

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

17 novembre 2022 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 26, paragrafo 1, lettera b) – Prestazioni di servizi a titolo gratuito – Attribuzione a titolo gratuito di buoni acquisto al personale dell'impresa del soggetto passivo nell'ambito di un programma di riconoscimento dei meriti e di premiazione – Operazioni assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso – Portata – Principio della neutralità fiscale»

Nella causa C-607/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, del First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con decisione dell'11 novembre 2020, pervenuta in cancelleria il 17 novembre 2020, nel procedimento

contro

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, L. Bay Larsen, vicepresidente della Corte, facente funzione giudice della Prima Sezione, P.G. Xuereb (relatore), A. Kumin e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: T. Ćapeta

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 24 novembre 2021,

considerate le osservazioni presentate:

- per la [redacted], da [redacted];
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė, X. Lewis e V. Uher, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 gennaio 2022,

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la [redacted] (in prosieguo: [redacted]) e [redacted] (in prosieguo: l'[redacted]) relativamente a un accertamento fiscale, per il periodo compreso tra il dicembre 2013 e l'ottobre 2017, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a valle non dichiarata sul valore di buoni acquisto offerti dalla [redacted] ai suoi dipendenti, nell'ambito di un programma di riconoscimento dei meriti e di premiazione istituito dalla medesima.

premio classificato a un livello intermedio otteneva buoni acquisto (in prosieguo: i «buoni acquisto di cui trattasi») e un dipendente designato per un premio classificato al livello più basso riceveva un premio sotto forma certificato di riconoscimento dei meriti.

1 Nel caso di un premio consistente in buoni acquisto, il dipendente doveva recarsi su un sito Internet contenente un elenco di rivenditori al dettaglio debitamente menzionati (in prosieguo: i «rivenditori al dettaglio menzionati»), per sceglierne uno presso il quale egli avrebbe potuto utilizzare il suo buono acquisto.

2 Il sito Internet in esame era gestito da una società incaricata di acquistare i buoni acquisto di cui tratta direttamente dai suddetti rivenditori al dettaglio per poi venderli alla ██████████. Quest'ultima cedeva, successivamente, a un altro soggetto del ██████████, anch'esso stabilito negli Stati Uniti, vale a dire la ██████████, che a sua volta li rivendeva ai diversi soggetti del gruppo ██████████.

3 La ██████████ e altri ██████████ membri del ██████████ sono stati destinatari di un avviso di accertamento IVA da parte dell'amministrazione tributaria, relativo all'operazione consistente nell'offrire i buoni acquisto di cui tratta ai dipendenti designati nell'ambito del programma «Above & Beyond». Tale amministrazione ha infatti ritenuto che la ██████████ nonché gli altri membri del ██████████ dovessero dichiarare l'imposta a valle sul valore dei buoni.

4 La ██████████ e gli altri ██████████ membri del ██████████ interessati hanno adito il giudice del rinvio, ossia il First tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con un ricorso avverso detto avviso di accertamento, e il ricorso proposto dalla ██████████ è stato designato come causa pilota per tutti i venti procedimenti.

5 Il giudice del rinvio rileva che la controversia di cui al procedimento principale verte esclusivamente sui premi classificati a un livello intermedio, sulla base della graduazione dei premi di cui al punto 10 della presente sentenza. Più nello specifico, è controverso tra le parti se l'attribuzione a titolo gratuito, da parte della ██████████, di buoni acquisto ai suoi dipendenti costituisca un'operazione che va assimilata a una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, e se detta operazione debba pertanto essere assoggettata all'IVA.

6 A tal riguardo, il giudice del rinvio precisa che, secondo la ██████████, l'attribuzione dei buoni acquisto di cui tratta ai dipendenti nell'ambito del programma «Above & Beyond» non costituisce una prestazione soggetta a imposta ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA dato che detto programma è connesso alle attività economiche di tale società e che il vantaggio che ne deriva per i dipendenti è secondario. Occorrerebbe infatti operare una distinzione tra la finalità economica che la società in parola persegue mediante tale attribuzione a titolo gratuito di buoni acquisto e l'uso che ne viene fatto dai dipendenti, a fini privati.

7 Una siffatta interpretazione sarebbe, a parere della ██████████, conforme alla giurisprudenza della Corte risultante, in particolare, dalle sentenze del 16 ottobre 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), e dell'11 dicembre 2008, Danfoss e AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

8 Per contro, secondo l'amministrazione tributaria, nei limiti in cui i buoni acquisto di cui trattasi sono attribuiti a titolo gratuito ai dipendenti e al fine di un uso privato al di fuori dell'ambito dell'attività commerciale del ██████████, si deve ritenere che le condizioni per l'applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA siano soddisfatte. La circostanza che la ██████████ persegue uno scopo imprenditoriale attribuendo i buoni acquisto di cui trattasi sarebbe irrilevante al riguardo.

9 Il giudice del rinvio precisa, inoltre, da un lato, che, in occasione dell'operazione di acquisto dei buoni acquisto di cui trattasi effettuata presso la ██████████, la ██████████ versa l'IVA per tale acquisto, in applicazione del regime dell'inversione contabile, recuperando al contempo, successivamente, la corrispondente imposta a monte.

0 Dall'altro lato, il giudice del rinvio sottolinea che, in occasione dell'operazione finale, nel corso della quale il dipendente designato nell'ambito del programma «Above & Beyond» utilizza i suoi buoni acquisto per acquistare beni o servizi presso uno dei rivenditori al dettaglio menzionati, il rivenditore al dettaglio dichiara l'imposta a valle sul valore di detti buoni acquisto.

1 Inoltre, secondo il suddetto giudice, l'offerta di buoni acquisto costituisce una prestazione di servizi a titolo gratuito e occorre, pertanto, stabilire se tale prestazione di servizi sia effettuata per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa. In particolare, medesimo giudice ritiene che sussistano ragionevoli dubbi per quanto riguarda l'interpretazione dell'espressione

- 8 Inoltre, i buoni acquisto di cui trattasi concretizzano il diritto dei dipendenti che ne beneficiano di ottenere beni e servizi da uno dei rivenditori al dettaglio menzionati (v., per analogia, sentenza del 27 marzo 1990, *Boo Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, punto 12). Dunque, conformemente al sistema istituito dalla [REDACTED] mediante il programma «*Above & Beyond*», l'ottenimento di un siffatto buono acquisto, da parte di un dipendente designato nell'ambito del programma in parola, per sua natura, non costituisce altro che un documento nel quale è incorporato l'obbligo assunto dai rivenditori al dettaglio menzionati di accettare tale buono acquisto, in luogo di denaro, al suo valore nominale (v., per analogia, sentenza del 24 ottobre 1996, *Argos Distributors*, C-288/96, EU:C:1996:398, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 9 Infine, la [REDACTED], in quanto datore di lavoro, non interviene nella scelta dei prodotti o dei servizi effettuata dai dipendenti presso detti rivenditori al dettaglio.
- 10 Va pertanto constatato che, nel caso in cui si dovesse prendere in considerazione unicamente l'utilizzo che viene fatto, occorrerebbe ritenere che i buoni acquisto di cui trattasi rispondano all'uso privato dei dipendenti.
- 11 Tuttavia, si deve rilevare che l'attribuzione di tali buoni acquisto non avviene in funzione dell'uso privato dei dipendenti, dato che questi ultimi non dispongono peraltro di mezzi per assicurarsi, con certezza, della possibilità di beneficiarne. Infatti, come risulta dal punto 9 della presente sentenza, l'iniziativa della loro attribuzione spetta ad altri dipendenti dell'impresa e avviene sul fondamento di criteri strettamente professionali e unicamente quando i dipendenti designati sono considerati meritevoli di un premio classificato al livello intermedio dei premi, sulla base della graduazione dei premi di cui al punto 10 della presente sentenza.
- 12 Inoltre, è pacifico che l'attribuzione, da parte della [REDACTED], dei buoni acquisto di cui trattasi è effettuata senza una qualsivoglia remunerazione o un qualsivoglia corrispettivo da parte dei dipendenti beneficiari e il loro costo è sostenuto dalla stessa [REDACTED]. Detta prestazione di servizi procura tuttavia a quest'ultima un vantaggio sotto forma di prospettiva di incrementare il suo fatturato, grazie alla maggiore motivazione dei suoi dipendenti e, di conseguenza, a un aumento del loro rendimento (v., per analogia, sentenza del 27 marzo 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, punto 13). Il vantaggio personale che il dipendente ne trae risulta dunque soltanto accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa.
- 13 Alla luce degli elementi che precedono e fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, si deve rilevare che l'attribuzione a titolo gratuito, da parte della [REDACTED], dei buoni acquisto di cui trattasi ai dipendenti designati nell'ambito del programma «*Above & Beyond*» è volta a incrementare il rendimento dei suoi dipendenti e, quindi, al buon funzionamento e alla redditività dell'impresa, cosicché si deve ritenere che tale prestazione di servizi non sia effettuata per fini estranei all'impresa e, pertanto, non rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.
- 14 Tale considerazione è peraltro avvalorata dal fatto che, in una fattispecie relativa a una prestazione di servizi analoga, in sostanza, a quella di cui trattasi nel procedimento principale, la Corte ha rilevato che tale prestazione era stata effettuata ad uso dell'impresa, dato che la finalità di detta prestazione era quella di incrementare il volume delle vendite della società in questione (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/99, EU:C:1999:203, punto 19).
- 15 Infine, alla luce della circostanza rilevata al punto 20 della presente sentenza, circostanza secondo la quale i rivenditori al dettaglio menzionati dichiarano l'IVA a valle sul valore dei buoni acquisto di cui trattasi, si deve ritenere che, nei limiti in cui la prestazione di servizi consistente, per la [REDACTED], nell'offrire ai suoi dipendenti buoni acquisto nell'ambito di un programma volto, in particolare, a premiare e a gratificare i dipendenti più meritevoli ed efficienti non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), il principio di neutralità fiscale non sia violato.
- 16 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che non rientra nel suo ambito di applicazione una prestazione di servizi consistente, per un'impresa, nell'offrire buoni acquisto ai suoi dipendenti nell'ambito di un programma da essa istituito, volto a gratificare e a premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti.

### Sulle spese

- 7 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare