

RISOLUZIONE N.21/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 22 febbraio 2011

OGGETTO: Trattamento tributario ai fini IVA dei “buoni acquisto o regalo”

Con l'istanza di interpello in esame, concernente l'interpretazione del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

La società istante è tra i principali operatori nel settore dei servizi per la motivazione delle risorse umane mediante incentivi e gratifiche con benefit (quali, ad esempio, buoni pasto, buoni regalo, etc.).

Nell'ambito della propria attività, ALFA intende procedere alla emissione di un nuovo modello di buono spendibile presso una rete di esercizi convenzionati, avente lo scopo di individuare il soggetto creditore della prestazione incorporata nel documento stesso, secondo modalità e rapporti tra le parti parzialmente diversi da quelli che contraddistinguono i più conosciuti "buoni pasto".

In particolare, è intenzione di ALFA (EMITTENTE) organizzare per conto di società proprie clienti (CLIENTI) un servizio di appalto-somministrazione di beni e/o servizi, mediante l'emissione di buoni (voucher) utilizzabili esclusivamente presso taluni esercizi commerciali preventivamente convenzionati (AFFILIATI) e per l'acquisto di determinati beni, da parte di soggetti a ciò espressamente legittimati (UTILIZZATORI).

Dal punto di vista soggettivo, la predetta operazione si articola in quattro diversi rapporti:

1) rapporto tra società emittente ed esercizi commerciali affiliati, regolato da un contratto di appalto/somministrazione ai sensi dell'articolo 1559 c.c. , con il quale l'affiliato, previa sottoscrizione di apposita convenzione, si impegna giuridicamente a somministrare i beni e/o servizi commercializzati alla emittente;

2) rapporto tra società emittente e azienda cliente, caratterizzato da un contratto di cessione dei voucher ad un corrispettivo pari al loro valore nominale, comprensivo dell'IVA;

3) rapporto tra azienda cliente ed utilizzatore, caratterizzato dalla distribuzione gratuita dei voucher a determinati soggetti beneficiari, ai quali spetta il diritto di utilizzarli presso la rete degli affiliati;

4) rapporto tra utilizzatori e affiliati, caratterizzato dalla presentazione dei voucher a questi ultimi al fine di ottenere il bene prescelto.

Ciò premesso, alla luce della pluralità dei rapporti descritti in precedenza e del relativo trattamento ai fini IVA, la società istante chiede di conoscere la corretta applicazione dell'articolo 19, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 in tema di detrazione, con riguardo, in particolare, all'IVA assolta da parte delle aziende clienti all'atto dell'acquisto dei voucher.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

A parere della società istante, i diversi rapporti descritti dovrebbero essere regolati secondo le seguenti modalità:

1) rapporto tra società emittente ed esercizi commerciali affiliati: stante la particolarità del contratto di appalto/somministrazione, l'applicazione dell'IVA avverrà mediante la procedura dello scorporo di cui all'articolo 27, comma 4, del DPR n. 633 del 1972. L'affiliato emetterà la fattura relativa alla somministrazione dei beni e/o servizi nei confronti della società emittente previo scorporo dell'IVA dal valore facciale dei voucher.

In particolare, il contratto sottoscritto dalle parti sarà contraddistinto da una clausola del seguente tenore "Alla fine di ciascun mese, a fronte dei corrispettivi spettanti alla società emittente, l'affiliato emetterà fattura pari al valore facciale dei buoni ceduti indicando separatamente l'IVA secondo la procedura dello scorporo allo scopo di determinare la base imponibile";

2) rapporto tra società emittente e azienda cliente: stante l'esistenza tra le parti di un contratto di cessione dei voucher ad un corrispettivo pari al loro valore nominale comprensivo dell'IVA, la cessione effettuata dalla società emittente - a differenza di quanto accade per i titoli di legittimazione, la cui circolazione non rileva ai fini dell'IVA come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con circolari n. 30 del 1° agosto 1974 e n. 27 del 9 agosto 1976 - sarà fatturata dalla stessa all'azienda cliente per un importo pari al valore nominale dei voucher comprensivo dell'IVA;

3) rapporto tra azienda cliente ed utilizzatore: si configura quale cessione gratuita nei confronti di determinati soggetti beneficiari, individuati dall'azienda medesima;

4) rapporto tra utilizzatori e affiliati: nel caso in cui il valore facciale del voucher corrisponda al prezzo di vendita del bene prescelto dall'utilizzatore, l'affiliato emetterà un documento non rilevante ai fini fiscali, con il quale si limiterà a dare atto della consegna del bene. Nel diverso caso in cui l'importo del bene individuato dall'utilizzatore sia di costo superiore al valore dei voucher consegnati, l'affiliato emetterà un documento fiscale (fattura o scontrino) solo relativamente all'importo pagato in eccedenza.

Tutto ciò premesso, tenuto conto del disposto del comma 1 dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 - che riconosce la detraibilità dell'imposta assolta a monte dal soggetto passivo in relazione ai beni e servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione - e stante la non equiparabilità dei voucher a documenti di legittimazione, a parere dell'istante è possibile riconoscere in capo alla società cliente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto dei voucher medesimi, anche se oggetto di distribuzione gratuita.

A tal fine, ALFA richiama il contenuto della risoluzione n. 666305 del 16 ottobre 1990, con la quale è stato chiarito come "... nel sistema dell'IVA, il diritto alla detrazione abbia una estensione generale, in quanto attraverso il suo esercizio si consegue l'effetto di assoggettare al tributo il solo valore aggiunto delle operazioni imponibili e che l'unico limite generale previsto dalla legge è costituito dal requisito dell'inerenza dell'operazione di acquisto all'esercizio dell'attività di impresa".

Con riferimento al caso prospettato, l'istante ritiene che gli oneri per l'acquisto dei voucher rientrino tra quelli che formano oggetto dell'attività d'impresa in quanto, in generale, detti voucher costituiscono valori erogati ai dipendenti in relazione al rapporto di lavoro.

Parere della Direzione

Con riferimento alla fattispecie concreta prospettata nell'istanza, si precisa, in via preliminare, che esula dall'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 ogni valutazione o verifica circa la sussistenza di tutti i presupposti di legge eventualmente richiesti dalla normativa non fiscale ai fini della emissione e gestione dei c.d. "buoni acquisto o regalo" (ad es. autorizzazioni all'esercizio dell'attività; iscrizioni ad albi; etc.).

Ciò premesso, per individuare il corretto trattamento tributario ai fini IVA della complessa operazione prospettata dall'istante con riferimento ai diversi rapporti intercorrenti tra i soggetti coinvolti, occorre previamente soffermarsi sulla natura giuridica dei buoni acquisto.

Al riguardo, si evidenzia che l'Amministrazione finanziaria ha preso posizione su una questione analoga con le circolari n. 502598 del 1° agosto 1974 e n. 27 del 9 agosto 1976, aventi ad oggetto il trattamento fiscale ai fini IVA dei c.d. "buoni benzina".

In tale sede è stato chiarito che i buoni/*voucher* utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo

2002 del codice civile. In sostanza, il buono può essere considerato alla stregua di un documento che consente l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione.

Ne consegue che la circolazione del buono medesimo non comporta anticipazione della cessione del bene cui il buono stesso dà diritto e non assume rilevanza ai fini IVA. In particolare, pur in assenza di un'espressa regolamentazione della specifica fattispecie, si ritiene che la cessione dei titoli di legittimazione possa essere ricondotta nell'ambito applicativo dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del quale "*Non sono considerate cessioni di beni ... a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;*".

A parere della scrivente, tali conclusioni si rendono applicabili anche con riferimento ai "buoni acquisto o regalo" acquistati da aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali e spendibili per un importo pari al valore facciale per l'acquisto di beni e/o servizi presso una rete di esercizi commerciali convenzionati.

Alla luce della qualificazione dei buoni quali documenti di legittimazione, si formulano le seguenti osservazioni.

a) Rapporto tra emittente e azienda cliente:

Si ritiene che la cessione dei buoni effettuata dall'emittente a favore dell'azienda cliente non assuma rilevanza ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972. In sostanza, in questa fase, la circolazione del documento di legittimazione non integra alcuna cessione di beni o prestazione di servizi ed il relativo pagamento assume carattere di "mera movimentazione di carattere finanziario".

Dovrà essere, invece, fatturato separatamente, con aliquota ordinaria, qualsiasi eventuale servizio prestato dall'emittente verso corrispettivo specifico quale stampigliatura, personalizzazione, consegna a domicilio, etc.

b) Rapporto tra azienda cliente e beneficiario del buono:

La successiva distribuzione gratuita del buono acquisto ai dipendenti o a clienti e fornitori risulta anch'essa fuori campo di applicazione dell'IIVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), in quanto la circolazione dei titoli di legittimazione è assimilabile ad una mera movimentazione di carattere finanziario.

c) Rapporto tra beneficiario del buono ed esercizio convenzionato:

L'esercizio commerciale convenzionato cede beni/presta servizi ai portatori dei buoni acquisto al prezzo ordinario di vendita, con la particolarità che l'intero prezzo o una parte di esso viene assolto attraverso la consegna dei buoni acquisto medesimi (assunti al valore facciale).

Riguardo tale operazione, si ritiene che la base imponibile per l'esercizio commerciale a fronte della vendita/prestazione a favore di un consumatore finale sia costituita dall'intero prezzo al minuto, comprensivo sia del prezzo effettivamente versato dal consumatore finale in contanti (o con modalità analoghe) che del valore facciale dei buoni acquisto.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee nella causa C-398/99 (Yorkshire Co-Operatives Ltd) con riferimento all'ipotesi dei buoni sconto (operazione che si svolgeva con modalità comunque analoghe all'ipotesi prospettata nell'istanza di interpello), *"... il produttore che emette il buono sconto può essere considerato terzo rispetto all'operazione intervenuta tra dettagliante beneficiario del rimborso del valore del buono sconto ed il consumatore finale che ha utilizzato tale buono"*.

Inoltre, il fatto che una parte del corrispettivo percepito per la cessione del bene *"non sia stata materialmente versata dal consumatore finale stesso, ma sia stata messa a sua disposizione, per conto del consumatore finale, da un terzo, estraneo a tale operazione, non assume alcuna rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile di tale dettagliante"* (in tal senso, anche la sentenza emessa nella causa C-427/98, Commissione/Germania).

In sostanza, il "corrispettivo soggettivo" per il dettagliante (ossia il corrispettivo realmente percepito con riferimento al caso concreto, secondo la nozione data dalla Corte nelle sentenze emesse nella cause C-154/80 e C-230/87, in seguito più volte richiamate dalla stessa Corte) si compone del prezzo integrale della merce, che è pagato in parte dal consumatore finale e in parte dal produttore; i buoni rappresentano per il dettagliante il diritto a ricevere dal produttore un rimborso pari all'importo indicato sul buono consegnato dal consumatore, il cui valore nominale deve essere incluso nella base imponibile del dettagliante medesimo.

In conclusione, l'esercizio convenzionato, al momento di effettuazione dell'operazione - da determinarsi ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 - emette regolare scontrino/fattura con IVA per l'intero prezzo del bene/servizio dovuto dal consumatore finale, a prescindere dalle modalità di pagamento dello stesso (integralmente con buoni ovvero in parte con buoni e in parte contanti o altri mezzi).

d) Rapporto tra esercizio convenzionato e società emittente:

Il rimborso del valore facciale dei buoni da parte della società emittente costituisce un'operazione non rilevante ai fini dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972.

Si ritiene, in sostanza, che anche in tale fase si verifichi una mera movimentazione di carattere finanziario.

Tale conclusione trova conferma nelle statuizioni dei giudici comunitari (v. sentenza emessa nel caso Yorkshire, sopra richiamata), a parere dei quali "*... la somma rappresentata dal valore nominale dei buoni costituisce per il dettagliante 'elemento dell'attivo' conseguito al momento del loro rimborso e che gli stessi devono essere considerati, nei limiti di tale valore, come mezzi di pagamento*".

Costituisce, invece, operazione rilevante ai fini IVA - per la quale dovrà essere emessa la fattura - il pagamento della commissione e di ogni eventuale

ulteriore e diversa prestazione da parte dell'esercizio convenzionato a favore della società emittente.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni impartite ed i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

IL DIRETTORE CENTRALE