa la possibilità di emissione, da parte del cedente o del prestatore, di note di accredito oppure di erogazione di somme in relazione all’effettuazione di prestazioni di servizi da assoggettare ad imposta e derivanti da specifiche previsioni contrattuali.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Bonus “quantitativi”	Costituiscono una riduzione di prezzi originariamente pattuiti. Pertanto sono da qualificare come “*abbuoni o sconti previsti contrattualmente”*, di cui all’articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, in relazione ai quali è ammessa la possibilità di emissione, da parte del cedente, di nota di accredito. Nel caso in cui, attraverso la nota di accredito, vi sia il recupero dell’IVA: – se il premio è accordato al momento della stipulazione allora non vi è limite temporale per l’emissione; – se il premio deriva da un accordo sopravvenuto tra le parti questo recupero dovrà avvenire entro un anno dell’effettuazione dell’operazione.
Bonus “qualitativi”	Sono da considerarsi come specifiche prestazioni di servizi derivanti da un obbligo di *fare* derivante dall’accordo contrattuale. Pertanto, queste prestazioni, andranno fatturate e saranno assoggettate ad IVA ai sensi dell’articolo 3, comma 1, del D.P.R. 633/1972.
Bonus “misti”	In questo caso, essendo presenti due obbligazioni talvolta concorrenti tra loro, spetta alle parti valutare quale delle due sia prevalente. Se prevale l’obbligazione di tipo quantitativo si applicherà la prima disciplina esaminata, viceversa, se è preminente la prestazione di tipo qualitativo, andrà emessa fattura. Se non è possibile stabilire in maniera precisa la volontà contrattuale delle parti, in via prudenziale, si riconducono le prestazioni ai bonus qualitativi, ritenendo il premio ricevuto interamente soggetto ad IVA.

ESEMPIO 3

La società Alfa Srl, secondo gli accordi presi con i propri clienti, riconoscerà un premio di euro 1.000 (comprensivi di IVA al 22%) a coloro che nel corso del primo semestre 2017 effettuino acquisti per un importo superiore ad euro 30.000.
Tra i clienti, la società Beta Srl, effettua acquisti per euro 42.000 nel corso del primo semestre 2017. Pertanto, al termine del semestre le sarà riconosciuto il *bonus* di euro 1.000.
La società Alfa Srl, alla data di fine semestre, emetterà nota di accredito indicando:
Imponibile: euro 819,67
IVA: euro 180,33
Totale: euro 1.000,00

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

ESEMPIO 4
La società Gamma Srl, secondo gli accordi presi con i propri clienti, riconoscerà un premio di euro 1.000 (comprensivi di IVA al 22%) a quei clienti che destinino, nel corso del 2017, parte del loro locale solamente per l'esposizione dei prodotti forniti da Gamma Srl, questo al fine d'incrementare le proprie vendite.
Tra i clienti, la società Delta Srl, ha adempiuto a questa obbligazione. Pertanto al termine del periodo indicato le sarà riconosciuto il *bonus* di euro 1.000.
La società Delta Srl, a fronte del *bonus* ricevuto, dovrà emettere regolare fattura indicando:
Imponibile: euro 819,67
IVA: euro 180,33
Totale: euro 1.000,00

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/