

**Causa C-505/22****Sintesi della domanda di decisione pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

25 luglio 2022

**Giudice del rinvio:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Tribunale arbitrale tributario – Centro di arbitrato amministrativo – CAAD) (Portogallo)

**Data della decisione di rinvio:**

22 luglio 2022

**Ricorrente:**

Deco Proteste – Editores, Lda.

**Resistente:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Oggetto del procedimento principale**

Cessione di beni – Nozione di cessione a titolo gratuito – Nozione di regalo di scarso valore – Regali di valore inferiore a EUR 50 che superano il massimale del cinque per mille del volume d'affari del soggetto passivo dell'anno precedente.

**Oggetto e base giuridica della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Interpretazione del diritto dell'Unione, in particolare dell'articolo 16, secondo paragrafo, 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); articolo 267 TFUE.

## Questioni pregiudiziali

1) Se, nel caso in cui [,] mediante la sottoscrizione di pubblicazioni periodiche tramite un abbonamento [,] viene conferito ai nuovi sottoscrittori un omaggio (un «gadget»), secondo quanto previsto dall'articolo 16 della direttiva IVA [,] tale conferimento debba essere considerato:

a) come una cessione realizzata a titolo gratuito, distinta dall'operazione di abbonamento alle pubblicazioni periodiche;

o

b) come parte integrante di un'unica operazione effettuata a titolo oneroso;

oppure

c) come parte integrante di un pacchetto commerciale, costituito da un'operazione principale (l'abbonamento alla rivista) e da altra accessoria (il conferimento dell'omaggio), considerandosi quest'ultima una cessione a titolo oneroso e strumentale all'abbonamento alla rivista.

2) Se, nel caso in cui la risposta alla prima questione indichi che si tratta di una cessione a titolo gratuito, sia conforme alla nozione di destinazione a regali di scarso valore di cui al secondo paragrafo dell'articolo 16 della direttiva IVA la determinazione di un massimale annuale del valore globale degli omaggi corrispondente alla percentuale del cinque per mille del volume d'affari del soggetto passivo nell'anno precedente (da aggiungersi al massimale del valore unitario).

3) Se, in caso di risposta affermativa alla questione precedente, si debba considerare che la percentuale del cinque per mille del volume d'affari del soggetto passivo nell'anno precedente sia talmente bassa da privare di effetto utile il secondo paragrafo dell'articolo 16 della direttiva IVA.

4) Se il summenzionato massimale del cinque per mille del volume d'affari del soggetto passivo nell'anno precedente violi, tenuto anche conto delle finalità che detto massimale persegue, i principi di neutralità e di parità di trattamento o non discriminazione e di proporzionalità.

## Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), in particolare l'articolo 16, secondo paragrafo

## **Disposizioni di diritto nazionale fatte valere**

Articolo 3, paragrafo 3, lettera f), seconda parte, e paragrafo 7, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codice dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «CIVA»)

## **Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 La Deco Proteste – Editores, Lda. (in prosieguo: la «ricorrente») è una società commerciale che ha per oggetto la pubblicazione di riviste e altri materiali informativi riguardanti la tutela dei consumatori realizzando, attraverso il proprio dipartimento editoriale, pubblicazioni periodiche con finalità informative e di protezione del consumatore, che vengono vendute mediante un sistema di abbonamenti.
- 2 La ricorrente fa parte del gruppo internazionale di EUROCONSUMERS, che raggruppa varie organizzazioni di promozione e tutela degli interessi dei consumatori. È collegata all'organizzazione portoghese di tutela dei diritti dei consumatori DECO – Associazione portoghese di tutela del consumatore.
- 3 Al fine di sostenere finanziariamente la propria attività, la ricorrente necessita di un elevato numero di sottoscrittori di abbonamenti alle proprie riviste. Come forma di promozione commerciale e al fine di acquisire nuovi sottoscrittori, la ricorrente adotta diverse tecniche di marketing, tra cui rientrano il «marketing diretto» o «paper mailing», che implica l'invio di lettere a potenziali sottoscrittori, l'«e-marketing», che presuppone l'invio di e-mails indirizzate ai summenzionati clienti potenziali, e il «telemarketing».
- 4 In tale contesto, la ricorrente realizza campagne promozionali conferendo ai clienti che sottoscrivono un piano di abbonamento il diritto a ricevere, oltre alle riviste a cui si sono abbonati, un omaggio consistente in un gadget (nello specifico, un tablet) sempre con un valore unitario inferiore a EUR 50, realizzando a tale fine acquisti intracomunitari a cui applica l'inversione contabile, liquidando e detraendo l'IVA. Il cliente riceveva l'omaggio come regalo di benvenuto, essendo possibile procedere all'annullamento della sottoscrizione in qualsiasi momento.
- 5 La ricorrente non prevede l'applicazione di un periodo di fidelizzazione, ragion per cui l'omaggio resta ai clienti e a questi non si applicano penalità.
- 6 Negli anni 2014, 2015, 2016 e 2017, il valore globale degli omaggi conferiti ai nuovi sottoscrittori aveva superato il cinque per mille del volume d'affari della ricorrente, essendosi successivamente realizzate correzioni tra il 2015 e il 2018.
- 7 Le fatture emesse dalla ricorrente relative alle mensilità delle riviste sottoscritte con conferimento di omaggi fanno espresso riferimento all'abbonamento alle riviste, con applicazione dell'aliquota ridotta, del 6% [in virtù dell'articolo 18,

paragrafo 1, lettera a), del CIVA], sul corrispondente valore. Non fanno alcun riferimento alla cessione di omaggi.

- 8 Nel 2019, veniva effettuato un accertamento ispettivo nei confronti della ricorrente riguardante l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'IVA relative agli anni 2015, 2016, 2017 e 2018.
- 9 In seguito al summenzionato accertamento, venivano proposte alla ricorrente correzioni di IVA, essendo stato superato il massimale del cinque per mille del volume d'affari previsto dalla legge portoghese per definire i «regali di scarso valore».
- 10 La ricorrente presentava volontariamente dichiarazioni sostitutive relative al mese di dicembre di ciascuno degli anni ricompresi tra il 2015 e il 2018, procedendo all'autoliquidazione dei corrispondenti valori dell'IVA, nei quali sono compresi gli interessi moratori e compensativi.
- 11 La ricorrente non concordava con le autoliquidazioni dell'IVA effettuate, in osservanza dell'interpretazione della resistente risultante dalla relazione d'ispezione tributaria, e introduceva reclamo amministrativo chiedendo l'annullamento di tali autoliquidazioni e delle liquidazioni di interessi moratori e compensativi ad essa imposte.
- 12 Con decisione dell'11 maggio 2021, il Vice-direttore della Direzione delle finanze di Lisbona rigettava il reclamo amministrativo. Tale decisione indica che, nel caso di consegna di prodotti differenti da quelli fatturati al cliente, ci si trova dinanzi ad un regalo, che sarà o meno tassato, in funzione del rispettivo valore unitario. Tenuto conto del fatto che era stato esercitato il diritto a detrazione, nell'acquisto di quei regali, il rispettivo valore annuale è soggetto al regime delle cessioni a titolo gratuito, sussistendo l'obbligo di liquidare l'IVA (in virtù dell'articolo 3 del CIVA).
- 13 Il 6 agosto 2021, non concordando con la decisione di rigetto del reclamo amministrativo, la ricorrente presentava la domanda di decisione arbitrale che pende dinanzi al giudice del rinvio, il Tribunal Arbitral Tributário (Tribunale arbitrale tributario). È parte di tale procedimento l'Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione finanziaria portoghese) in qualità di resistente (in prosieguo: la «resistente»).
- 14 La ricorrente chiede che venga dichiarata l'illegittimità e il conseguente annullamento della decisione di rigetto del reclamo amministrativo, nonché delle autoliquidazioni dell'IVA contestate relative agli anni 2015, 2016, 2017 e 2018, per un importo pari a EUR 2 562 500,65, e delle liquidazioni di interessi compensativi e moratori, per un importo pari a EUR 270 936,70, risultante dalle regolarizzazioni volontarie realizzate durante la realizzazione dell'accertamento ispettivo relativo a quegli anni.

- 15 La ricorrente chiede inoltre la condanna della resistente alla restituzione dell'imposta e degli interessi che considera che siano stati indebitamente pagati, maggiorati degli interessi a titolo di risarcimento, da calcolarsi fino alla data della restituzione integrale.

### **Argomenti principali delle parti nel procedimento principale**

#### *Posizione della ricorrente*

- 16 La ricorrente invoca l'esistenza di un errore diritto. Sostiene, in primo luogo, che il conferimento di «gadget» a nuovi abbonati nel momento della sottoscrizione delle proprie pubblicazioni periodiche non ha carattere di liberalità, dato che non sussiste animus donandi; e, in secondo luogo, che si tratta di un pacchetto commerciale, con fini promozionali, pubblicitari e commerciali. Tale pacchetto è costituito da una prestazione di servizi (abbonamento) associata ad una cessione di beni (il «gadget») dietro corrispettivo economico incluso nel valore dell'abbonamento alla rivista, ovverosia, il prezzo finale non è solo quello delle riviste oggetto della transazione, ma, piuttosto, il prezzo scorporato delle riviste, più il «gadget».
- 17 Non trattandosi di una liberalità, la ricorrente non è soggetta a quanto previsto dall'articolo 3, paragrafo 3, lettera f), del CIVA, che deriva dall'articolo 16 della direttiva IVA. L'inquadramento tributario in sede di IVA dei prodotti che la ricorrente commercializza non può dipendere dal nome che essa sceglie di dare al conferimento in discussione. Tuttavia, anche nel caso in cui si ritenesse trattarsi di un regalo, il rispettivo valore unitario è inferiore a EUR 50, ragion per cui si potrebbe sempre inquadrare nella nozione di scarso valore di cui all'articolo 3, paragrafo 7, del CIVA.
- 18 Il fatto che, globalmente, i «gadget» conferiti superino l'importo del cinque per mille del volume d'affari dell'anno precedente non è rilevante ai fini dello scarso valore del bene ceduto, né della concretizzazione giuridica della nozione di «regalo di scarso valore».
- 19 Pertanto, l'interpretazione della resistente viola quanto previsto dall'articolo 3, paragrafo 3, lettera f), e paragrafo 7 del CIVA e non è conforme all'articolo 16, secondo paragrafo, della direttiva IVA.
- 20 Inoltre, tener conto del massimale del cinque per mille del volume d'affari viola i principi di proporzionalità, neutralità e parità di trattamento o non discriminazione, nella misura in cui: impone agli operatori condotte specifiche, limitandone la libertà economica e la neutralità; è eccessivamente restrittivo, privando quanto previsto dall'articolo 16 della direttiva IVA dell'effetto utile; discrimina gli operatori economici portoghesi rispetto agli operatori di altri Stati membri che non impongono un tale massimale; discrimina la ricorrente rispetto a operatori con sede nel territorio nazionale la cui attività dipende da un numero

minore di clienti e/o da margini commerciali differenti; e va oltre quanto necessario per raggiungere l'obiettivo di salvaguardare in maniera efficace i diritti dell'erario, non sussistendo il rischio che i soggetti passivi facciano regali di valore ingiustificato quando agiscono genuinamente con fini commerciali.

*Posizione della resistente*

- 21 Relativamente alla questione della compatibilità con il diritto dell'Unione del massimale del cinque per mille del volume d'affari dell'anno precedente di cui all'articolo 3, paragrafo 7, del CIVA, la resistente ricorda che gli Stati membri godono di un certo margine di discrezionalità nell'interpretare la nozione di regalo di scarso valore, a condizione che rispettino la finalità e il ruolo che tale disposizione svolge nell'economia della direttiva IVA.
- 22 La resistente sostiene che gli Stati membri possono fissare massimali tenendo in conto diverse circostanze economiche e prevedere eccezioni per evitare abusi, svolgendo il massimale del cinque per mille del volume d'affari tale finalità, prevenendo, in particolare, possibili cessioni congiunte di due beni, ma qualificando un bene come oneroso, soggetto ad aliquota ridotta, e l'altro bene formalmente come regalo, ma che costituirebbe una cessione di beni soggetta ad aliquota normale, trattandosi, in sostanza, di un bene oneroso.

*Posizione comune delle parti*

- 23 Entrambe le parti considerano che il conferimento di omaggi da parte della ricorrente è una pratica legittima, che rientra negli usi commerciali, e che ha come obiettivo quello di attrarre e di acquisire nuovi clienti.

**Breve esposizione della motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale**

- 24 Le questioni in discussione nel presente procedimento riguardano l'inquadramento del conferimento di omaggi da parte della ricorrente a nuovi sottoscrittori di abbonamenti delle proprie pubblicazioni periodiche, nell'ambito di campagne promozionali di acquisizione di clienti.
- 25 Tali questioni mirano, in primo luogo, a stabilire se tale conferimento costituisce una vera e propria cessione a titolo gratuito oppure se si tratta di un pacchetto commerciale globale dietro corrispettivo economico, in cui l'abbonamento delle riviste è associato alla cessione dell'omaggio, essendo il valore ricevuto il prezzo della transazione dell'insieme commercializzato, ricomprendente le riviste e l'omaggio. In quest'ultima ipotesi, non sussisterebbe una liberalità né si applicherebbe l'articolo 3, paragrafo 3, lettera f), del CIVA.
- 26 In secondo luogo, nel caso in cui si concluda che il conferimento dell'omaggio costituisce una cessione di beni a titolo gratuito, essendo il rispettivo valore

unitario sempre inferiore a EUR 50, è necessario stabilire se il fatto che l'articolo 3, paragrafo 7, del CIVA prevede, insieme al massimale quantitativo unitario di EUR 50, un massimale quantitativo globale pari al cinque per mille di omaggi conferiti in funzione del volume d'affari del soggetto passivo (riferentesi all'anno precedente) è conforme a quanto disposto dall'articolo 16, secondo paragrafo, della direttiva IVA e costituisce criterio adeguato per la determinazione della nozione di «regali di scarso valore» prevista da quella disposizione. In caso affermativo, occorre anche determinare se il massimale del cinque per mille del volume d'affari viola i principi di proporzionalità, neutralità e di parità di trattamento o non discriminazione.

- 27 Per quanto concerne il quadro giuridico nazionale, l'articolo 3 del CIVA definisce la nozione di cessione di beni e la lettera f) del paragrafo 3 di tale articolo considera come tale la cessione di beni a titolo a gratuito nel caso in cui, relativamente a tali beni o agli elementi che ne fanno parte, vi sia stata detrazione totale o parziale dell'imposta. Dal canto suo, l'articolo 3, paragrafo 7, del CIVA esclude dal regime previsto dalla lettera f) i regali di valore unitario pari o inferiore a EUR 50 e il cui valore globale annuale non supera il cinque per mille del volume d'affari del soggetto passivo nell'anno civile precedente, secondo gli usi commerciali.
- 28 Per quanto riguarda il diritto dell'Unione, la direttiva IVA prevede, all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), l'assoggettamento a IVA delle cessioni di beni «effettuate a titolo oneroso». Inoltre, la direttiva IVA contiene, all'articolo 16, una disposizione che disciplina le situazioni in cui le cessioni a titolo gratuito sono assimilate a operazioni effettuate a titolo oneroso, con conseguente tassazione. Tuttavia, tale assimilazione non è prevista per il caso dei «regali di scarso valore».
- 29 Le due questioni a cui occorre fornire risposta riguardano l'applicazione delle nozioni di «cessione a titolo gratuito» e di «destinazione a regali di scarso valore», che presuppone l'interpretazione dell'articolo 16 della direttiva IVA, che deve essere uniforme.
- 30 Il giudice del rinvio nutre dubbi sull'interpretazione di queste due nozioni.

*Sulla nozione di cessione a titolo gratuito*

- 31 Relativamente a tale nozione, il primo dubbio verte sulla qualificazione della campagna promozionale della ricorrente come: a) due operazioni distinte, una relativa all'abbonamento delle riviste, effettuata a titolo oneroso, e l'altra implicante il conferimento di omaggi a titolo gratuito nei termini dell'articolo 16 della direttiva IVA; oppure b) un'operazione a titolo oneroso in cui il prezzo è il corrispettivo dell'insieme commercializzato (potendo trattarsi o di un pacchetto commerciale corrispondente a un'operazione unica o di un pacchetto commerciale costituito da un'operazione principale - la sottoscrizione della rivista - e da un'altra accessoria - il conferimento dell'omaggio), considerandosi che quest'ultimo è ceduto a titolo oneroso e strumentale all'abbonamento alla rivista.

- 32 A tal proposito, il giudice del rinvio richiama la sentenza della Corte di giustizia del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, ECLI:EU:C:1999:203, punto 26), che sancisce che una cessione di beni è realizzata a titolo oneroso soltanto «quando tra l'alienante e l'acquirente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il prezzo riscosso dall'alienante costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto». La questione che si pone nella fattispecie in esame è se si può ritenere che l'omaggio è stato conferito dietro corrispettivo di un valore, per quanto quest'ultimo non sia identificato o non abbia rilevanza autonoma.

*Sulla nozione di regalo di scarso valore*

- 33 Relativamente a tale nozione, il giudice del rinvio riferisce che, fatto salvo quanto già chiarito dalla Corte di giustizia in merito al fatto che la fissazione di un massimale per la concretizzazione della nozione di scarso valore può essere conforme alla direttiva IVA (si veda sentenza del 30 settembre 2010, EMI Group, C-581/08, ECLI:EU:C:2010:559), occorre stabilire se il fatto che il diritto nazionale prevede, insieme ad un massimale unitario pari o inferiore a EUR 50, un massimale indipendente dal valore dei beni offerti è conforme all'articolo 16 della summenzionata direttiva e agli obiettivi del legislatore dell'Unione.
- 34 Pertanto, nel caso in cui si concluda che il conferimento dell'omaggio costituisce una cessione a titolo gratuito, è necessario chiarire, in primo luogo, se la nozione di destinazione a regali di scarso valore di cui all'articolo 16, secondo paragrafo, della direttiva IVA può determinarsi non solo sulla base del valore unitario, ma anche, e simultaneamente, di una percentuale del valore globale dei regali conferiti dal soggetto passivo in funzione del volume d'affari dell'anno precedente e, in caso di risposta affermativa, se un massimale pari al cinque per mille del volume d'affari è talmente basso da privare la summenzionata disposizione dell'effetto utile; in secondo luogo, se tale massimale comporta una discriminazione rispetto agli operatori la cui attività dipende da un minor numero di clienti o differenti margini commerciali e agli operatori di altri Stati membri che non fissano un massimale di tale natura, violando i principi di neutralità e di parità di trattamento o non discriminazione; e, in terzo luogo, se il medesimo massimale viola il principio di proporzionalità, andando al di là di ciò che è necessario per garantire che i soggetti passivi non si servano di operazioni a titolo gratuito in modo abusivo.
- 35 Conseguentemente, il giudice del rinvio decide di sospendere il procedimento e sottoporre all'esame della Corte di giustizia le questioni sopra esposte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE.