

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

?APETA

presentate il 27 gennaio 2022 (1)

Causa C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunale di primo grado, sezione tributaria, Regno Unito)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Qualificazione di cessioni di buoni acquisto come operazioni imponibili – Articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA – Nozione di “uso privato o per l’uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa” – Fornitura a titolo gratuito di buoni al personale nel contesto di un programma di premiazione dei dipendenti»

I. Introduzione

1. La presente causa presenta diversi aspetti. In superficie, si tratta chiaramente dell'interpretazione richiesta dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunale di primo grado, sezione tributaria, Regno Unito) in una controversia riguardante l'obbligo di dichiarare l'IVA a valle sulla cessione a titolo gratuito di buoni acquisto eseguita da un soggetto passivo in favore del proprio personale. Il giudice del rinvio non è certo se tale cessione debba essere considerata una cessione per «il proprio uso privato o per l’uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa» ai sensi dell’articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE (2).

2. Tuttavia, al di sotto della superficie di tale controversia, si trova una questione di neutralità fiscale. Infatti, se si dovesse considerare che l'operazione di cui trattasi rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, l'IVA verrebbe dichiarata *due volte* sul valore degli stessi buoni. Vale a dire, una volta al momento della cessione dal soggetto passivo al proprio personale e una volta al momento dell'esercizio del relativo diritto sottostante (di ricevere beni o servizi dal rivenditore al dettaglio prescelto).

3. Di conseguenza, rispondendo alle domande del giudice del rinvio, la Corte avrà l'occasione

di chiarire quale sia il momento in cui, nel caso di buoni acquisto come quelli di cui trattasi nella presente causa, si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'IVA.

II. Contesto normativo

4. L'ambito di applicazione della direttiva IVA è definito al suo articolo 2, paragrafo 1. La lettera c) di tale articolo prevede che «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» sono soggette all'IVA.

5. Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, la «cessione di beni» è definita come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario», mentre, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, per «prestazione di servizi» si intende «ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

6. L'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA è del seguente tenore:

«Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti:

[...]

(b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa» (3).

7. A norma dell'articolo 62, paragrafo 1, della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si definisce come «il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta». Conformemente all'articolo 63 della direttiva IVA, «il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

III. Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

8. La GE Aircraft Engine Services Limited (in prosieguo: la «ricorrente») è una società che esercita nel Regno Unito attività di assistenza e manutenzione di motori per aeromobili. È un membro del gruppo di società General Electric (in prosieguo: la «GE»), un conglomerato multinazionale statunitense.

9. La ricorrente ha attuato un programma di riconoscimento dei meriti dei dipendenti denominato «Above & Beyond». Secondo tale programma, ogni dipendente della ricorrente poteva proporre la candidatura di qualunque altro dipendente in considerazione di atti che riteneva meritevoli di un riconoscimento speciale, conformemente ai requisiti del programma.

10. Il programma «Above & Beyond» prevedeva diversi livelli di premi. La persona che proponeva una candidatura doveva scegliere il livello adeguato e fornire informazioni sui motivi per i quali il candidato avrebbe meritato il premio. La presente causa verte esclusivamente sul livello intermedio di tale sistema di premi. A questo livello, e dopo un processo di approvazione interno, il candidato era premiato con un buono acquisto.

11. Nel caso di premi comprendenti buoni acquisto, al candidato veniva inviato un link a un sito web gestito dalla Globoforce Limited (in prosieguo: la «Globoforce»), un fornitore di servizi di riconoscimento dei meriti lavorativi. Il dipendente vincitore poteva scegliere un buono acquisto sul sito web di Globoforce da una serie di rivenditori al dettaglio ivi elencati (e partecipanti al programma). Una volta selezionato, il buono poteva essere utilizzato solo presso il rivenditore selezionato.

12. La fornitura dei buoni da Globoforce al dipendente prevedeva la seguente procedura. In primo luogo, Globoforce acquistava i buoni direttamente dai rivenditori interessati e li vendeva alla GE negli Stati Uniti (in prosieguo: la «GE US»). La GE USA vendeva successivamente i buoni alla sede della GE negli Stati Uniti (in prosieguo: la «GE HQ»). La GE HQ avrebbe poi effettuato una fornitura transfrontaliera dei buoni a vari enti collegati alla GE nel Regno Unito. Ciascuno di tali enti, compresa la ricorrente, in qualità di datore di lavoro, consegnava i buoni ai dipendenti candidati nel contesto del programma «Above & Beyond».

13. Dato che tale fornitura di buoni proveniva da entità esterne all'Unione europea, la ricorrente dichiarava l'IVA per la fornitura di tali buoni dalla GE HQ sulla base dell'inversione contabile e recuperava il corrispondente importo dalle autorità fiscali competenti.

14. Al momento in cui il dipendente vincitore avrebbe utilizzato il buono che aveva vinto per l'acquisto di beni o servizi, il rivenditore partecipante al programma avrebbe dichiarato l'imposta a valle sul valore del buono.

15. Il 20 dicembre 2017 i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: il «resistente») hanno notificato alla ricorrente un avviso di accertamento fiscale di importo pari a 332 495 sterline (GBP) (pari a circa EUR 374 389) per il periodo da dicembre 2013 a ottobre 2017 per omessa dichiarazione dell'IVA a valle sul valore dei buoni forniti nell'ambito del programma «Above & Beyond».

16. Nutrendo dubbi sull'interpretazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regno Unito) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la consegna di buoni da utilizzare presso rivenditori terzi ai dipendenti di un soggetto passivo nell'ambito di un programma di riconoscimento dei meriti dei dipendenti ad alto rendimento costituisca una fornitura "per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa" ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.

2) Se, ai fini della soluzione della prima questione, sia rilevante il fatto che il soggetto passivo persegua uno scopo imprenditoriale nell'emissione dei buoni acquisto in favore del personale.

3) Se, ai fini della soluzione della prima questione, sia rilevante il fatto che i buoni acquisto consegnati ai dipendenti siano destinati ad esigenze proprie di questi ultimi e possano essere utilizzati ai fini privati degli stessi».

17. Il giudice del rinvio ha chiarito che la presente causa funge da capofila per altri ricorsi derivanti da fatti simili e riguardanti altri 19 membri del gruppo GE.

18. La ricorrente e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. Dette parti sono anche state sentite all'udienza, svoltasi il 24 novembre 2021.

IV. **Analisi**

19. Le presenti conclusioni sono strutturate come segue. Inizierò con l'interpretazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA e, alla luce di ciò, risponderò alle questioni sollevate dal giudice del rinvio (A). Tuttavia, come spiegherò, da tale risposta potrebbe derivarne, nella presente causa, che il valore degli stessi buoni sia assoggettato all'IVA due volte. Di conseguenza, mi chiederò se la cessione di tali buoni costituisca un fatto generatore sin dall'inizio (B).

A. Servizi forniti per uso privato o per fini estranei all'impresa di un soggetto passivo.

20. In sintesi, il giudice del rinvio chiede se la cessione a titolo gratuito di buoni da un soggetto passivo al proprio personale, nell'ambito di un programma di riconoscimento dei meriti del personale come quello di cui trattasi nella presente causa, debba essere assoggettata all'IVA come prestazione di servizi a titolo oneroso, conformemente all'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.

21. La soluzione di tale quesito richiede l'interpretazione della nozione di «uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa», contenuta in tale disposizione.

22. Di conseguenza, mi soffermerò anzitutto sull'interpretazione di tale nozione (1) prima di rispondere alle specifiche questioni rinviate dal giudice nazionale (2).

1. La normativa sull'individuazione dei «fini estranei all'impresa»

23. Ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA, sono due le tipologie di situazioni che devono essere trattate come prestazione di servizi a titolo oneroso. La prima riguarda l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo, per l'uso del suo personale o per fini estranei alla sua impresa. La seconda riguarda la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo «per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

24. Nel caso di specie, è in questione la prestazione di servizi a titolo gratuito. In via preliminare, occorre chiarire che è pacifico tra le parti che esisteva una prestazione di servizi o che i servizi sono stati prestati a titolo gratuito. L'unica questione rimanente è se tali servizi siano stati prestati a fini privati o imprenditoriali.

25. A questo proposito, occorre ricordare che, in generale, la prestazione di servizi *senza corrispettivo* non rientra nell'ambito di applicazione della direttiva IVA (4). Tuttavia, il suo articolo 26, paragrafo 1, lettera b), prevede una deroga a tale regola generale (5). Come spiegato dalla Commissione in udienza, tale disposizione crea la finzione giuridica secondo cui talune operazioni, sebbene fornite senza corrispettivo, rientrano comunque nell'ambito di applicazione del regime dell'IVA.

26. La ragione di tale deroga è stata descritta come una ragione di equità e di neutralità fiscale: l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA mira a impedire che un soggetto passivo tragga un vantaggio dall'uso privato di beni o servizi della propria impresa rispetto a un consumatore ordinario, sul quale grava l'onere dell'IVA maturata in fasi precedenti della commercializzazione (6). Infatti, diversamente del soggetto passivo, il consumatore non gode della possibilità di estendere la catena figurativa delle operazioni (a monte) per trasferire l'onere fiscale «più in basso» (7).

27. In breve, l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA mira a garantire che, in

circostanze che non rientrano in un'attività imprenditoriale, il soggetto passivo sia considerato come un consumatore finale ai fini dell'IVA.

28. A tal fine, l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, a mio avviso, tratta, in una prima fase, tutte le prestazioni di servizi a titolo gratuito come prestazioni destinate all'*uso privato* del soggetto passivo o del suo personale. Tali operazioni sono quindi assimilate ad altre prestazioni di servizi a titolo oneroso (per fini estranei all'impresa), con la conseguenza che il soggetto passivo deve dichiarare l'imposta a valle applicabile ad esse.

29. Pertanto, se i servizi sono forniti a titolo gratuito, il soggetto passivo è, per regola generale, trattato come un consumatore finale. Tuttavia, in una seconda fase, l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA prevede che una prestazione di servizi a titolo gratuito può nondimeno essere considerata come *non* effettuata per uso privato (e quindi come una prestazione di servizi a titolo oneroso), se l'utilizzo di tale prestazione era destinato allo scopo *imprenditoriale* di un soggetto passivo (8).

30. Ma come si giunge a tale conclusione?

31. Secondo la ricorrente, si deve tenere conto dell'intenzione soggettiva del soggetto passivo che soggiace alla cessione di beni o alla prestazione servizi a titolo gratuito. Pertanto, se un soggetto passivo ha fornito un servizio a titolo gratuito al *fine* di giovare alla propria impresa, tale servizio dovrebbe essere trattato come avente uno scopo imprenditoriale ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA. Pertanto, secondo la ricorrente, si dovrebbe riconoscere che le politiche aziendali di un soggetto passivo intese ad aumentare indirettamente la produttività del personale attraverso miglioramenti della soddisfazione e dell'impegno dei dipendenti rientrano nella nozione di «scopo imprenditoriale».

32. Come ho chiarito al paragrafo 28 delle presenti conclusioni, l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA parte dalla premessa secondo cui *tutte* le prestazioni di servizi a titolo gratuito fornite da un soggetto passivo al suo personale sono considerate prestazioni di servizi destinate a fini estranei all'impresa. A questo punto dell'analisi, quindi, non si effettua alcuna valutazione della particolare operazione in questione. Di conseguenza, è irrilevante, in virtù di tale premessa, ai fini del trattamento di una determinata operazione ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, il fatto che il soggetto passivo abbia soggettivamente inteso che la cessione fosse destinata a uno scopo imprenditoriale o all'uso privato. Se era a titolo gratuito, la direttiva IVA presume che fosse per uso privato.

33. Le caratteristiche particolari di un'operazione acquistano maggiore rilevanza solo quando un soggetto passivo vuole dimostrare che una determinata operazione che rientra nel campo di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA non è stata in realtà realizzata a fini privati, ma a fini imprenditoriali. Le due principali cause sull'interpretazione di tale disposizione, *Fillibeck* (9) e *Danfoss e AstraZeneca* (10), indicano che la Corte individua uno scopo imprenditoriale verificando se il servizio fornito (che, in quei casi, riguardava rispettivamente il trasporto gratuito e il pasto gratuito) fosse «necessario» alla luce delle esigenze dell'*attività imprenditoriale di quel particolare soggetto passivo* (11).

34. Non posso negare che l'attenzione sul termine «necessario» potrebbe interpretarsi in modo da introdurre un certo elemento di soggettività. Ciò è essenzialmente ciò che sostiene la ricorrente e quanto risulterebbe da una lettura naturale di tale termine. Tuttavia, a mio avviso, si deve guardare oltre il suo significato puramente linguistico e valutare l'approccio suggerito dalla ricorrente in un contesto più ampio.

35. Infatti, se si accettasse come criterio il presunto intento imprenditoriale addotto da un

soggetto passivo, ne conseguirebbe l'effetto che sarebbe il singolo soggetto passivo a decidere quando una determinata operazione è a fini imprenditoriali, e quindi non imponibile. I giudici si troverebbero di conseguenza nella scomoda posizione di dover mettere in dubbio tali decisioni imprenditoriali in relazione alla loro effettiva necessità. Cosa ancor più importante, consentire che il significato del termine «necessità» sia lasciato all'interpretazione soggettiva di un soggetto passivo debitore dell'IVA condurrebbe all'irrazionale risultato secondo il quale due soggetti passivi con prestazioni imponibili identiche realizzate nell'esercizio di un'identica attività potrebbero tuttavia giungere a conclusioni diverse sulla «necessarietà» di un servizio. Ciò consentirebbe di escludere un'operazione altrimenti imponibile dal campo di applicazione della direttiva IVA. È evidente che un tale risultato non è conciliabile con l'interpretazione restrittiva data dalla Corte a tale disposizione (12).

36. Pertanto, a mio parere le sentenze Fillibeck (13) e Danfoss e AstraZeneca (14) affrontano l'interpretazione della «necessarietà» di un'operazione muovendo da due elementi oggettivamente determinati: in primo luogo, l'esistenza di un nesso tra un servizio fornito a titolo gratuito e l'attività economica del soggetto passivo e, in secondo luogo, la presenza di un controllo sull'uso di tale servizio per garantire che esso sia effettivamente utilizzato in relazione a o a favore dell'attività economica del soggetto passivo.

37. Il primo elemento garantisce che il servizio in questione sia prestato al fine di giovare all'attività economica del soggetto passivo (15). Tuttavia, come sottolineato dalla ricorrente sia nelle sue osservazioni sia in udienza, tale requisito non può essere interpretato tanto restrittivamente da esigere che l'esercizio dell'impresa di tale soggetto sia impossibile in sua assenza.

38. Ciò nonostante, il requisito della necessità non può nemmeno connotare un servizio che è usualmente e generalmente correlato a qualsiasi tipo di impresa. Così, il trasporto dei dipendenti da e verso il luogo di lavoro è, ovviamente, necessario per organizzare il lavoro. Tuttavia, non si considera di per sé uno «scopo imprenditoriale» nel significato inteso dall'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA. Non può quindi essere offerto a titolo gratuito e non essere soggetto all'IVA. Nell'ammettere che la prestazione a titolo gratuito di servizi di trasporto nella causa Fillibeck (16) fosse a fini imprenditoriali, la Corte ha collegato tale servizio alle «peculiarità delle imprese edili» (17). Era, quindi, «necessario» in quelle circostanze specifiche, sebbene la Corte non abbia ritenuto il trasporto da e per il luogo lavoro necessario nel senso tradizionale di quella parola.

39. Nella causa Danfoss e Astra Zeneca (18) non figuravano tali criteri di qualificazione specifici per il settore. Eppure, la Corte ha rilevato che le «specificità proprie dell'organizzazione dell'impresa» devono dimostrare che le prestazioni fornite a titolo gratuito non avessero scopi estranei all'impresa (19). Pertanto, è stato comunque riconosciuto che un pasto gratuito avesse uno scopo imprenditoriale perché strettamente connesso alla specifica organizzazione dell'impresa del soggetto passivo (vale a dire, un pasto gratuito offerto solo in occasione di particolari riunioni di lavoro) (20).

40. Allo stesso modo, sebbene non si possa negare che una maggiore efficienza derivante da una maggiore soddisfazione dei propri dipendenti abbia un nesso con l'attività economica di un soggetto passivo, tale nesso è *generale*, e quindi non sufficientemente specifico rispetto alle peculiarità dell'impresa di un soggetto passivo, così come il trasporto o e la fornitura di pasti ai dipendenti sono interessi generali di qualsiasi impresa. Pertanto, gli omaggi gratuiti per motivare i dipendenti non differiscono dai pasti gratuiti o dal trasporto gratuito. Essi semplicemente non rientrano nel concetto di «scopo imprenditoriale» implicito nell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, a meno che non si dimostri che le caratteristiche specifiche dell'organizzazione

dell'impresa del soggetto passivo o alcune altre circostanze particolari possano rendere «necessaria» la prestazione di servizi a titolo gratuito, trasferendo così tali servizi dalla sfera dell'uso privato al concetto di «scopo imprenditoriale».

41. Il secondo elemento - quello del controllo - assicura che, nell'intero corso della sua prestazione, il servizio in questione rimanga connesso all'attività economica del soggetto passivo. L'esistenza del controllo si valuta oggettivamente. A tal fine, si deve dimostrare che il soggetto passivo abbia determinato *autonomamente* il previsto utilizzo finale di un servizio in ogni singola occasione (21). Così, nella causa Fillibeck (22), il controllo era dimostrato dal fatto che era l'impresa edile a decidere i percorsi e gli orari del trasporto, su cui i dipendenti non avevano facoltà di scelta (23). Analogamente, nella causa Danfoss e AstraZeneca (24), erano i rispettivi datori di lavoro a decidere l'orario, il luogo e l'occasione in cui i pasti gratuiti che accompagnavano le riunioni di lavoro sarebbero stati forniti al loro personale (25).

42. È vero, come osserva la ricorrente, che l'elemento del controllo non esclude di per sé la possibilità che un dipendente possa trarre un certo vantaggio privato dall'uso di beni o servizi forniti a titolo gratuito dal proprio datore di lavoro. Infatti, è conveniente ed economico usufruire del trasporto gratuito andata e ritorno da un luogo di lavoro difficile da raggiungere, così come ricevere panini durante lunghe o importanti riunioni di lavoro. Tuttavia, il mero fatto che un dipendente usufruisca di un servizio fornito gratuitamente dal proprio datore di lavoro (tra cui, come di solito accade, il riscaldamento, le misure generali di sicurezza sul lavoro e l'arredamento dell'ufficio) non smentisce o riduce lo scopo «imprenditoriale» di tali beni e servizi (26). In definitiva, il soggetto passivo stabilisce e controlla la fornitura di tali fonti di spese generali. Gli eventuali benefici soggettivi che ne derivano per i dipendenti sono meramente accessori rispetto all'elemento «principale», costituito dalla cessione dei beni o dalla prestazione dei servizi in questione (27).

43. Ciò mi porta alle questioni rinviata dal giudice nazionale.

2. **Le questioni sottoposte alla Corte**

44. Il giudice del rinvio pone tre questioni. Con la sua prima questione, tale giudice chiede essenzialmente se la cessione dei buoni di cui trattasi sia effettuata ai fini dell'impresa della ricorrente o per uso privato, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA. La seconda e la terza questione si basano poi sulla risposta che la Corte darà alla prima questione. Esse chiedono, rispettivamente, se sulla soluzione della prima questione incida l'esistenza di uno scopo imprenditoriale per l'emissione dei buoni in questione (questione 2) e se sia rilevante il fatto che i buoni siano destinati ad esigenze proprie dei dipendenti e possano essere utilizzati ai fini privati degli stessi (questione 3).

45. Tratterò tutte e tre le questioni congiuntamente.

46. Dato che, come ho spiegato, l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA si basa sul presupposto che i servizi offerti a titolo gratuito da un soggetto passivo ai suoi dipendenti devono essere trattati come servizi destinati al loro uso privato, si deve concludere sin da subito che il servizio fornito dalla ricorrente, assegnando in premio ai propri dipendenti dei buoni da utilizzare nei negozi al dettaglio, rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione. In risposta alla seconda questione del giudice del rinvio, occorre precisare che la concezione (o l'intenzione) soggettiva del soggetto passivo, secondo la quale detti buoni sono forniti per uno scopo imprenditoriale, è irrilevante ai fini di tale conclusione.

47. Tuttavia, se si dimostrasse che i servizi in questione erano «necessari» per l'attività economica della ricorrente, ciò significherebbe che essi sono stati forniti per uno scopo

imprenditoriale, sebbene siano stati offerti a titolo gratuito. Occorre pertanto rispondere alla terza questione del giudice del rinvio che è necessario che i servizi in questione siano collegati all'attività economica del soggetto passivo e che quest'ultimo, in quanto prestatore di tali servizi a titolo gratuito, abbia il controllo sul loro utilizzo per garantire un nesso costante con la propria attività economica o con la promozione della stessa.

48. L'ordinanza di rinvio spiega che il programma «Above & Beyond» ha lo scopo di incoraggiare e premiare le prestazioni e la condotta dei dipendenti mediante dei buoni acquisto. Tali buoni potevano essere utilizzati presso una serie di rivenditori partecipanti al programma. All'udienza, la ricorrente ha spiegato di non essere a conoscenza di ciò che i dipendenti avrebbero fatto con i loro buoni. Dagli atti di causa, sembra inoltre che non vi sia alcuna limitazione di utilizzo, se non quella di scegliere un rivenditore partecipante al programma dal sito web di Globoforce. In altre parole, e come confermato anche dalla ricorrente in udienza, un dipendente poteva utilizzare i buoni in questione a sua totale discrezione e per il proprio uso personale. La portata del controllo sul sistema di premi non andrebbe oltre il decidere se, ed eventualmente a quale livello, premiare un dipendente per il suo impegno aggiuntivo sul lavoro.

49. Se tali elementi fossero confermati, non vi sarebbe alcuna indicazione né di un nesso sufficiente con l'attività economica della ricorrente né della presenza di un controllo sull'utilizzo dei buoni. In altre parole, se si dovesse seguire il criterio indicato dalla Corte nelle cause Fillibeck (28) e Danfoss e AstraZeneca (29), la cessione dei buoni in questione non sarebbe considerata «necessaria» per le esigenze dell'impresa della ricorrente. In altri termini, l'operazione in questione rientrerebbe nella regola generale dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA in quanto prestazione di servizi a titolo oneroso.

B. Buoni e operazioni imponibili

50. Se la presente causa riguardasse omaggi consistenti in forni a microonde (30) o altri semplici beni o servizi, le mie conclusioni potrebbero fermarsi qui. Tuttavia, in virtù della natura complessa dei buoni, la conclusione di cui sopra dovrebbe far riflettere.

51. Infatti, se l'operazione in questione rientra davvero nell'ambito di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, allora la ricorrente dovrebbe sostenere l'onere dell'IVA sul valore di tali buoni come se ne fosse il consumatore finale. Tuttavia, quando in seguito i dipendenti scambiano tali buoni per beni o servizi presso i rivenditori partecipanti al programma, anch'essi sarebbero gravati dall'onere dell'IVA sullo stesso valore. In altre parole, l'IVA sarebbe stata applicata due volte sul valore degli stessi buoni (31).

52. Si confronti quanto precede con la situazione fittizia di un soggetto passivo che regala forni a microonde ai suoi dipendenti. Non vi sarebbe alcuna doppia imposizione. L'IVA dovrebbe essere applicata solo all'operazione di omaggio.

53. È evidente che un risultato che ha come esito una doppia imposizione non si concilia con il principio di neutralità fiscale (32) (così come con, potrei aggiungere, i principi fondamentali di equità).

54. Tuttavia, non sono persuasa che tale risultato sia l'effetto collaterale automatico del sistema istituito dalla direttiva IVA applicata a taluni tipi di buoni acquisto.

55. Come indicato dalle memorie delle parti e dalla discussione in udienza, l'apparente requisito di imposizione di tutte le operazioni aventi ad oggetto buoni acquisto sembra trovare origine in un'interpretazione erronea della sentenza Astra Zeneca UK (33). In effetti, qualificando la cessione di un buono acquisto come una «prestazione di servizi» separata dal suo diritto

sottostante, si potrebbe affermare che sia stata la Corte a rendere tale cessione un'autonoma operazione imponibile.

56. Non sono d'accordo.

57. Nella causa *Astra Zeneca UK* (34), il datore di lavoro offriva al proprio personale la possibilità di ricevere buoni acquisto in cambio della rinuncia, da parte di questi ultimi, ad una quota della loro retribuzione in denaro (35). È in tale contesto che la Corte ha dichiarato che, ai fini dell'IVA, la cessione di tali buoni costituisce una «prestazione di servizi» ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA (36). Tale conclusione è del tutto giustificata: l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce la cessione di beni come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario», mentre l'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA contiene una definizione residuale che considera tutte le cessioni che non sono «cessioni di beni» come *necessariamente* costituenti «prestazioni di servizi».

58. Tuttavia, sarebbe avventato concludere da tale sola affermazione che la cessione dei buoni diventi automaticamente un autonomo fatto generatore. Oltre a ignorare le condizioni alla base dell'articolo 62 della direttiva IVA, tale conclusione trascurerebbe anche la realtà economica e commerciale, confondendo due operazioni del tutto distinte: vale a dire, da un lato, la cessione del buono e, dall'altro, il trasferimento del diritto sottostante (37).

59. Infatti, poiché sono soggette all'IVA le *cessioni* di beni e le *prestazioni* di servizi e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime (38), non tutte le operazioni a titolo oneroso, in particolare quando hanno ad oggetto diritti (futuri o non determinabili) danno luogo a un fatto generatore (39). In termini più semplici, se non ha luogo una cessione o prestazione completa di tali beni o servizi, non può sorgere alcun fatto generatore (40).

60. Per il suddetto motivo, a mio avviso, occorre distinguere tra, da un lato, il trasferimento di un diritto «in quanto tale» e, dall'altro, il trasferimento di un «diritto a una futura cessione o prestazione» di beni o servizi.

61. Il primo tipo di cessione è soggetto all'IVA in virtù del fatto che essa integra realmente, per l'acquirente, una cessione completamente eseguita che gli consentirebbe di essere considerato un consumatore di un servizio (41). Un fatto generatore si verifica nel momento in cui avviene il trasferimento del diritto «in quanto tale» e l'IVA è interamente determinabile (42). In effetti, il destinatario acquista il diritto di utilizzare il buono che riceve più o meno nello stesso modo in cui gli verrebbe trasferito il diritto di sfruttare un diritto di proprietà intellettuale o di utilizzare un abbonamento in palestra.

62. Il secondo tipo di situazione, vale a dire il «diritto a una futura cessione o prestazione» di beni o di servizi, riguarda uno scenario imponibile completamente diverso. Si considerino gli esempi dei buoni prepagati che danno accesso a un centro benessere o alcuni tipi di *city card*. Tale genere di cessioni può essere assoggettata a IVA solo se tutti gli elementi rilevanti e relativi alla suddetta cessione sono già noti nel momento in cui ha luogo una determinata operazione (43). Ciò in quanto solo in tali circostanze le parti dell'operazione hanno dimostrato la loro intenzione di far sorgere in anticipo tutte le conseguenze economiche della cessione fra loro intercorrente (44). Tuttavia, se tali cessioni future non sono ancora chiaramente individuabili, esse non possono essere assoggettate all'IVA nel momento in cui viene trasferito solo il diritto alla loro cessione (perché, ovviamente, l'aliquota dell'IVA non sarebbe ancora determinabile) (45). In tali casi, il fatto generatore dell'imposta si sposta semplicemente «a un livello inferiore» della catena delle operazioni, collocandosi al momento in cui il diritto a tale cessione viene trasferito o tutte gli elementi qualificanti di tale futura cessione diventano disponibili e le conseguenze economiche di tale cessione sono cristallizzate (46).

63. Tale distinzione si riflette sull'utilizzo dei buoni come segue.

64. Il trasferimento di un buono che funge da cessione di un diritto «in quanto tale» alla cessione di beni o alla prestazione di servizi diventa una cessione completa, e quindi un singolo fatto generatore, a causa del fatto che viene trasferita un'utilità che rende il destinatario di tale diritto un consumatore (potenzialmente in modo immediato). Analogamente, anche il trasferimento di un buono che funge da cessione di un «diritto a una futura cessione o prestazione» di beni o servizi sufficientemente individuati o individuabili diventa una cessione completa e quindi un fatto imponibile in sé (per esempio, l'acquisto di un biglietto aereo). In tale contesto, tuttavia, il diritto a una futura cessione diventa imponibile solo in virtù del fatto che tutti gli elementi qualificanti di detta futura cessione sono disponibili nel momento in cui tale diritto viene trasferito (assimilandosi così, in sostanza, al trasferimento di un diritto «in quanto tale») (47). In entrambi detti contesti, l'IVA diventerebbe esigibile sull'operazione in questione (e, in effetti, su ogni operazione che comporta il trasferimento di tale buono).

65. Per contro, il trasferimento di un buono che contiene un «diritto a una futura cessione o prestazione» di beni o servizi, e che non soddisfa i criteri per essere considerato un'operazione imponibile completa (vale a dire per la quale non sono noti tutti gli elementi qualificanti), *non può* costituire un singolo evento imponibile al momento del trasferimento. In un siffatto contesto, nessun pagamento dell'IVA diventa esigibile in tale momento. Infatti, come esposto al paragrafo 64 delle presenti conclusioni, il fatto che dà luogo al pagamento dell'IVA si verifica solo quando i criteri per la completa identificazione del diritto sottostante sono soddisfatti. Ciò avverrà di solito nel momento in cui il consumatore scambia il buono per il bene o servizio desiderato.

66. Questa mia conclusione è corroborata dalle norme contenute nella direttiva 2016/1065 (48). Tale direttiva riconosce che nel quadro attuale il trattamento dei buoni ai fini dell'IVA non è sufficientemente chiaro o esaustivo e pertanto intende stabilire norme specifiche sul loro trattamento ai fini dell'IVA al fine di semplificarlo e armonizzarlo (49). Sebbene tale direttiva non si applichi *ratione temporis* (50) ai fatti della presente causa, essa fornisce tuttavia indicazioni generali su come mantenere il trattamento dei buoni ai fini dell'IVA coerente con i principi generali della direttiva IVA (51).

67. La direttiva 2016/1065 riunisce le cessioni dei buoni «in quanto tali» e dei buoni aventi ad oggetto un «diritto a una futura cessione o prestazione» identificabile nell'unica categoria dei «buoni monouso» (52). Per contro, un buono con un «diritto a una futura cessione o prestazione» non identificabile è qualificato come «buono multiuso» (53). Per i buoni del primo tipo, l'articolo 30 ter di tale direttiva spiega che *ogni trasferimento* di tali buoni è considerato come una singola cessione

dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce, e quindi come un singolo fatto generatore (54). Per il secondo tipo, l'IVA viene riscossa solo al momento della consegna fisica dei beni o della concreta prestazione dei servizi in questione. Nessuna operazione precedente è soggetta all'IVA, compreso il trasferimento dal soggetto passivo al cessionario (55).

68. È per le suddette ragioni che dubito che la cessione dei buoni in questione nella presente causa costituisca *effettivamente* un fatto generatore autonomo, ai sensi dell'articolo 62 della direttiva IVA.

69. Naturalmente, solo il giudice del rinvio è in possesso degli elementi di fatto idonei a stabilire definitivamente le modalità di emissione iniziale dei buoni (vale a dire se IVA inclusa o esclusa), il tipo di diritto che essi trasferiscono e quando (o se mai) l'IVA è stata assolta.

70. Ciò precisato, dalle limitate informazioni contenute nel fascicolo di causa risulta che l'operazione di cui trattasi riguarda specifici buoni prepagati con valore nominale fisso da utilizzare presso rivenditori al dettaglio terzi. Ciò implicherebbe che l'IVA era inclusa in tali buoni (cioè ricompresa nel valore nominale), con la conseguenza che il consumatore finale avrebbe dovuto sostenere l'onere di pagarla al momento dello scambio del buono presso un determinato rivenditore (e quest'ultimo, a sua volta, avrebbe dichiarato l'imposta a valle).

71. Nella presente causa non vi sono neppure informazioni sufficienti sulla natura dei buoni in questione. Vale a dire, se tali buoni possono essere utilizzati solo per articoli chiaramente individuati o individuabili oppure per qualsiasi bene o servizio offerto dai rivenditori partecipanti al programma. Tuttavia, in udienza, la ricorrente ha confermato che, al momento della loro cessione, non vi è alcuna certezza sui tipi di beni o servizi per i quali tali buoni sono utilizzati (e quindi nemmeno sull'IVA dovuta su tali beni o servizi). Infatti, la ricorrente ha spiegato che, ai sensi delle modifiche introdotte dalla direttiva 2016/1065, i buoni in questione sarebbero assimilati ai buoni «multiuso». Se ciò fosse confermato dal giudice del rinvio, allora sembrerebbe effettivamente che, ai sensi della giurisprudenza ricordata al paragrafo 62 delle presenti conclusioni, la consegna di tali buoni da parte della ricorrente al suo personale abbia costituito semplicemente il trasferimento di un «diritto ad una futura cessione o prestazione» di beni o servizi (ancora indeterminati).

72. In un tale contesto, l'operazione in questione rimarrebbe incompleta, ai fini dell'IVA, al punto della cessione tra la ricorrente e i suoi dipendenti, e quindi solo preliminare all'effettivo (e successivo) perfezionamento della futura cessione o prestazione dei beni e/o servizi in questione (56). La cessione dei buoni tra la ricorrente e i suoi dipendenti non costituirebbe quindi un fatto generatore ai sensi dell'articolo 62 della direttiva IVA (57).

73. In tal modo, l'IVA si applicherebbe una volta sola sulle due operazioni incluse nell'utilizzo di tali buoni (58), il principio di neutralità fiscale sarebbe rispettato e si terrebbe conto della realtà economica dell'operazione. Questa conclusione non sarebbe forse preferibile a quella apparentemente sostenuta dal resistente e dalla Commissione?

V. **Conclusione**

74. In conclusione, propongo alla Corte di rispondere come segue alle questioni sollevate dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunale di primo grado, sezione tributaria, Regno Unito):

Salvo che tutti gli elementi qualificanti del diritto a una cessione di beni o prestazione di servizi siano già noti al momento della cessione di un buono da un soggetto passivo al suo personale, tale cessione non costituisce un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 62 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Spetta al giudice del rinvio stabilire se l'operazione oggetto della causa principale soddisfi tali requisiti.

In subordine, propongo che la Corte risponda alle questioni sollevate come segue:

La cessione a titolo gratuito di buoni ai dipendenti da parte di un soggetto passivo nell'ambito di un programma di riconoscimento dei meriti dei dipendenti, come quello oggetto della presente causa, senza che tale soggetto passivo pretenda alcun nesso con la propria attività economica o eserciti alcun controllo sull'utilizzo di tali buoni, costituisce una cessione «per [l']uso privato [del soggetto passivo] o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa» ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112.

Ai fini di tale conclusione è irrilevante che il soggetto passivo emetta tali buoni per uno scopo imprenditoriale.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 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»).

3 Per completezza, rilevo che, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 2, della direttiva IVA, «[g]li Stati membri possono derogare alle disposizioni del paragrafo 1 a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni della concorrenza». Nel caso di specie, non risulta che il Regno Unito si sia avvalso di tale facoltà.

4 Si confronti l'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA con le sentenze del 5 febbraio 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, punto 14) e del 1° aprile 1982, *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, punto 10).

5 Sentenza dell'11 dicembre 2008, *Danfoss e AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, punto 26).

6 V., tra le altre, le sentenze dell'8 marzo 2001, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, punto 27); del 23 aprile 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, punto 41) e del 9 luglio 2015, *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, punto 21).

7 V., ad esempio, la sentenza del 27 giugno 1989, *Kühne* (50/88, EU:C:1989:262, punto 12). V. anche il considerando 30 della direttiva IVA. In tal senso, v. anche le sentenze del 16 ottobre 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, punto 25); del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, punto 23); e dell'11 dicembre 2008, *Danfoss e AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, punti 46-48).

8 V. l'articolo 26, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA

9 Sentenza del 16 ottobre 1997 (C 258/95, EU:C:1997:491).

- 10 Sentenza dell'11 dicembre 2008 (C 371/07, EU:C:2008:711).
- 11 V., a tal riguardo, sentenze del 16 ottobre 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, punto 29), e dell'11 dicembre 2008, *Danfoss e AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, punto 59).
- 12 V., in tal senso, le sentenze del 16 ottobre 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, punti 26 e 29) e dell'11 dicembre 2008, *Danfoss e AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, punti 57 e 58).
- 13 Sentenza del 16 ottobre 1997 (C 258/95, EU:C:1997:491).
- 14 Sentenza dell'11 dicembre 2008 (C 371/07, EU:C:2008:711).
- 15 V., a tal fine, le sentenze dell'11 luglio 1991, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, punto 21); dell'8 marzo 2001, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, punto 29); del 23 aprile 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, punto 46); e del 22 marzo 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, punti da 38 a 41). V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi nella causa *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:218, paragrafo 65) e *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, paragrafo 46).
- 16 Sentenza del 16 ottobre 1997 (C 258/95, EU:C:1997:491).
- 17 *Ibidem*, punto 32.
- 18 Sentenza dell'11 dicembre 2008 (C 371/07, EU:C:2008:711).
- 19 *Ibidem*, punto 63.
- 20 *Ibidem*, punti 59 e 60.
- 21 V., per analogia, sentenza del 17 luglio 2014, *BCR leasing IFN* (C-438/13, EU:C:2014:2093, punto 26).
- 22 Sentenza del 16 ottobre 1997 (C 258/95, EU:C:1997:491).
- 23 *Ibidem*, punto 22, e conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:19, paragrafo 44).
- 24 Sentenza dell'11 dicembre 2008 (C 371/07, EU:C:2008:711).
- 25 *Ibidem*, punti 53 e 60.
- 26 Sentenze del 16 ottobre 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, punto 30) e dell'11 dicembre 2008, *Danfoss e AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, punto 62).
- 27 V., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata). V. altresì, per una spiegazione delle ragioni sottese a tale esenzione dei servizi accessori, la sentenza del 18 gennaio 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, punto 30).
- 28 Sentenza del 16 ottobre 1997 (C 258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Sentenza dell'11 dicembre 2008 (C 371/07, EU:C:2008:711).

30 In udienza, la Commissione ha fatto riferimento alla cessione a titolo gratuito di forni a microonde per semplificare la discussione sull'applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA e quindi per ricordare l'obbligo generale del soggetto passivo di dichiarare l'imposta a valle su tutte le operazioni aventi ad oggetto regali.

31 Ovviamente, questo vale solo se l'IVA sul buono non figurava già nel suo prezzo e non era già dichiarata al momento dell'emissione. Tuttavia, ciò è possibile solo se l'importo esatto dell'IVA è già noto in quel preciso momento.

32 V. per analogia, la sentenza del 30 settembre 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata). V. anche, più in generale, per quanto riguarda la connessione con il principio di neutralità fiscale e la doppia imposizione, la sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

33 Sentenza del 29 luglio 2010, (C-40/09, EU:C:2010:450).

34 Ibidem.

35 Ibidem, punto 24.

36 Ibidem, punto 26.

37 V., ad esempio, le sentenze del 24 ottobre 1996, Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, punto 15); del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 32), e del 5 luglio 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punto 32).

38 Sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

39 Ibidem, punto 50 e sentenza del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punti 31 e 32).

40 Per analogia, sentenze del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punti 24 e 32); del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punti da 44 a 51); e del 5 luglio 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punto 54).

41 Sentenza del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punto 22). V., in tal senso, anche la sentenza del 5 luglio 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punto 45).

42 Sentenza del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punto 32).

43 Sentenze del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punto 48); del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 26); del 19 dicembre 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punto 29); e del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!-Brit Air (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 39).

44 Sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punto 47).

45 Ibidem, punto 50.

46 V., in tal senso, la sentenza del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punto 32), assicurandosi in tal modo, dato che la Commissione lo ha messo in

dubbio in udienza, che «qualcuno» paghi l'IVA.

47 V., in particolare, la sentenza del 19 dicembre 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punto 40).

48 Direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016, recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il trattamento dei buoni (GU 2016, L 177, pag. 9, in prosieguo: la «direttiva 2016/1065»).

49 Ibidem, considerando 1, 2 e 13.

50 Ibidem, articolo 2 e considerando 15.

51 Ibidem, considerando 2. In tal senso, la direttiva 2016/1065 non istituisce in realtà nuove regole per il trattamento dei buoni ai fini dell'IVA, ma si limita a riaffermare in modo più chiaro quella che ne è sempre stata la disciplina legislativa. A tal proposito, v. Terra, B., Kajus, J., «13.2.2.1. The voucher Directive» *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021 e Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *Intertax*, vol. 45(2), 2017, pag. 156.

52 Ibidem, direttiva 2016/1065, articolo 30 bis, paragrafo 2.

53 Ibidem, articolo 30 bis, paragrafo 3.

54 Ibidem, articolo 30 ter, paragrafo 1.

55 Ibidem, articolo 30 ter, paragrafo 2.

56 Per analogia, sentenza del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punti da 25 a 30).

57 Come spiegato al paragrafo 70 delle presenti conclusioni, il fatto generatore dell'imposta sorgerebbe quindi solo in seguito, quando il dipendente cerca di scambiare il buono presso un rivenditore partecipante al programma.

58 Sebbene, ovviamente, la ricorrente abbia dovuto pagare l'IVA quando ha importato i buoni da fuori l'Unione europea. Secondo l'ordinanza del giudice del rinvio, ciò è avvenuto applicando il metodo dell'inversione contabile. V., per ulteriori dettagli, il paragrafo 13 delle presenti conclusioni.