

ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI DI MILANO
VIA PATTARI 6
20122 MILANO (MI)
pec.segreteria@pec.odcec.mi.it

OGGETTO: *Consulenza giuridica n. 904–10/2025*
Associazioni e ordini professionali
ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI DI MILANO
Codice Fiscale: 06033990968 – PIVA: 06033990968
Istanza presentata il 30/09/2025

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano (nel seguito, l'"Ordine professionale" o l'"Istante") presenta istanza di consulenza giuridica ai sensi dell'articolo 10-octies della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo le modalità

stabilite dal decreto del ministero dell'Economia e delle finanze del 24 giugno 2025 al fine di chiarire il trattamento ai fini IVA dei c.d. "bonus quantitativi".

L'Istante osserva che nella prassi commerciale è usuale che il produttore e/ o i distributori di beni riconoscano ai propri clienti degli importi in denaro al raggiungimento di determinati obiettivi di fatturato o di volumi d'acquisto al fine di promuovere gli attuali e i futuri acquisti di beni dai propri clienti. Tali incentivi possono essere strutturati secondo diverse logiche, ma hanno in comune la finalità di riconoscere un incentivo economico, che può essere determinato in misura fissa o variabile rispetto a uno specifico parametro di riferimento al raggiungimento di determinati obiettivi quantitativi di acquisto da parte del cliente (tipicamente in termini di fatturato o di numero di prodotti acquistati).

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 36/E del 2008, ha avuto modo di chiarire il trattamento ai fini IVA di tali importi. In particolare, effettua una prima distinzione tra "bonus quantitativi" ("corrisposti a seguito dell'incremento del numero delle vendite, si traducono in una riduzione dei prezzi originariamente praticati dalla società all'atto della cessione dei prodotti e sono dunque equiparati ad abbuoni o sconti previsti contrattualmente ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633") e "bonus qualitativi" ("erogati per lo svolgimento di obbligazioni che hanno origine nell'accordo contrattuale, si qualificano come corrispettivo per prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 3").

L'Ordine professionale evidenzia che non sussistono particolari dubbi circa il trattamento ai fini IVA dei "bonus qualitativi"; tuttavia, risulta invece tuttora incerto il trattamento ai fini IVA da riconoscere ai cosiddetti "bonus quantitativi". Nella richiamata

risoluzione n. 36/E del 2008, l'Agenzia delle Entrate, pur riconoscendo che nell'ambito della categoria dei "bonus quantitativi" sono incluse fattispecie eterogenee, ritiene che ai fini IVA tali incentivi "costituiscono delle riduzioni di prezzo che comportano la variazione dell'importo fatturato dal cedente del bene.". Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, tali incentivi sarebbero sempre soggetti ad IVA.

In particolare, gli sconti immediatamente applicabili dovrebbero essere esposti direttamente in fattura, in modo tale che l'imponibile ai fini IVA esposto in fattura rappresenti l'effettivo corrispettivo. Diversamente, nel caso in cui le condizioni contrattuali che prevedono il riconoscimento dell'incentivo si verifichino successivamente all'emissione della fattura, il cedente dovrebbe emettere una nota di credito nei confronti del cliente ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In tal senso, l'Agenzia delle Entrate, con la citata risoluzione (punto 4.5), ha indicato le informazioni che dovrebbe riportare la nota di variazione; tra queste dovrebbe essere indicata la fattura a cui la nota di variazione si riferisce.

Se questo è il pensiero dell'Agenzia delle Entrate con riferimento al regime fiscale ai fini dell'IVA dei "bonus quantitativi", l'Ordine professionale fa presente che tale posizione non è tuttavia pienamente condivisa dalla giurisprudenza di legittimità.

Più precisamente, nell'ambito degli incentivi riconducibili ai cosiddetti "bonus quantitativi", la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23782 del 20 novembre 2015, ripercorrendo dapprima la normativa comunitaria, ha rilevato la coerenza della normativa interna prevista dall'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 con la normativa comunitaria.

Inoltre, la Suprema Corte, richiamando alcune precedenti pronunce (i.e. sentenze nn. 26513 del 12 dicembre 2011 e 5006 del 5 marzo 2007 e ordinanza n. 5208 del 30 marzo 2012), ha poi chiarito che gli incentivi riconosciuti dai fornitori ai propri clienti in relazione agli acquisti effettuati da questi ultimi risultano soggetti ad IVA nel caso in cui siano soddisfatti i requisiti previsti dall'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ossia: "a) che venga praticato al cessionario o committente, dal cedente o dal prestatore, uno sconto sul prezzo della vendita effettuato; b) che la riduzione del corrispettivo al cliente sia il frutto di un accordo, il quale può essere documentale, o verbale, e persino successivo, purché del medesimo sia fornita la prova, da parte dei soggetti interessati, mediante la trasfusione del patto stesso in note di accredito, emesse da una parte a favore dell'altra, con l'allegazione della causale che, volta per volta, abbia giustificato gli sconti medesimi.". E ancora "[...] la detrazione dell'imposta non spetta ove il giudice di merito accerti in fatto che non si trattava di sconti ma di un premio di fine anno, ossia di un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti."

Affinché l'incentivo riconosciuto dal fornitore al proprio cliente, in relazione all'ammontare degli acquisti da questo effettuati, risulti soggetto ad IVA, è quindi necessario secondo la Suprema Corte che il riconoscimento dello sconto sia previsto da un accordo tra le parti (eventualmente anche verbale) e che da tale accordo emerga chiaramente la volontà delle parti di procedere ad una rettifica degli originari corrispettivi di vendita.

Infine, la Suprema Corte, con la sentenza n. 3428 del 11 aprile 1996, ebbe modo di chiarire che: (i) nel caso di riduzione dell'imponibile ai fini IVA, l'emissione della nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 costituisce una mera facoltà in capo al cedente/prestatore; (ii) nel caso in cui il cedente/prestatore emetta una nota di variazione in diminuzione al fine di riconoscere uno sconto al cessionario/committente sui prezzi praticati, è sufficiente che: "nella nota di accredito siano indicati il contratto che prevede lo sconto, la percentuale di sconto praticata, l'importo del volume di affari sul quale lo sconto è applicato, l'entità complessiva dello sconto ed il beneficiario dello stesso, [...]".

Alla luce di quanto precede, per l'Ordine professionale risulta evidente l'incertezza circa il trattamento ai fini IVA degli incentivi di natura quantitativa riconosciuti dai fornitori ai propri clienti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Tralasciando il trattamento ai fini dell'IVA degli incentivi definiti "bonus qualitativi", che non sono oggetto della presente istanza di consulenza giuridica, si evidenzia in primo luogo che, come più volte chiarito anche dalla stessa Agenzia delle Entrate (si veda, in particolare, la risposta ad interpello n. 172 del 2019, confermata dalla risposta a interpello n. 175 del 2022), mentre la formalizzazione delle variazioni in aumento dell'imponibile o dell'imposta risulta sempre obbligatoria ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'applicazione dell'imposta nel caso di variazioni in diminuzione dell'imponibile o

dell'imposta risulta facoltativa ed è, comunque, limitata ai casi specificatamente previsti dall'articolo 26, commi 2 e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò premesso, come chiarito dalla giurisprudenza richiamata, l'Ordine professionale evidenzia che affinché un incentivo riconosciuto dal fornitore al proprio cliente, in relazione al raggiungimento di determinati volumi di acquisti da parte di quest'ultimo, risulti soggetto ad IVA, è necessario che siano soddisfatte le seguenti tre condizioni.

L'incentivo deve qualificarsi come sconto sul prezzo originariamente praticato dal fornitore al cliente. In sostanza, l'importo riconosciuto dal fornitore al cliente deve incidere direttamente sui prezzi praticati in relazione alle transazioni intercorse tra le parti, riducendo l'importo dovuto dal cliente al fornitore in relazione alle singole operazioni effettuate. Tale aspetto deve emergere inequivocabilmente dalla volontà delle parti ("Condizione 1").

Il riconoscimento dello sconto deve essere previsto da un accordo tra parti, eventualmente anche verbale ("Condizione 2").

Le note di variazione in diminuzione emesse dal fornitore a fronte del riconoscimento degli incentivi in parola devono recare l'indicazione dell'accordo o di clausole di esso oltre a tutti gli altri elementi richiesti dalle norme in materia di IVA (in primis il riferimento alla fattura o alle fatture relative alle transazioni originarie). In tal senso, come chiarito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 3428 dell'11 aprile 1996, è sufficiente che: "nella nota di accredito siano indicati il contratto che prevede lo sconto, la percentuale di sconto praticata, l'importo del volume di affari sul quale

lo sconto è applicato, l'entità complessiva dello sconto ed il beneficiario dello stesso, [...] ("Condizione 3").

Nel caso in cui, una o più delle condizioni sopra indicate non sia soddisfatta, l'incentivo riconosciuto dal fornitore al cliente risulta escluso da IVA e deve essere qualificato come una cessione di denaro ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, nel caso in cui gli accordi contrattuali tra le parti prevedano il riconoscimento di un incentivo da parte del fornitore al cliente, determinato in misura fissa o in percentuale rispetto ad uno specifico parametro di riferimento, al raggiungimento di determinati volumi di acquisti (in termini di importi o di numero di prodotti acquistati), l'Istante non ritiene sia soddisfatta la Condizione 1. In tal caso, infatti, non sussiste alcuna correlazione tra l'incentivo riconosciuto dal fornitore al cliente e i prezzi applicati alle transazioni effettuate tra loro. L'intento delle parti non è evidentemente quello di rettificare a posteriori i prezzi concordati per le transazioni effettuate; si tratta, piuttosto, di un contributo autonomo riconosciuto indistintamente al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato e rappresenta un contributo in denaro con finalità incentivanti, senza alcun collegamento causale con singole e determinate cessioni imponibili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che ai sensi dell'articolo 7 del decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 giugno 2025, rubricato "Regime transitorio", le disposizioni del citato decreto "[...] si applicano ai procedimenti aventi

ad oggetto istanze di consulenza giuridica presentate a partire dal giorno successivo a quello di pubblicazione dei provvedimenti di cui all'articolo 3, comma 4."

Considerato che, alla data di presentazione dell'istanza, detti provvedimenti non risultavano ancora pubblicati, continuano dunque ad applicarsi alla consulenza giuridica in esame le indicazioni fornite con la Circolare n. 42/E del 5 agosto 2011.

Ciò premesso, si osserva che l'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, anche il "Decreto IVA") dispone che le cessioni di beni sono rilevanti ai fini IVA, in generale, se effettuate a titolo oneroso, cioè a fronte di un corrispettivo; allo stesso modo, ai sensi del successivo articolo 3 sono rilevanti ai fini IVA le prestazioni di servizio, effettuate a fronte di un corrispettivo.

L'articolo 2, terzo comma, lettera a), del Decreto IVA statuisce, poi, che non si considerano cessioni di beni le cessioni di denaro o di crediti in denaro, poiché le stesse sono intese non come controprestazione della cessione di beni o di un servizio, ma come oggetto proprio del trasferimento. È il caso, ad esempio, della erogazione di finanziamenti, per la quale rientra nel campo di applicazione del tributo non la dazione del denaro, ma il corrispettivo pattuito per il finanziamento, come prestazione di servizi. L'irrilevanza ai fini IVA della cessione di denaro è, quindi, determinata e limitata dall'assenza di una controprestazione.

Il principio di mancanza della controprestazione si riflette, poi, anche nella qualificazione dei premi fedeltà e di incentivazione, per i quali la non soggezione ad IVA è riconosciuta alla condizione che il premio non costituisca il corrispettivo di una specifica prestazione di servizio (cfr. risoluzioni n. 416531 del 4 dicembre 1986, n. 650989 dell'11 febbraio 1989, n. 120/E del 17 settembre 2004).

Gli sconti, i premi o gli abbuoni, inoltre, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, numero 2), del Decreto IVA, non concorrono a determinare la base imponibile ai fini dell'imposta, se la concessione degli stessi avviene in concomitanza dell'effettuazione della fattura. Se, invece, lo sconto si manifesta successivamente, la sua rilevanza, ai fini della diminuzione della base imponibile, è condizionata dalla emissione da parte del cedente della nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA.

Ciò posto, si evidenzia che il regime IVA applicabile ai bonus che i fornitori riconoscono o ai propri clienti dipende dalla natura dell'incentivo riconosciuto (cfr. risoluzioni n. 120/E del 2004 e n. 36/E del 7 febbraio 2008).

A tal fine, le diverse tipologie di bonus possono essere ricondotte alle seguenti tre ipotesi:

- bonus previsti nell'ambito dell'attività normalmente svolta dal dettagliante, al fine di stimolare la conclusione di un maggior numero di contratti di acquisto (bonus di tipo "quantitativo");
- bonus previsti a fronte dello svolgimento di attività diverse da quella tipicamente svolta dal cliente, quali attività promozionali, di marketing e di customer care (bonus di tipo "qualitativo");
- bonus di tipo "misto", subordinati sia al raggiungimento di obiettivi quantitativi, sia al soddisfacimento di requisiti qualitativi.

Con riferimento alla prima tipologia, il pagamento del bonus non costituisce la remunerazione specifica di un'attività diversa e ulteriore a quella ordinaria, rappresentata dall'impegno di acquisto in determinate quantità o condizioni. Dette somme, più precisamente, configurando incentivi corrisposti in vista dell'incremento del volume

degli acquisti, costituiscono una corrispondente riduzione dei prezzi originariamente praticati dalla società concedente all'atto della cessione dei prodotti alla società distributrice.

Di conseguenza, tali bonus sono da assoggettare al medesimo trattamento riservato agli "abbuoni o sconti previsti contrattualmente", di cui all'articolo 26, secondo comma, del Decreto IVA, in relazione ai quali è ammessa la possibilità di emissione, da parte del cedente o prestatore, di note di accredito con recupero dell'IVA entro un anno dalla data di effettuazione dell'operazione originaria.

Differente è, invece, il trattamento fiscale applicabile ai bonus di tipo "qualitativo", la cui erogazione evidenzia un rapporto sinallagmatico tra la somma corrisposta e lo svolgimento, da parte del soggetto percettore, di specifiche obbligazioni di fare, riconducibili nella categoria dei servizi, secondo la definizione di cui all'articolo 3, primo comma, del richiamato Decreto IVA. L'erogazione di dette somme è strettamente correlata al risultato ottenuto, conseguente all'impegno (finanziario, gestionale ed organizzativo) posto in essere dal beneficiario del bonus. In applicazione del rapporto sinallagmatico sopra individuato, i bonus di tipo qualitativo sono, pertanto, soggetti ad IVA.

Diversamente, si è in presenza di un'ipotesi di bonus misti, nel caso in cui l'erogazione delle somme è subordinata, oltre che al raggiungimento di una certa quantità di acquisti, anche da un fatto comportamentale dell'acquirente. In tale caso, ai fini del corretto trattamento ai fini IVA dell'operazione, è necessario valutare la volontà contrattuale delle parti.

A conferma di quanto sopra esposto, si segnala che la recente ordinanza della Corte di Cassazione Civile, sezione 5, n. 5675 del 4 marzo 2025 ha espresso il principio di diritto secondo cui: "In tema di IVA, in applicazione del principio di neutralità dell'imposta armonizzata, ai cd. bonus quantitativi consistenti in assegnazioni corrisposte in relazione ad attività proprie del cliente/cessionario ed incidenti sul volume d'affari del fornitore/concedente, nella specie vendita di autovetture, trova applicazione il regime fiscale riservato agli abbuoni o sconti previsti contrattualmente di cui all'art. 26, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, esistono tre tipologie di bonus:

- i bonus quantitativi, ossia le assegnazioni corrisposte in relazione ad attività proprie del cliente, che incidono sul volume d'affari del fornitore;
- i bonus qualitativi, per i quali le corrispondenti erogazioni sono corrisposte non a fronte dell'attività tipicamente svolta dal cliente, bensì con riferimento ad operazioni collaterali, finalizzate all'ampliamento delle vendite e alla fidelizzazione della clientela, come operazioni di marketing e altre specifiche obbligazioni di fare;
- i bonus misti, per i quali il riconoscimento è condizionato al conseguimento di obiettivi sia qualitativi sia quantitativi.

Nella fattispecie in esame, il giudice d'appello ha accertato che si tratta di sconti concessi per il raggiungimento di determinati obiettivi di vendita, annoverabili nell'ambito della prima tipologia di bonus, vale a dire quelli quantitativi, che si concretizzano con la remunerazione dell'attività svolta in via ordinaria del cliente, ossia la vendita di autovetture e che incide sul volume d'affari del fornitore.

Pertanto, il bonus riconosciuto dal fornitore al cliente per il raggiungimento di un prestabilito volume di vendite si concretizza in uno sconto o abbuono previsto contrattualmente che, ai fini IVA, consente al fornitore di rettificare la fattura di vendita originaria, recuperando in detrazione l'imposta corrispondente alla riduzione di prezzo praticata.

Ad avviso della Suprema Corte, in applicazione del principio di neutralità, ai bonus quantitativi si applica il trattamento IVA riservato agli "abbuoni o sconti previsti contrattualmente" di cui all'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA, che impone ad entrambe le parti dell'operazione l'adempimento di specifici oneri formali volti, sostanzialmente, a modificare ex post i dati relativi al corrispettivo e alla imposta indicati nell'originaria fattura.

**Firma su delega (prot. n. 170353 del 20 dicembre
2024) del DIRETTORE REGIONALE**

Antonino Di Geronimo

La CAPO SETTORE

Silvana Trematerra

(firmato digitalmente)