

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

TAMARA APETA

presentate il 24 febbraio 2022 (1)

Causa C-637/20

Skatteverket

contro

DSAB Destination Stockholm AB

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Operazioni imponibili – “City card” – Direttiva (UE) 2016/1065 – Nozione di “buono”»

I. Introduzione

1. Oggi sono molto diffusi sul mercato buoni di diverso tipo (ad esempio, buoni regalo e carte prepagate che possono essere utilizzati in diversi punti vendita). Tuttavia, sebbene il loro uso sia relativamente semplice per i consumatori, i buoni si sono rivelati strumenti complessi per quanto riguarda il loro trattamento IVA (2). Nel 2016 il legislatore dell'Unione ha pertanto adottato modifiche (3) alla direttiva 2006/112/CE (in prosieguo: la «direttiva IVA») (4) allo scopo di precisare l'applicazione dell'IVA ai buoni (5). Nella presente causa, la Corte è invitata a chiarire tali precisazioni legislative.

2. Con la sua domanda di pronuncia pregiudiziale, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) chiede indicazioni circa il significato di «buono» quale previsto dall'articolo 30 bis della direttiva IVA. Ciò dovrebbe consentire a tale giudice di pronunciarsi sul trattamento fiscale della «city card» offerta ai visitatori della città di Stoccolma.

II. Contesto normativo

3. La sesta direttiva 77/388/CEE (6) è stata abrogata dalla direttiva IVA il 1° gennaio 2007.

4. L'ambito di applicazione della direttiva IVA è definito all'articolo 2, paragrafo 1, della stessa. La lettera c) di tale articolo dispone 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, conformemente all'articolo 24, paragrafo 1, della medesima direttiva, si considera «prestazione di servizi» «ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

6. L'articolo 30 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce il «buono» come uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative.

7. Ai sensi dell'articolo 30 bis, paragrafo 2, della citata direttiva, per «buono monouso» si intende un buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono. Per contro, l'articolo 30 bis, paragrafo 3, della stessa precisa che costituisce un «buono multiuso» un buono diverso da un buono monouso.

8. L'articolo 30 ter, paragrafo 2, della direttiva IVA prevede che la consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi effettuate dietro presentazione di un buono multiuso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore siano soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA. L'articolo 30 ter, paragrafo 2, secondo comma, sottolinea che «qualora il trasferimento di un buono multiuso sia effettuato da un soggetto passivo diverso da quello che esegue l'operazione soggetta all'IVA a norma del primo comma, le prestazioni di servizi che possano essere individuate, quali i servizi di distribuzione o di promozione, sono soggette all'IVA».

9. Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

10. L'articolo 73 bis di detta direttiva prevede che, fatto salvo l'articolo 73, la base imponibile della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuate a fronte di un buono multiuso sia pari al corrispettivo versato per il buono o, in assenza di informazioni su tale corrispettivo, al valore monetario indicato sul buono multiuso stesso o nella relativa documentazione diminuito dell'importo dell'IVA relativo ai beni ceduti o ai servizi prestati.

11. Gli articoli 30 bis, 30 ter e 73 bis della direttiva IVA sono stati introdotti dalla direttiva del 2016. I considerando pertinenti di tale direttiva così recitano:

«(1) [La direttiva IVA] stabilisce le norme concernenti il momento e il luogo della cessione di beni e della prestazione di servizi, la base imponibile, l'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e il diritto a detrazione. Tali norme non sono tuttavia sufficientemente chiare o esaustive da garantire un trattamento fiscale coerente delle operazioni che comportano l'utilizzo di buoni, con conseguenze indesiderabili per il buon funzionamento del mercato interno.

(2) Al fine di garantire un trattamento uniforme e certo, assicurare la coerenza con i principi di un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi ed evitare incoerenze, distorsioni della concorrenza, la doppia imposizione o la non imposizione e di ridurre il rischio dell'elusione fiscale è necessario stabilire norme specifiche che si applichino al trattamento dei buoni ai fini dell'IVA.

(3) Alla luce delle nuove norme sul luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi forniti per via elettronica applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2015, è necessaria una soluzione comune per i buoni al fine di garantire che non si verifichino disallineamenti in materia di buoni forniti tra Stati membri. A tal fine, è indispensabile mettere in atto norme che chiariscano il trattamento IVA dei buoni.

(4) Solo i buoni che possono essere utilizzati per il riscatto contro beni o servizi dovrebbero essere oggetto di tali norme. Tuttavia, gli strumenti che conferiscono al titolare il diritto ad uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi ma che non danno diritto a ricevere tali beni o servizi non dovrebbero essere oggetto di dette norme.

(5) Le disposizioni relative ai buoni non dovrebbero provocare modifiche al trattamento IVA dei titoli di trasporto, dei biglietti di ingresso a cinema e musei, dei francobolli o di altri titoli simili.

(6) Per determinare chiaramente che cosa costituisce un buono ai fini dell'IVA e per distinguerlo dagli strumenti di pagamento, è necessario definire i buoni, che possono presentarsi in forma fisica o elettronica, riconoscendone le caratteristiche essenziali, in particolare la natura del diritto loro connesso e l'obbligo di accettare tale buono come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi».

III. Fatti, procedimento principale, questione pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

12. La DSAB Destination Stockholm, ricorrente nel procedimento principale, emette e vende «city card» ai turisti che visitano Stoccolma (Svezia).

13. Secondo l'ordinanza di rinvio, tale carta conferisce al suo titolare il diritto di avere accesso ad una sessantina di attrazioni, quali monumenti e musei, per una durata limitata e fino ad un certo valore. Per il periodo di validità della carta il titolare della stessa ha anche accesso illimitato ai servizi di trasporto, nonché la possibilità di prendere parte a giri turistici offerti da diversi autobus o battelli hop-on-hop-off.

14. I servizi inclusi nella carta sono assoggettati ad imposta con diverse aliquote oppure sono esenti da imposta. Il titolare della carta utilizza la stessa semplicemente presentandola ad un apposito lettore, senza effettuare ulteriori pagamenti. In forza di un contratto concluso con la società che emette la carta, il fornitore riceve dalla società emittente un corrispettivo per ciascun ingresso o utilizzo. Ad eccezione dei servizi di trasporto, che sono illimitati, per gli altri servizi il fornitore non è tenuto ad accordare più di un ingresso al titolare della carta. La società emittente non garantisce un numero minimo di visitatori. Una volta raggiunto il limite del valore, la carta non è più valida.

15. La «Stockholm city card» si trova in diverse versioni aventi durate e limiti diversi. Una carta valida per un adulto, con validità giornaliera, costa 669 corone svedesi (SEK) (circa EUR 65). Durante il periodo di validità il titolare della carta può utilizzare quest'ultima come mezzo di pagamento per importi fino a SEK 1 800 (circa EUR 175). Il periodo di validità inizia a decorrere dal momento del primo utilizzo della carta e la carta deve essere utilizzata entro un anno dall'acquisto.

16. La ricorrente nel procedimento principale ha chiesto un parere preliminare allo Skatterättsnämnden (Commissione tributaria, Svezia), per ottenere conferma del fatto che una siffatta «city card» costituisca un buono multiuso.

17. La commissione tributaria ha tuttavia constatato che non è così. Dalla definizione di «buono», letta in combinato disposto con le disposizioni relative al calcolo della base imponibile, essa ha concluso che un buono deve avere un determinato valore nominale o riguardare determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi specificate. Secondo tale commissione, dal buono deve risultare chiaramente ciò che può essere ottenuto in cambio del buono stesso, anche se, nel caso di un buono multiuso, può sussistere un'incertezza, ad esempio, sull'aliquota d'imposta o sul paese d'imposizione.

18. La controversia tra lo Skatteverket (Agenzia delle imposte, Svezia) e la DSAB Destination Stockholm riguardo a detto parere preliminare è ora pendente dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa).

19. Le parti dissentono principalmente sulla questione se la «city card» debba essere considerata un buono. Da un lato, l'agenzia delle imposte ritiene che la carta in oggetto non sia un buono, in quanto essa ha un elevato limite di valore e un breve periodo di validità, il che rende certo che il consumatore medio non la utilizzerà pienamente.

20. D'altra parte, secondo la DSAB Destination Stockholm la carta è un buono perché i fornitori sono tenuti ad accettarla a titolo di corrispettivo.

21. Il giudice del rinvio rileva anzitutto che le disposizioni relative ai buoni nella direttiva IVA sono relativamente nuove e possono essere applicate ai buoni emessi dopo il 31 dicembre 2018 (7). In secondo luogo, esso spiega che il problema di come debbano essere trattate le «city card» è stato oggetto di discussioni in seno al comitato IVA dell'Unione europea (8), ma che non è stata raggiunta una soluzione consensuale al riguardo (9). Infine, il giudice del rinvio osserva che la Corte non ha ancora avuto occasione di prendere posizione sull'interpretazione dei termini «buono» e «buono multiuso».

22. In tali circostanze lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 30 bis della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che una carta, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che consente al titolare di ricevere diversi servizi in un determinato luogo, per un periodo limitato e fino a un certo valore, costituisce un buono e, in circostanze siffatte, costituisce un buono multiuso».

23. La DSAB Destination Stockholm, l'agenzia delle imposte, il governo italiano nonché la Commissione europea hanno presentato alla Corte osservazioni scritte.

IV. **Analisi**

24. Il giudice del rinvio chiede indicazioni, in primo luogo, sul modo in cui debba essere interpretato il termine «buono», inserito nella direttiva IVA dalla direttiva del 2016. Tale interpretazione è necessaria per consentire al giudice del rinvio di decidere se la «city card» di Stoccolma rientra nell'ambito della nozione di cui trattasi. Se la carta costituisce effettivamente un buono, il giudice del rinvio si interroga, in secondo luogo, circa la nozione di «buono multiuso».

25. Per rispondere alle questioni in oggetto, procederò come segue. In primo luogo, per spiegare perché la questione si sia anzitutto posta, procederò ad una retrospettiva storica del trattamento delle «city card» ai fini dell'IVA prima dell'adozione della direttiva del 2016. Esaminerò poi il contesto normativo e le norme che ne derivano, le quali hanno introdotto le modifiche alla direttiva IVA, per stabilire cosa si intende con il termine «buono». Infine, risponderò alla questione se le «city card» possiedano la qualità di buoni ai fini dell'IVA.

A. **Trattamento IVA delle «city card» prima della direttiva del 2016**

26. Anche se la Corte non è mai stata chiamata a pronunciarsi sul trattamento IVA delle «city card», ciò non significa che il diritto dell'Unione non sia stato applicato al trattamento IVA di dette carte sia dalle autorità tributarie che dai giudici degli Stati membri. La casistica nazionale, come descritta in dottrina (10) e nei documenti del Comitato IVA (11), indica, tuttavia, che il diritto dell'Unione è stato applicato in modi diversi.

27. Dalle relazioni del comitato IVA (12) risulta che le «city card» sono state considerate ai fini dell'IVA in tre modi fondamentali. Il primo è quello di esentare le «city card» dall'IVA. L'operazione tra l'organizzazione emittente e il titolare della carta è esentata in base all'articolo 13, paragrafo B, lettera d), punto 1, della sesta direttiva [ora articolo 135, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA] che la qualifica come concessione di crediti. Anche l'operazione tra società emittenti di carte e fornitori è esentata, ma in base all'articolo 13, paragrafo B, lettera d), punto 2, della sesta direttiva [ora articolo 135, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA] che riguarda la garanzia di pagamento. Tuttavia, anche quando gli Stati hanno inteso le operazioni effettuate con le «city card» alla stregua di garanzie di credito e pagamento, avevano ancora la possibilità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo C, lettera b), della sesta direttiva [ora articolo 137, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA], di consentire ai soggetti passivi di optare per l'applicazione dell'IVA su dette operazioni altrimenti esenti (13).

28. Pertanto, l'esenzione, con una reintegrazione facoltativa nell'ambito delle operazioni imponibili, sembra essere stato il primo modo in cui le «city card» sono state qualificate ai fini dell'IVA (14). Denominerò l'opzione in oggetto opzione dell'«esenzione».

29. In base alla seconda opzione, che chiamerò l'opzione della «tassazione integrale», le operazioni effettuate con una «city card» sono soggette all'IVA. La società emittente di una «city card» dovrebbe applicare l'IVA sulla vendita della carta in base all'intero importo nominale indicato sulla carta di cui trattasi (15). Ogni singolo servizio prestato con la carta è altresì soggetto all'IVA. Vi sono elementi che dimostrano che il giudice del rinvio ha considerato in tal modo le «city card» nella sua giurisprudenza (16) precedente all'applicazione della direttiva del 2016 (17). Le relazioni del comitato IVA suggeriscono che una simile qualificazione delle «city card» si sia concretamente verificata in taluni altri Stati membri (18).

30. Nella terza opzione, che chiamerò l'opzione del «margine», anche le operazioni effettuate con una «city card» sono soggette all'IVA. Come nella seconda opzione, l'IVA è inoltre applicata alla fornitura della «city card» da parte della società che la emette; tuttavia, la base imponibile non è

l'intero valore nominale della carta, ma solo l'importo che rimane dopo la deduzione del valore pagato a titolo di corrispettivo per i servizi effettivamente prestati, il cosiddetto margine (19). In particolare, una volta che la carta è stata utilizzata, l'organizzazione emittente raccoglie informazioni dai vari prestatori e paga un corrispettivo per i servizi effettivamente prestati. L'IVA è inclusa in detto corrispettivo e non dà diritto a detrazioni. Una volta compiuto ciò, la società emittente della carta assolve l'IVA relativa alla differenza tra il corrispettivo ricevuto per la carta e quello che essa ha pagato per le operazioni davvero effettuate.

31. Da quanto sopra risulta che, ai fini dell'IVA, le «city card» sono state considerate in almeno tre modi diversi.

32. Come sarà dimostrato, se le «city card» sono considerate buoni, solo la terza opzione del «margine» può essere applicata quale metodo corretto di imposizione dell'IVA in relazione alle «city card», almeno per quanto riguarda le «city card» concepite come buoni multiuso. La prima opzione dell'«esenzione», che assimilerebbe le «city card» a strumenti di pagamento, sarebbe in contrasto con la finalità della direttiva del 2016, la quale, come indicato dal suo considerando 6, mira a una migliore distinzione tra i buoni e gli strumenti di pagamento (20). La seconda opzione della «tassazione integrale» non sarebbe compatibile con il regime fiscale applicabile ai buoni, indipendentemente dal fatto che si tratti di buoni monouso o multiuso. Pur essendo forse la più efficiente sotto il profilo della riscossione delle imposte, tale opzione fiscale crea un rischio di doppia imposizione o la tassazione di beni o servizi che sono altrimenti esenti da imposta (come gli ingressi ai musei, ad esempio). Tale opzione fiscale sarebbe quindi anche in contrasto con la finalità della direttiva del 2016, che è quella di evitare la doppia imposizione o la non imposizione mediante un chiarimento circa il trattamento IVA dei buoni. L'opzione del «margine» riesce nell'intento di evitare la doppia imposizione, anche se la sua attuazione è leggermente più complicata. Tuttavia, nel complesso, per i professionisti abituati a un siffatto regime fiscale, ciò che a volte a un primo sguardo dall'esterno può sembrare difficile, non si rivela in definitiva così complicato da realizzare (21).

B. Direttiva del 2016

33. Per quanto riguarda i metodi di interpretazione giuridica, l'intenzione del legislatore, nella misura in cui può essere compresa dal testo stesso o dalla genesi e dai lavori preparatori, è un elemento da prendere in considerazione (22). Occorre pertanto analizzare la ratio e la struttura della direttiva del 2016, nonché esaminare la formulazione che definisce il contenuto della nozione di buono.

1. Ratio e struttura della direttiva del 2016

34. Il preambolo degli atti normativi è spesso utile per comprendere le ragioni che hanno indotto il legislatore ad adottare le norme contenute nell'atto. Il considerando 1 della direttiva del 2016 spiega che il motivo per cui le modifiche sono state proposte era l'insufficiente chiarezza riguardo al modo in cui le esistenti norme in materia di IVA dovrebbero essere applicate ai buoni. Erano quindi necessarie precisazioni volte a garantire un trattamento fiscale coerente delle operazioni che comportano l'utilizzo di buoni nei diversi Stati membri. Ciò è corroborato dai considerando 2 e 3, i quali indicano che il legislatore intendeva apportare una maggiore certezza e uniformità nel trattamento dei buoni. I considerando iniziali esprimono inoltre l'intenzione di assicurare la coerenza del trattamento dei buoni con il principio di un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, e che siffatto chiarimento dovrebbe contribuire ad evitare incoerenze, distorsioni della concorrenza, la doppia o la non imposizione e a ridurre il rischio dell'elusione fiscale.

35. Nulla indica pertanto che il legislatore abbia voluto introdurre un nuovo trattamento speciale

per i buoni che differisce dal trattamento generale dell'IVA per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi (23). Esso mirava semplicemente a chiarire ciò che il trattamento «ordinario» esistente già richiede quando si applica ai buoni.

36. Dato che la nuova normativa sui buoni non rappresenta dunque un'eccezione alle norme generali dell'Unione in materia di tassazione, non sono d'accordo con l'agenzia delle imposte e il governo italiano sul fatto che tali norme debbano essere interpretate in senso restrittivo.

37. Per chiarire il regime IVA relativo ai buoni, la direttiva del 2016 ha introdotto gli articoli 30 bis, 30 ter e 73 bis nella direttiva generale IVA. Anche la collocazione delle nuove disposizioni all'interno del regime della direttiva generale IVA depone a favore di un'interpretazione di tali modifiche come semplice riformulazione della legge già vigente laddove applicata ai buoni.

38. Gli articoli 30 bis e 30 ter sono inclusi nella parte della direttiva IVA che tratta delle «Operazioni imponibili», nell'ambito di un nuovo capo 5, intitolato «Disposizioni comuni ai capi 1 e 3». L'articolo 73 bis è inserito nella parte della direttiva di cui trattasi relativa alla «Base imponibile». Tale disposizione precisa che essa si applica «fatto salvo l'articolo 73». La medesima segue quindi il regime generale, ma lo spiega in modo più dettagliato per quanto riguarda i buoni multiuso.

2. Definizione di «buono» nella direttiva Iva

39. L'articolo 30 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce il buono come uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale sono indicate informazioni circa i beni o i servizi per i quali il buono può essere utilizzato come corrispettivo o, in alternativa, informazioni sui potenziali cedenti o prestatori.

40. Vale la pena rilevare che tale definizione non comprende tutti gli strumenti che sono comunemente indicati come buoni (24). Tra siffatti strumenti figura il «buono sconto». Esso è escluso dalla definizione della direttiva IVA, sebbene fosse previsto nella proposta iniziale della direttiva del 2016 (25). Come indicato nel considerando 4 della direttiva del 2016, il motivo dell'esclusione dei buoni sconto era che detti strumenti conferiscono al titolare soltanto il diritto a uno sconto sull'acquisto dei beni o dei servizi, ma non possono essere di per sé utilizzati come corrispettivo per la cessione di beni o la prestazione di servizi. In ogni caso, la «city card» non può essere considerata un buono semplicemente perché viene comunemente denominata buono. Per essere considerata un buono, essa deve soddisfare le due condizioni previste dall'articolo 30 bis della direttiva IVA.

41. Le due condizioni previste all'articolo 30 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA sono cumulative.

42. La prima condizione è che lo strumento deve comportare l'obbligo per i fornitori di beni o servizi di accettarlo come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata dagli stessi.

43. Nelle sue osservazioni dinanzi alla Corte, la DSAB Destination Stockholm insiste sul fatto che il criterio decisivo per accertare se uno strumento sia effettivamente qualificabile come buono risiede proprio in detta condizione. Tuttavia, il governo italiano sostiene che la caratteristica essenziale di un buono consiste nel conferimento a chi ne è titolare del diritto di ottenere beni o servizi, specificati per quantità e qualità, da fornitori predeterminati.

44. Anche se il diritto di ottenere beni o servizi tramite l'uso di un buono fa di solito parte di tali strumenti, detta caratteristica non è stata ritenuta decisiva per la sua definizione. Nella proposta

iniziale, l'articolo 30 bis stabiliva che «per “buono” si intende uno strumento che attribuisce il diritto a beneficiare di una cessione di beni o di una prestazione di servizi (...)» (26). Tuttavia, la formulazione finale di tale disposizione non menziona il diritto di ricevere beni o servizi quale elemento costitutivo di un buono, ma si concentra piuttosto sull'obbligo per il fornitore di accettare tale strumento come corrispettivo (27). Pertanto, l'argomento del governo italiano secondo cui il diritto di ricevere beni o servizi è una caratteristica essenziale di un buono non può essere accolto.

45. La seconda condizione affinché uno strumento costituisca un buono è che i beni o i servizi da cedere o prestare o l'identità dei loro potenziali fornitori siano indicati nello strumento stesso o nella relativa documentazione. È generalmente riconosciuto che tali caratteristiche sono quelle che distinguono i buoni dagli strumenti di pagamento convenzionali (28).

46. Detta condizione è formulata in via alternativa, di modo che è sufficiente, perché uno strumento sia un buono, che sia chiaro per quali beni o servizi può essere utilizzato a titolo di corrispettivo. Se i beni e i servizi non sono precisati, è sufficiente che siano noti i fornitori di beni o servizi che sono tenuti ad accettare il buono come corrispettivo.

47. La definizione di buono contenuta nella direttiva IVA subordina pertanto la constatazione che uno strumento costituisce un buono al fatto che esso soddisfi le due condizioni sopra indicate. Il testo, tuttavia, non risponde alla questione se ogni strumento che soddisfa le due condizioni in oggetto debba necessariamente essere considerato un buono. Proporrò la risposta alla questione di cui trattasi analizzando al contempo se le «city card» soddisfano le due condizioni previste dall'articolo 30 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA.

C. Trattamento fiscale delle «city card»

48. La varietà delle «city card» (29) disponibili non significa che tutte le «city card» siano automaticamente considerate buoni. Ciò deve piuttosto essere deciso caso per caso. Solo le carte che soddisfano le condizioni cumulative di cui all'articolo 30 bis della direttiva IVA costituiscono buoni (30).

49. D'altra parte, tenuto conto di taluni argomenti dedotti nelle osservazioni scritte dei partecipanti, è opportuno chiedersi se le «city card» che soddisfano effettivamente le due condizioni previste dalla direttiva IVA costituiscano necessariamente buoni. In altri termini, esistono motivi tali da escludere dal trattamento IVA dei buoni uno strumento che soddisfa tutti i criteri per essere qualificato come buono e, in caso affermativo, quali sono tali motivi?

1. «City card» come buoni

50. Si può, a mio avviso, concludere con sicurezza che la maggior parte delle «city card» comporta un obbligo per i fornitori che partecipano al sistema di accettarle come corrispettivo. Pertanto, esse soddisfano generalmente la prima condizione. Per quanto riguarda la «city card» di Stoccolma, dall'ordinanza di rinvio risulta che gli operatori che gestiscono musei o altre attrazioni oppure servizi di trasporto e che partecipano al sistema della carta sono tenuti ad accettare la carta come corrispettivo a fronte della prestazione di servizi. Tuttavia, ciò è vero solo per il periodo di validità della carta ed entro il limite massimo di valore della carta (che è molto più elevato del prezzo della carta).

51. A tal riguardo, non mi sembra che faccia differenza se il fornitore deve accettare la carta a titolo di corrispettivo una sola volta o ogni volta che il titolare della carta intende utilizzarla per il medesimo servizio. È importante che la «city card» debba essere accettata almeno una volta. Pertanto, la soluzione per cui il fornitore può rifiutarsi di accordare più di un ingresso al titolare della carta (ma può discrezionalmente decidere di accordarglielo), come avviene nel caso della

«city card» di Stoccolma, non è in contrasto con la prima condizione, dato che il fornitore continua ad essere tenuto ad accettare la carta almeno una volta.

52. L'agenzia delle imposte adduce altri due motivi per i quali la «city card» di Stoccolma non dovrebbe essere considerata un buono. In primo luogo, essa sostiene che la carta non rivela, in termini monetari, la successiva diminuzione del suo valore, con la conseguenza che il titolare della stessa non può conoscere il valore residuo sulla carta dopo ogni utilizzo e, in secondo luogo, che l'uso illimitato dei servizi di trasporto compresi in tale carta è un abbonamento e non un buono.

53. Una carta il cui valore diminuisca ad ogni utilizzo è concettualmente simile ad uno strumento di pagamento. Nonostante ciò, la direttiva del 2016 ha l'obiettivo di distinguere i buoni dagli strumenti di pagamento (31). Non è pertanto necessario o addirittura è contrario allo scopo di tale direttiva introdurre una condizione ispirata alle caratteristiche degli strumenti di pagamento per definire i buoni. Ciò non significa che gli strumenti il cui valore diminuisce ad ogni utilizzo non possano qualificarsi come buoni. Tuttavia, ciò non può essere considerato alla stregua di una condizione. È sufficiente che, entro i limiti massimi di valore, il buono debba essere accettato come corrispettivo a fronte dei servizi che vi sono inclusi. Pertanto, il fatto che la «city card» di cui trattasi nel procedimento principale non indichi al suo titolare quanto credito rimanga sulla carta non esclude che essa possa essere considerata un buono.

54. La seconda obiezione sollevata dall'agenzia delle imposte è che alcuni aspetti della «city card» sono simili a un abbonamento, il che significa che la carta non può essere considerata un buono. Nel caso degli abbonamenti (ad esempio, ad una palestra o per l'utilizzo di servizi di trasporto per un giorno, un mese o periodi analoghi), la transazione è già conclusa e l'operazione imponibile è già determinata al momento del trasferimento delle quote di iscrizione. Ciò non avviene in relazione alle «city card» utilizzate come buoni. Una «city card» conferisce al suo titolare solo la possibilità di ottenere un abbonamento ai servizi di trasporto. Pertanto, l'operazione imponibile si verifica solo quando (e se) la carta viene utilizzata per il trasporto pubblico. Inoltre, nei successivi contratti aventi ad oggetto l'esecuzione di una prestazione, quest'ultima non costituisce un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA. Nel caso di una «city card» ciò non cambia. Se i titolari della carta si avvalgono della possibilità offerta dalla «city card» di ottenere un abbonamento, l'imposta sarà applicata sulla cessione di tale abbonamento, ma non sulla successiva prestazione continuativa di servizi (ogni corsa di autobus, ad esempio).

55. Il fatto che una «city card» permetta al suo titolare di utilizzarla come corrispettivo a fronte di un abbonamento, che costituisce un servizio con un proprio regime IVA, non impedisce quindi di qualificarla come buono, né ciò contrasta con il regime fiscale applicabile agli abbonamenti.

56. Per quanto riguarda la seconda condizione, prevista all'articolo 30 bis della direttiva IVA, secondo cui i beni o i servizi da cedere o da prestare o l'identità dei loro potenziali cedenti o prestatori devono essere noti, l'ordinanza di rinvio indica altresì che la carta e la relativa documentazione elencano esplicitamente i fornitori o prestatori che partecipano nonché i servizi che possono essere oggetto di riscatto.

57. L'agenzia delle imposte afferma tuttavia che la «city card» non può essere considerata un buono perché, a causa della durata limitata del suo utilizzo, è impossibile che il consumatore medio si avvalga di tutti i servizi compresi nella carta. D'altronde, nella definizione di «buono» non vi sono elementi che rendano necessario il riscatto di tutti i servizi (o i beni) pertinenti perché uno strumento possa essere considerato un buono. Gli strumenti che consentono di riscattare tutti i beni e i servizi elencati (ad esempio, i buoni dei punti vendita) sono effettivamente buoni se devono essere accettati come corrispettivo. Tuttavia, l'obbligo di riscattare tutti i beni e servizi non è una condizione perché uno strumento si configuri come buono (32). È piuttosto vero il contrario, come già spiegato (33): una parte della definizione di «buono», secondo cui in esso rientra il diritto

alla cessione o alla prestazione dei beni e servizi elencati, non è stata inclusa nella versione finale della direttiva del 2016. Si tratta di un ulteriore argomento a favore dell'interpretazione secondo cui il legislatore ha respinto l'esaurimento di tutti i servizi compresi in uno strumento come condizione per considerare quest'ultimo un buono. Pertanto, il fatto che la breve durata delle «city card» non consenta di solito ai loro titolari di utilizzare tutti i servizi che vi sono elencati non incide sulla constatazione che, ai fini dell'IVA, una «city card» costituisce un buono.

58. La differenza tra il valore totale di tutti i servizi inclusi in una carta e il valore nominale della stessa può essere compresa se si prende in considerazione la dimensione promozionale della maggior parte dei buoni in generale (34), e delle city card in particolare (35). Il governo italiano ha espresso la preoccupazione che il breve periodo di validità della carta non consenta l'utilizzo di tutti i servizi e possa incidere sulla sua attrattiva nei confronti dei visitatori (36). Tuttavia, ciò non modifica il trattamento IVA di dette carte.

59. Ritengo inoltre necessario, dal momento che il punto è stato sollevato dinanzi al giudice del rinvio e in varie osservazioni presentate dai partecipanti dinanzi alla Corte, valutare l'influenza del considerando 5 della direttiva del 2016 sull'accettazione delle «city card» come buoni. Tale considerando dispone che «le disposizioni relative ai buoni non dovrebbero provocare modifiche al trattamento IVA dei titoli di trasporto, dei biglietti d'ingresso a cinema e musei, dei francobolli o di altri titoli simili».

60. Lo scopo del considerando in oggetto è, a mio avviso, quello di chiarire che la possibilità di acquistare biglietti, francobolli o altri titoli simili attraverso un buono non dovrebbe modificare l'aliquota IVA applicabile a tali titoli, alcuni dei quali sono esenti mentre altri beneficiano di aliquote ridotte (37). I buoni determinano solo la possibilità di acquistare un biglietto e fanno sorgere l'obbligo per il fornitore di detto biglietto di accettare buoni a titolo di corrispettivo. Ciò non modifica in alcun modo il regime IVA applicabile a siffatti biglietti. Se un biglietto è esente da IVA, l'IVA non sarà applicata, indipendentemente dal fatto che il fornitore abbia accettato denaro, altri strumenti di pagamento o un buono come corrispettivo.

61. L'unico motivo per cui uno strumento che soddisfa le due condizioni previste dalla direttiva IVA non dovrebbe, a mio avviso, essere considerato un buono è l'eventualità che esso impedisca l'applicazione del trattamento speciale dell'IVA a un servizio in relazione a cui deve essere accettato come corrispettivo. Come dimostrerò nell'ultima parte delle mie conclusioni, se una «city card», in quanto buono multiuso, è assoggettata all'opzione fiscale del «margine», il fatto che essa sia considerata un buono non modificherà il trattamento specifico dell'IVA in relazione ai servizi inclusi in siffatto buono che beneficiano di un trattamento diverso ai fini IVA.

62. Alla luce di tutto quanto precede, ritengo che una «city card», come quella oggetto del procedimento principale, soddisfi entrambe le condizioni previste dall'articolo 30 bis della direttiva IVA e debba, di conseguenza, essere intesa alla stregua di un buono ai fini dell'IVA.

2. «City card» come «buoni multiuso»

63. Il giudice del rinvio chiede se, nel caso in cui una «city card» sia qualificata come buono, essa costituisca un buono monouso o multiuso.

64. L'articolo 30 bis della direttiva IVA opera una distinzione tra due tipi di buono: «monouso» e «multiuso». Un «buono multiuso» è definito negativamente come qualsiasi buono che non si qualifica come «buono monouso».

65. Ai sensi dell'articolo 30 bis, paragrafo 2, della direttiva IVA, un «buono monouso» è un buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il

buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono (38). Da tali indicazioni deriva che le condizioni di cui trattasi sono cumulative e, soprattutto, che esse significano che, al momento dell'emissione di un buono monouso, il trattamento IVA di quest'ultimo deve essere certo.

66. Per quanto riguarda le «city card», o almeno le «city card» del tipo di cui al procedimento principale, è evidente che, al momento dell'acquisto della carta, i servizi che saranno prestati non sono noti. Non si sa quindi nemmeno, nel medesimo momento, quale aliquota IVA si applicherà. Tale «city card» non è pertanto un buono monouso. Tuttavia, essendo un buono, la carta deve essere classificata come buono multiuso.

3. **Tassazione delle «city card» come buoni multiuso**

67. Resta da spiegare in che modo e da chi viene applicata l'imposta in relazione alle operazioni effettuate utilizzando la «city card».

68. Le modalità di applicazione dell'IVA ai buoni multiuso come le «city card» sono disciplinate dagli articoli 30 ter e 73 bis della direttiva IVA.

69. È particolarmente utile ripercorrere l'applicazione concreta delle norme IVA in materia di buoni per quanto riguarda le «city card». Valuterò quindi quali operazioni incluse nel regime sono imponibili e in quale momento, nonché la base imponibile, essendo quest'ultima uno degli elementi presi in considerazione dalla commissione tributaria nel concludere che le «city card» come quella oggetto del procedimento principale non rientrano nell'ambito della nozione di «buono».

70. Conformemente all'articolo 30 ter, paragrafo 2, della direttiva IVA, l'IVA si applica ai buoni multiuso al momento della consegna fisica del bene o della concreta prestazione del servizio in questione, cosicché l'imposta non è applicata ai trasferimenti del buono che si verificano prima del suo riscatto. Infatti, al momento dell'acquisto di una siffatta «city card», non sono note tutte le informazioni rilevanti ai fini dell'IVA (39). Essendo l'IVA un'imposta sull'effettiva cessione di beni e prestazione di servizi, nel caso di buoni multiuso è impossibile sapere quali dei beni e dei servizi che tale buono comprende saranno effettivamente ceduti o prestati.

71. Le «city card» sono di solito emesse da un soggetto passivo diverso dal prestatore di servizi per i quali la carta dev'essere accettata come corrispettivo. Poiché la società emittente della carta riceve un corrispettivo dal titolare della stessa a fronte del trasferimento di un buono, si pone la questione se detta operazione debba essere tassata come un servizio distinto. In caso contrario, alcune delle operazioni che rientrano nel regime potrebbero rimanere esenti da imposta. Come dimostrerò, l'applicazione dell'opzione fiscale descritta come opzione del «margine» al paragrafo 32 delle presenti conclusioni consente di assoggettare ad imposta tutte le operazioni di cui trattasi ed evita eventuali doppie imposizioni.

72. La necessità di applicare siffatto regime deriva, a mio avviso, dalla lettura combinata degli articoli 30 ter, paragrafo 2, e 73 bis della direttiva IVA. La prima disposizione dispone che «[q]ualora il trasferimento di un buono multiuso sia effettuato da un soggetto passivo diverso da quello che esegue l'operazione soggetta all'IVA a norma del primo comma, le prestazioni di servizi che possano essere individuate, quali i servizi di distribuzione o di promozione, sono soggette all'IVA». La seconda disposizione prevede che «la base imponibile della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuate a fronte di un buono multiuso [sia] pari al corrispettivo versato per il buono».

73. Un regime che prevede il versamento dell'IVA per ogni cessione di beni o prestazione di servizi soddisferebbe il requisito secondo cui la base imponibile è il corrispettivo ricevuto per un buono se il valore dei beni e dei servizi che vengono concretamente riscattati raggiunge il prezzo

pagato per il buono (40). Tuttavia, se il valore di tutti i servizi concretamente riscattati è inferiore al prezzo pagato per il buono, anche la differenza deve essere assoggettata all'IVA. L'importo in oggetto è riconosciuto come corrispettivo della distribuzione o della promozione di servizi ai sensi dell'articolo 30 ter, paragrafo 2, della direttiva IVA e l'IVA su tale «margine» deve essere versata dal soggetto che ha emesso la carta.

74. Tale tipo di regime non è nuovo nell'ambito della direttiva IVA. Esso si applica, ad esempio, alla tassazione delle agenzie di viaggio (ai sensi dell'articolo 306 e seguenti della direttiva IVA (41)), per le quali la base imponibile si fonda sul margine dell'agenzia di viaggio (articolo 308 della direttiva IVA).

75. Considerando le «city card» alla stregua di buoni multiuso, la direttiva IVA esige quindi che esse siano tassate conformemente all'opzione del margine, in quanto tale regime fiscale soddisfa i principi fondamentali dell'IVA. Esso evita sia la doppia imposizione che l'assenza totale di imposizione. Si tratta di un ulteriore motivo che giustifica una lettura delle «city card» come buoni multiuso. La soluzione di cui trattasi soddisfa gli obiettivi della direttiva del 2016, in quanto chiarisce il modo corretto di tassare le «city card» eliminando tutte le opzioni utilizzate concretamente, tranne una. Anche i professionisti che operano nel campo dell'IVA sembrano approvare una soluzione del genere (42).

76. Tuttavia, accogliere il suggerimento avanzato dal governo italiano – che è stato accolto nella giurisprudenza del giudice del rinvio precedente all'adozione della direttiva del 2016 (43), che ha optato per la tassazione parallela dell'intero corrispettivo ricevuto a fronte di una «city card» e di ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettivamente fornita – potrebbe comportare una doppia imposizione (44). L'adozione della citata opzione della «tassazione integrale» (45) potrebbe, come sostenuto dalla Commissione, falsare il trattamento IVA dei titoli di trasporto o dei biglietti d'ingresso. Ciò è esattamente quanto il legislatore voleva evitare (46).

77. In conclusione, il fatto di considerare le «city card» come buoni multiuso e tassarle sulla base del regime fiscale del «margine» ogni volta che l'emittente delle stesse è diverso dai fornitori di beni e dai prestatori di servizi offre un regime fiscale completo, uniforme, trasparente e neutrale. Dal momento che la «city card» oggetto del procedimento principale sembra soddisfare entrambe le condizioni imposte dalla direttiva IVA perché uno strumento possa essere considerato un buono, essa dovrebbe essere considerata un buono multiuso ai fini dell'IVA.

V. Conclusione

78. In conclusione, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) come segue:

Una carta che i fornitori sono tenuti ad accettare come corrispettivo a fronte della cessione dei beni o della prestazione dei servizi inclusi in tale carta in un determinato luogo, per un periodo limitato e fino ad un certo valore, ai titolari della stessa, rientra nella nozione di «buono» ai sensi dell'articolo 30 bis della direttiva del Consiglio 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Ciò è vero anche se un consumatore medio non può utilizzare tutti i servizi che rientrano in tale carta in un determinato lasso di tempo. Siffatta carta costituisce un «buono multiuso» ai sensi della stessa disposizione, ogni volta che l'imposta sulla cessione di beni e sulla prestazione di servizi per le quali deve essere accettata a titolo di corrispettivo non è nota al momento del trasferimento della carta di cui trattasi.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 Come dimostrato nelle mie conclusioni nella causa GE Aircraft Engine Services Ltd,

(C?607/20, EU:C:2022:63), presentate il 27 gennaio 2022.

3 V. direttiva 2016/1065 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 del 2016»).

4 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).

5 V., a tal proposito, i considerando 1, 3 e 8 della direttiva del 2016.

6 Sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

7 È pacifico tra le parti del procedimento principale (né il rinvio contiene indicazioni contrarie) che la questione riguarda l'utilizzo delle «city card» nel periodo successivo al 1° gennaio 2019.

8 L'articolo 398, paragrafo 1, della direttiva IVA è formulato come segue: «È istituito un comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, denominato "comitato IVA"».

9 Comitato IVA, «VAT Treatment of "city cards"», Information Paper 3 aprile 2019; «Working Paper No 983, New Legislation», 13 novembre 2019; «Working Paper No 987, Minutes», 2 dicembre 2019.

10 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. 150.

11 Comitato IVA, «VAT Treatment of "city cards"», Information Paper, 3 aprile 2019.

12 Ibidem.

13 Comitato IVA, Guidelines resulting from the 10th meeting, 23-24 ottobre 1980, XV/353/80, 1/2.

14 Comitato IVA, «VAT Treatment of "city cards"», Information Paper, 3 aprile 2019, pag. 4.

15 Ibidem, pag. 6.

16 Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa), Strömman Turism & Sjöfart AB, 18 ottobre 2018, causa n. 1980-18, la cui sintesi è disponibile in inglese con il titolo «Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not», sulla banca dati dell'IBFD.

17 L'articolo 2 della medesima direttiva stabilisce che le sue disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2019.

18 Comitato IVA, «VAT Treatment of "city cards"», Information Paper, 3 aprile 2019, pag. 8.

19 Ibidem, pag. 5.

20 Per una più approfondita discussione sulla distinzione tra buoni e strumenti di pagamento, v. paragrafi 45 e 53 delle presenti conclusioni.

21 Per tale posizione, v. Amand, C., «Vouchers: une directive TVA européenne applicable à

partir de 2019», La semaine fiscale, n. 277, 20-26 marzo 2017, pag. 2.

22 V., in tal senso, la recente sentenza del 9 novembre 2021, Bundesrepublik Deutschland (Mantenimento dell'unità del nucleo familiare) (C?91/20, EU:C:2021:898, punti 49 e 52).

23 Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», pag. 156, nota 10.

24 Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», nota 10; Bijl, J.B.O, The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, pag. 276.

25 La proposta iniziale conteneva tuttavia una categoria specifica di «buono sconto» oltre al «buono monouso» e al «buono multiuso». V. considerando 5, nonché articolo 25, lettera e), e articolo 30 bis, paragrafo 1, della proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei buoni [COM/2012/0206 final – 2012/0102 (CNS)].

26 Ibidem.

27 Per una lettura analoga del risultato della procedura legislativa, v. Terra, B.J.M.; Kajus, J., Commentary on EU VAT, 2020, «7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher».

28 Terra, B.J.M., Terra, E. T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», World Journal of VAT/GST Law, 2017, 27-34, pag. 28.

29 Per un elenco non esaustivo delle città europee che offrono tali carte e del loro contenuto, v. <https://welovecitycards.com/>.

30 La circostanza che il comitato IVA non sia riuscito a giungere ad una conclusione univoca sulla questione del trattamento IVA delle «city card» corrobora tale punto. Comitato IVA Working Paper No 987, Minutes, 2 dicembre 2019, pag. 5.

31 Considerando 6 della direttiva del 2016.

32 Se il buono non viene affatto riscattato, cioè se il titolare non inizia ad utilizzarlo affatto durante il periodo in cui si può iniziare ad utilizzarlo, allora non trovano applicazione le disposizioni sui buoni. Ciò emerge dal considerando 12 della direttiva del 2016, che dispone: «La presente direttiva non riguarda le situazioni in cui un buono multiuso non è riscattato dal consumatore finale durante il periodo di validità e il corrispettivo ricevuto è conservato dal venditore».

33 V. paragrafo 44 delle presenti conclusioni.

34 Bijl, J.B.O, The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, nota 24.

35 Drozdowska, M. Duda-Seifert, M., e Faron, A., «Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities», Management Sciences, 2018, vol. 23(2), pag. da 19 a 28.

36 Ibidem, pag. 27.

37 Gli stessi biglietti potrebbero essere eventualmente considerati buoni. Parte della dottrina riconosce che è difficile distinguere un buono monouso (SPV) da un biglietto (Amand, C., «EU

Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», pag. 154, nota 9; e Terra, B.J.M., Terra, E. T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», World Journal of VAT/GST Law, 2017, pag. 30). I medesimi autori suggeriscono, soprattutto a seguito della sentenza della Corte del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!-Brit Air (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841) e della formulazione del considerando 5 della direttiva del 2016, che i biglietti non siano buoni. Non si tratta, tuttavia, di una questione rilevante ai fini del presente rinvio pregiudiziale.

38 Il corsivo è mio.

39 van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, Fundamentals of EU VAT Law, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, pag. 246.

40 Il soggetto che emette la carta paga per ogni cessione di beni e prestazione di servizi effettivamente ceduti o prestati, e il prezzo di tali cessioni o prestazioni include anche l'IVA (salvo che il servizio sia esente). L'emittente non può detrarre l'IVA inclusa in detto prezzo come imposta a monte.

41 Il che, a mio avviso, presenta molte analogie con i fatti del procedimento principale. V., su tale punto, sentenza del 13 ottobre 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

42 V. paragrafo 32 delle presenti conclusioni e la dottrina ivi citata.

43 A tale riguardo, v. nota 16 delle presenti conclusioni.

44 V. le mie conclusioni nella causa GE Aircraft Engine Services Ltd (Case C-607/20, EU:C:2022:63, presentate il 27 gennaio 2022, paragrafo 53).

45 V. paragrafi 29 e 32 delle presenti conclusioni.

46 Considerando 5 direttiva del 2016.