

Causa C-68/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

8 febbraio 2023

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

3 novembre 2022

Ricorrente in primo grado e per cassazione:

M-GbR

Convenuto in primo grado e resistente in cassazione:

Finanzamt O

Oggetto del procedimento principale

Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112 – Articoli 30 bis e 30 ter – Distinzione tra buoni monouso e multiuso – Trattamento fiscale di carte prepagate o codici promozionali per l'acquisto di contenuti digitali

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

Alla Corte di giustizia dell'Unione europea vengono sottoposte le seguenti questioni pregiudiziali concernenti l'interpretazione dell'articolo 30 bis e dell'articolo 30 ter della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione del 27 giugno 2016 (in prosieguo: la «direttiva IVA»):

- 1) Se sussista un buono monouso ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA, qualora
 - il luogo della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce sia effettivamente noto, nella misura in cui tali servizi devono essere forniti nel territorio di uno Stato membro a consumatori finali,
 - ma la fictio di cui all'articolo 30 ter, paragrafo 1, primo comma, prima frase, della direttiva IVA, ai sensi della quale anche il trasferimento del buono tra soggetti passivi deve essere considerato prestazione dei servizi cui il buono si riferisce, dia luogo ad una prestazione di servizi nel territorio di un altro Stato membro.
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione (sussistendo pertanto nel caso di specie un buono multiuso): se l'articolo 30 ter, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, ai sensi del quale la concreta prestazione dei servizi effettuata dietro presentazione di un buono multiuso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal prestatore è soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA, osti ad un obbligo tributario altrimenti fondato (sentenza della Corte del 3 maggio 2012, Lebara– C-520/10, EU:C:2012:264).

Disposizioni del diritto dell'Unione richiamate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare articoli 2, 9, 30 bis, 30 ter, 44 e 58

Direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il trattamento dei buoni

Disposizioni nazionali richiamate

Umsatzsteuergesetz (legge tedesca sull'IVA; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare articolo 3, paragrafi da 13 a 15, articolo 3a, paragrafi 2 e 5 nonché articolo 27, paragrafo 23

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Fra le parti è controverso se il trasferimento di carte prepagate o di codici promozionali per l'acquisto di contenuti digitali, le cosiddette X-Cards, sia soggetto ad IVA.
- 2 Nel periodo d'imposta 2019 (anno controverso), la ricorrente commercializzava X-Cards tramite il proprio Online Shop. Le X-Cards erano emesse, nell'anno

controverso, da Y, avente la propria sede nel Regno Unito. I codici promozionali consentivano all'acquirente di caricare sul proprio conto utente X un determinato valore nominale in EUR. Dopo la ricarica del conto, il suo titolare poteva acquistare da Y, nell'X-Store, contenuti digitali ai prezzi ivi indicati.

- 3 Le X-Cards venivano commercializzate da Y tramite diversi operatori intermedi con differenti codici paese. Per i clienti aventi il domicilio o la residenza abituale in Germania e un conto utente X tedesco, era previsto il codice DE.
- 4 Nell'anno controverso, la ricorrente acquistava le X-Cards da due fornitori, i quali non erano stabiliti né nel Regno Unito né in Germania, bensì in altri Stati membri. Essi avevano acquistato in precedenza le X-Cards da Y. La ricorrente non riportava nelle sue dichiarazioni fiscali né l'acquisto delle X-Cards dai fornitori né il loro trasferimento ai clienti finali. Essa partiva dal presupposto, al riguardo, che le X-Cards fossero buoni valore o buoni multiuso.
- 5 Per contro, l'ufficio delle imposte competente considerava imponibili le operazioni della ricorrente con le X-Cards, poiché le carte con il codice DE sarebbero state destinate da Y esclusivamente ai clienti finali con domicilio nel territorio nazionale e ad un conto utente tedesco. A favore della qualificazione delle carte come buoni merce o buoni monouso deporrebbe anche il fatto che Y avrebbe immesso in commercio le carte in quanto tali e che queste ultime sarebbero state trattate parimenti in tal senso nella successiva catena di operazioni da tutti gli altri soggetti coinvolti.
- 6 Il Finanzgericht (Tribunale tributario) respingeva il ricorso esperito avverso tale decisione; la ricorrente proponeva dunque un ricorso per cassazione («Revision»), del quale è investito il giudice del rinvio.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Sulla prima questione pregiudiziale

Osservazioni preliminari

- 7 Un «buono monouso» è un buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono (articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA). Un «buono multiuso» è un buono diverso da un buono monouso (articolo 30 bis, punto 3, della direttiva IVA).
- 8 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 non sono per contro considerate operazioni indipendenti (articolo 30 ter, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA). Viceversa, nel

caso di un buono multiuso, solo la consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi cui esso si riferisce sono soggette all'IVA, e non invece i trasferimenti precedenti di tale buono (articolo 30 ter, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA).

- 9 Qualora – come nella specie – l'emittente di un buono (A) trasferisca in nome proprio il buono ad un soggetto passivo (B) stabilito in un altro Stato membro, il quale a sua volta lo trasferisca in nome proprio ad un'altra persona (C), sia il trasferimento del buono da A a B sia il suo trasferimento da B a C sono considerati, ai sensi dell'articolo 30 ter, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, prestazione dei servizi cui il buono si riferisce, mentre la (successiva) concreta prestazione dei servizi non deve essere tassata.
- 10 Non è chiaro quali conseguenze derivino dall'articolo 30 ter, paragrafo 1, primo comma, prima frase, della direttiva IVA per l'articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA. Affinché sussista un buono monouso ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA, il luogo della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce deve essere noto. Nel caso del trasferimento reiterato del buono, dall'articolo 30 ter, paragrafo 1, primo comma, prima frase, della direttiva IVA consegue tuttavia che la prestazione dei servizi cui il buono si riferisce si considera molteplice.
- 11 Siffatta interpretazione letterale dell'articolo 30 ter, paragrafo 1, primo comma, prima frase, della direttiva IVA (prima interpretazione) comporterebbe peraltro una considerevole restrizione dell'ambito di applicazione del buono monouso nel settore delle prestazioni dei servizi. Non sussisterebbe un simile buono, infatti, qualora esso si riferisca ad una prestazione di servizi in relazione alla quale il luogo in cui deve essere fornita debba essere determinato sulla scorta dell'articolo 44 della direttiva IVA (v. infra, punti 14 e segg.).
- 12 Sarebbe tuttavia ipotizzabile anche una seconda interpretazione. Da un lato, al fine di valutare se il luogo della prestazione dei servizi ai sensi dell'articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA, sia noto, si potrebbe prescindere dalla fictio fissata all'articolo 30 ter, paragrafo 1, primo comma, prima frase, della direttiva IVA. In tal caso, un eventuale trasferimento del buono ad un operatore intermedio in un altro Stato membro sarebbe irrilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA. Dall'altro, si potrebbe ipotizzare che, nel caso di un buono che si riferisce ad una prestazione di servizi che deve essere fornita ad un consumatore finale, il luogo della prestazione del trasferimento si trovi presso il luogo della prestazione dei servizi da fornire al consumatore finale anche nel caso di un trasferimento tra due soggetti passivi.

Applicazione delle due interpretazioni possibili al caso di specie

- 13 Nella misura in cui la ricorrente, nell'anno controverso, commercializzava i buoni incorporati nelle X-Cards, le quali si riferiscono a servizi forniti per via elettronica ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, è dubbio se si

trattasse in tal caso di buoni monouso, il cui trasferimento è considerato una prestazione di servizi. A tal fine, dovrebbero esseri noti il luogo della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali operazioni al momento dell'emissione del buono (articolo 30 bis, punto 2, della direttiva IVA).

- 14 Non è chiaro a cosa si riferisca il requisito secondo cui il luogo della prestazione deve essere noto. Se si riferisce unicamente alla vendita di un buono (sotto forma delle X-Cards) a clienti finali, siamo in tal caso in presenza di un buono monouso. Il luogo del servizio fornito per via elettronica cui il buono si riferisce non verrà infatti determinato, al momento del suo riscatto, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, poiché la persona che riscuote, anche qualora dovesse essere di per sé un soggetto passivo ai sensi degli articoli 2 e 9 della direttiva IVA, non agirà in quanto tale ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, dal momento che la stessa riceverà il servizio fornito per via elettronica da Y a titolo privato (v., al riguardo, sentenza del 17 marzo 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, punti 39 e 40). Il luogo della prestazione al momento del riscatto dovrebbe pertanto essere determinato sulla scorta dell'articolo 58, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, e sarebbe noto, in quanto, secondo le condizioni per l'uso delle X-Cards, un riscatto è ammissibile soltanto da parte di consumatori finali stabiliti in Germania.
- 15 Se le X-Cards fossero dunque buoni monouso, Y, quale emittente dei buoni, avendoli trasferiti a titolo oneroso a dei distributori, avrebbe fornito per via elettronica nei loro confronti una prestazione a titolo oneroso in Germania. Analogamente, ogni successivo trasferimento (dai fornitori alla ricorrente e dalla ricorrente ai suoi clienti) sarebbe un servizio fornito per via elettronica in Germania.
- 16 Qualora, per contro, il requisito secondo il quale il luogo della prestazione deve essere noto si riferisca anche alla vendita di un buono tra imprenditori, pare dubbio se si sia in presenza, in tal caso, di un buono monouso. In una fattispecie del genere, in occasione del trasferimento da Y ai fornitori e dai fornitori alla ricorrente, trasferimento che deve essere considerato ogni volta in modo indipendente, sia i fornitori sia la ricorrente avrebbero agito, al momento dell'acquisto delle X-Cards, «in quanto tali» ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA; infatti, essi hanno acquistato le X-Cards non per riscattarle ai fini privati, bensì per rivenderle nell'ambito della loro attività economica. Se l'articolo 44 della direttiva IVA fosse applicabile alle operazioni di trasferimento da Y ai fornitori e dai fornitori alla ricorrente, il luogo della prestazione non sarebbe situato in Germania in occasione del trasferimento da Y ai fornitori ma lo sarebbe in occasione del trasferimento dai fornitori alla ricorrente. Il luogo della prestazione non sarebbe dunque stato noto al momento dell'emissione del buono da parte di Y.
- 17 A favore di una risposta affermativa alla prima questione pregiudiziale potrebbe deporre il considerando 3 della direttiva 2016/1065. Quest'ultimo così recita: «Alla luce delle nuove norme sul luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi forniti per via

elettronica applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2015, è necessaria una soluzione comune per i buoni al fine di garantire che non si verifichino disallineamenti in materia di buoni forniti tra Stati membri. A tal fine, è di fondamentale importanza introdurre norme intese a chiarire il trattamento dei buoni ai fini dell'IVA». Tale obiettivo verrebbe mancato qualora il trasferimento di un unico buono comporti conseguenze giuridiche diverse a seconda che il buono venga venduto esclusivamente tramite operatori intermedi in Germania, tramite operatori intermedi stabiliti nel resto del territorio dell'Unione o direttamente senza operatori intermedi a clienti finali stabiliti in Germania.

- 18 Qualora si aderisca alla prima interpretazione (v. supra, punto 11), la ricorrente non avrebbe trasferito buoni monouso. In tal caso, X avrebbe trasferito i buoni ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, presso il luogo in cui i fornitori li ricevono nel loro rispettivo Stato membro all'aliquota ivi applicabile, mentre i trasferimenti da parte dei fornitori alla ricorrente sarebbero stati effettuati, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, presso il luogo in cui è stabilita la ricorrente in Germania; lo stesso varrebbe per i trasferimenti da parte della ricorrente ai propri clienti. Il requisito secondo cui il luogo della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta sui medesimi sono noti, non sarebbe pertanto soddisfatto.
- 19 Ai sensi della seconda interpretazione (v. supra, punto 12), si sarebbe per contro in presenza di buoni monouso.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 20 In caso di risposta negativa alla prima questione pregiudiziale, sussiste un buono multiuso (articolo 30 bis, punto 3, della direttiva IVA). In tal caso, la concreta prestazione dei servizi effettuata dietro presentazione di un buono multiuso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal prestatore è soggetta all'IVA, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA (articolo 30 ter, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA).
- 21 Il giudice del rinvio parte dal presupposto che le X-Cards di cui al caso di specie non debbano essere trattate diversamente, sotto il profilo dell'IVA, dalle carte telefoniche che erano oggetto della sentenza del 3 maggio 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Ai sensi del punto 43 di tale sentenza, un operatore telefonico che propone servizi di telecomunicazioni consistenti nel vendere ad un distributore carte telefoniche che contengono tutte le informazioni necessarie per effettuare chiamate telefoniche internazionali mediante l'infrastruttura messa a disposizione da detto operatore e che sono rivendute dal distributore, a proprio nome e per proprio conto, a utenti finali, direttamente o mediante altri soggetti passivi quali grossisti o dettaglianti, fornisce una prestazione di servizi di telecomunicazioni a titolo oneroso al distributore. Ai sensi del punto 42 della sentenza Lebara, sia la vendita iniziale di una carta telefonica sia la sua rivendita successiva da parte di operatori intermedi sono dunque operazioni imponibili.

- 22 Su tale base, il trasferimento delle X-Cards da parte della ricorrente ai suoi clienti dovrebbe essere tassato quale prestazione di un servizio fornito per via elettronica. Al giudice del rinvio pare discutibile che si perseguisse uno scopo diverso nell'ambito della disciplina di cui agli articoli 30 bis e 30 ter della direttiva IVA, sebbene tali disposizioni intendano dare luogo ad un'anticipazione della tassazione. Secondo il giudice del rinvio, non è chiaro il rapporto tra l'ultima parte di frase dell'articolo 30 ter, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA e la posizione della Corte nella sentenza Lebara.
- 23 Inoltre, la ricorrente, tramite il commercio intermedio con buoni multiuso, potrebbe avere fornito ad Y servizi di distribuzione o di promozione ai sensi dell'articolo 30 ter, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, i quali sono soggetti all'IVA, cosicché il corrispettivo della ricorrente per il trasferimento dei buoni tramite i suoi fornitori potrebbe costituire non solo un pagamento, ma anche una prestazione di servizi di questo tipo (operazione equiparabile, v. sentenza del 26 settembre 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

DOCUMENTO DILAVORO