COMMISSIONE EUROPEA

Bruxelles, 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

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 ("voucher")**

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

# RELAZIONE

## 1. CONTESTO DELLA PROPOSTA

### Motivazione e obiettivi della proposta

Né la Sesta direttiva IVA[1] né la direttiva IVA[2] prevedono norme per il trattamento delle operazioni che comportano l'uso di buoni ("voucher"). L'utilizzo di un buono in un'operazione imponibile può avere ripercussioni sulla base imponibile, sul momento dell'operazione e anche, in determinate circostanze, sul luogo dell'imposizione. L'incertezza sul trattamento fiscale appropriato può tuttavia rivelarsi problematica per le operazioni transfrontaliere e per le operazioni a catena nell'ambito della distribuzione commerciale dei buoni.

L'assenza di norme comuni ha obbligato gli Stati membri a mettere a punto soluzioni proprie, inevitabilmente non coordinate. Le incoerenze che ne derivano nell'ambito dell'imposizione causano problemi quali la doppia imposizione o la non imposizione, oltre a contribuire all'evasione fiscale e a creare ostacoli all'innovazione imprenditoriale. L'accresciuta funzionalità dei buoni ha inoltre reso meno chiara la distinzione tra i buoni e gli strumenti di pagamento più generalizzati.

Il mondo ha conosciuto una profonda evoluzione dall'adozione delle norme comuni sull'IVA nel 1977 e l'uso accresciuto dei buoni è solo uno dei numerosi cambiamenti che hanno trasformato il modo in cui le imprese concludono affari, introducendo complessità che all'epoca non erano previste.

La Corte di giustizia dell'Unione europea (di seguito "la Corte") è stata più volte invitata a chiarire le modalità di applicazione delle direttive IVA in tali casi. Per quanto riguarda i buoni, sono stati forniti alcuni orientamenti, ma altri problemi sono rimasti insoluti. La presente proposta mira ad affrontare tali questioni chiarendo e armonizzando le norme della legislazione dell'UE sul regime IVA applicabile ai buoni.

### Contesto generale

Con la presente proposta legislativa la Commissione intende apportare chiarezza, che deve estendersi alle conseguenze fiscali dei diversi tipi di buoni nel momento in cui sono emessi, distribuiti o riscattati, all'interno di un unico Stato membro o nell'ambito di operazioni che coinvolgono più Stati membri.

### Che cos'è un buono ("voucher")?

Ai fini delle norme sull'IVA un buono ("voucher") è uno strumento che conferisce al detentore il diritto a beneficiare di determinati beni o servizi o a ricevere uno sconto o un rimborso su una cessione di beni o una prestazione di servizi. L'emittente si assume l'obbligo di cedere i beni o di prestare i servizi, di accordare uno sconto o di versare un rimborso.

---

[1] Direttiva 77/388/CEE 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 del 13.6.1977, pag. 1) (Sesta direttiva IVA).

[2] Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1), che sostituisce la sesta direttiva IVA dal 1° gennaio 2007.

Un buono può presentarsi in forma elettronica o fisica e in genere risponde a un obiettivo essenziale di natura commerciale o promozionale, che può essere quello di promuovere la cessione di determinati beni o la prestazione di determinati servizi oppure di accelerare il pagamento di particolari beni o servizi. In altri termini, un buono mira a sviluppare il mercato dei beni o dei servizi, a fidelizzare i clienti o a facilitare il processo di pagamento. Questi obiettivi aiutano a distinguere il buono da strumenti, quali i traveller's cheques, la cui unica finalità è effettuare pagamenti.

Qualsiasi strumento la cui finalità consiste unicamente nell'effettuare pagamenti non rientra nella definizione di buono ai fini dell'IVA. Per i meri servizi di pagamento si applicano altre norme IVA.

Esistono diversi tipi di buoni. Alcuni sono emessi dietro pagamento di un corrispettivo e attualmente possono essere tassati al momento della vendita o del riscatto, in funzione dell'approccio dei singoli Stati membri. Un buono può inoltre essere emesso a titolo gratuito e conferire al detentore il diritto alla cessione di determinati beni o alla prestazione di determinati servizi senza ulteriori oneri. Tale cessione o prestazione può essere considerata alla stregua di un regalo aziendale. Un buono sconto gratuito che conferisce al detentore il diritto di ricevere uno sconto su un'operazione successiva può essere considerato semplicemente come un obbligo a concedere una riduzione di prezzo.

Un diritto ad uno sconto su tutti gli acquisti effettuati in un determinato periodo di tempo non è invece considerato un buono ai fini della presente proposta, anche se concesso dietro pagamento, in quanto è indipendente dalle operazioni di acquisto. Il carattere aperto di tale diritto (anche se limitato nel tempo) è infatti diverso da quello di un buono sconto, che corrisponde a un diritto puntuale e correlato a una cessione o prestazione specifica. Questo non significa tuttavia che tale servizio non sarà tassato.

**Quali aspetti dell'attuale regime IVA applicabile ai buoni necessitano di particolare attenzione?**

La questione fondamentale riguarda la determinazione del momento in cui le operazioni legate a un buono devono essere tassate. In assenza di norme comuni, le pratiche degli Stati membri non sono coordinate. Alcuni tassano i tipi più comuni di buoni al momento dell'emissione, mentre altri li tassano al momento del riscatto, creando così incertezza per le imprese, in particolare quelle che intendono sfruttare le opportunità offerte dal mercato unico. Quando un buono è emesso in uno Stato membro e utilizzato in un altro, le divergenze in materia di tassazione possono comportare, in pratica, la doppia imposizione o la non imposizione.

Occorre precisare la linea divisoria tra i buoni (le cui norme in materia di IVA formano oggetto della presente proposta) e lo sviluppo di sistemi innovativi di pagamento (il cui trattamento ai fini dell'IVA è contemplato in altre disposizioni della direttiva IVA).

Spesso i buoni giungono nelle mani dei consumatori attraverso una catena di distributori (in particolare, i buoni prepagati per le telecomunicazioni). Anche in questo caso l'assenza di norme comuni ha portato ad un approccio frammentario, che talvolta comporta accordi locali caratterizzati da condizioni favorevoli e che ostacola lo sviluppo di modelli di business intraunionali.

I buoni sconto possono comportare un rimborso da parte del fabbricante o del distributore (che emette i buoni sconto) al dettagliante per compensare la riduzione di prezzo accordata a

un cliente dietro consegna del buono. Le norme vigenti, interpretate dalla Corte, sono complesse e difficili da applicare in pratica. Un approccio più adeguato è veramente necessario.

## 2. PROPOSTE PRESENTATE

Per risolvere questi problemi si prevede di apportare modifiche della direttiva IVA che possono essere suddivise in cinque categorie.

1. Definizione dei buoni ("voucher") ai fini dell'IVA

Occorre innanzi tutto chiarire che cosa si intende per buono ("voucher") ai fini dell'IVA. A tal fine è necessario introdurre un nuovo articolo 30 *bis*. È necessario che la direttiva IVA precisi chiaramente quali buoni devono essere tassati al momento dell'emissione e quali devono essere tassati solo al momento del riscatto. I primo sono definiti "buoni monouso", mentre i secondi "buoni multiuso". Per operare questa distinzione occorre stabilire se le informazioni necessarie per la tassazione sono disponibili al momento dell'emissione del buono o se la tassazione deve essere effettuata al momento del riscatto, in quanto l'utilizzo finale è lasciato alla scelta del consumatore. È inoltre necessario garantire che continuino ad essere trattati nello stesso modo gli strumenti attualmente utilizzabili per il pagamento in diversi punti vendita non collegati fra loro, che adesso non sono in generale considerati buoni.

L'innovazione nella fornitura di servizi di pagamento ha reso meno netta la distinzione tra buoni e sistemi di pagamento tradizionali. L'articolo 30 *bis* apporta inoltre la necessaria chiarezza sui limiti della nozione di buoni ai fini dell'IVA.

2. Momento dell'imposizione

Una volta definiti i diversi tipi di buoni, è necessario apportare ulteriori modifiche per garantire che il trattamento corretto ai fini dell'IVA sia chiaro.

Le norme vigenti relative al momento dell'esigibilità dell'imposta (articolo 65) devono essere modificate per assicurare che i buoni monouso siano assoggettati all'IVA nel momento in cui sono emessi e pagati.

Per evitare confusione, l'attribuzione del diritto intrinseco al buono e la corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi non possono essere considerate operazioni distinte. I buoni monouso sono tassati al momento dell'emissione, per cui questo potenziale problema non sorgerà. Per i buoni che non sono tassati all'emissione, in quanto il luogo e l'aliquota della tassazione non possono ancora essere stabiliti, è necessario che l'imposta divenga esigibile solo nel momento in cui i beni o i servizi corrispondenti sono ceduti o prestati. Per garantire che questa disposizione sia effettivamente rispettata si propone un nuovo articolo 30 *ter*, il quale precisa che l'emissione di un buono e la successiva cessione di beni o prestazione di servizi costituiscono un'operazione unica ai fini dell'IVA.

3. Norme relative alla distribuzione

Una volta stabilito dalla direttiva IVA che i buoni multiuso devono essere tassati al momento del riscatto, occorre affrontare alcune questioni relative alla loro distribuzione. Prima di arrivare nelle mani dei consumatori, spesso questi buoni passano attraverso una catena di distributori. Anche se l'operazione corrispondente non deve essere tassata prima dell'effettiva

cessione di beni o prestazione di servizi, la distribuzione commerciale di un buono multiuso rappresenta di per sé la fornitura di un servizio imponibile che è indipendente dalla cessione o prestazione corrispondente. Quando il buono multiuso cambia di mano in una catena di distribuzione, la base imponibile del servizio corrispondente può essere misurata tramite l'evoluzione del valore del buono. Se un distributore acquista un buono per X e successivamente lo vende per una cifra più elevata (X più Y), l'incremento Y aggiunge valore al servizio di distribuzione fornito.

Dato che le catene di distribuzione per i buoni multiuso si possono estendere al territorio di più Stati membri, sono necessarie norme comuni per individuare e quantificare tale servizio di distribuzione. La nuova lettera d) aggiunta all'articolo 25 precisa che la distribuzione costituisce la fornitura di un servizio ai fini della direttiva IVA. Il calcolo della base imponibile per questo servizio è oggetto del nuovo articolo 74 *ter*.

Per facilitare il calcolo della base imponibile per ciascuna fase della catena di distribuzione, un concetto di valore nominale è stabilito e definito all'articolo 74 *bis* come il corrispettivo totale percepito dall'emittente di buono multiuso, il che equivale a sua volta alla base imponibile (più IVA) imputabile alla cessione di beni o alla prestazione di servizi corrispondente.

L'impostazione utilizzata in queste due disposizioni garantisce che la totalità delle operazioni imponibili associate a un buono multiuso — ossia la fornitura di un servizio di distribuzione e la cessione di beni o la prestazione di servizi corrispondente — sia descritta e tassata in modo esaustivo, neutrale e trasparente.

4. Buoni sconto

Le difficoltà con i buoni sconto sorgono quando, in ultima analisi, lo sconto è a carico dell'emittente del buono anziché del fornitore che accetta il buono. Per evitare una serie complessa di adeguamenti si propone di trattare tale sconto come una prestazione distinta di un servizio reso dal fornitore che accetta il buono all'emittente del buono stesso. Le misure necessarie a tal fine sono enunciate nella nuova lettera e) dell'articolo 25 e nell'articolo 74 *quater*.

5. Altre modifiche tecniche o correlate

Occorrerà apportare ulteriori modifiche tecniche alla direttiva IVA per garantire l'adeguato funzionamento di tali soluzioni, in particolare per quanto riguarda il diritto a detrazione (articolo 169), il soggetto debitore dell'imposta (articolo 193) ed altri obblighi (articolo 272). Modifiche tecniche degli articoli 28 e 65 sono necessarie per il corretto trattamento, rispettivamente, dei buoni monouso e dei buoni multiuso.

## 3. SPIEGAZIONE TECNICA DEI PRINCIPALI ELEMENTI DELLA PROPOSTA

*Definizione di buoni ("voucher") e diversi criteri applicabili, compreso quello relativo al momento dell'imposizione (articolo 30* bis*, paragrafi 1 e 2, e articolo 30 ter)*

Le norme in materia di IVA devono definire in modo chiaro e coerente il momento in cui l'imposta diviene esigibile. Se le informazioni necessarie per una decisione corretta in materia di tassazione non sono disponibili al momento della prima emissione di un buono, ne

consegue che, in pratica, la tassazione può essere effettuata solo al momento del riscatto. Poiché la direttiva IVA non fornisce alcuna indicazione al riguardo, non esiste un consenso su quali buoni debbano essere tassati al momento dell'emissione e quali al momento del riscatto. Di conseguenza, uno Stato membro considererà un determinato tipo di buono (ad esempio, un credito telefonico prepagato[3]) come il versamento di un acconto da tassare all'emissione, mentre per lo stesso tipo di buono un altro Stato membro tasserà la cessione o prestazione finale[4]. Se un buono è emesso nel primo e riscattato nel secondo, entrambi gli Stati applicheranno l'IVA sulla stessa cessione o prestazione. Entrambe le posizioni sono legittime, ma il risultato è una doppia imposizione. Nella situazione opposta nessuno Stato membro applicherebbe l'IVA e il risultato sarebbe una non imposizione.

La doppia imposizione derivante da incoerenze di questo tipo può ostacolare, e di fatto ostacola, gli accordi commerciali intesi a trarre vantaggio dalle opportunità offerte dal mercato unico. Al contrario, la non imposizione non intenzionale dovuta a incoerenze può essere sfruttata a fini abusivi.

Per rimediare a questo problema la proposta comincia col definire i buoni e le loro principali categorie, distinguendo in particolare tra buoni monouso e buoni multiuso.

Un buono monouso conferisce al detentore il diritto di ricevere determinati beni o servizi nei casi in cui il livello di tassazione (in particolare, l'aliquota dell'IVA), l'identità del cessionario o del prestatore e lo Stato membro in cui ha luogo la cessione di beni o la prestazione di servizi corrispondente possono essere individuati con certezza fin dall'inizio. L'IVA è assolta quando il buono è venduto. Un esempio di un buono monouso è il caso in cui un prestatore di servizi vende buoni (direttamente o tramite un agente) che conferiscono il diritto alla prestazione di un determinato servizio (ad esempio, telecomunicazioni) in un particolare Stato membro.

Un buono multiuso conferisce al detentore il diritto di ricevere beni o servizi nei casi in cui tali beni o servizi o lo Stato membro in cui devono essere ceduti o prestati e tassati non sono individuati con sufficiente precisione da poter fissare l'IVA al momento dell'emissione del buono. Un esempio è il caso di una catena di alberghi internazionale che cerca di promuovere i propri prodotti mediante buoni che possono essere riscattati per un soggiorno in uno dei propri alberghi in uno qualsiasi di più Stati membri. Un altro esempio è il caso in cui un credito prepagato può essere utilizzato per le telecomunicazioni (aliquota normale dell'IVA) o per i trasporti pubblici (che possono beneficiare di un'aliquota ridotta).

*Distinzione tra buoni e strumenti di pagamento (articolo 30* bis*, paragrafo 2)*

Considerati i diversi regimi dell'IVA, la neutralità richiede che sia stabilita una netta distinzione tra buoni e mezzi di pagamento più generali che tenga conto della loro natura intrinseca. Se un semplice metodo di pagamento acquisisce alcune delle caratteristiche associate ai buoni (ad esempio, una carta ricaricabile o un credito prepagato memorizzato su un telefono cellulare o collegato allo stesso), è necessario esaminare attentamente la natura essenziale del suo funzionamento. Il riscatto di un buono contro beni o servizi non costituisce

---

[3] I crediti telefonici prepagati rappresentano il tipo di buono più comune. Secondo lo studio economico allegato alla valutazione d'impatto, nel 2008 il valore complessivo dei crediti telefonici prepagati nell'UE era pari a 38 miliardi di euro.

[4] I diversi approcci utilizzati per stabilire il momento dell'imposizione sono spiegati nella valutazione d'impatto che accompagna la presente proposta.

un pagamento, ma piuttosto l'esercizio di un diritto successivo a un pagamento che ha avuto luogo quando il buono è stato emesso o ha cambiato mani. D'altro lato, quando un credito prepagato o memorizzato è utilizzato per coprire il costo di beni o servizi, il diritto a beneficiare di tali beni o servizi nasce solo nel momento in cui è effettuato il pagamento. Dal punto di vista concettuale si tratta di una differenza fondamentale rispetto all'esercizio di un diritto acquisito da parte del detentore del buono.

I buoni dovrebbero sempre comportare una cessione di beni o una fornitura di servizi e sono spesso emessi per promuovere le vendite di un particolare fornitore o gruppo di fornitori o per facilitare gli acquisti. Tali caratteristiche, se combinate al diritto di ricevere beni o servizi (corrispondente all'obbligo di cedere detti beni o di prestare detti servizi), svolgono una funzione importante nel distinguere i buoni dagli strumenti di pagamento più generali (che non includono tale diritto specifico).

L'aumento del numero di dispositivi mobili rafforza la necessità di operare una chiara distinzione tra i crediti prepagati per le telecomunicazioni (che sono buoni) e, più in generale, i servizi di pagamento mobile, che probabilmente sfruttano il sistema di fatturazione anticipata dei primi. I sistemi di pagamento mobile generalmente consentono a un consumatore, utilizzando un telefono cellulare, di pagare per una gamma crescente di beni e servizi oltre ai servizi di telecomunicazioni (e anche di effettuare trasferimenti di denaro). Se il sistema ha l'obiettivo di facilitare il pagamento di una gamma estesa, o anche illimitata, di articoli, che possono comprendere contenuti (file musicali, giochi, carte geografiche, dati, ecc.), altri servizi (parcheggio, ecc.) o beni (ad esempio da un distributore automatico), risulta tuttavia difficile considerarlo alla stregua di un buono. La distinzione tra un buono multiuso (il cui detentore ha accesso a servizi di telecomunicazioni e ad altri servizi o beni specificati) e un servizio di pagamento (la cui finalità consiste nel facilitare la spesa di un credito prepagato per acquistare beni o servizi, anche forniti da prestatori terzi) si fonda sull'esistenza di un diritto a ricevere beni o servizi.

Gli strumenti che possono presentare alcune caratteristiche dei buoni, ma la cui funzione principale è quella di servire come mezzi di pagamento, devono pertanto essere esclusi dalla definizione di buono. Questo è l'obiettivo dell'articolo 30 *bis*, paragrafo 2.

*Buoni distribuiti all'interno di una catena (articolo 25, lettera d)), articolo 74* bis *e articolo 74* ter*)*

I buoni possono essere distribuiti in molti modi (ad esempio, tramite quotidiani, intermediari, prodotti dei supermercati, ecc.).

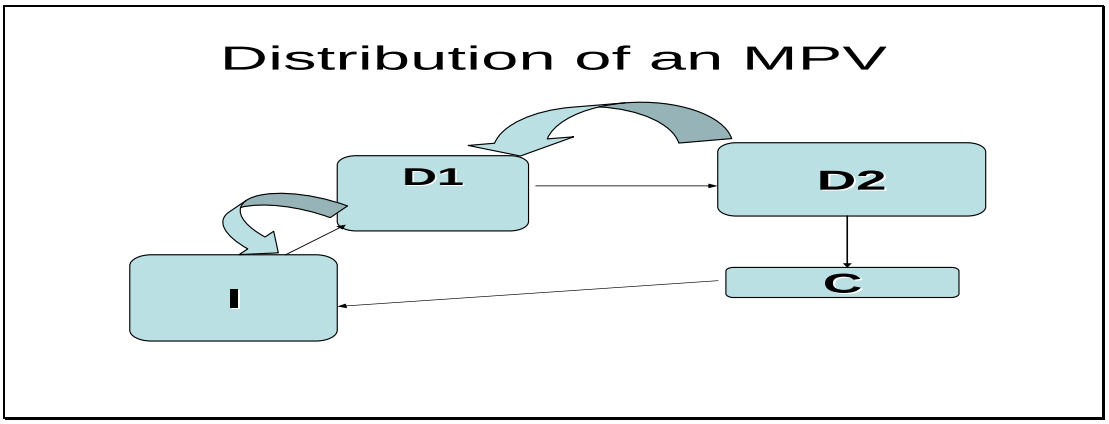
Dato che i buoni monouso possono essere tassati all'emissione, la loro distribuzione è relativamente semplice. La distribuzione dei buoni multiuso tramite intermediari in una catena di vendita può invece rivelarsi complessa.

Esistono numerosi modelli, ma secondo uno di questi il prezzo a cui l'emittente vende il buono multiuso all'inizio della catena è diverso dal prezzo pagato dal consumatore alla fine della catena a causa dei margini commerciali applicati dai distributori. Il consumatore che acquista il buono multiuso alla fine della catena paga un prezzo più elevato del corrispettivo ottenuto dall'emittente del buono all'inizio della catena. Se il margine non è contabilizzato correttamente, ci sarà una divergenza tra l'IVA (a valle) dell'emittente e l'IVA (a monte) che il cliente, se è un soggetto passivo con diritto a detrazione, si aspetta di trovare sulla fattura.

Situazioni di questo tipo sono comuni nella distribuzione dei buoni prepagati per le telecomunicazioni.

Per rimediare a questo problema si propone di introdurre un concetto di valore nominale, ossia un valore costante fissato dall'emittente del buono multiuso all'inizio, e di considerare qualsiasi differenza positiva tra questo valore nominale e il prezzo pagato da un distributore del buono multiuso come il corrispettivo di un servizio di distribuzione. Il distributore (D1) fornisce un servizio di distribuzione (tassato) all'emittente (*issuer* – I). I distributori successivi (D2) forniscono un servizio di distribuzione analogo al distributore precedente (che ha loro venduto il buono multiuso).

Il meccanismo può essere illustrato come segue:




In questo esempio la società I (fornitrice di telecomunicazioni) vende un buono multiuso a un distributore (D1) per un valore nominale di 100 euro. D1 paga 80 euro all'emittente. La differenza tra il valore nominale e il prezzo pagato è di 20 euro. Tale importo è considerato il corrispettivo (IVA compresa) per il servizio di distribuzione fornito dal distributore alla società di telecomunicazioni.

D1 emetterà una fattura a I indicante il costo del servizio di distribuzione e l'IVA imponibile. Nell'ipotesi di un'aliquota IVA del 25%, il servizio di distribuzione sarà di 16 euro e l'IVA di 4 euro.

D1 vende poi il buono multiuso a un subdistributore, D2, per 90 euro. D2 fornisce un servizio di distribuzione a D1 ed emette una fattura che riflette la differenza tra il valore nominale (100 euro) e l'importo pagato (90 euro). Il servizio sarà pertanto di 8 euro, più 2 euro di IVA.

D2 vende quindi il buono al cliente finale (C) per 100 euro. C utilizza il buono (un credito prepagato) per acquistare da I servizi di telecomunicazioni o altri servizi. Se tali servizi sono destinati ad uso professionale, C (un soggetto passivo) riceve una fattura da I per 100 euro, IVA compresa.

In nessuna fase della catena di distribuzione viene emessa una fattura IVA in relazione alla vendita del buono multiuso.

La società I, fornitrice di telecomunicazioni ed emittente del buono multiuso, avrà prestato servizi per un valore di 80 euro con IVA a valle di 20 euro (nell'ipotesi di un'aliquota IVA costante del 25% per l'esempio). Essa avrà sostenuto costi di distribuzione di 16 euro (più IVA a monte di 4 euro) per consegnare il buono multiuso nelle mani del cliente finale.

*Neutralità dei buoni sconto gratuiti (articolo 25, lettera e), e articolo 74* quater*)*

I buoni sconto gratuiti conferiscono al detentore il diritto a beneficiare, al momento del riscatto, di uno sconto sulla cessione di determinati beni o sulla prestazione di determinati servizi. Se l'emittente e il fornitore che accetta il buono sono la stessa persona, la base imponibile di tali cessioni o prestazioni è ridotta dell'importo dello sconto (meno l'IVA inclusa). Il consumatore che acquista un prodotto del costo di 100 euro ne pagherà quindi solo 95 se utilizza un buono sconto di 5 euro.

In pratica gli articoli cui i buoni sconto si riferiscono spesso passano per le mani di diversi soggetti passivi (quali grossisti, distributori e dettaglianti) prima di raggiungere il cliente finale. Lo sconto è spesso rimborsato dall'emittente (ad esempio il fabbricante) al fornitore che accetta il buono (ad esempio un dettagliante). Può anche succedere che il consumatore paghi il prezzo normale, ma riceva successivamente un rimborso (*cash back*) dall'emittente. A tale riguardo sono sorte difficoltà nell'individuare il corretto trattamento fiscale.

Attualmente, sulla base della giurisprudenza consolidata della Corte[5], l'emittente originale (grossista o fabbricante) può detrarre il rimborso effettuato a favore del fornitore che accetta il buono dal prezzo di vendita originale dei beni cui il buono si riferisce. Per evitare una perdita fiscale (i soggetti passivi successivi nella catena non devono rettificare l'IVA a monte), il rimborso è considerato come un pagamento di un terzo effettuato dal fabbricante al fornitore che accetta il buono e che deve essere aggiunto (ad eccezione dell'IVA inclusa) alla base imponibile sulla fattura emessa da tale fornitore al cliente. Nell'esempio di cui sopra il fornitore che accetta il buono emetterà una fattura di 100 euro (IVA compresa) al cliente, anche se questi ha versato solo 95 euro.

Tuttavia, sussistono ancora difficoltà quando tali adeguamenti devono essere effettuati attraverso una catena di distribuzione (si tratta di una questione complessa e le imprese devono far fronte a incoerenze nelle norme sulla contabilizzazione e sulla documentazione IVA) o quando un buono è utilizzato in uno Stato membro diverso da quello di emissione. Non esiste una soluzione facile al conflitto tra il diritto a detrazione del cliente (quando il buono è utilizzato da un soggetto passivo per beni o servizi destinati alla sua attività professionale) e la riduzione della base imponibile per il fabbricante. La giurisprudenza inoltre non contempla la situazione in cui l'emittente del buono non è la fonte del rimborso.

Si propone pertanto di modificare in modo adeguato le disposizioni esistenti. D'ora in poi il rimborso, invece di rappresentare il corrispettivo versato da un terzo, è considerato il corrispettivo (IVA inclusa) della fornitura di un servizio di accettazione del buono. Invece di ridurre la base imponibile della prima vendita, il fabbricante (che emette il buono) detrae l'IVA a monte sul servizio prestato dal fornitore che accetta il buono.

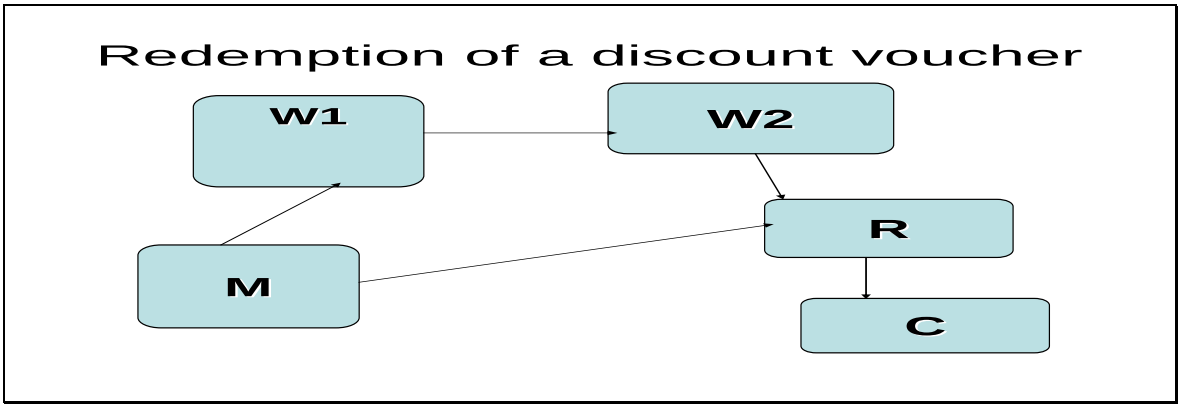
Quando un buono sconto gratuito è presentato per essere riscattato contro una cessione di beni o una prestazione di servizi, il prezzo pagato sarà ancora ridotto del suo valore nominale, ma anche la base imponibile della cessione o prestazione sarà ridotta. Tale base imponibile (più IVA) costituisce il prezzo effettivamente pagato dal cliente. Nell'esempio che precede il fornitore che accetta il buono emetterà pertanto una fattura per 95 euro (IVA inclusa).

---

[5] Causa C-317/94 Elida Gibbs Ltd contro Commissioners of Customs and Excise [1996] RACC I-5339; Causa C-427/98 Commissione delle Comunità europee contro Repubblica federale di Germania [2002] RACC I-8315.

Il cliente non può mai detrarre più IVA di quanto sia appropriato e la neutralità è quindi ristabilita.

Il meccanismo può essere illustrato come segue:




La società M, un fabbricante, vende beni a un grossista W1 per 70 euro. W1 li vende poi per 80 euro a W2 , che a sua volta li rivende al dettagliante R per 90 euro (tutte le cifre sono comprensive di IVA).

R vende quindi i beni al consumatore finale C per 100 euro.

Nel frattempo, per incoraggiare le vendite, M distribuisce tramite i quotidiani un buono sconto gratuito che dà diritto a uno sconto di 5 euro e C è in possesso di uno di questi buoni al momento di effettuare il proprio acquisto. Questo è accettato come pagamento parziale da R, che ne chiede il rimborso a M.

Attualmente questo rimborso consente a M di ridurre la base imponibile della cessione/prestazione a W1. È tuttavia considerato poco pratico applicare tale adeguamento lungo tutta la catena di distribuzione e la soluzione proposta dalla Corte consisteva nel considerare i 5 euro come pagamento di un terzo. Si tratta tuttavia di una soluzione imperfetta, che comporta una perdita fiscale, se C è un soggetto passivo (con diritto a detrazione dell'imposta versata a monte) o se la catena di distribuzione è ripartita tra più Stati membri (con un'aliquota pari a zero per gli acquisti intraunionali).

Per rimediare a questo problema la lettera e) che si propone di aggiungere all'articolo 25 considera i 5 euro come un servizio di accettazione del buono per il quale R emette una fattura a M (i 5 euro corrispondono all'importo IVA inclusa). M non deve più adeguare la base imponibile della cessione/prestazione originaria e C, che paga in realtà 95 euro, riceve una fattura per tale importo (tutte le cifre sono comprensive di IVA).

**CONSULTAZIONE DELLE PARTI INTERESSATE**

La questione del regime IVA applicabile ai buoni è stata discussa nell'ambito di seminari Fiscalis nel 2002 e nel 2006 con rappresentanti delle autorità fiscali degli Stati membri. La discussione è stata seguita nel 2006 da una consultazione pubblica, i cui risultati sono reperibili al seguente indirizzo:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

Secondo la gran parte dei contributi, i problemi sono per lo più attribuibili alle divergenze nell'applicazione delle norme sull'IVA da parte degli Stati membri, che causano particolari

problemi per le operazioni intraunionali. È necessaria un'interpretazione armonizzata delle norme vigenti, che, secondo quanti hanno risposto alla consultazione, richiede probabilmente modifiche della legislazione primaria. In generale, una definizione giuridica dei buoni ai fini dell'IVA è stata ritenuta essenziale.

A seguito dell'evoluzione nella versatilità dei buoni, la linea di separazione dai mezzi di pagamento convenzionali non è sempre chiara o coerente. Di conseguenza si è generalmente ritenuto necessario prestare particolare attenzione alla neutralità di trattamento dei sistemi aventi le stesse funzionalità.

**VALUTAZIONE DELL'IMPATTO**

I problemi incontrati, cui la presente iniziativa cerca di rimediare, sono attribuibili a carenze nella legislazione, che non ha seguito le recenti evoluzioni commerciali.

La proposta è corredata di una valutazione d'impatto secondo la quale l'unico modo realistico di colmare le lacune individuate consiste nell'aggiornare la direttiva IVA introducendo nuove disposizioni relative ai buoni.

Sono state prese in considerazione altre due possibilità: il mantenimento dello status quo e un approccio "soft law" (basato su un intervento giuridico non vincolante). Con la prima possibilità si lascia agli Stati membri il compito di trovare una soluzione ai problemi riscontrati. Gli Stati membri potrebbero attuare soluzioni ad hoc o chiedere il parere della Corte, che potrebbe ad esempio formulare orientamenti. Nessuna di queste possibilità garantirebbe tuttavia la certezza del diritto o un atto giuridico di modifica delle norme IVA vigenti. Le carenze individuate, in particolare l'assenza nella direttiva IVA di orientamenti che garantiscano un trattamento coerente da parte degli Stati membri, sono specialmente deplorevoli nel settore fiscale, in cui la certezza del diritto riveste un ruolo di particolare importanza.

Alla valutazione d'impatto è allegato uno studio realizzato da Deloitte, che sostiene la giustificazione economica della presente proposta legislativa, sottolineando in particolare le conseguenze reali e potenziali delle incoerenze tra gli Stati membri. Conferma inoltre che i buoni per i servizi prepagati di telecomunicazioni rappresentano di gran lunga la categoria di buoni più importante e che le differenze di trattamento fiscale in questo settore sono molto diffuse. Tra le possibili conseguenze di questo si contano sistemi di evasione fiscale, distorsione della concorrenza e anche perdita di attrattività di alcune attività economiche a causa dell'incertezza giuridica.

**ELEMENTI GIURIDICI DELLA PROPOSTA**

La proposta consiste in diverse modifiche da apportare alla direttiva IVA finalizzate a definire chiaramente i diversi tipi di buoni e ad armonizzare il loro trattamento a fini fiscali. La base giuridica della proposta è l'articolo 113 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

**Principio di sussidiarietà**

Le modifiche proposte sono necessarie al fine di chiarire e armonizzare le norme relative al regime IVA applicabile ai buoni. Quest'obiettivo non può essere sufficientemente realizzato dagli Stati membri.

In primo luogo, le pertinenti norme in materia di IVA sono enunciate nella direttiva IVA. Tali norme possono essere modificate solo mediante il processo legislativo dell'Unione.

In secondo luogo, l'intervento dei soli Stati membri non potrebbe realizzare l'obiettivo dell'uniformità di applicazione dell'IVA a motivo della possibilità di interpretazioni divergenti delle norme. La legislazione vigente non è chiara e la mancanza di uniformità nella sua applicazione da parte degli Stati membri costituisce il motivo principale dei problemi riscontrati. Per chiarire il trattamento a fini fiscali dei beni e servizi imponibili ceduti/prestati in cambio di buoni è necessario modificare la direttiva IVA.

Il campo di applicazione della presente proposta è limitato a quanto può essere conseguito con la legislazione dell'Unione. La proposta rispetta pertanto il principio di sussidiarietà.

**Principio di proporzionalità**

Le modifiche della direttiva 2006/112/CE sono necessarie in considerazione dei problemi individuati e dovrebbero permettere di apportare soluzioni atte a realizzare gli obiettivi. Queste soluzioni contribuiranno a conseguire la neutralità fiscale, a ridurre i costi di adeguamento alla normativa e ad eliminare il rischio di doppia imposizione, in modo che gli operatori economici possano assegnare le risorse con maggiore efficienza. Norme chiare che istituiscano condizioni di concorrenza eque riducono le possibilità di evasione fiscale e garantiscono la certezza del diritto per i contribuenti e le amministrazioni fiscali.

La proposta è pertanto conforme al principio di proporzionalità.

**Semplificazione**

La proposta contribuisce alla semplificazione categorizzando e definendo chiaramente i diversi tipi di buoni, uniformando il trattamento ai fini dell'IVA di ciascun tipo di buoni e rafforzando la neutralità fiscale dei buoni sconto.

**Scelta degli strumenti**

Lo strumento proposto è una direttiva. Nessun altro strumento sarebbe adeguato dato che il regime dell'IVA applicabile ai buoni interessa diversi articoli della direttiva IVA. Gli obiettivi sopra indicati possono pertanto essere conseguiti solo mediante una direttiva di modifica.

**Tavola di concordanza**

Gli Stati membri sono tenuti a comunicare alla Commissione il testo delle disposizioni nazionali di recepimento della direttiva nonché uno o più documenti intesi a chiarire il rapporto fra gli elementi della direttiva e le parti corrispondenti degli strumenti nazionali di recepimento. L'obbligo di trasmettere tali documenti è giustificato e proporzionato con riguardo alla direttiva in quanto contribuirà ad assicurare che i contribuenti possano conoscere chiaramente i loro diritti e obblighi nelle operazioni che comportano l'utilizzo di buoni, soprattutto nel caso di operazioni intraunionali.

## 4. INCIDENZA SUL BILANCIO

Nessuna

## 5. SPIEGAZIONE DETTAGLIATA DELLA PROPOSTA

**Articolo 25**

**Lettera d)**

Quando un buono multiuso passa attraverso catene di distribuzione, il trattamento ai fini dell'IVA di qualsiasi margine o commissione realizzati o percepiti dal distributore deve essere chiaro e coerente. A tal fine occorre prevedere espressamente che si tratta di una prestazione di servizi imponibile.

**Lettera e)**

Lo scopo della lettera e) è assicurare che, quando un buono che dà diritto a uno sconto o a un rimborso è emesso gratuitamente e accettato da un soggetto passivo diverso dall'emittente che è rimborsato dall'emittente, tale operazione deve essere considerata una prestazione di servizi da parte del fornitore che accetta il buono a favore dell'emittente. Questo garantirà che la base imponibile più IVA indicata sulla fattura rilasciata dal fornitore che accetta il buono corrisponda all'importo effettivamente pagato dal cliente/soggetto passivo.

**Articolo 28**

Questo articolo è modificato per evitare oneri amministrativi eccessivi in una catena di operazioni che comportano l'utilizzo di buoni multiuso.

I buoni multiuso non sono tassati quando cambiano di mano, ma solo al momento del riscatto. In mancanza di tale chiarimento esiste il rischio che, quando il buono è riscattato e l'aliquota dell'IVA è nota, si consideri necessario effettuare gli adeguamenti corrispondenti per tutte le fasi precedenti della catena di distribuzione (all'aliquota applicabile ai beni o ai servizi forniti).

Tale adeguamento dell'IVA tardivo e retroattivo sarebbe eccessivamente complicato e scoraggerebbe le imprese senza di fatto generare nuovi gettiti fiscali (nell'ipotesi che l'IVA a monte sia recuperata ad ogni fase). Per evitare questa situazione è necessario che l'IVA non sia applicata alla fornitura di un buono lungo tutta la catena, ma solo all'operazione finale di riscatto.

Tale disposizione deve essere letta in combinato disposto con l'articolo 25, in cui si stabilisce che il margine legato alla distribuzione di un buono multiuso è tassato separatamente come un servizio indipendente. Da queste due disposizioni consegue che i beni o i servizi a cui il buono multiuso dà diritto sono tassati al momento del riscatto, ossia nel luogo giusto e al momento giusto, mentre il margine del distributore è tassato come un servizio ogni volta che è fornito, ossia ogni volta che il buono multiuso cambia di mano.

**Articolo 30 *bis***

Come spiegato sopra, questo articolo definisce i buoni e fissa limiti al loro utilizzo per distinguerli dai mezzi di pagamento più generali. Per operare una distinzione tra buoni monouso e buoni multiuso occorre stabilire con sufficiente certezza se l'imposta va applicata al momento dell'emissione o se è necessario attendere fino al momento della cessione dei beni o alla prestazione dei servizi. Nel caso di un buono monouso deve sussistere certezza in

merito all'identità della parte che si assume l'obbligo, intrinseco al buono, di fornire i beni o i servizi in questione.

I buoni che non sono emessi a titolo oneroso danno luogo a specifiche conseguenze fiscali che sono trattate a parte.

**Articolo 30 *ter***

Ai sensi di questo articolo, se un buono dà diritto a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, l'attribuzione di questo diritto e la cessione di beni o la prestazione di servizi corrispondente sono correlate e devono essere considerate un'operazione unica.

Poiché il trattamento a fini fiscali di quest'operazione unica deve essere lo stesso che sarebbe stato applicato se la cessione di beni o la prestazione di servizi avesse avuto luogo senza l'utilizzo di un buono, il luogo della cessione/prestazione e l'aliquota applicabile devono essere determinati in funzione dei beni ceduti o dei servizi prestati. Da questo articolo consegue inoltre che i buoni multiuso sono tassati al momento del riscatto, mentre i buoni monouso sono tassati alla vendita (v. articolo 65).

Per evitare confusione è inoltre necessario assicurare che l'utilizzo di un buono in un'operazione che rientra nel regime speciale delle agenzie di viaggio non interferisca con le norme di tale regime.

**Articolo 65**

Il paragrafo aggiunto a questo articolo tratta dell'esigibilità dell'imposta nel caso dei buoni monouso. Analogamente al caso del pagamento di acconti, l'IVA diviene esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato.

**Articolo 66**

Questo articolo è modificato per evitare che gli Stati membri deroghino all'articolo 65 per i buoni monouso. In caso contrario, le norme sull'esigibilità dell'imposta per questi buoni potrebbero ancora presentare divergenze tra gli Stati membri, rendendo così possibile la doppia imposizione o la non imposizione.

**Articolo 74 *bis***

Questo articolo tratta della base imponibile delle cessioni/prestazioni per le quali si utilizza un buono multiuso, anche quando il buono è parzialmente riscattato. Introduce inoltre il concetto di "valore nominale", che è fondamentale per garantire una tassazione neutrale e coerente, in particolare per le operazioni intraunionali, in quanto garantisce che il valore di un buono multiuso sia costante dall'inizio alla fine della catena di distribuzione.

Il valore nominale è definito (all'articolo 74 *bis*, paragrafo 2) come tutto quello che è o deve essere ricevuto dall'emittente di un buono in cambio del buono. Questo è necessario per tener conto del valore del servizio di distribuzione fornito da un distributore (principale o commissionario) di un buono multiuso in una catena di vendita. Il margine realizzato dal distributore deve essere considerato il corrispettivo (IVA compresa) della prestazione imponibile di un servizio di distribuzione (v. articolo 25).

Il valore nominale di un buono multiuso è una cifra comprensiva di IVA. L'importo dell'IVA compresa sarà noto solo al momento del riscatto del buono, quando, sulla base dell'aliquota IVA applicabile ai beni e ai servizi da riscattare, sarà possibile scindere il valore nominale tra l'importo dell'IVA e la base imponibile.

Se un cliente ha pagato più del valore nominale significa che un distributore ha applicato un margine e il cliente avrebbe allora diritto a una fattura separata per tale differenza (che non sarà ovviamente riportata nella fattura relativa alla cessione o alla prestazione). Se il cliente ha pagato meno del valore nominale, è possibile che un distributore abbia subito una perdita, ma in ogni caso il corrispettivo ricevuto dall'emittente resta invariato.

**Articolo 74 *ter***

Questo articolo stabilisce le modalità di calcolo del margine del distributore nel caso di cessioni/prestazioni che utilizzano un buono multiuso. In questo caso la base imponibile del servizio di distribuzione prestato è costituita dalla differenza tra il valore nominale del buono multiuso e l'importo effettivo versato dall'acquirente.

L'importo complessivo dell'imposta per i servizi di distribuzione rimane costante, a prescindere dal numero di parti nella catena di vendita. Qualora intervenga più di un distributore, l'importo totale dell'imposta per i servizi di distribuzione è ripartito fra tutti i distributori (si veda l'esempio relativo alla distribuzione di un buono multiuso).

**Articolo 74 *quater***

Dato che un buono sconto gratuito non deve più essere considerato il corrispettivo versato da un terzo per una cessione/prestazione, è necessario stabilire norme chiare relative alla determinazione e al calcolo della base imponibile del servizio di accettazione del buono di cui all'articolo 25, lettera e).

**Articolo 169**

Il paragrafo aggiunto a questo articolo mira a garantire la coerenza nel diritto a detrazione.

Se l'emittente di un buono multiuso accetta il buono contro operazioni imponibili, l'articolo 168 prevede che possa detrarre l'IVA dovuta o assolta per l'emissione di detto buono. Per garantire condizioni di concorrenza eque occorre chiarire che se, nel corso di operazioni che danno luogo a detrazione, buoni multiuso sono accettati da una persona diversa dall'emittente, questi mantiene il diritto a detrarre l'IVA dovuta o assolta sulle spese connesse all'emissione del buono. Queste potrebbero comprendere costi di stampa o di inserimento dati.

Questa disposizione è necessaria quando un buono multiuso è accettato da una persona diversa dall'emittente. Il successivo rimborso da parte dell'emittente a favore del fornitore che accetta il buono è al di fuori del campo di applicazione dell'imposta. In assenza di tale disposizione, l'emittente non sarebbe in grado di conservare un diritto a detrazione.

**Articolo 193**

Il paragrafo aggiunto a questo articolo precisa che è sempre il fornitore che accetta il buono ad effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile; questa persona è pertanto debitrice dell'imposta. Si tratta di un elemento importante nei casi in cui l'emittente del buono e il fornitore che accetta il buono sono diversi. Solo il fornitore che accetta il buono

è a conoscenza di quello che è stato ceduto/prestato e dove e quando la cessione /prestazione ha avuto luogo.

**Articolo 272**

Le modifiche apportate a questo articolo sono intese a garantire che le informazioni sulle prestazioni di servizi transfrontaliere, comprese quelle che utilizzano buoni, siano ricevute da tutti gli Stati membri in cui l'imposta è esigibile al fine di assicurare che l'IVA possa essere correttamente accertata e riscossa sul loro territorio. È in particolare necessario che gli obblighi dei soggetti passivi di essere identificati ai fini dell'IVA e di presentare elenchi riepilogativi siano applicati in modo uniforme in tutti gli Stati membri.

2012/0102 (CNS)

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 ("voucher")

IL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 113,

vista la proposta della Commissione europea,

previa trasmissione del progetto di atto legislativo ai parlamenti nazionali,

visto il parere del Parlamento europeo[6],

visto il parere del Comitato economico e sociale europeo[7],

deliberando secondo una procedura legislativa speciale,

considerando quanto segue:

(1) La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto[8], 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, di evitare incoerenze, distorsioni della concorrenza, la doppia imposizione o la non imposizione e di evitare il rischio dell'evasione fiscale è necessario stabilire norme specifiche che si applichino al trattamento dei buoni ai fini dell'IVA.

(3) Per determinare chiaramente che cosa si intenda per buoni ai fini dell'IVA e per distinguerli 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 gli obblighi assunti dall'emittente.

---

6 GU C [...] del [...], pag.
7 GU C [...] del [...], pag.
8 GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1.

(4) Il trattamento a fini fiscali delle operazioni associate ai buoni dipende dalle caratteristiche specifiche del buono. È pertanto necessario distinguere tra i diversi tipi di buoni e le distinzioni devono essere introdotte nella legislazione dell'Unione.

(5) Il diritto a ricevere beni o servizi o a beneficiare di uno sconto è proprio della natura di un buono. Questo diritto può essere trasferito da una persona a un'altra prima che il buono sia infine riscattato. Per evitare il rischio della doppia imposizione, se il servizio corrispondente a tale diritto deve essere tassato, è necessario stabilire che il trasferimento di questo diritto e la cessione o la prestazione effettuata in cambio del buono devono essere considerati un'operazione unica.

(6) La cessione di beni o la prestazione di servizi può comportare il pagamento diretto o essere associata a un buono. Per garantire la neutralità del trattamento di tali operazioni occorre che l'imposta gravante sull'operazione unica sia determinata dai beni ceduti o dai servizi prestati in cambio del buono.

(7) Il regime del margine delle agenzie di viaggio prevede l'imposizione nello Stato membro in cui è stabilita l'agenzia di viaggio. Al fine di evitare uno spostamento del luogo di imposizione è necessario precisare che i beni ceduti o i servizi prestati utilizzando buoni restano coperti da detto regime.

(8) Spesso i buoni sono distribuiti tramite un agente o passano attraverso una catena di distribuzione basata sull'acquisto e la rivendita successiva. Per mantenere la neutralità è essenziale che l'importo dell'IVA da versare sui beni ceduti o i servizi prestati in cambio di un buono resti inalterato. A garanzia di questo, il valore dei buoni multiuso deve essere fissato al momento della loro emissione.

(9) Se i buoni sono distribuiti da un soggetto passivo che agisce a nome proprio ma per conto di un'altra persona, si ritiene che detto soggetto passivo abbia ricevuto e fornito i buoni personalmente. I casi in cui la distribuzione riguarda buoni multiuso, che vengono tassati solo al momento del riscatto, comporterebbero la necessità di effettuare adeguamenti in tutte le fasi della catena di distribuzione, senza con questo generare un nuovo gettito fiscale o generandone uno minimo. Al fine di evitare oneri amministrativi eccessivi si deve considerare che un soggetto passivo che distribuisce tale tipo di buoni non li abbia ricevuti e forniti personalmente.

(10) È necessario chiarire il trattamento fiscale delle operazioni correlate alla distribuzione dei buoni multiuso. Quando tali buoni sono acquistati al di sotto del loro valore per essere rivenduti a un prezzo più elevato, il servizio di distribuzione deve essere tassato sulla base del margine realizzato dal soggetto passivo.

(11) I buoni possono comportare cessioni di beni o prestazioni di servizi transfrontaliere. Se le norme in materia di esigibilità differiscono da uno Stato membro all'altro, il risultato può essere la doppia imposizione o la non imposizione. Per evitare tale situazione è opportuno non concedere alcuna deroga alla norma in base alla quale l'IVA è esigibile al momento della cessione dei beni o della prestazione dei servizi.

(12) Se è versato un acconto prima che la cessione o la prestazione abbia luogo, l'IVA è tuttavia esigibile sull'importo incassato. È necessario precisare che tale norma riguarda anche i pagamenti effettuati per buoni che danno diritto a una cessione di beni o a una prestazione di servizi qualora il luogo e il livello della tassazione siano noti

(buoni monouso). Per gli altri buoni (buoni multiuso) occorre che l'IVA sia esigibile solo al momento del riscatto del buono.

(13) Alcuni buoni danno diritto a uno sconto al momento della cessione di beni o della prestazione di servizi. Poiché la riduzione del prezzo è principalmente finalizzata a promuovere i beni e i servizi dell'emittente del buono, è appropriato prevedere che l'accettazione del buono da parte del cessionario dei beni o del prestatore dei servizi costituisca un servizio fornito da quest'ultimo all'emittente.

(14) Per rispettare il principio di neutralità, se una riduzione del prezzo dei beni e dei servizi è concessa in cambio di un buono, la base imponibile del servizio promozionale prestato dal fornitore che accetta il buono all'emittente dello stesso deve consistere nel rimborso ottenuto dal primo.

(15) Nella misura in cui i beni ceduti o i servizi prestati al momento del riscatto del buono sono tassati, il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'IVA assolta sulle spese inerenti all'emissione del buono. È necessario precisare che tale costo dell'IVA è detraibile anche se i beni sono ceduti o i servizi prestati da una persona diversa dall'emittente del buono.

(16) Diversi soggetti passivi possono intervenire nell'emissione, nella distribuzione e nel riscatto di un buono, ma nel caso di un buono multiuso solo il fornitore che accetta il buono è a conoscenza della natura, del momento e del luogo della cessione o prestazione. Per garantire che l'importo dell'IVA versato sia corretto, il fornitore che accetta il buono deve in ogni caso essere la persona debitrice dell'IVA alle autorità fiscali per i beni ceduti o i servizi prestati.

(17) Ove la distribuzione o il riscatto di un buono dia luogo di per sé a una prestazione di servizi distinta dai beni o dai servizi acquisiti in cambio del buono e ove detta prestazione sia transfrontaliera, è importante che gli obblighi in materia di IVA siano assolti per assicurare la corretta applicazione e riscossione dell'IVA dovuta.

(18) Poiché gli obiettivi dell'azione prevista, ossia la semplificazione, la modernizzazione e l'armonizzazione delle norme in materia di IVA applicabili ai buoni, non possono essere realizzati in misura sufficiente dagli Stati membri e possono pertanto essere realizzati meglio a livello unionale, l'Unione può intervenire in base al principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 del trattato sull'Unione europea. La presente direttiva si limita a quanto è necessario per conseguire tali obiettivi in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nello stesso articolo.

(19) Conformemente alla dichiarazione politica congiunta degli Stati membri e della Commissione sui documenti esplicativi del 28 settembre 2011[9], gli Stati membri si sono impegnati ad accompagnare, ove ciò sia giustificato, la notifica delle loro misure di recepimento con uno o più documenti intesi a chiarire il rapporto tra gli elementi di una direttiva e le parti corrispondenti degli strumenti nazionali di recepimento. Per quanto riguarda la presente direttiva, il legislatore ritiene che la trasmissione di tali documenti sia giustificata.

(20) Occorre pertanto modificare di conseguenza la direttiva 2006/112/CE,

---

9 GU C 369 del 17.12.2011, pag. 14.

HA ADOTTATO LA PRESENTE DIRETTIVA:

*Articolo 1*

La direttiva 2006/112/CE è così modificata:

(1) All'articolo 25, sono aggiunte le seguenti lettere d) ed e):

"d) la distribuzione di un buono multiuso da parte di un soggetto passivo diverso dall'emittente del buono, se il buono gli è fornito ad un prezzo inferiore al valore nominale dall'emittente del buono o da un altro soggetto passivo che agisce a nome proprio;

e) l'accettazione di un buono sconto gratuito, se il soggetto passivo che cede i beni o presta i servizi corrispondenti al buono riceve un corrispettivo dall'emittente del buono.".

(2) All'articolo 28 è aggiunto il seguente comma:

"Tuttavia il primo comma non si applica se il soggetto passivo prende parte alla fornitura di un buono multiuso.".

(3) Nel titolo IV "Operazioni imponibili" è aggiunto il seguente capo 5:

"**Capo 5**

**Disposizioni comuni ai capi 1 e 3**

*Articolo 30* bis

1. Per "buono (voucher)" si intende uno strumento che attribuisce il diritto a beneficiare di una cessione di beni o di una prestazione di servizi o a ricevere uno sconto o un rimborso sul prezzo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che comporta l'obbligo corrispondente di garantire tale diritto.

Per "buono monouso" si intende un buono che attribuisce il diritto a beneficiare di una cessione di beni o di una prestazione di servizi quando l'identità del cessionario o del prestatore, il luogo della cessione o della prestazione e l'aliquota IVA applicabile a tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono.

Per "buono multiuso" si intende qualsiasi buono, diverso da un buono sconto o da un buono di rimborso, che non costituisce un buono monouso.

Per "buono sconto" si intende un buono che attribuisce il diritto a ricevere uno sconto o un rimborso sul prezzo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

2. Un servizio di pagamento ai sensi della direttiva 2007/64/CE non è considerato un buono.

*Articolo 30* ter

La fornitura di un buono che attribuisce il diritto a beneficiare di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e la successiva cessione di beni o prestazione di servizi sono considerate un'operazione unica.

Tale operazione unica è trattata alla stessa stregua di una cessione di beni o di una prestazione di servizi nell'ambito della quale la cessione o la prestazione non hanno luogo in cambio di un buono.

Se un buono attribuisce il diritto a beneficiare di una cessione di beni o di una prestazione di servizi cui si applica il regime del margine delle agenzie di viaggio, la cessione di beni o la prestazione di servizi è considerata ai fini dell'IVA in conformità alle norme che disciplinano detto regime.".

(4) L'articolo 65 è sostituito dal seguente:

"*Articolo 65*

In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, compreso il pagamento di un buono monouso, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato.".

(5) All'articolo 66, il secondo comma è sostituito dal seguente:

"La deroga di cui al primo comma non è tuttavia applicabile ai pagamenti effettuati in cambio di un buono o alle prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario dei servizi in conformità all'articolo 196.".

(6) Sono aggiunti i seguenti articoli 74 *bis*, 74 *ter* e 74 *quater*:

"*Articolo 74* bis

1 La base imponibile della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuata dietro accettazione di un buono multiuso è pari al valore nominale di detto buono o, nel caso di accettazione parziale, a quella parte del valore nominale che corrisponde all'accettazione parziale del buono, detratto l'importo dell'IVA dovuta sui beni o sui servizi forniti.

2 Il valore nominale di un buono multiuso include tutto quello che costituisce il corrispettivo, comprensivo di IVA, ottenuto o che deve essere ottenuto dall'emittente del buono.

*Articolo 74 ter*

Per quanto riguarda la fornitura dei servizi di distribuzione di cui all'articolo 25, lettera d), la base imponibile è pari alla differenza tra il valore nominale del buono e il prezzo di acquisto pagato, detratto l'importo dell'IVA dovuta sul servizio di distribuzione fornito.

*Articolo 74* quater

Per quanto riguarda la fornitura dei servizi di accettazione del buono di cui all'articolo 25, lettera e), la base imponibile è pari alla riduzione di prezzo concessa al cliente e rimborsata dall'emittente, detratto l'importo dell'IVA dovuta sul servizio fornito.".

(7) All'articolo 169 è aggiunta la seguente lettera d):

"d) operazioni relative al pagamento del corrispettivo, da parte dell'emittente di un buono, al soggetto passivo che cede i beni o presta i servizi cui il buono si riferisce, nella misura in cui i beni ceduti o i servizi prestati danno luogo a detrazione.".

(8) All'articolo 193 è aggiunto il seguente comma:

"Se un'operazione unica di cui all'articolo 30 *ter* consiste nella fornitura di un buono multiuso e in una successiva cessione di beni o prestazione di servizi, si considera che il fornitore che accetta il buono abbia effettuato la cessione o prestazione imponibile.".

(9) L'articolo 272 è così modificato:

a) al paragrafo 1, la lettera b) è sostituita dalla seguente:

"b) i soggetti passivi che non effettuano alcuna delle operazioni seguenti:

i) le operazioni di cui agli articoli 20, 21, 22, 33, 36, 138 e 141;

ii) le operazioni di cui all'articolo 44, ma unicamente nel caso in cui l'IVA è dovuta dal cliente a norma dell'articolo 196;".

b) Il paragrafo 2 è sostituito dal seguente:

"2. Qualora si avvalgano della facoltà di cui al paragrafo 1, primo comma, lettere d) o e), gli Stati membri prendono le misure necessarie per la corretta applicazione del regime transitorio di imposizione delle operazioni intracomunitarie.".

*Articolo 2*

1. Gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 1° gennaio 2014, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva. Essi comunicano immediatamente alla Commissione il testo di tali disposizioni.

Essi applicano tali disposizioni a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Quando gli Stati membri adottano tali disposizioni, queste contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate di un siffatto riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità del riferimento sono decise dagli Stati membri.

2. Gli Stati membri comunicano alla Commissione il testo delle disposizioni essenziali di diritto interno adottate nella materia disciplinata dalla presente direttiva.

*Articolo 3*

La presente direttiva entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

*Articolo 4*

Gli Stati membri sono destinatari della presente direttiva.

Fatto a Bruxelles, il

*Per il Consiglio*
*Il presidente*