



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

28 aprile 2022 *

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Articolo 30 bis, punto 1 – Nozione di “buono” – Articolo 30 bis, punto 3 – Nozione di “buono multiuso” – Vendita di una carta che conferisce al suo titolare il diritto di usufruire di varie prestazioni di servizi turistici per un periodo limitato»

Nella causa C-637/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), con decisione del 18 novembre 2020, pervenuta in cancelleria il 25 novembre 2020, nel procedimento

Skatteverket

contro

DSAB Destination Stockholm AB,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, I. Ziemele, T. von Danwitz (relatore), P.G. Xuereb e A. Kumin, giudici,

avvocato generale: T. Ćapeta

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Skatteverket, da A.-S. Pallasdies, in qualità di agente;
- per la DSAB Destination Stoccolma AB, da U. Grefberg e M. Fri, advokat;
- per il governo italiano, da G. Palmieri e A. Maddalo, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e P. Carlin, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: lo svedese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 febbraio 2022,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 30 bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016 (GU 2016, L 177, pag. 9) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Skatteverket (amministrazione tributaria, Svezia) e la DSAB Destination Stockholm AB (in prosieguo: la «DSAB») in merito al trattamento fiscale di uno strumento commercializzato da quest'ultima sotto forma di carta denominata «citycard» (in prosieguo: la «carta di cui trattasi nel procedimento principale»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

- 3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (IVA) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 4 L'articolo 30 bis della direttiva IVA così dispone:

«Ai fini della presente direttiva, si intende per:

1) “buono”, 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;

2) “buono monouso”, 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;

3) “buono multiuso”, un buono diverso da un buono monouso».
- 5 L'articolo 30 ter della direttiva IVA prevede quanto segue:

«1. Ogni trasferimento di un buono monouso effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome proprio è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si

riferisce. La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi dietro presentazione di un buono monouso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore non sono considerate operazioni indipendenti.

Se il trasferimento di un buono monouso è effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome di un altro soggetto passivo, tale trasferimento è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce effettuate dall'altro soggetto passivo per conto del quale il soggetto passivo agisce.

Se il cedente dei beni o il prestatore dei servizi non è il soggetto passivo che, agendo in nome proprio, ha emesso il buono monouso, si considera che detto cedente o prestatore abbia comunque ceduto i beni o prestato i servizi cui il buono si riferisce a detto soggetto passivo.

2. 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 sono soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA.

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».

6 L'articolo 73 bis della direttiva IVA così dispone:

«Fatto salvo l'articolo 73, la base imponibile della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuate a fronte di un buono multiuso è 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».

Direttiva 2016/1065

7 I considerando 2, 4 e 5 della direttiva 2016/1065, che ha modificato la direttiva 2006/112 al fine di inserirvi in particolare gli articoli 30 bis, 30 ter e 73 bis, così recitano:

«(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.

(...)

(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».

Diritto svedese

- 8 Gli articoli 30 bis e 30 ter della direttiva IVA sono stati recepiti nel diritto svedese, in particolare, dagli articoli 20 e 21 del capo 1, dall'articolo 12 del capo 2, nonché dall'articolo 3c del capo 7 della mervärdesskattelagen (1994:200) [legge 1994:200], relativa all'imposta sul valore aggiunto], del 30 marzo 1994 (SFS 1994, n. 200).

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 9 La DSAB è l'impresa che commercializza la carta di cui trattasi nel procedimento principale per i turisti che visitano la città di Stoccolma (Svezia).
- 10 Tale carta conferisce al suo titolare il diritto di accedere, per una durata limitata e fino ad un certo importo, a una sessantina di attrazioni turistiche, quali siti di interesse o musei. Essa offre altresì accesso a una decina di servizi di trasporto di persone, quali tour effettuati con gli autobus e i battelli della DSAB, denominati «Hop On – Hop Off», e visite organizzate da altri prestatori. Alcuni di questi servizi sono soggetti all'IVA ad aliquote comprese tra il 6% e il 25%, mentre altri ne sono esenti. Il titolare della carta di cui trattasi nel procedimento principale utilizza quest'ultima come mezzo di pagamento per accedere o utilizzare un servizio e non versa alcun supplemento, poiché tale carta è semplicemente registrata tramite un lettore concepito a tal fine. In forza di un contratto stipulato con la DSAB, il prestatore riceve successivamente, da parte di quest'ultima, per ogni accesso o utilizzo, un corrispettivo pari a una percentuale del prezzo normale di accesso o di utilizzo. Il prestatore non è tenuto a concedere più di una volta al titolare di detta carta l'accesso ai suoi servizi. La DSAB non garantisce alcun numero minimo di visitatori. Se viene raggiunto il limite di valore della carta stessa, quest'ultima non può più essere utilizzata dal suo titolare.
- 11 La carta di cui trattasi nel procedimento principale esiste in diverse versioni, aventi durata di validità e limiti di valore diversi. Ad esempio, una carta per adulti valida per 24 ore costa 669 corone svedesi (SEK) (EUR 65 circa). Durante tale periodo di validità, il titolare può utilizzare tale carta come mezzo di pagamento fino a un importo pari a SEK 1 800 (EUR 176 circa). Detto periodo di validità inizia a decorrere quando tale carta è utilizzata per la prima volta. La stessa carta deve essere utilizzata entro il termine di un anno a decorrere dal suo acquisto.
- 12 Facendo seguito a una domanda di parere preliminare presentata dalla DSAB, la Skatterättsnämnden (Commissione tributaria, Svezia) ha deciso che la carta di cui trattasi nel procedimento principale non costituiva un «buono multiuso», ai sensi dell'articolo 30 bis della direttiva IVA. Essa ha ritenuto che discendesse in particolare dalla definizione di «buono», ai sensi di tale articolo, e dalle disposizioni relative al calcolo della base imponibile, che un buono deve avere un determinato valore nominale o riguardare cessioni di beni o prestazioni di servizi specifiche. Secondo tale commissione, da un buono deve risultare chiaramente ciò che può essere ottenuto in cambio di quest'ultimo, anche se, nel caso di un buono multiuso, può sussistere un'incertezza, sull'aliquota d'imposta o sul paese d'imposizione.

- 13 Il suddetto parere preliminare è stato oggetto di ricorsi dinanzi al giudice del rinvio, sia da parte dell'amministrazione tributaria sia da parte della DSAB.
- 14 L'amministrazione tributaria fa valere che la carta di cui trattasi nel procedimento principale non può essere qualificata come «buono», ai sensi dell'articolo 30 bis della direttiva IVA. Si tratterebbe di un tipo di carta per il tempo libero, il cui limite di valore sarebbe molto elevato rispetto alla sua durata di validità, che sarebbe molto breve. Pertanto, un consumatore medio non sarebbe in grado di usufruire di tutte le possibilità offerte da tale carta. Lo sconto di cui beneficia il titolare di detta carta rispetto al prezzo normale delle attrazioni visitate sarebbe proporzionale al grado di utilizzo di quest'ultima. La stessa carta non potrebbe quindi essere considerata, in quanto tale, come riscattata a fronte di beni o servizi.
- 15 La DSAB sostiene, invece, che la carta di cui trattasi nel procedimento principale soddisfa le condizioni enunciate all'articolo 30 bis della direttiva IVA e che essa costituisce un «buono multiuso», ai sensi di tale articolo. La DSAB rileva, in particolare, che i prestatori interessati sono obbligati ad accettare tale carta come mezzo di pagamento e che le condizioni applicabili ai titolari di quest'ultima indicano quali servizi possono essere pagati con detta carta e quali sono i prestatori di tali servizi. La stessa carta potrebbe essere utilizzata come corrispettivo di servizi soggetti ad aliquote diverse. L'importo dell'IVA dovuta per le prestazioni che possono essere fornite come corrispettivo della carta di cui trattasi nel procedimento principale non sarebbe pertanto noto al momento dell'emissione di quest'ultima.
- 16 In tali circostanze, nel constatare che la Corte non si era ancora pronunciata sull'interpretazione da dare alle disposizioni della direttiva IVA relative ai buoni e che i lavori del comitato IVA istituito all'articolo 398 di tale direttiva non avevano permesso di raggiungere una soluzione consensuale riguardo al trattamento fiscale degli strumenti quali la carta di cui trattasi nel procedimento principale, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) 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».

Sulla questione pregiudiziale

- 17 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 30 bis della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che uno strumento che conferisce al suo titolare il diritto di usufruire di diversi servizi in un determinato luogo, per un periodo limitato e fino a un certo importo, possa costituire un «buono», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 1, di tale direttiva, anche se, a causa della durata di validità limitata di tale strumento, un consumatore medio non può usufruire di tutti i servizi proposti e, in caso affermativo, se un siffatto strumento possa costituire un «buono multiuso», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 3, di detta direttiva.
- 18 Secondo costante giurisprudenza, ai fini dell'interpretazione di una disposizione di diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 18 novembre 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

- 19 A tal riguardo, occorre, in primo luogo, determinare a quali condizioni uno strumento possa essere qualificato come «buono», alla luce della formulazione dell'articolo 30 bis, punto 1, della direttiva IVA.
- 20 Secondo tale disposizione, un «buono» è uno strumento che, innanzitutto, contiene un obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale, poi, 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.
- 21 Occorre quindi verificare, da un lato, se un siffatto strumento contenga l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e, dall'altro, se detto strumento o la relativa documentazione precisino quali sono i beni da cedere o i servizi da prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori. Come risulta dalla formulazione dell'articolo 30 bis, punto 1, della direttiva IVA, che contiene la congiunzione coordinativa «e», e come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, le due condizioni ricordate al punto 20 della presente sentenza sono cumulative.
- 22 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio emerge che tali due condizioni sembrano essere soddisfatte, circostanza che spetterà, tuttavia, al giudice del rinvio verificare.
- 23 Per quanto riguarda l'argomento addotto dall'amministrazione tributaria, secondo il quale la carta di cui trattasi nel procedimento principale non può costituire un «buono», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 1, della direttiva IVA, per il motivo che un consumatore medio sarebbe nell'impossibilità di usufruire di tutti i servizi proposti, tenuto conto della durata di validità limitata di tale carta, è giocoforza constatare che una siffatta argomentazione non può essere accolta.
- 24 Infatti, come osservato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 57 delle sue conclusioni, dalla definizione del «buono» enunciata all'articolo 30 bis, punto 1, della direttiva IVA non emerge che la durata di validità della carta di cui trattasi o la possibilità di usufruire di tutti i servizi in essa proposti sarebbero elementi rilevanti al fine di qualificare detta carta come «buono», ai sensi di tale disposizione.
- 25 Inoltre, contrariamente a quanto sostiene il governo italiano nelle sue osservazioni scritte, l'emissione di uno strumento quale la carta di cui trattasi nel procedimento principale non può essere qualificata come «fornitura di un servizio unitario», tenuto conto della diversità dei servizi proposti e degli operatori economici terzi che intervengono in qualità di prestatori.
- 26 Una siffatta qualifica sarebbe, inoltre, contraria all'obiettivo che è stato espresso al considerando 5 della direttiva 2016/1065, poiché essa porterebbe a imporre un'aliquota d'imposta unica a servizi quali i trasporti o gli ingressi al museo, che sono soggetti ad aliquote IVA diverse o che sono esenti da tale imposta. Una siffatta qualifica potrebbe anche condurre a una doppia imposizione dei servizi di cui trattasi, nonostante la direttiva 2016/1065 avesse segnatamente lo scopo di evitarla, come emerge dal considerando 2 di quest'ultima.
- 27 In tali circostanze, e fatta salva la verifica menzionata al punto 22 della presente sentenza, sembra possibile qualificare la carta di cui trattasi nel procedimento principale come «buono» ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 1, della direttiva IVA.

- 28 In secondo luogo, per quanto attiene alla qualifica della carta di cui trattasi nel procedimento principale come «buono multiuso», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 3, della direttiva IVA, si deve rilevare che tale nozione riveste una portata residua. Infatti, tutti i buoni diversi dai buoni monouso costituiscono «buoni multiuso», conformemente a tale disposizione. Di conseguenza, si deve verificare, anzitutto, se detta carta rientri nella nozione di «buono monouso» di cui all'articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA.
- 29 Conformemente a quest'ultima disposizione, un «buono monouso» è definito come un buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui tale buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento della sua emissione.
- 30 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio emerge che la carta di cui trattasi nel procedimento principale consente l'accesso a diverse prestazioni di servizi, che sono soggette ad aliquote IVA diverse o esenti da IVA, e che è impossibile prevedere in anticipo quali siano le prestazioni che saranno scelte dal titolare di tale carta.
- 31 Nel caso di specie, è giocoforza constatare che l'IVA dovuta sui servizi ottenuti dal titolare della carta di cui trattasi non è nota al momento dell'emissione di quest'ultima, il che esclude che venga qualificata come «buono monouso», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA. Di conseguenza, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 66 delle sue conclusioni, dal momento che, fatta salva la verifica menzionata al punto 22 della presente sentenza, tale carta può costituire un «buono», essa dovrebbe essere qualificata come «buono multiuso», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 3, di tale direttiva. Il suo trattamento fiscale dovrà essere stabilito alla luce dell'articolo 30 ter, paragrafo 2, nonché dell'articolo 73 bis di detta direttiva.
- 32 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 30 bis della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che uno strumento che conferisce al suo titolare il diritto di usufruire di diversi servizi in un determinato luogo, per un periodo limitato e fino a un certo importo, può costituire un «buono», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 1, di tale direttiva, anche se, a causa della durata di validità limitata di tale strumento, un consumatore medio non può usufruire di tutti i servizi proposti. Detto strumento costituisce un «buono multiuso», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 3, di detta direttiva, in quanto l'IVA dovuta su tali servizi non è nota al momento dell'emissione di quest'ultimo.

Sulle spese

- 33 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 30 bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016, deve essere interpretato nel senso che uno strumento che conferisce al suo titolare il diritto di usufruire di diversi servizi in un determinato luogo, per un periodo limitato e fino a un certo importo, può costituire un «buono», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 1, di tale direttiva, anche se, a causa della

durata di validità limitata di tale strumento, un consumatore medio non può usufruire di tutti i servizi proposti. Detto strumento costituisce un «buono multiuso», ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 3, di detta direttiva, in quanto l'imposta sul valore aggiunto dovuta su tali servizi non è nota al momento dell'emissione di quest'ultimo.

Firme