

Risposta n. 424

OGGETTO: Articolo 107 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Incentivo commerciale all'acquisto.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.r.l. (di seguito, anche, "ALFA") offre il proprio servizio di "IC" sul sito ... (di seguito, anche, il "Portale").

Il IC è una forma di incentivo commerciale mediante il quale, a seguito di un acquisto effettuato da parte di un utente, egli matura il diritto di ottenere un parziale rimborso dell'importo speso.

Le condizioni preliminari per accedere al servizio sono la registrazione dell'utente (di seguito, anche, l'"Utente") al Portale e l'accettazione delle condizioni generali.

Il Portale offre agli utenti registrati di effettuare acquisti:

- presso terzi fornitori (di seguito, anche, "*Fornitori*"), convenzionati e pubblicati sullo stesso sito internet;
- direttamente dal Portale, in riferimento esclusivamente a buoni di acquisto e spesa, compresi i buoni carburante.

Il diritto dell'utente al *IC* da parte dell'istante è soggetto alle seguenti condizioni:

- nel caso di acquisti presso i *Fornitori*, gli stessi devono essere effettuati accedendo al *Fornitori* tramite il Portale e devono essere andati a buon fine, ossia il prezzo deve essere effettivamente pagato e deve essere comunicato dal *Fornitori* alla società istante. In tale ipotesi, per nessun motivo ALFA si ritiene responsabile del ritardo nel riconoscimento del "*IC*" per mancata comunicazione del pagamento da parte del venditore;

- nel caso di acquisti di buoni spesa e carburante, il *IC* viene riconosciuto immediatamente e contestualmente al pagamento dell'acquisto mediante riduzione del prezzo.

I ricavi generati da ALFA SRL sono riferibili e proporzionali, in base a specifici accordi contrattuali con i *Fornitori*, agli acquisti che l'Utente effettua sul sito del venditore tramite l'utilizzo del Portale.

Con documentazione integrativa presentata in data ... (prot. ...), sono stati prodotti i contratti stipulati con i *Fornitori* più rilevanti sotto il profilo dell'incidenza sul fatturato complessivo, ed in particolare quelli sottoscritti con ..., i quali hanno rappresentato, secondo quanto riferito, circa l'80 per cento del volume d'affari dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019.

Inoltre, è stato rappresentato che la contabilizzazione dei *IC* avviene all'atto della loro effettiva maturazione, ossia al momento in cui ALFA riceve conferma della sussistenza dei relativi requisiti e la richiesta di pagamento da parte dell'utente. Per quanto attiene alla classificazione in conto economico, il relativo costo viene registrato nell'ambito dei "costi della produzione - per servizi" (voce B.7).

L'istante chiede se le somme corrisposte agli utenti a titolo di *IC* costituiscano costi inerenti all'attività d'impresa e, quindi, risultino deducibili, ai fini IRES ed IRAP, nella determinazione del reddito d'impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Preliminarmente, la società istante ritiene che nel caso esposto l'attività di acquisto svolta dall'Utente non possa configurarsi come un procacciamento d'affari, anche occasionale, operata da un mediatore per mezzo di un servizio di mediazione.

Ciò in quanto tale tipologia contrattuale è caratterizzata dal necessario concorso di tre soggetti, cioè colui che agisce da intermediario ed i due soggetti (*Utente e Fornitori*) tra i quali avviene l'operazione intermediata.

Quindi, l'interpellante ritiene di poter assimilare la corresponsione del *IC* alla concessione di uno "sconto indiretto", in quanto:

- da una parte, l'utente effettua l'acquisto di un bene, potendo verificare sul sito internet ... sia il prezzo lordo sia l'ammontare del relativo *IC*;

- dall'altra, la somma dovuta a titolo di *IC* non viene riconosciuta direttamente dal soggetto produttore o commerciante del bene oggetto di compravendita, ma in modo indiretto da ALFA.

Peraltro, l'interpellante rileva che nel contratto tra ALFA SRL e Utente è espressamente stabilito che il pagamento del *IC* è subordinato all'effettiva corresponsione alla società, da parte del *Fornitori*, del corrispettivo relativo all'ordine che ha fatto maturare il *IC* stesso.

Ciò premesso, la società istante ritiene che sia corretto qualificare la somma corrisposta agli utenti come mero riconoscimento di uno sconto sul prezzo dei prodotti da essi acquistati.

Il beneficio ottenuto dall'utente è sostanzialmente identico a quello derivante da uno sconto commerciale "diretto", con la sola differenza che il suo importo non è decurtato dal prezzo lordo direttamente dal venditore, ma è restituito all'utente in un momento successivo a quello dell'acquisto.

In tale contesto, quanto ricevuto dall'Utente non costituisce reddito ai fini fiscali, non avendo la funzione di corrispettivo per una prestazione resa da quest'ultimo.

La stessa considera, altresì, sussistente un nesso tra il conseguimento dei ricavi (corrispettivo riconosciuto dai *Fornitori* a ALFA) ed il sostenimento dei costi (erogazione dei "IC" agli utenti).

In sede di documentazione integrativa, l'istante ha fornito chiarimenti in merito al trattamento contabile delle operazioni in questione. In particolare, secondo quanto riferito, la rilevazione contabile dei costi per IC avviene per competenza e nel rispetto del principio di correlazione con i ricavi, secondo quanto previsto dal principio contabile OIC 11.

Detti costi sono contabilizzati all'atto della loro effettiva maturazione, ossia al momento in cui ALFA riceve conferma della sussistenza dei relativi requisiti e la richiesta di pagamento da parte dell'utente.

In contropartita alla contabilizzazione dei costi, viene rilevata un'uscita di banca, in quanto la loro maturazione coincide generalmente con il relativo pagamento all'utente. In alternativa, qualora la maturazione del IC ed il relativo pagamento non dovessero coincidere, si rileva, in contropartita alla registrazione del costo, una voce di debito che verrà successivamente stornata all'atto dell'erogazione all'utente.

Quanto alla classificazione in conto economico del relativo costo, la Società ha ritenuto di registrarlo nell'ambito dei "costi della produzione - per servizi" (voce B.7), anziché ridurre direttamente la voce "ricavi delle vendite e delle prestazioni" (voce A.1).

Sul punto, viene richiamato il principio contabile OIC 12, il quale stabilisce che i ricavi debbano essere indicati al netto degli "sconti", riferendosi nello specifico "*agli sconti di natura commerciale (ad esempio, gli sconti incondizionati indicati in fattura, gli sconti di quantità o qualità)*". L'istante, nel caso di specie, ritiene maggiormente rappresentativo della natura dell'operazione non procedere alla diretta riduzione dei ricavi, ma alla classificazione dei IC tra i costi per servizi, in quanto:

- trattasi di sconti sulle vendite originariamente effettuate dai *Fornitori* e non dalla Società; essi sono pertanto corrisposti a soggetti diversi dai clienti nei cui

confronti sono conseguiti i ricavi (si ritiene abbiano infatti la natura di "sconti indiretti");

- hanno più genericamente la natura di costi sostenuti per lo sviluppo commerciale della Società, configurandosi come oneri di natura commerciale e non finanziaria.

L'istante evidenzia, infine, che quanto qui riportato si rende applicabile anche alla fattispecie delle vendite da parte della Società di buoni carburante e buoni spesa. Tale ipotesi, peraltro, non pone particolari problematiche interpretative, in quanto lo sconto è concesso direttamente da parte del venditore del bene (ALFA), al momento dell'acquisto da parte dell'utente.

Alla luce di quanto sopra, l'istante ritiene rispettato il principio di inerenza, con conseguente deducibilità del costo dal reddito d'impresa, ai fini IRES, e che sussista una stretta correlazione tra lo sconto concesso ed i proventi conseguiti che consente di attribuire rilevanza alle spese sostenute per il "IC" anche ai fini IRAP, la cui base imponibile è calcolata sulla differenza tra i ricavi ed i costi dell'attività propria dell'impresa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione del valore contabile e fiscale delle operazioni indicate in istanza e nei vari allegati prodotti, nonché il trattamento fiscale della «fattispecie delle vendite da parte della Società di buoni carburante e buoni spesa». Sui predetti elementi resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

L'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il

comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche *"per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili"*.

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, *"si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38"*.

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Secondo quanto emerge dall'istanza di interpello e dalla documentazione integrativa prodotta, l'attività di impresa svolta dall'istante è esercitata, nella sostanza, attraverso due tipologie di rapporti:

- con i *Fornitori*, assumendo l'impegno di pubblicare sul sito ... le inserzioni relative ai beni e/o servizi in vendita sulle loro piattaforme *e-commerce*, a fronte del pagamento di un corrispettivo quantificato in base all'ammontare delle transazioni perfezionate con gli utenti che hanno effettuato l'accesso attraverso il Portale;

- con gli utenti del sito, assumendo l'impegno di corrispondere la quota di *IC*

riconosciuta in relazione alla tipologia ed all'ammontare degli acquisti da loro effettuati sulle piattaforme *e-commerce* dei *Fornitori* attraverso il Portale.

Si evidenzia, pertanto, che il flusso dei ricavi di ALFA si origina a partire dall'adesione della Società ai programmi di affiliazione dei vari *Fornitori* che vengono pubblicizzati sul sito *www...com*.

I correlati costi derivano dagli accordi con gli utenti, i quali prevedono che:

- il debito nei confronti dell'utente scatta successivamente all'acquisto da parte di quest'ultimo sulla piattaforma *e-commerce* del *Fornitori*, e nello specifico solo dopo che il *Fornitori* abbia effettivamente corrisposto a ALFA il relativo compenso (articolo 3.1 dei "Presupposti e condizioni di utilizzo" del sito ...);

- il *IC* può essere richiesto e ottenuto tramite bonifico bancario, accredito sul conto ... o buono regalo ..., solo al raggiungimento della soglia minima di Euro ... nel proprio "salvadanaio" virtuale, sostenendo costi diversi per il "prelievo" in relazione al metodo di pagamento scelto (*ivi*, articolo 3.2).

In relazione alla modalità di contabilizzazione descritta dall'istante, si rammenta che il Principio Contabile OIC 12, in tema di accantonamenti (voce B12 del conto economico), stabilisce che «*gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi*».

Come precisato nella relazione illustrativa al decreto ministeriale del 3 agosto 2017 recante Disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP dei soggetti ITA GAAP con quelle previste per i soggetti *IAS adopter*, ai sensi dell'art. 13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, «*la disciplina di cui all'articolo 107 del TUIR, riguardante gli accantonamenti, si applica a tutti i componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti indicati dall'OIC 31, ancorché si tratti di componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette*

passività (e non a titolo di accantonamenti)».

Fermo restando che i ricavi sopra descritti concorrono alla formazione della base imponibile IRES ed IRAP, gli oneri derivanti dal meccanismo cd. *IC* presentano i requisiti dell'inerenza all'attività d'impresa, così come descritta nell'istanza. Nella sostanza, i predetti oneri rappresentano il ribaltamento di parte dei proventi conseguiti dall'istante, derivanti dagli accordi commerciali con i *Fornitori*, agli utenti del proprio sito che aderiscono al progetto.

Ciò premesso, tenuto conto che sulla base di quanto rappresentato dall'istante l'esistenza del debito per il *IC* è vincolato al superamento di una determinata soglia, in mancanza del cui raggiungimento lo stesso non si concretizzerà, i relativi costi, seppur rilevati nella voce B, in applicazione delle previsioni di cui al menzionato decreto del 3 agosto 2017, sono riconducibili agli accantonamenti fiscali di cui all'articolo 107, comma 4, del TUIR. Al momento del raggiungimento della soglia prevista dagli accordi con gli utenti e dell'effettivo pagamento del *IC*, può dirsi realizzato l'evento a fronte del quale è stato effettuato l'accantonamento, con l'effetto di rendere deducibile il relativo onere, ai fini IRES.

Ai fini IRAP, si rammenta che il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della "presa diretta da bilancio" delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, decreto IRAP) - che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito - ha determinato lo "sganciamento" del tributo regionale dall'imposta sul reddito stesso rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo del tributo più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

In relazione agli accantonamenti, con la circolare 20 giugno 2012, n. 26/E è stato chiarito che, come precisato nella circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, trattasi di poste

di natura estimativa che non devono, quindi, assumere rilevanza nella determinazione della base imponibile IRAP. Tuttavia, al verificarsi dell'evento a fronte del quale è stato effettuato l'accantonamento, è stata ammessa la deducibilità dell'onere che, seppur non formalmente imputato a conto economico (nel caso di utilizzo diretto del relativo fondo), risulta classificabile in una voce dell'aggregato B rilevante ai fini del tributo.

Alla luce di quanto sopra si perviene, con riferimento all'IRAP, a conclusioni analoghe a quelle rappresentate ai fini IRES, stante il principio di presa diretta dal bilancio che informa il tributo regionale.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)