

Roma, 10 aprile 2008

Oggetto: *Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Variazione dell'imponibile Iva in conseguenza dell'applicazione di
abbuoni o sconti concessi al consumatore finale.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA Italiana S.r.l. (di seguito “società istante” o “interpellante”) svolge attività di commercio all'ingrosso di computer, apparecchiature informatiche periferiche e di software (cod. attività 51840).

La società interpellante intende avviare un'attività promozionale consistente nel riconoscere a favore del consumatore finale, successivamente all'acquisto di un determinato prodotto oggetto della promozione, il diritto al rimborso di una somma di denaro prestabilita secondo le condizioni ed i termini del programma promozionale.

In proposito, la società istante chiede di sapere se sia corretto ridurre ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la base imponibile relativa alle cessioni di beni effettuate dalla società medesima al soggetto

rivenditore per un ammontare pari alla somma erogata agli acquirenti finali dei prodotti rientranti nella campagna promozionale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

La società interpellante evidenzia che l'iniziativa promozionale da intraprendere darebbe luogo all'instaurazione dei seguenti rapporti:

- 1) cessione del bene da parte della società istante al soggetto rivenditore;
- 2) cessione del bene da parte del rivenditore all'acquirente finale;
- 3) rimborso - a seguito dell'adesione all'iniziativa promozionale - di una somma di denaro direttamente da parte della società istante a favore dell'acquirente finale.

La società istante ritiene che nell'ipotesi del rimborso di cui al punto 3) può trovare applicazione l'articolo 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 che consente - nei casi previsti - di emettere un nota di variazione e di detrarre ai sensi dell'art. 19 del citato decreto Iva l'imposta corrispondente alla variazione effettuata.

Ciò sarebbe confermato dalla normativa comunitaria relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto come interpretata dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee secondo cui nell'ambito di un sistema promozionale, il prezzo di fabbrica praticato dal fabbricante può essere decurtato dell'importo indicato sul buono e rimborsato, quando *"...un buono rimborso per un importo indicato sulla confezione dei detti prodotti dia al cliente, che comprovi l'acquisto di uno di tali prodotti e soddisfi le condizioni indicate a stampa sul buono, il diritto di consegnare il buono stesso al fabbricante ottenendo il pagamento dell'importo indicato (...). Questo vale anche se il fabbricante ha fornito originariamente la merce a un grossista anziché direttamente a un dettagliante"* (Cfr. Corte di Giustizia CE, Sez. VI, sentenza del 24 ottobre 1996, causa C-317/94).

In risposta alla richiesta di documentazione integrativa della scrivente la società istante ha precisato che l'operazione promozionale che intende porre in essere è finalizzata ad accordare agli acquirenti finali di alcuni modelli di stampanti commercializzati dall'istante - per il tramite di società di distribuzione - uno sconto in denaro.

Per beneficiare dello sconto gli acquirenti dovranno compilare un modulo di adesione alla promozione, indicando, tra l'altro, il numero di serie che identifica univocamente il prodotto acquistato.

In proposito, la società interpellante ha precisato che mediante un sistema di tracciamento dei prodotti venduti ("*Serial Number Tracking*" - SNT) sarà in grado di determinare in modo univoco e dimostrabile il collegamento - tramite il numero di serie che identifica i singoli prodotti - tra la fattura originariamente emessa nei confronti del rivenditore, lo scontrino fiscale o la fattura emessa dal rivenditore al proprio cliente finale ed il modulo di adesione all'iniziativa promozionale inviato dall'acquirente finale. Ciò consentirà alla società interpellante di indicare nella nota di variazione il riferimento al numero di serie del prodotto assoggettato a sconto ed il riferimento alla fattura originariamente emessa nei confronti del rivenditore.

La società interpellante ha, altresì, chiarito che il buono sconto avrà un valore facciale comprensivo dell'importo dell'Iva e, pertanto, la società intenderebbe detrarre l'Iva incorporata nel valore facciale dei soli buoni concessi ai consumatori finali e non anche di quelli concessi agli acquirenti finali soggetti passivi Iva.

Tanto premesso, la società interpellante intende adottare il seguente comportamento:

- emettere una nota di variazione in un unico esemplare per l'importo complessivo dei rimborsi direttamente erogati;
- registrare la stessa sul solo registro degli acquisti o in rettifica sul registro vendite;

- archiviare la nota di variazione unitamente alla documentazione comprovante l'ammontare dei buoni sconto rimborsati e, quindi, la correttezza dell'ammontare Iva da scomputare.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che *"Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, (...) in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25"*.

La predetta disposizione, prescrivendo specifici adempimenti, consente di eliminare gli effetti della fatturazione e registrazione di una determinata operazione imponibile quando in conseguenza di uno specifico evento (l'applicazione dell'abbuono o sconto) si riduce l'ammontare originario dell'operazione imponibile stessa.

Il citato articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 trova fondamento nell'articolo 90 della Direttiva del Consiglio dell'Unione europea del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto secondo cui *"In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri"*.

Con riguardo alle ipotesi in cui un'operazione commerciale, per la quale sia stata emessa fattura, veda ridotto il suo ammontare in conseguenza di abbuoni o sconti sul prezzo di vendita, la condizione posta dal citato articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 è che la riduzione del corrispettivo sia prevista contrattualmente.

In tale evenienza, il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto a detrarre, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'imposta corrispondente alla variazione in diminuzione, registrando le predetta variazione ai sensi dell'articolo 25 del menzionato decreto Iva.

Tanto premesso, con riguardo alla fattispecie concreta in esame occorre stabilire se il citato articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 sia applicabile alle ipotesi in cui tra l'alienante e l'acquirente finale non intercorra un rapporto giuridico diretto.

Al riguardo, si osserva che secondo la disciplina nazionale dell'Iva il ricorso alle variazioni suddette non è lasciato all'arbitrio del cedente e del cessionario, giacché è espressamente disposto che i predetti sconti o abbuoni siano *“previsti contrattualmente”*.

Ciò fa ritenere che *“l'applicazione del citato articolo 26, comma 2, presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i due soggetti originari dell'operazione imponibile: cedente e cessionario di un bene, committente e prestatore di un servizio”* (Cass. Sez. trib., sentenza n. 8455 del 29 marzo 2001; vd. anche Cass., Sez. trib., n. 5006 dell'11 gennaio 2007 e n. 28722 del 25 ottobre 2005).

Ciò posto, secondo l'orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia CE - richiamato dalla società istante - concernente l'interpretazione dell'articolo 11, C, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE - confluito nell'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE che ha sostituito la menzionata sesta direttiva - *“E' vero che questa disposizione si riferisce all'ipotesi normale di rapporti contrattuali, instaurati direttamente tra due parti contraenti che subiscono una modifica successiva”*, tuttavia, nell'ambito di un sistema promozionale che utilizza il sistema dei buoni sconto o dei buoni rimborso *“per assicurare il rispetto del principio di neutralità, occorre, all'atto del calcolo della base imponibile dell'Iva, tener conto del caso di un soggetto passivo che, non essendo contrattualmente legato al consumatore finale, ma essendo il primo anello di una catena di operazioni che arriva fino a*

quest'ultimo, gli concede, per il tramite dei dettaglianti, uno sconto o gli rimborsa direttamente il valore dei buoni”.

In tale circostanza, secondo il predetto orientamento, il prezzo di fabbrica praticato dal fabbricante può essere decurtato dell'importo indicato sul buono e rimborsato quando *“...un buono rimborso per un importo indicato sulla confezione dei detti prodotti dia al cliente, che comprovi l'acquisto di uno di tali prodotti e soddisfi le condizioni indicate a stampa sul buono, il diritto di consegnare il buono stesso al fabbricante ottenendo il pagamento dell'importo indicato...”* (cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE del 24 ottobre 1996, causa C-317/94).

Al riguardo, si osserva che la predetta pronuncia presuppone una necessaria correlazione tra l'operazione imponibile originaria (cessione dal fabbricante al dettagliante dei prodotti rientranti nella campagna promozionale) e la variazione in conseguenza del buono rimborso riconosciuto a favore dell'acquirente (stampato sulla confezione del prodotto acquistato). Del resto, dal tenore letterale dell'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE che fa riferimento alla *“riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione”* nonché dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, è evidente che può ipotizzarsi una variazione dell'imponibile e dell'imposta, in quanto vengono modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile e cioè di un rapporto di cessione di beni o prestazioni di servizi singolarmente considerato (cfr. Cass., Sez. tributaria, sentenza n. 715 del 15 gennaio 2007).

Tanto premesso, ancorché l'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 non disciplina espressamente le ipotesi di variazione dell'imponibile o dell'imposta in conseguenza dell'applicazione di sconti o abbuoni concessi a un soggetto diverso da quello con il quale è stata effettuata l'operazione originaria, si è dell'avviso che, in conformità al principio di ordine generale espresso dalla Corte di Giustizia CE in base al quale nel sistema dell'Iva *“...la base imponibile (...) che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata*

calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore", lo strumento della nota di variazione sia applicabile anche alle ipotesi in cui tra l'alienante e l'acquirente finale non intercorra un rapporto giuridico di compravendita diretta.

In tali casi, affinché il meccanismo dell'articolo 26 possa operare, occorre che lo sconto od abbuono concesso all'acquirente finale sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria - che s'intende variare - posta in essere dal cedente nei confronti del rivenditore.

Riguardo alla fattispecie concreta in esame, la società istante ha precisato di adottare un sistema di tracciamento dei prodotti venduti che consente di determinare in modo univoco il collegamento tra il prodotto assoggettato a sconto e la fattura di vendita originariamente emessa nei confronti del rivenditore. Tanto premesso, si ritiene che la società istante, relativamente alla campagna promozionale che intende intraprendere in ambito nazionale e consistente nella concessione di sconti - da parte della società medesima - direttamente agli acquirenti finali, possa avvalersi della procedura descritta. E', pertanto, condivisibile la soluzione interpretativa prospettata e si osserva quanto segue.

Affinché la società istante possa portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione dovrà emettere apposita nota di variazione dalla quale risulti la data, il numero progressivo attribuito alla stessa nota, la denominazione del beneficiario dello sconto o abbuono previsto contrattualmente, la quantità e la qualità del bene ceduto, l'ammontare dell'imponibile, dell'imposta e dell'aliquota applicata, il riferimento alla fattura originaria emessa nei confronti del rivenditore cui la nota di accredito si riferisce e che si intende variare. In particolare, nelle ipotesi di sconti concessi ad acquirenti-consumatori finali, la società istante potrà anche emettere una nota di variazione in unico esemplare per l'importo complessivo dei rimborsi direttamente erogati sempreché dalla stessa risultino le predette indicazioni.

Sotto il profilo della detrazione dell'imposta corrispondente allo sconto accordato, considerato che la somma rimborsata deve intendersi comprensiva

dell'imposta, la società istante dovrà operare una variazione (pari alla somma rimborsata) proporzionalmente della base imponibile e dell'imposta.

Infine, tenuto conto che nel caso prospettato la variazione in diminuzione delle operazioni è subordinata all'adesione da parte del cliente alla campagna promozionale, ossia a seguito di un sopravvenuto accordo fra le parti, si fa presente che la variazione in diminuzione è consentita ai sensi dell'articolo 26, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, entro l'anno di effettuazione della relativa operazione originaria.

Con riguardo agli sconti concessi agli acquirenti-soggetti passivi Iva si rappresenta l'opportunità che nel modulo di adesione alla campagna promozionale il soggetto dichiari se il prodotto è acquistato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Ciò posto, qualora l'acquisto sia stato effettuato da un soggetto Iva nell'esercizio della propria attività economica, in considerazione della scelta prudenziale della società istante di non operare alcuna detrazione dell'imposta corrispondente allo sconto accordato, non si determina alcuna variazione dell'ammontare dell'operazione imponibile originaria. In proposito, si fa presente che ove la società istante intendesse esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta corrispondente allo sconto accordato, dovrà emettere apposita nota di variazione nei confronti del singolo acquirente-soggetto passivo Iva che a sua volta avrà l'obbligo di registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, ed effettuare la corrispondente rettifica della detrazione precedentemente operata.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente Direzione ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.