



**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO**

**Associazione italiana Dottori Commercialisti**  
(già Associazione Dottori Commercialisti Milano)

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN  
MATERIA TRIBUTARIA**

**NORMA DI COMPORTAMENTO N. 163**

**TRATTAMENTO AI FINI IVA DEGLI INCENTIVI COMMERCIALI**

A. Gli incentivi commerciali, detti anche *bonus*, erogati a fronte di obiettivi di carattere quantitativo (parametrati, con diverse modalità, al volume delle vendite realizzate) sono configurabili come “abbuoni o sconti” e, al pari di questi ultimi, consentono l’applicazione facoltativa della previsione di cui all’articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972.

B. I bonus corrisposti al raggiungimento di obiettivi di tipo qualitativo (correlati alla qualità dei servizi resi) costituiscono la remunerazione (che si aggiunge al margine di vendita) di specifiche attività, autonome e ulteriori rispetto alla compravendita, da assoggettare ordinariamente a Iva da parte del prestatore ai sensi dell’articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972.

C. I bonus cosiddetti misti, corrisposti al raggiungimento di obiettivi sia quantitativi sia qualitativi fra di loro connessi, sono soggetti interamente al regime IVA applicabile all’operazione che risulta contrattualmente principale, alla quale viene attratta l’operazione connessa.

\*\*\* \* \*\*\*

Il regime IVA applicabile agli incentivi (o bonus o anche premi di fine anno) che i fornitori – normalmente grossisti o produttori – riconoscono ai propri clienti – normalmente distributori o dettaglianti – dipende dalla natura dell’incentivo riconosciuto<sup>1</sup>.

A tal fine, le diverse e, a volte, complesse tipologie di bonus possono essere ricondotte alle seguenti tre ipotesi di base:

- ?? bonus previsti nell’ambito dell’attività normalmente svolta dal distributore/dettagliante, al fine di stimolare un maggiore volume d’affari da parte del grossista/produttore (bonus di tipo “quantitativo”);
- ?? bonus previsti a fronte dello svolgimento di attività diverse da quella tipicamente svolta dal distributore/dettagliante ma, comunque, indirizzate allo sviluppo delle vendite, quali attività promozionali, di marketing e di *customer care* (bonus di tipo “qualitativo”);
- ?? bonus cosiddetti misti, subordinati sia al raggiungimento di obiettivi quantitativi sia al soddisfacimento di risultati qualitativi.

---

<sup>1</sup> Si veda sul tema la Risoluzione Agenzia Entrate n. 120/E del 17 settembre 2004



a) Con riferimento alla prima tipologia, il bonus non costituisce la remunerazione specifica di un'attività diversa e ulteriore rispetto 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 dal grossista/fornitore all'atto della cessione dei prodotti al distributore/dettagliante.

Di conseguenza, tali bonus sono da qualificare come "abbuoni o sconti previsti contrattualmente", di cui all'articolo 26, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in relazione ai quali è ammessa la possibilità di emissione, da parte del cedente o prestatore, di note di variazione in diminuzione (cd. note di accredito) con recupero proporzionale dell'Iva a suo tempo addebitata alla controparte, ovvero senza applicazione dell'Iva laddove il cedente non intenda recuperare l'imposta, rinunciando a tale facoltà.

In relazione all'emissione del documento con recupero dell'imposta, il terzo comma dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633/1972 distingue le ipotesi in cui: (i) lo sconto accordato sia stato pattuito al momento della stipulazione del contratto originario, anche se la condizione che ne determina la corresponsione si manifesta successivamente e gradatamente in relazione agli acquisti eseguiti; (ii) lo sconto venga concordato successivamente alla stipulazione del contratto originario.

Nell'ipotesi (i), la nota di variazione può essere emessa con Iva senza osservare alcun limite di tempo. Nell'ipotesi (ii), la nota di variazione può essere emessa con IVA non oltre un anno dall'effettuazione dell'operazione.

b) Differente è il trattamento fiscale applicabile ai bonus di tipo "qualitativo", ove si evidenzia una posizione di corrispettività tra la somma corrisposta dal fornitore dei beni e lo svolgimento, da parte del soggetto percettore, di specifiche obbligazioni di fare, riconducibili alla categoria dei servizi, secondo la definizione di cui all'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972.

L'erogazione di dette somme è strettamente correlata all'assolvimento di un obbligo, normalmente gestionale o organizzativo, che, seppure inquadrato nell'ambito del rapporto principale di compravendita e quindi teso all'incremento dell'attività commerciale, rappresenta un impegno nuovo e autonomo rispetto all'obbligazione discendente dall'acquisto di beni in determinate quantità o condizioni.

Di conseguenza, i bonus di tipo qualitativo sono soggetti ad IVA, con emissione di fattura da parte del percettore, in quanto rappresentano la remunerazione di specifiche prestazioni di servizio svolte in aggiunta all'attività principale di compravendita<sup>2</sup>.

c) Diverse osservazioni devono essere svolte nel caso di un bonus quantitativo subordinato, oltre che al raggiungimento di una certa quantità di acquisti, anche ad un fatto comportamentale dell'acquirente (dettagliante/distributore)<sup>3</sup>.

In questa ulteriore e diversa ipotesi la corresponsione del premio è dipendente dall'esecuzione di due obbligazioni dell'acquirente, di cui l'una è l'acquisto di una certa quantità di beni, e l'altra l'esecuzione di altre attività, normalmente indirizzate allo sviluppo dell'attività commerciale.

Si è, dunque, in presenza di un'ipotesi cd. "mista", in cui l'oggetto dell'operazione (cioè il riconoscimento del bonus) è collegato inscindibilmente a due obbligazioni<sup>4</sup> che, se fossero autonome, darebbero luogo,

---

<sup>2</sup> L'esclusione da IVA di tali operazioni, ai sensi dell'art. 2, comma 3 lett. a) del d.P.R. n. 633/1972, può essere riconosciuta solo nell'ipotesi, del tutto straordinaria e inusuale, che le somme siano erogate esclusivamente a titolo gratuito, ossia senza alcuna controprestazione, sia positiva che negativa, a carico del beneficiario (in tal senso cfr. Risoluzione 416531 del 4 dicembre 1986 e la Nota Ministeriale n. III-7-747 del 24 ottobre 1994).

<sup>3</sup> Ad esempio, mantenimento dei livelli contrattuali di qualità, cura della post-vendita, mailing di soddisfazione della clientela e simili.



Associazione  
italiana  
Dottori  
Commercialisti

Via Fontana 1 - 20122 Milano  
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62  
Fax 02.55.01.98.49  
e-mail [adcmi@adcmi.it](mailto:adcmi@adcmi.it)  
[www.adcmi.it](http://www.adcmi.it)

l'una, ad una variazione in diminuzione dell'acquisto, con o senza recupero dell'imposta, e, l'altra, ad un'operazione soggetta ad IVA, come prestazione di servizio, secondo quanto *retro* evidenziato.

Considerando, poi, che le due obbligazioni sono, di norma, concorrenti fra loro, la distinzione, ai fini della determinazione del relativo regime, non è agevole. Si può, tuttavia, ritenere che, in questa ipotesi, una delle due obbligazioni sia assunta dal cliente in via principale (nella normalità dei casi, il raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto) e l'altra (riferita al raggiungimento dell'obbligo qualitativo) sia meramente strumentale e incidentale rispetto alla prima, come semplice condizione di perfezionamento del diritto altrimenti acquisito dal cliente.

In questo caso, l'obbligazione di tipo qualitativo rappresenta una condizione necessaria e, di per sé, non sufficiente, che rende esigibile il pagamento del bonus connesso al raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto, il cui effetto risulta sospensivamente condizionato al verificarsi del risultato qualitativo; di conseguenza, in questa ipotesi, all'intero bonus va applicata la disciplina delle note di variazione sopra evidenziata.

Ove non sia possibile stabilire che la volontà contrattuale delle parti sia di stipulare un accordo principalmente finalizzato alla incentivazione delle vendite (e, solo in via strumentale e incidentale, condizionato anche al raggiungimento di determinati standard qualitativi), il regime applicabile all'intero bonus "misto" va prudentemente ricondotto ai bonus qualitativi e, di conseguenza, si deve ritenere che il premio ricevuto sia, in tal caso, da considerare interamente soggetto ad IVA<sup>5</sup>.

Milano, marzo 2006

---

<sup>4</sup> Le due obbligazioni che determinano il diritto al premio sono, rispettivamente, l'assolvimento dell'obbligo di acquistare in certe quantità o a certe condizioni (profilo quantitativo) e l'assolvimento dell'obbligo aggiuntivo (di tipo qualitativo).

<sup>5</sup> Su tale principio si veda la Risoluzione Agenzia Entrate n. 25/E del 5 febbraio 2003.