Il trattamento IVA della cessione di campioni gratuiti

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 15 Settembre 2010

Le aziende possono cedere a fini promozionali campioni gratuiti dei propri prodotti solo rispettando determinate condizioni: la prassi corretta da seguire.

La gratuità della cessione, il modico valore del bene unitariamente considerato e il contrassegno indelebile del campione riportante la dicitura "campione gratuito non destinato alla vendita" (o similare) costituiscono i **tre requisiti necessari per ritenere esclusa dall'Iva la cessione dei campioni gratuiti di modico valore.**

L'articolo 2, del D.P.R. n .633/72, dopo aver individuato uno dei presupposti oggettivi dell'Iva, identificandolo nelle cessioni di beni degli atti a titolo oneroso che importano trasferimenti della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, al comma 3, si occupa dei casi che non possono essere considerati cessioni di beni.

In particolare, per quel che qui ci interessa, sulla base della lettera d), del comma 3, dell'art.2, del citato D.P.R.n.633/72 non sono considerate cessioni di beni "le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati".

Interventi di prassi sui campioni gratuiti

L'allora Ministero delle Finanze, nel 1991, con la risoluzione n.3278/9516 del 12 novembre, ha puntualizzato che per campioni gratuiti

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"si intendono gli articoli che rappresentano una determinata categoria di merci il cui tipo di presentazione e la cui qualità per una stessa specie li rende inutilizzabili ai fini diversi da quelli della prospezione commerciale per procurare ordinazioni relative a merci della specie che essi rappresentano".*

Successivamente, la risoluzione n.83/E del 3 aprile 2003 ha chiarito la problematica che interessa migliaia di aziende, svincolando il valore complessivo della fornitura dal valore unitario di ciascun campione gratuito.

Tale pronuncia di prassi deriva da una istanza di interpello presentata da una società di capitali - esercente l'attività di distribuzione in Italia di prodotti medicali (ausili, protesi, cateteri ed articoli simili destinati all'impiego da parte di persone soggette a terapie post operatorie o sofferenti di menomazioni funzionali transitorie o permanenti) -, che aveva chiesto di conoscere se alcune cessioni di campioni gratuiti costituiscono operazioni escluse ai fini Iva.

In particolare, la società istante, al fine di delineare compiutamente la fattispecie in cui si trova, evidenzia che

> *"effettua cessioni gratuite dei prodotti commercializzati ad un cliente distributore all'ingrosso, il quale partecipa a gare bandite da enti pubblici, ospedali ed ASL. Il cliente distributore fornisce all'ente i prodotti della X per l'esperimento di prove e verifiche tecniche finalizzate all'aggiudicazione della relativa fornitura".*

L'azienda fa presente che "i prodotti ceduti da X sono di valore unitario modesto, mentre il valore complessivo del lotto intero non è marginale e si attesta intorno ai 10-20 mila euro", specificando comunque che tutti i prodotti sono dotati

> *"di contrassegno che ne individua, in maniera indelebile, la natura di campione gratuito non destinato alla rivendita".*

Per l'istante,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"la cessione gratuita dei propri prodotti al cliente distributore sia funzionale all'espansione delle proprie vendite e sia effettuata senza alcun intento di liberalità o di donazione, ma unicamente a fini commerciali".*

Né influisce "la circostanza che il lotto intero (oggetto di consegna, a titolo di campionatura, al cliente distributore) assuma valori non marginali" in quanto ciò è una diretta conseguenza di quanto richiesto

> *"dal bando di aggiudicazione della fornitura, che non modifica, tuttavia, la funzione, la natura ed il valore (modesto) dei beni singolarmente considerati".*

Infatti, condizione necessaria per partecipare alla gara - per espressa previsione contenuta nei bandi di aggiudicazione -, è che

> *"i partecipanti forniscano all'ente banditore una determinata quantità di campionature dei prodotti oggetto della gara, senza ricevere, a fronte di tale consegna, alcun corrispettivo".*

Inoltre,

> *"l'uso esclusivo dei prodotti nell'ambito della gara pubblica è assicurato da un'apposita dichiarazione del cliente distributore, dall'impossibilità tecnica di un riutilizzo dell'aggiudicante a seguito delle prove tecniche e dalle prescrizioni del bando".*

A parere dell'istante ne consegue che la cessione di tali prodotti, appositamente contrassegnati, è da escludere dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 2, c. 3, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Requisiti per la cessione di campioni gratuiti

Con la R.m. citata – n. 83/2003 -, l'agenzia delle Entrate, nel fornire il proprio parere in ordine alla fattispecie prospettata - ripercorre il dettato normativo, affermando preliminarmente che per poter parlare di di "*cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati*", occorrono dei **requisiti necessari, che devono sussistere congiuntamente:**

- **deve trattarsi di campioni gratuiti;**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- **i beni devono essere appositamente contrassegnati;**
- **i campioni gratuiti devono essere di modico valore.**

In ordine al primo requisito - **gratuità della cessione** -, i redattori della risoluzione precisano che

> *"l'esclusione in questione si applica alle cessioni di prodotti oggetto dell'attività propria dell'impresa, ceduti gratuitamente per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali".*

Nel caso in esame, le stesse Entrate ritengono soddisfatta tale condizione,

> *"trattandosi di cessione senza corrispettivo di prodotti medicali che la società istante istituzionalmente provvede a distribuire in Italia".*

Relativamente al secondo requisito - **contrassegno indelebile del campione** -, gli estensori della nota ritengono necessario che i campioni gratuiti siano

> *"contrassegnati in maniera indelebile (e non, ad esempio, da una semplice etichetta autoadesiva), sia per evitare che i beni in questione possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza".*

Il contrassegno, prosegue la risoluzione,

> *"può essere apposto mediante lacerazione, perforazione, marcatura indelebile e visibile o qualsiasi altro procedimento idoneo, senza che tale operazione possa avere l'effetto di privare gli articoli medesimi della qualità di campioni1".*

L'apposizione sui beni ceduti gratuitamente, d'idoneo contrassegno, nei modi sopra descritti, soddisfa la seconda condizione richiesta.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Si ricorda che la circolare n.55 del 29 giugno 1982, per quanto riguarda i campioni gratuiti, ha precisato che, nel caso di campioni per i quali non risulta materialmente possibile l'apposizione del contrassegno sul bene (es. rocchetti o matasse di filato), è necessario che "i beni stessi siano racchiusi in involucri sigillati portanti la dicitura campione gratuito".

Per quanto riguarda il terzo requisito - **modico valore del bene unitariamente considerato** -, l'Agenzia, pur riconoscendo che "non vi è una disposizione normativa che definisce il concetto di modico valore", **richiama precedenti risoluzioni :**

• la n.430288 del 30 luglio 1991, dove è stato precisato che, "*nella pratica applicazione, deve farsi riferimento agli usi commerciali, restando in ogni caso esclusi dall'agevolazione i beni di valore significativo*";

• la n.381445 del 23 aprile 19802 e la n.360021 del 20 novembre 19803, secondo cui *"i campioni non devono essere necessariamente beni di dimensioni o di valore inferiori ai beni commercializzati dall'impresa, ma possono essere anche degli esemplari di detti beni* ".

Si ricorda ancora che la risoluzione n.3278/9516 del 12 novembre 1991 ha evidenziato, fra l'altro, che :

• *" per determinare se i campioni commerciali abbiano o meno un modico valore si dovrà tenere conto del valore di ciascun campione, considerato individualmente, ciò anche se si tratti di più campioni della stessa merce, spediti dallo stesso soggetto e facenti parti di un unico invio, semprechè differenti siano i destinatari dei campioni. In caso contrario dovrà invece aversi riguardo al valore totale dei campioni come sopra specificati";*

• *"quanto alla nozione di valore modico, attesa la sua indeterminatezza in ciascuna delle esaminate fonti normative, ritienesi che la valutazione medesima potrà essere rimessa, caso per caso, al prudente apprezzamento dei competenti uffici valore delle dogane di importazione, potendosi fare comunque utile riferimento in via generale e indicativa … agli usi commerciali al limite di 45 unità di conto da ultimo fissato con decreto 16 ottobre 1990, n.441 in G.U. n.22 del 26 gennaio 1991), con il quale era stato adottato il regolamento recante esenzione dai diritti doganali per merci oggetto di piccole spedizioni in provenienza da Paesi terzi".*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel caso in rassegna della risoluzione n.83/2003 "i prodotti ceduti gratuitamente dalla società istante sono di valore unitario modesto" e soggiunge la risoluzione che "in ogni gara è prevista la presentazione di due esemplari del bene e si ritiene che la presenza dell'intermediario, cui sono ceduti gratuitamente più beni, non faccia venir meno la condizione di non imponibilità", e pertanto l'Agenzia delle Entrate, conseguentemente, ha ritenuto "condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente" e pertanto le operazioni in questione non sono state considerare cessioni di beni, ai sensi dell'art. 2, c. 3, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le rilevanti indicazioni di prassi possono costituire un punto di riferimento per ipotesi similari.

13 settembre 2010

Roberta De Marchi

NOTE

1 La nota in esame richiama precedenti interventi: risoluzione ministeriale 3 aprile 1973, n. 523146; risoluzione ministeriale 19 novembre 1973, n. 503097; risoluzione ministeriale 7 febbraio 1991, n. 430047; risoluzione del 12 novembre 1991, n. 3278/9516/IX.

2 Nel caso in esame la società aveva fatto presente che nell'ambito della propria attività di vendita di dischi e nastri preregistrati di musica leggera e classica, distribuisce gratuitamente, "come campionatura, detti prodotti ad agenti di vendita, a dipendenti del settore commerciale, nonchè a giornalisti e funzionari di reti televisive e radiofoniche, adottando le seguenti procedure: in un angolo della busta del disco già confezionato viene impressa, a mezzo di un timbro a perforazione, e perciò in maniera indelebile, la dicitura campione gratuito; sulla confezione dei nastri preregistrati (non essendo possibile la perforazione essendo l'involucro in plastica) viene apposta, a mezzo di un timbro ad inchiostro indelebile, uguale dicitura campione gratuito"; L'allora Ministero delle Finanze, esaminata la prospettata questione, facendo presente che la richiamata disposizione contenuta alla lettera d) dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/72 consente l'esclusione dal campo di applicazione dell'I.V.A. delle cessioni di campioni gratuiti di modico valore semprechè ciò risulti da apposito contrassegno opposto in modo indelebile su ciascun

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

prodotto, ha ritenuto che "nel caso rappresentato, le modalità e le procedure poste in essere dalla società istante appaiono conformi alle disposizioni dettate in materia dal citato D.P.R. n. 633/72 e pertanto le cessioni in argomento sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto".

3 Nel caso ricordato dalla risoluzione, una società operante nell'ambito della propria attività promozionale di vendita e di pubblicità, che distribuisce gratuitamente agli insegnanti, come campionatura, libri di testo differenziati da quelli posti in commercio, ha chiesto di conoscere se tali cessioni gratuite di libri rientrano nella previsione legislativa contenuta nell'art. 2, c. 3, lett. d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni. La società ha evidenziato che i libri di testo in argomento, come sopra ceduti gratuitamente agli insegnanti, recano in copertina, annotata a stampa, la dizione "il presente volume è destinato ai signori insegnanti, in esame per eventuale adozione, quale campione gratuito" ed in luogo del prezzo di vendita la dizione "le copie di vendita del volume sono poste in commercio al prezzo di lire...".
Le Finanze, esaminata la prospettata questione, nel richiamare la disposizione contenuta alla lettera d) dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/72, che consente l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA delle cessioni di campioni gratuiti di modico valore "semprechè ciò risulti da apposito contrassegno apposto in modo indelebile su ciascun prodotto al detto titolo ceduto", affermano che anche nel caso in esame le modalità e le procedure poste in essere dalla Società istante appaiono conformi alle disposizioni dettate in materia dal citato D.P.R. n. 633/72 e, pertanto, le cessioni gratuite in argomento sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D