

Nozione di prestazione unica e di prestazione accessoria

Alert IVA

Marzo 2024

Sentenza Corte di Giustizia UE C-505/22 del 5 ottobre 2023, caso Deco Proteste - Editores

A cura di

Mario Spera

Principal Bernoni Grant Thornton

1. Premessa

La Corte di Giustizia UE (anche CGUE) nella sentenza C-505/22 del 5 ottobre 2023, caso Deco Proteste – *Editores* si concentra, principalmente, sulla qualificazione delle cessioni gratuite di beni di scarso valore (non superiore a 50 euro), effettuate nei confronti di nuovi clienti in occasione della sottoscrizione di abbonamenti ad una rivista edita dalla citata azienda. Nel caso di specie, si tratta di “*riviste ed altri testi informativi riguardanti la tutela dei consumatori*” che sono venduti solo tramite abbonamento; gli omaggi (consistenti in un tablet o uno smartphone) sono inviati tramite posta, unitamente alla rivista in occasione del pagamento della prima rata mensile dell’abbonamento da parte dei nuovi sottoscrittori, i quali “*conservano l’omaggio senza incorrere in penalità, dopo aver pagato la prima rata mensile anche in ipotesi di annullamento dell’abbonamento*” (cfr. punto 10). L’Autorità fiscale del Portogallo (ove ha sede la società) ha ritenuto che gli omaggi, ancorché di valore non superiore a 50 euro, debbano essere considerati alla stregua di “regali” ai consumatori, riscontrando, peraltro, che l’importo complessivo degli stessi supera il limite di 5 millesimi del volume d’affari dell’anno precedente (secondo quanto stabilito dalla normativa portoghese) che costituisce ulteriore elemento per il loro assoggettamento a tassazione.

Inoltre, in sede di accertamento, è stato rilevato che nella fattura emessa per l’abbonamento alla rivista è stata applicata al relativo importo l’aliquota ridotta del 6% (vigente in Portogallo), senza che fosse fatta alcuna menzione degli omaggi ai nuovi abbonati.

Sulla base di tutte le considerazioni svolte, l’Amministrazione fiscale ha ritenuto che, poiché i detti omaggi rientrano nella categoria dei beni per i quali è stata operata la detrazione, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi costituiscano o meno beni rientranti nell’attività propria dell’impresa, ad essi risulta applicabile l’aliquota IVA ordinaria su una base imponibile costituita dal prezzo di acquisto dei beni.

Per contro la Deco Proteste - *Editores* ha sostenuto che i gadgets di cui trattasi rientrano nella nozione di “regali di scarso valore”, atteso il loro costo inferiore a 50 euro.

Nel corso del procedimento innescato dalle contrastanti posizioni delle parti, il giudice del rinvio, per quanto qui di interesse, ha chiesto, in sostanza, alla CGUE di chiarire quale sia la natura degli omaggi conferiti ai sottoscrittori di nuovi abbonamenti ed, in particolare, se debbano essere considerati: i) cessioni gratuite, indipendentemente dal loro rapporto con gli abbonamenti a cui si riferiscono; ii) un tutt’uno con l’operazione principale (abbonamento); iii) parte integrante di un pacchetto commerciale “*costituito da un’operazione principale (l’abbonamento alla rivista) e da altra accessoria (il conferimento dell’omaggio)*”, in cui il “*regalo*” deve essere considerato come “*cessione a titolo oneroso e strumentale all’abbonamento alla rivista*”.

Le ulteriori richieste rivestono limitata rilevanza generale concentrandosi, in particolare, su una specifica norma portoghese, che ricollega, ai fini dell'assoggettamento ad IVA, l'ammontare dei beni ceduti a titolo gratuito con il superamento o meno della percentuale del 5 per mille del volume d'affari del soggetto passivo realizzato nell'anno precedente.

2. Prestazione unica

Di fatto, come si evince dalle domande poste alla Corte, il tema da risolvere è quello relativo a quale debba essere il collegamento tra i beni concessi a titolo gratuito ai nuovi abbonati e la cessione/prestazione a cui questi sono obbligati. In più occasioni la Corte si è preoccupata di individuare se una operazione composta da più elementi sia da considerare unica ovvero composita, in cui ciascuna operazione è da considerare autonomamente, tenuto conto del fatto che, ad esempio, nella sentenza del 27 settembre 2012, causa C-392/11, caso FFW, al punto 14 è sottolineato che secondo quanto stabilito dall'art. 1, paragrafo 2, secondo comma della direttiva 2006/112/CE¹ *“ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente”*.

Ciò comporta che la presenza di più elementi in una stessa operazione impone una attenta analisi per valutare se le diverse operazioni, da considerare separatamente, formano una operazione unica quando non sono tra loro indipendenti (cfr sentenza 21 febbraio 2008, C 425/06, Part Service, punto 51). Conseguentemente, una prestazione deve essere considerata unica anche *“quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore (...) sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale”* (cfr. sentenza 27 ottobre 2005, C-41/04, Levob, punto 22).

1. *“A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”*.

Cosa che accade anche quando una o più prestazioni costituiscano la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria, intendendosi per tale la prestazione che *“non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore”* (cfr. citata sentenza FFW, punto 17).

3. Le considerazioni formulate nella sentenza C-505/22

In primo luogo, la Corte di Giustizia ritiene opportuno segnalare come il ruolo di più prestazioni rientranti in un'unica operazione commerciale sia da valutare in ragione degli elementi caratteristici che compongono l'operazione stessa, secondo la valutazione che potrebbe farne un consumatore medio. In particolare, occorre valutare la natura indissociabile o meno delle svariati componenti, come anche la finalità economica dell'operazione intesa come un unicum, a cui si possono aggiungere valutazioni di ordine materiale quali *“l'accesso separato o congiunto alle prestazioni in parola o l'esistenza di una fatturazione unica o distinta”*.

Nel caso esaminato nella causa Deco Proteste – Editores, in effetti può riconoscersi esistente un nesso evidente tra il conferimento di un omaggio e l'abbonamento alle riviste, in quanto i beni dati gratuitamente ai nuovi abbonati rientrano nella strategia commerciale della predetta società, cosa che ha fatto realmente emergere un aumento notevole delle sottoscrizioni dei nuovi abbonamenti. Tuttavia, la CGUE tende a riconoscere che il nesso esistente non appare né sistematico, né sufficientemente stretto tale da far considerare il conferimento di omaggi come una prestazione inscindibilmente connessa con quella principale (abbonamento), atteso che il rinnovo di un abbonamento non dà luogo ad un ulteriore omaggio e che la società ha effettuato campagne promozionali anche senza offrire omaggi.

Inoltre, non può trascurarsi la circostanza che taluni nuovi abbonati annulleranno il loro abbonamento dopo il pagamento della prima rata, trattenendo l'omaggio senza ricevere alcun pregiudizio e senza essere obbligati a rimanere abbonati. Ciò non di meno, la Corte tende a privilegiare un'altra strada che è quella di considerare l'attribuzione gratuita di tablet o smartphone come un bene accessorio alla operazione principale, nell'ottica che l'utilizzo di tali beni (attraverso i quali è possibile consultare la versione digitale delle riviste) consente "ai nuovi abbonati di beneficiare, nelle migliori

condizioni possibili, del servizio principale del fornitore, vale a dire la lettura delle riviste in relazione alle quali è stato sottoscritto l'abbonamento" (cfr. punto 28 dell sentenza C-505-22 in esame).

In conclusione, la CGUE ritiene che le cessioni di beni, a titolo di omaggio, assumano la caratteristica di cessioni accessorie all'operazione principale, da considerare, perciò, come cessioni a titolo oneroso soggette allo stesso trattamento tributario dell'operazione principale.

Il tema della natura di una operazione composita, a cui concorrono più prestazioni distinte, ha formato oggetto di particolare attenzione anche nell'ambito del sistema nazionale ed è stato, tra l'altro, affrontato dall'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 12/E del 3 maggio 2013 di commento alle disposizioni relative alla legge di stabilità per il 2013 (L. 24 dicembre 2012, n. 228). Al punto 5 del Cap. IV, affronta il tema dei "Servizi di gestione individuale di portafogli", di cui all'art. 1, commi 520, lettera a), e 521, della citata legge, in cui, recependo quanto stabilito dalla sentenza C-44/11, del 19 luglio 2012, caso Deutsche Bank, afferma che "l'attività di gestione di portafoglio individuale è imponibile ad IVA in quanto concretizza una prestazione complessa che non comprende solo il servizio di negoziazione di titoli dell'investitore - di per sé esente dall'imposta - ma anche i servizi di analisi e custodia del patrimonio, funzionali e inscindibili rispetto alla negoziazione (...)". Questo riconoscimento dell'individuazione come prestazione generica di una operazione composita che comporta l'applicazione dell'IVA con l'aliquota ordinaria è diventato poi pacifico nell'applicazione delle norme del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972. Più complesso è, invece, il trattamento delle operazioni accessorie affrontato, in limine, dalla commentata CGUE, in quanto nell'ordinamento nazionale solo occasionalmente si accede al concetto di accessorio secondo quanto precisato dalla CGUE come operazione diretta a far godere chi la riceve nel miglior modo possibile dell'operazione principale. Il sistema nazionale è ancora improntato al concetto di accessorio, secondo quanto stabilito dall'art. 12 del DPR n. 633 del 1972, come operazione strettamente connessa e servente rispetto ad una operazione principale, ma che deve intervenire tra gli stessi soggetti.

I nostri professionisti rimangono a disposizione per un più dettagliato inquadramento sui temi sopra brevemente trattati.



[bgt-grantthornton.it](https://www.bgt-grantthornton.it)

© 2024 Bernoni & Partners. All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. "GTIL" refers to Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. Bernoni Grant Thornton (Bernoni & Partners) is a member firm of GTIL. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.