

Risposta n. 617

OGGETTO: Trattamento IVA voucher

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

QUESITO

ALFA SRL (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") svolge, anche se non in via esclusiva, un'attività consistente nel fornire giri di pista su una propria auto sportiva.

Questa attività è effettuata assumendo la veste di *Partner* (i.e. fornitore del servizio) all'interno di cofanetti regalo che i clienti possono comprare nei centri commerciali o via *internet*.

L'Istante riferisce che questi cofanetti, per le loro caratteristiche, sono considerati multiuso in quanto al momento dell'acquisto da parte del cliente non è nota la disciplina IVA applicabile alla prestazione di servizio cui il buono-corrispettivo dà diritto: al momento dell'emissione del buono, infatti, non si conosce né la territorialità dell'operazione, né la natura, qualità, quantità e l'IVA applicabile ai servizi in esso incorporati.

A parere della Società, l'intera fattispecie, per come ricostruita dal Contribuente, è caratterizzata dai seguenti momenti:

1. acquisto del cofanetto multiuso in un centro commerciale o via *internet* da parte del cliente (in seguito, anche "beneficiario");
2. prenotazione telefonica o via *web* da parte del cliente alla ditta fornitrice del servizio o alla società emittente il cofanetto regalo;
3. ricevimento del denaro dalla società emittente il cofanetto, al netto della sua provvigione;
4. effettuazione del servizio da parte dell'Istante dietro consegna dell'originale del buono-regalo.

Il Contribuente chiede chiarimenti in merito al momento di effettuazione dell'operazione di cui all'articolo 6-*quater*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "Decreto IVA"), ai sensi del quale: « *La cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono- corrispettivo multiuso dà diritto si considera effettuata al verificarsi degli eventi di cui all'articolo 6 assumendo come pagamento l'accettazione del buono-corrispettivo come corrispettivo o parziale corrispettivo di detti beni o servizi*».

La Società chiede inoltre di conoscere quale sia il corretto comportamento da tenere in caso di mancato utilizzo da parte del cliente del buono entro due anni dall'acquisto (termine di validità del *voucher* stesso).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il rimborso del valore facciale dei buoni da parte della società emittente (in seguito, anche "Emittente"), avvenuto prima dell'effettuazione del servizio da parte del Contribuente al beneficiario del buono-regalo, al netto della sua provvigione, costituisca un'operazione non rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. *a)* del Decreto IVA.

Per i buoni multiuso, infatti, vale la regola generale di cui all'articolo 30-*ter*, paragrafo 2, primo periodo, della Direttiva UE 2016/1065 del 27 giugno 2016, in base

alla quale: «*La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi effettuate dietro presentazione di un buono multiuso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore sono soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA*».

Inoltre, il considerando 8 della predetta Direttiva precisa che per i buoni multiuso l'IVA dovrebbe essere esigibile quando i beni o i servizi cui il buono si riferisce sono ceduti o prestati. Il cliente può effettuare il cambio gratuito e illimitato dell'esperienza regalo per tutto il periodo di validità del cofanetto regalo acquistato.

In questo modo, secondo l'Istante, il momento impositivo (effettuazione della prestazione) coincide per IVA, l'IRES e IRPEF senza dover istituire doppi binari per determinare la base imponibile di tali imposte.

In merito agli adempimenti conseguenti al mancato utilizzo del *voucher* da parte del cliente entro il termine di validità di 2 anni dalla data di acquisto, la Società ritiene di dover stornare il relativo debito mediante la contabilizzazione di una sopravvenienza attiva rilevante ai fini delle imposte dirette, mentre ai fini IVA reputa corretto procedere all'autofatturazione con IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso in base alle informazioni e ai documenti forniti dall'Istante, per come dalla stesso esposti, e dunque qui assunti acriticamente, con riferimento ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Società riferisce che il cofanetto mediante il quale è commercializzata la sua prestazione di servizi è un buono multiuso.

Al riguardo si osserva che la natura di *voucher* multiuso o monouso non può prescindere dal trattamento allo stesso riservato in sede di emissione: è questo il

momento rilevante ai fini della corretta qualificazione del buono. Diversamente la sua natura cambierebbe in base alle valutazioni dei vari possessori nonché da quelle del fornitore compromettendo così l'uniformità del relativo trattamento IVA, che invece è uno degli scopi della Direttiva UE 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 (inseguito, "Direttiva *voucher*").

L'Istante non riferisce nulla in merito al concreto trattamento IVA riservato al cofanetto dall'Emittente in sede di emissione/vendita al pubblico, né detto comportamento può essere sindacato in questa sede essendo qui in discussione il solo comportamento di uno dei suoi *Partner*, previa apposita sollecitazione da parte di quest'ultimo mediante il presente interpellò.

Ne consegue che, avendo una visione parziale della fattispecie, la qualificazione del *voucher* effettuata in questa sede - comunque necessaria per la definizione del corretto trattamento IVA del buono da parte della Società - è suscettibile di essere rivista qualora la scrivente venga a conoscenza di ulteriori circostanze o elementi che modifichino le circostanze di fatto in base alle quali il parere è reso.

Al riguardo, preme evidenziare che l'articolo 30-*bis*, punto 1), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (d'ora in poi, "Direttiva IVA") stabilisce gli elementi essenziali di un buono-corrispettivo, ossia gli elementi senza i quali il documento non può essere considerato tale, fuoriuscendo pertanto dall'ambito di applicazione della Direttiva *voucher*.

Ai sensi della norma appena richiamata i *voucher* devono contenere l'obbligo di essere accettati come «*corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative*».

L'articolo 6-*bis* del Decreto IVA dispone che: «*Ai fini del presente decreto, per buono corrispettivo, si intende uno strumento che contiene l'obbligo di essere*

accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative».

Elementi essenziali di un buono corrispettivo quindi sono:

1. l'obbligo di essere accettato dal potenziale fornitore come corrispettivo o parziale corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizio e
2. l'indicazione dei beni/servizi che consente di acquistare o, in alternativa, l'identità dei potenziali fornitori.

Nel caso in esame si ritiene che il *voucher* esibito dalla Società rientri nell'ambito di applicazione del concetto di "buoni corrispettivo" disciplinato dalla Direttiva *voucher*, contenendo l'obbligo di essere accettato come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

Appurato che il documento è un buono corrispettivo ai sensi della Direttiva *voucher*, occorre stabilire se lo stesso rientra in una delle due categorie previste dall'articolo 30-*bis*, punti 2) e 3), della Direttiva IVA e dagli articoli 6-*ter*, comma 1, e 6-*quater*, comma 1, del Decreto IVA, cioè buono monouso o multiuso.

Un buono è "monouso" quando al momento della sua emissione sono noti il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi oggetto del *voucher* e l'IVA dovuta su tali beni o servizi. In altri termini, deve essere certo già al momento dell'emissione il trattamento ai fini dell'IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi. [cfr. articoli 30-*bis*, punti 2) della Direttiva IVA, considerando 8 della Direttiva *Voucher* e 6-*ter*, comma 1, del Decreto IVA].

Passando alla definizione di "buono multiuso", il punto 3) dell'articolo 30-*bis* della Direttiva IVA prevede che questo è diverso da un buono monouso. L'articolo 6-*quater*, comma 1, del Decreto IVA dispone che un buono-corrispettivo è multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini IVA della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il *voucher* dà diritto.

In sostanza, ciò che assume rilevanza dirimente ai fini della qualificazione come monouso o multiuso di un buono-corrispettivo è la certezza o meno, già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, del trattamento IVA della cessione di beni o prestazione di servizi che esso incorpora, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione, la natura, qualità e quantità dei beni o servizi, oltre l'IVA applicabile a detti beni e servizi, tutti elementi necessari ai fini della documentazione fiscale dell'operazione (cfr. risposte a interpello nn. 519 del 2019 e 10 del 2020).

Con riferimento alla fattispecie oggetto del presente interpello, va osservato *in primis* che il contratto di *partnership* esibito dal Contribuente instaura un mandato con rappresentanza tra l'Emittente e il *Partner* in base al quale il primo in nome e per conto del *Partner* (*i.e.* l'Istante) si impegna a procurargli nuovi clienti e a promuovere i suoi servizi (Esperienze), tramite l'emissione, la pubblicazione, il *marketing* e la commercializzazione di Assegni regalo o Esperienze regalo (*i.e.* cofanetti), con il marchio dell'Emittente.

Per questa attività, l'Emittente addebita alla Società una provvigione.

Il *Partner* da parte sua ha l'obbligo di eseguire l'Esperienza promossa dall'Emittente, percependo da quest'ultimo l'importo dovuto mediante nota di addebito bimestrale.

Dal *facsimile* di cofanetto esibito dalla Società emerge che questo include "*n*" Esperienze fornite da "*n*" *Partner* diversi, la cui "identità" sarà nota solo in seguito, ossia nel termine massimo di 2 anni, decorsi inutilmente i quali il buono non può più essere utilizzato. Ne consegue che quando l'Emittente vende il cofanetto, incassa del denaro in nome e per conto di un *Partner* che tuttavia non è identificato: queste somme rimangono nella disponibilità dell'Emittente finché il cliente non seleziona tra le "*n*" Esperienze del cofanetto quella da lui preferita che sarà verosimilmente fornita da un solo *Partner*.

Nel caso dell'Istante, secondo quanto dallo stesso riferito, il momento della scelta coincide con quello della prenotazione che il cliente effettua direttamente presso di lui

oppure mediante il sito *internet* dell'Emittente.

La Società evidenzia altresì che:

- all'atto della prenotazione non conosce le generalità complete del cliente. A volte associato alla prenotazione ha solo il numero del *voucher*,

- l'Emittente le trasferisce gli incassi in base al numero delle prenotazioni ricevute nel periodo di riferimento, a nulla rilevando se alla prenotazione corrisponderà poi l'effettiva erogazione dell'Esperienza con spendita del *voucher*.

La presenza di un mandato con rappresentanza unita all'indeterminatezza del fornitore e della prestazione che sarà fruita dal beneficiario del cofanetto, nello specifico caso in esame, non permettono di inquadrare il *voucher* nell'ambito dei buoni monouso. Si ritiene pertanto che lo stesso appartenga alla categoria dei buoni multiuso.

Con riferimento ai conseguenti adempimenti IVA, si osserva che per l'articolo 30-ter, paragrafo 2, primo periodo, della Direttiva IVA: *«La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi effettuate dietro presentazione di un buono multiuso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore sono soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA»*.

A sua volta, i commi 2 e 3 dell'articolo 6-*quater* del Decreto IVA così dispongono: *«2. Ogni trasferimento di un buono corrispettivo multiuso precedente alla accettazione dello stesso come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione.*

3. La cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono corrispettivo multiuso dà diritto si considera effettuata al verificarsi degli eventi di cui all'articolo 6 assumendo come pagamento l'accettazione del buono corrispettivo come corrispettivo o parziale corrispettivo di detti beni o servizi».

Il considerando 8 della Direttiva *voucher* precisa che per i buoni multiuso l'IVA

sarà esigibile quando i beni o i servizi cui il buono si riferisce sono ceduti o prestati; qualsiasi trasferimento precedente non sarà soggetto ad IVA.

A sua volta, la relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018 precisa che "*i trasferimenti (n.d.r. medio tempore) del buono corrispettivo multiuso non comportano anticipazione della cessione del bene o della prestazione di servizio e, pertanto, non assumono rilevanza ai fini IVA*" (cfr. risposta n. 519 del 2019).

Quanto sino a ora rilevato consente di ritenere che la prestazione di servizi resa dall'Istante, previa accettazione del *voucher* a titolo di corrispettivo, sia un'operazione imponibile ai fini IVA, da certificare mediante memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi ed emissione del documento commerciale, *ex* articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015 - ovvero con scontrino/ricevuta fiscale laddove consentiti in base al DM 10 maggio 2019 - oppure, se richiesta dal cliente, con fattura elettronica tramite SDI, secondo l'articolo 1 dello stesso d.lgs. n. 127 del 2015. E' in tale momento infatti che sono noti tutti gli elementi necessari che consentono alla Società di certificare l'operazione secondo il corretto trattamento IVA della stessa.

Per il combinato disposto degli articoli 6-*quater*, comma 3, e 13, comma 5-*bis* del Decreto IVA, «*La base imponibile della operazione soggetta ad imposta (...) è costituita dal corrispettivo dovuto per il buono corrispettivo o, in assenza di informazioni su detto corrispettivo, dal valore monetario del buono corrispettivo multiuso al netto dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai beni ceduti o ai servizi prestati. Se il buono corrispettivo multiuso è usato solo parzialmente, la base imponibile è pari alla corrispondente parte di corrispettivo o di valore monetario del buono corrispettivo. (...)*».

Con riferimento infine all'ipotesi in cui l'Esperienza prenotata non abbia avuto luogo per mancata utilizzazione del buono da parte del beneficiario, si ritiene che la Società non debba effettuare alcun adempimento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto al momento in cui incassa le somme dall'Emittente. Nessuna prestazione è

stata eseguita e nessun pagamento della stessa è stato effettuato da parte del cliente mediante consegna/riscatto del *voucher*.

Tale somma rileverà solo ai fini reddituali quale sopravvenienza attiva alla scadenza del buono stesso.

Resta inteso che se, successivamente all'incasso delle somme dall'Emittente, il cliente dovesse riscattare il buono entro il periodo di validità di 2 anni dalla data di acquisto, esigendo in cambio la prestazione da parte dell'Istante, quest'ultimo dovrebbe certificare ai fini IVA la prestazione eseguita con le modalità sopra richiamate.

**Firma su delega del Direttore centrale
Salvatore De Gennaro**

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)