

Risposta n. 519

OGGETTO: *Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Trattamento tributario dei buoni-corrispettivo di cui alla Direttiva UE 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 e all'articolo 6-bis, 6-ter e 6-quater del d.P.R. n. 633 del 1972*

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante" o "Società") afferma di voler implementare un piano di incentivazione nei confronti della propria clientela, mediante il riconoscimento di "buoni corrispettivo" o "*voucher*" (in breve anche "*voucher* ALFA").

Tali *voucher* saranno assegnati quali omaggi a titolo promozionale e senza essere condizionati al verificarsi di particolari eventi in capo al destinatario.

L'Istante fa presente di voler acquistare i buoni-corrispettivo da aziende specializzate nel settore delle campagne promozionali e di incentivazione della clientela, che li fornirebbero:

- in forma elettronica, quando hanno ad oggetto beni e/o servizi offerti tramite portali web a cui il cliente o potenziale cliente (in seguito anche "cliente ALFA") si rivolge per utilizzare il *voucher* ricevuto;

- in forma fisica, quando hanno ad oggetto carte/cofanetti prepagati utilizzabili

presso determinate strutture convenzionate.

La Società evidenzia, in linea generale, che la tipologia di beni e servizi offerti dai *voucher* ALFA potrà essere la più varia (capi di abbigliamento, prodotti di elettronica, beni di consumo), includendo anche i cc.dd. "cofanetti regalo" (quali *smart box*), di norma acquistati presso le principali catene commerciali (ad esempio, XXX, YYY, WWW, ZZZ). Questi cofanetti regalo possono essere ulteriormente riclassificati fra:

- "cofanetti regalo" aventi ad oggetto servizi imponibili assoggettati a una stessa aliquota IVA, quali soggiorno presso strutture alberghiere e simili oppure cena presso ristoranti selezionabili all'interno di un elenco predefinito (ad esempio, aliquota pari al 10 per cento);

- "cofanetti regalo" aventi ad oggetto servizi imponibili assoggettati a diverse aliquote IVA, quali soggiorno presso strutture alberghiere e simili, pratica del golf all'interno di un golf *club* (ad esempio, *green-fee*), guida di un'automobile da corsa all'interno di un circuito automobilistico, lezioni di equitazione, *snorkeling*.

In sede di documentazione integrativa, l'Istante ha precisato di non aver ancora finalizzato alcun accordo commerciale con aziende specializzate nel settore delle campagne promozionali e che i *voucher* di cui trattasi possono riguardare:

a) un singolo bene, quando il beneficiario ha diritto alla consegna di un solo bene (quale uno *smartphone*), da ritirarsi presso una catena commerciale (ad esempio, XXX, YYY, WWW o ZZZ);

b) una pluralità di beni e in tal caso il beneficiario ha diritto a ritirare più di un bene, ad esempio un *tablet* e uno *smartphone*, presso una catena commerciale. I beni oggetto del buono corrispettivo potranno essere soggetti ad aliquote IVA diverse oppure alla medesima aliquota IVA;

c) uno o più servizi, quali quelli inclusi nei cc.dd. "cofanetti regalo" (quali *Smart box*, *QQQ gift*), che possono incorporare servizi assoggettati a una stessa aliquota oppure a diverse aliquote.

L'Istante riferisce, altresì, che i clienti o i potenziali clienti destinatari dei *voucher* sono per lo più "business" (ad esempio, farmacie o sanitarie etc.), società o persone fisiche, tranne nell'ipotesi in cui sono dati ai dipendenti delle stesse.

In ultimo, con riferimento alle modalità di circolazione dei buoni in commento, la Società precisa che potranno essere:

- ad essa intestati, che provvederà a consegnarli direttamente ai clienti o potenziali clienti, che tuttavia non potranno ulteriormente trasferire il buono a terzi;
- intestati al cliente o al potenziale cliente.

Tanto premesso, l'Istante chiede di conoscere:

- se, agli effetti dell'IVA, i *voucher* ALFA possano qualificarsi quali buoni-corrispettivo "monouso" o buoni-corrispettivo "multiuso";
- il trattamento tributario ai fini delle imposte dirette, applicabile ai predetti buoni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

IVA

La Società ritiene che le cessioni dei *voucher* ALFA non siano soggette ad imposta qualora gli stessi siano qualificabili come "multiuso", in base alla normativa vigente e alle interpretazioni precedentemente offerte dall'Amministrazione finanziaria in materia. In tal caso, sarà irrilevante ai fini IVA la loro successiva assegnazione ai clienti ALFA, sia in forma digitale che fisica.

In particolare, a parere dell'Istante, devono essere considerati buoni-corrispettivo multiuso, "*i voucher ALFA rappresentati da «cofanetti regalo» (Smart box) che consentono l'acquisto di servizi turistici, di ristorazione, svago e intrattenimento differenziati tra loro, in quanto (...) in questo caso le aliquote IVA applicabili ai vari servizi inclusi nel Cofanetto regalo sono tra loro differenti*".

Qualora, invece, i *voucher* in argomento siano qualificabili come "monouso"

(come nel caso dei "cofanetti regalo" - *Smartbox* - che consentono l'acquisto di servizi soggetti alla medesima aliquota IVA), l'Istante ritiene che le relative cessioni dovranno essere assoggettate ad IVA.

IRES

A parere della Società, l'acquisto dei *voucher* ALFA può essere qualificato quale spesa di rappresentanza ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), e del decreto ministeriale 19 novembre 2008.

A sostegno della propria tesi, l'Istante evidenzia che:

- l'assegnazione dei *voucher* ALFA ai clienti avviene a titolo gratuito;
- la Società acquista i *voucher* ALFA con finalità "promozionali" e, in particolare, "di pubbliche relazioni", ossia quali iniziative "*volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi*" (circolare n. 34/E del 13 luglio 2009);

- anche i requisiti di ragionevolezza e coerenza previsti dal citato D.M. 19 novembre 2008 sembrano soddisfatti, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria (circolare n. 34/E del 2009). Infatti, l'iniziativa di cui trattasi è potenzialmente idonea a far ottenere alla Società benefici economici, in quanto la fidelizzazione della clientela si traduce in ritorno economico per la stessa. Tali attività promozionali sembrano, inoltre, del tutto coerenti con le pratiche del settore.

Tuttavia, l'Istante evidenzia che "*il voucher ALFA, in quanto tale, non sembra poter rientrare esattamente in alcuna delle casistiche elencate nelle lettere da a) a d) dell'articolo 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008 (...) che (...), rappresentano una mera esemplificazione di spese che, tipicamente, hanno le caratteristiche di essere di rappresentanza, senza escludere con ciò che vi possano essere ulteriori spese non elencate ma che si qualifichino come tali*" (cfr. in tal senso la Relazione illustrativa al

D.M. 19 novembre 2008 e la circolare n. 34/E del 2009).

A parere dell'Istante, quindi, i *voucher* ALFA potrebbero essere inclusi nella lettera e) dell'articolo 1, comma 1, del citato D.M. 19 novembre 2008 che, quale previsione di chiusura, considera spesa di rappresentanza *"ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente (...)"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

IVA

Il presente parere è reso esclusivamente sulla base delle sommarie informazioni fornite dalla Società in sede di interpello e di documentazione integrativa, la quale ha precisato che allo stato attuale *"non è stato (...) finalizzato alcun accordo commerciale con aziende specializzate nel settore delle campagne promozionali al fine di dare attuazione al piano di incentivazione oggetto dell'interpello"*.

Nell'esposizione del quesito, l'Istante presuppone che intende acquistare *voucher* che presentano le caratteristiche proprie dei "buoni-corrispettivo" di cui alla Direttiva UE 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 (d'ora in poi, Direttiva *voucher*), chiedendo alla scrivente chiarimenti esclusivamente in ordine alla loro riconducibilità tra i buoni monouso o tra i buoni multiuso.

Ciò, tuttavia, non esime dal previo inquadramento dei *voucher* descritti in istanza per verificarne la riconducibilità ai buoni-corrispettivo così come disciplinati dalla Direttiva *voucher*.

La Direttiva *voucher* ha aggiunto gli articoli 30-*bis*, 30-*ter*, 73-*bis*, 410-*bis* e 410-*ter* alla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (d'ora in poi, Direttiva IVA), recepita in Italia con il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 141, che ha aggiunto gli articoli da 6-*bis* a 6-*quater* e il comma 5-*bis* nell'articolo 13 del d.P.R. n. 633 del 1972 (d'ora in poi, d.P.R. IVA).

Ai sensi dell'articolo 30-*bis*, punto 1), della Direttiva IVA, i buoni-corrispettivo

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 d.P.R. 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*".

Tali caratteristiche consentono di distinguere i buoni-corrispettivo dagli strumenti di pagamento, che sono esclusi dall'ambito di applicazione della Direttiva *voucher* in quanto non includono uno specifico diritto a ricevere beni o servizi (cfr. considerando 6 della Direttiva *voucher* e relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018).

Non rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione della Direttiva *voucher* i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e gli altri titoli simili (cfr. considerando 5 della Direttiva *voucher*).

Altra fattispecie esclusa dall'ambito applicativo della Direttiva *voucher* sono i c.d. buoni sconto, ossia quegli strumenti che conferiscono al titolare il diritto a uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi, ma che non danno diritto a ricevere detti beni o servizi (considerando 4 della Direttiva *voucher* e relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018).

Tutto ciò premesso, in presenza di sommarie informazioni fornite dall'Istante dei buoni-corrispettivo solo in sede di esame anche preventivo delle specifiche pattuizioni contrattuali si potrà stabilire se i *voucher* soddisfino effettivamente i requisiti per essere qualificabili come buoni-corrispettivo, sulla base dell'inquadramento giuridico

sopra esposto.

Ciò posto, va ricordato che la *ratio legis* sottesa alle disposizioni normative relative ai buoni-corrispettivo è che le stesse non comportano deroghe alla disciplina applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi ai quali il buono-corrispettivo dà diritto ma sono essenzialmente finalizzate a individuare il momento in cui dette operazioni si considerano effettuate (cfr. relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018).

Tale chiarificazione assume rilevanza per l'inquadramento del buono-corrispettivo 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 d.P.R. IVA, cioè tra i buoni monouso o tra quelli multiuso.

Ai sensi del citato punto 2), il "buono monouso" è un buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono; a sua volta, il citato articolo 6-*ter*, comma 1, dispone che un buono-corrispettivo di cui all'articolo 6-*bis* si considera monouso se al momento della sua emissione è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi, a cui il buono-corrispettivo dà diritto.

Il considerando 8 della Direttiva *voucher* chiarisce che deve essere certo già al momento dell'emissione di un buono monouso il trattamento ai fini dell'IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi.

A sua volta, la relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018 precisa che dovranno essere noti, già nel momento antecedente all'effettuazione dell'operazione, tutti gli elementi richiesti ai fini della documentazione dell'operazione (natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione).

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; a sua volta, l'articolo 6-*quater*, comma 1, del d.P.R. IVA dispone che un buono-corrispettivo di cui

all'articolo 6-*bis* si considera multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto.

La relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018 precisa in proposito che la distinzione è fondata sulla disponibilità delle informazioni necessarie per la tassazione già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo o al momento del riscatto qualora l'utilizzo finale sia lasciato alla scelta del consumatore.

Tutto ciò premesso, nel caso in esame, qualora i *voucher* fossero qualificabili come buoni-corrispettivo, non assumerebbe comunque rilevanza ai fini della qualificazione dei buoni-corrispettivo nella categoria monouso o multiuso la forma elettronica o quella fisica; il considerando 6 della Direttiva *voucher* e la relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018 hanno chiarito che i buoni-corrispettivo possono presentarsi in forma fisica o elettronica.

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 ai fini dell'IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione e la natura, qualità, quantità nonché l'IVA applicabile ai beni e servizi formanti oggetto della stessa, tutti elementi richiesti ai fini della documentazione dell'operazione.

Di conseguenza, nel caso in esame, in sede di stipulazione dei contratti con i propri fornitori la Società terrà conto delle predette indicazioni, ai fini della corretta qualificazione dei buoni-corrispettivo che acquisterà da terzi come buoni monouso o multiuso.

A titolo meramente esemplificativo, rientrerebbero nella categoria dei buoni monouso i cofanetti regalo in cui sono noti, al momento della loro emissione, il luogo dell'operazione e la natura, qualità, quantità nonché l'IVA applicabile, le cui aliquote possono essere anche diverse.

Sempre a titolo esemplificativo, rientrerebbero nella categoria dei buoni multiuso i cofanetti regalo che offrono la possibilità al possessore di scegliere, nell'ambito di un paniere, uno o più servizi, soggetti ad aliquote IVA diverse.

Come sopra accennato, la predetta qualificazione assume rilevanza per individuare il momento in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi oggetto dei buoni-corrispettivo si intendono effettuate.

Con specifico riferimento ai buoni monouso, la regola generale è contenuta nell'articolo 30-ter, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva IVA secondo cui: "*Ogni trasferimento di un buono monouso effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome proprio è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce. La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi dietro presentazione di un buono monouso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore non sono considerate operazioni indipendenti*"; a sua volta, l'articolo 6-ter, comma 2, del d.P.R. IVA prevede che: "*Ogni trasferimento di un buono-corrispettivo monouso precedente alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione*".

Il considerando 9 della Direttiva *voucher* precisa che per i buoni monouso suscettibili di essere tassati al momento del trasferimento, compresa l'emissione del buono monouso da parte di un soggetto passivo che agisce in nome proprio, ogni trasferimento, compresa l'emissione di tale buono, è considerato cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono monouso si riferisce. L'IVA andrà calcolata sul corrispettivo ricevuto per il buono monouso a norma dell'articolo 73 della direttiva IVA.

Il considerando 8 della Direttiva *voucher* precisa poi che la consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi dietro presentazione di un buono monouso non saranno considerate operazioni indipendenti.

A sua volta, la relazione illustrativa al d.lgs n. 141 del 2018 chiarisce che "*ogni*

trasferimento del buono-corrispettivo monouso, compresa l'emissione, antecedente alla effettuazione della operazione stessa, è considerata come cessione di beni o prestazione di servizi (...). Essendo già stata assoggettata a imposizione l'emissione del buono-corrispettivo monouso, nonché ogni eventuale trasferimento dello stesso, la successiva consegna dei beni o esecuzione della prestazione di servizi non assume rilevanza ai fini dell'imposta: l'emissione di un buono-corrispettivo e la successiva cessione di beni o prestazione di servizi costituiscono, infatti, un'operazione unica ai fini dell'IVA".

Passando ai buoni multiuso, la regola generale è contenuta nell'articolo 30-ter, paragrafo 2, primo periodo, della Direttiva IVA, secondo cui: "*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 d.P.R. 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 [medio tempore n.d.r.] del buono corrispettivo multiuso non comportano*

anticipazione della cessione del bene o della prestazione di servizio e, pertanto, non assumono rilevanza ai fini IVA".

IRES

In via preliminare, si rappresenta che non è oggetto della presente risposta, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, la determinazione del *plafond* di deducibilità di cui all'articolo 108, comma 2, del TUIR.

Secondo quanto rappresentato dall'Istante, gli oneri sostenuti dall'azienda per l'acquisto dei *voucher* da regalare ai propri clienti costituiscono un piano di incentivazione nei confronti della propria clientela. L'attribuzione dei predetti buoni regalo avviene *"a titolo promozionale e senza essere condizionati al verificarsi di particolari eventi in capo al destinatario"*.

Al riguardo, con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008, è stato chiarito che *"(...) si considerano inerenti, sempre che effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore"*.

Con la circolare n. 34/E del 13 luglio del 2009 è stato, inoltre, precisato che il decreto considera "inerenti" quelle erogazioni a titolo gratuito che perseguono finalità promozionali che consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali.

Tanto premesso, con riferimento al caso in esame, si osserva che l'onere sostenuto dall'azienda per i "buoni-corrispettivo" o "*voucher*" non è espressamente incluso tra le spese di rappresentanza, in quanto la formulazione letterale della disposizione normativa fa diretto riferimento alla nozione di beni e servizi.

Ciò nonostante si ritiene che gli oneri sostenuti dalla società per i buoni

corrispettivo rientreranno nella lettera e) dell'articolo 1, comma 1, del citato D.M. del 19 novembre 2008.

La loro deduzione come spese di rappresentanza di cui all'articolo 108 del TUIR è tuttavia subordinata al verificarsi delle condizioni del citato D.M. 19 novembre 2008 e della circolare n. 34/E del 2009.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)