

# Il trattamento ai fini IVA dei buoni acquisto emessi nell'ambito di un programma di welfare aziendale

di R. Lancia - 24 Gennaio 2023

Con la pronuncia del 17 novembre 2022, causa C-607/20, *GE Aircraft Engine Services Ltd* contro *The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs*, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Prima Sezione (di seguito, la "Corte di Giustizia") si è pronunciata sul regime impositivo, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (di seguito, "IVA"), dei buoni acquisti erogati da una società, localizzata nel Regno Unito, ai propri dipendenti (di seguito, la "Società").

Il caso ha avuto origine da un avviso di accertamento relativo ad IVA non asseritamente dichiarata e versata sul valore di buoni acquisto offerti dalla Società, parte di un gruppo societario internazionale, ai dipendenti in base ad un programma di *welfare* aziendale dalla medesima istituito. Quest'ultimo, in particolare, al fine di gratificare e premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti, consentiva ad ogni dipendente di designare un collega meritevole di premio secondo il seguente sistema di graduazione dei premi con previsione:

- a) al livello più elevato, del pagamento in contanti;
- b) al livello intermedio, della consegna di buoni acquisto;
- c) al livello più basso, della consegna di un certificato di riconoscimento dei meriti.

La *vexata quaestio* ha riguardato il punto b) *supra*, ove in caso di erogazione dei buoni acquisto, il dipendente doveva accedere in un apposito sito *web* contenente un elenco di rivenditori al dettaglio presso cui utilizzare il proprio buono acquisto. Tale sito era gestito da una società incaricata di acquistare i suddetti buoni acquisto direttamente dai rivenditori al dettaglio per venderli, successivamente, al gruppo internazionale di cui faceva parte la Società e, infine, fra le varie entità del gruppo, proprio a quest'ultima.

La controversia è sfociata in ambito contenzioso innanzi alla sezione tributaria del *Firsttier Tribunal* (di seguito, il "Tribunale di primo grado") del Regno Unito, ove è emersa la questione se l'attribuzione a titolo gratuito, da parte della Società, di buoni acquisto ai dipendenti costituisse un'operazione assimilata ad una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 26, par. 1, lett. b), della direttiva 2006/112/CE (di seguito, la "Direttiva IVA"), recepito, in ambito interno, dall'art. 3 del *Value Added (Supply of Services) Order* del 1992, e, dunque, se detta operazione fosse o meno assoggettata ad IVA. In base all'art. 26, par. 1, lett. b), della Direttiva IVA, sono assimilate alle prestazioni di servizi a titolo oneroso le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei all'attività di impresa.

Sembra opportuno precisare che la contestazione, cristallizzata nell'avviso di accertamento, avanzata da *Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs* (di seguito, "HMRC") si ravvisava nella mancata dichiarazione dell'IVA a valle sul valore dei buoni acquisto; di converso, la Società riteneva che l'attribuzione dei buoni acquisto ai dipendenti non costituissero una prestazione soggetta ad IVA, in quanto la precipua finalità del programma di *welfare* aziendale era connesso all'attività economica realizzata, relegando un ruolo secondario al vantaggio derivante ai dipendenti (cfr. CGCE, 16 ottobre 1997, causa C-258/95, *Julius Filibeck Söhne GmbH* contro *KG e Finanzamt Neustadt*; CGCE, 11 dicembre 2008, causa C-371/07, *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S* contro *Skatteministeriet*). Pertanto, sarebbe stato opportuno compiere una distinzione tra la finalità economica perseguita tramite l'attribuzione a titolo gratuito di buoni acquisto e l'uso effettuatone dai dipendenti a fini privati. Invero, – come, tra l'altro, giustamente rilevato anche dall'Avvocato Generale Tamara Čapeta – l'unica parte cedevole della tesi della Società ha riguardato proprio il ricorso al criterio del "presunto intento imprenditoriale", poiché, se si accettasse un tale criterio, si giungerebbe all'assurdo risultato – evidentemente, contrario allo spirito della Direttiva IVA – di consentire al singolo soggetto passivo la decisione sulla rilevanza fiscale di una determinata operazione, potendo configurarsi a fini:

- a) "imprenditoriali", un'operazione non imponibile; ovvero
- b) "privati", un'operazione imponibile.

La Corte di Giustizia ha precisato che l'art. 26, par. 1, lett. b), della Direttiva IVA assimila alcune operazioni in cui il soggetto passivo non percepisce alcun corrispettivo alle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso al fine di garantire una piena parità di trattamento fra il soggetto passivo che prelevi un bene o che fornisca servizi per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale e il consumatore finale che si procuri un bene o un servizio del medesimo tipo. Proprio per questo motivo, difatti, tale norma impedisce che un soggetto passivo o il personale del medesimo ottengano in esenzione dall'IVA prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stesso per le quali, invece, il consumatore finale avrebbe dovuto pagare l'IVA (cfr. CGCE, 20 gennaio 2005, causa C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB* contro *Riksskatteverket*).

Tuttavia, per fornire soluzione alle questioni pregiudiziali, la Corte di Giustizia ha valutato, in concreto, il programma di *welfare* aziendale della Società relativamente ai seguenti profili:

- a) la natura dei buoni acquisto, che attribuivano ai dipendenti il diritto di ottenere beni o servizi da uno dei rivenditori al dettaglio menzionati, costituendo documenti incorporanti l'obbligo assunto dai rivenditori di accettarli, in luogo del denaro, al relativo valore nominale (cfr. CGCE, 27 marzo 1990, causa C-126/88, *The Boots Company pic* e *The Commissioners of Customs and Excise*; CGCE, 24 ottobre 1996, causa C-288/94, *Argos Distributors Ltd* e *Commissioners of Customs & Excise*);
- b) gli obiettivi perseguiti, atteso che i buoni acquisto erano stati concepiti allo scopo di incrementare il rendimento dei dipendenti con l'auspicio di migliorare la redditività della Società. Pertanto, l'obiettivo principale del programma era volto al corretto svolgimento delle attività

commerciali della Società e alla ricerca di profitti aggiuntivi, mentre il vantaggio per i dipendenti aveva soltanto carattere accessorio e sussidiario; e

c) il non condizionamento da parte della Società della scelta dei prodotti o dei servizi effettuata dai dipendenti presso i rivenditori, essendo l'utilizzo dei buoni acquisto rispondente unicamente all'uso privato dei dipendenti, sebbene l'attribuzione degli stessi fosse legata a criteri strettamente professionali.

Fattore dirimente è stato ravvisato nell'attribuzione dei buoni acquisto a titolo gratuito, quale elemento che assicurava alla Società, almeno in via prospettica, la possibilità di incrementare il fatturato, grazie alla maggiore motivazione dei suoi dipendenti e, di conseguenza, a un aumento del relativo rendimento. Ciò, invero, non poteva che confermare il punto b) *supra*, secondo cui il vantaggio personale del dipendente era soltanto accessorio rispetto alle esigenze della Società.

Tra l'altro, sebbene per la Società tale operazione non fosse rilevante ai fini IVA, la dichiarazione dell'IVA a valle sul valore dei buoni acquisto da parte dei rivenditori consentiva, pur sempre, di non ritenere violato il principio di neutralità fiscale, a presidio del corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta (sulla neutralità dell'IVA, si v. per tutti, M. Basilavichia, *La neutralità dell'IVA tra effettività e cautele*, in *Rass. trib.*, 2016, IV, 905 ss.; F. Bosello, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, 89 ss.; M. Greggi, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 10115; F. Castagnari, *Neutralità dell'IVA ed operazioni intracomunitarie. Il «neoformalismo» dei recenti sviluppi normativi comunitari in parziale deregulation al substantial approach della Corte di Giustizia dell'U.E.*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, V, 455 ss.). Neutralità fiscale che, invece, si sarebbe evidentemente persa qualora l'operazione fosse stata *ab origine* assoggettata ad IVA ai sensi dell'art. 26, par. 1, lett. b), della Direttiva IVA, in quanto l'IVA sarebbe stata applicata due volte sul valore degli stessi buoni acquisto (*i.e.*, una volta dalla Società, alla stregua di un consumatore finale, e l'altra dal rivenditore al momento di utilizzo dei buoni acquisto da parte dei dipendenti), dando luogo ad un fenomeno di doppia imposizione.

Alla luce di quanto precede, la Corte di Giustizia ha statuito che una prestazione di servizi consistente, per un'impresa, nell'offrire buoni acquisto ai suoi dipendenti, nell'ambito di un programma da essa istituito, diretto a gratificare e a premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti, non rileva ai fini dell'art. 26, par. 1, lett. b), della Direttiva IVA (sul punto anche CGCE, 27 aprile 1999, causa C-48/97, *Kuwait Petroleum (GB) Ltd e Commissioners of Customs & Excise*).

Il tema oggetto della pronuncia in epigrafe assume peculiare rilievo per essere afferente ai programmi di *welfare* aziendale rispetto ai quali da tempo è in corso un dibattito sulla rilevanza fiscale, ai fini IVA, dei buoni acquisto tramite cui erogare il *welfare* stesso. Tali buoni si caratterizzano per configurare prestazioni a favore del personale dipendente, di regola, rese in attuazione di obblighi contrattuali come un regolamento aziendale o un contratto collettivo di primo o secondo livello, analogamente alla fattispecie in rassegna (cfr. G. Sepio, G. Sbaraglia, *Trattamento IVA dei servizi welfare fruiti dai dipendenti*, in *Fisco*, 2021, XXI, 2451 ss.).

In tale vicenda, il principio di neutralità fiscale ai fini IVA ha svolto un ruolo notevole nella decisione assunta dalla Corte di Giustizia, la quale, però, è stata, altresì, confortata dalla natura del buono acquisto e dalla distinzione tra:

- a) il trasferimento di un diritto “in quanto tale”, che è operazione, nella forma della cessione, sempre soggetta ad IVA, ricorrendone i relativi presupposti applicativi; e
- b) il trasferimento di un “diritto a una futura cessione o prestazione” di beni o servizi, che, invece, è un’operazione assoggettabile ad IVA nella misura in cui sussistano, al momento dell’operazione, tutti gli elementi rilevanti e relativi alla cessione. Tuttavia, se tale operazione (futura) non è ancora chiaramente individuabile, non si applica l’IVA al trasferimento del solo diritto, salvo successiva tassazione al momento in cui il diritto a tale cessione sia trasferito ovvero allorquando tutti gli elementi qualificanti la futura cessione diventino disponibili e le conseguenze economiche di tale cessione siano cristallizzate.

La fattispecie in rassegna si inquadra correttamente nell’ipotesi b) *supra*, in quanto, tramite i buoni acquisto, ai dipendenti è stato trasferito il “diritto ad una futura cessione o prestazione” di beni o servizi (indeterminati fino alla scelta effettiva). Tale trattamento fiscale, ai fini IVA, trova, peraltro, agevole riscontro, in ragione delle relative caratteristiche, nell’inquadramento dei buoni acquisto nella categoria dei buoni “corrispettivi”, nell’ambito del sistema delineato dalla Direttiva 2016/1065/UE (di seguito, la “Direttiva *voucher*”), e, successivamente, nell’accostamento tra i buoni “multiuso”.

In base alla Direttiva *voucher*, si è innanzi ad un buono “corrispettivo” se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) il buono prevede l’obbligo di essere accettato dal potenziale fornitore come corrispettivo (o parziale corrispettivo) di una cessione di beni o di una prestazione di servizi; e
- b) il buono indica i beni o i servizi che consente di acquistare o, in alternativa, l’identità dei potenziali fornitori.

La distinzione tra buoni “monouso” e buoni “multiuso” non è solo formale, ma, a fronte del diverso trattamento fiscale riservato ai fini IVA, propone risvolti di carattere sostanziale, poiché:

- a) i primi, inquadrabili nella categoria del trasferimento di un diritto “in quanto tale”, sono tassati al momento dell’emissione; e
- b) i secondi, inquadrabili nella diversa categoria del trasferimento di un “diritto a una futura cessione o prestazione” di beni o servizi, saranno tassati al momento della consegna fisica dei beni o della concreta prestazione dei servizi posta in essere (sul punto, anche M. Peirolo, *Qualificazione di cessioni di buoni acquisto come operazioni imponibili, in IVA, 2022, III, 62*).

Volgendo uno sguardo all’ordinamento giuridico italiano, è possibile constatare dall’analisi della prassi erariale che il ragionamento applicato dalla Corte di Giustizia è condiviso anche dall’Agenzia delle Entrate. Quest’ultima, infatti, al fine di individuare il corretto regime IVA da riservare ai buoni emessi nell’ambito di un programma di *welfare* aziendale, tende ad accostare i buoni *welfare*, in sostanza, ai buoni “monouso”/“multiuso” o meno (*ex multis*,

Agenzia delle Entrate, risposta 23 gennaio 2020, n. 10; Agenzia delle Entrate, risposta 10 settembre 2020, n. 338).

Riccardo Lancia, avvocato in Roma e dottorando di ricerca in diritto tributario.

Visualizza il documento: [C. giust., sez. I<sup>a</sup>, 17 novembre 2022, causa C-607/20 GE Aircraft Engine Services Ltd](#)