

# L'Unione Europea detta le nuove regole IVA sui *voucher*

di Mario Spera (\*) e Fabrizio Papotti (\*\*)

La circolazione di buoni, emessi sotto diverse forme e con operatività diversa, assume un sempre maggiore interesse per il mercato, in quanto rende più semplice per i consumatori l'accesso a determinati beni, senza dover far ricorso all'uso del danaro, all'atto dell'utilizzo del buono stesso. Con la recente Direttiva UE 2016/1065 del 27 giugno 2016, il Consiglio UE, nel riconoscere la necessità di introdurre a livello comunitario norme specifiche comuni sul trattamento ai fini IVA dei "buoni" o *voucher*, fornisce le definizioni indispensabili per individuare tali strumenti e le loro caratteristiche ed introduce alcune previsioni volte a disciplinarne la circolazione e la spendita. Le nuove norme unionali, che dovranno essere recepite nell'ordinamento nazionale, non sembrano essere molto diverse dalle posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria nel corso degli anni.

## 1. Premessa

I buoni, quale strumento che conferisce al detentore il diritto a beneficiare di determinati beni o servizi o a ricevere uno sconto o un rimborso su una cessione di beni o una prestazione di servizi, formano oggetto nell'attuale sistema economico di sempre maggiore interesse da parte dei consumatori e delle aziende non solo per la semplicità della loro circolazione ed utilizzo, ma anche perché costituiscono sempre di più un mezzo utilizzato dagli operatori per fidelizzare i propri clienti ed aumentare il volume delle vendite.

La Direttiva 77/388/CEE e la Direttiva 2006/112/CE in materia IVA non contengono norme relative al trattamento IVA da riservare alle operazioni che comportano l'uso di **buoni acquisto** (c.d. *voucher*).

Nonostante la Corte di Giustizia UE abbia fissato, nel corso degli anni, alcuni criteri interpretativi su determinati aspetti fiscali dei *voucher*, la

**mancanza di una normativa comune** ha avuto come conseguenza la proliferazione, negli Stati membri della UE, di disposizioni molto spesso non coordinate tra loro e non coerenti con il sistema comune IVA (1).

La mancanza di specifiche disposizioni in materia ha comportato notevoli incertezze per gli operatori e si è dimostrata particolarmente insidiosa soprattutto nell'ambito delle operazioni transfrontaliere.

Animato dall'intento di disciplinare il **trattamento IVA del "buono"**, in data 27 giugno 2016, il Consiglio UE ha adottato la Direttiva UE 2016/1065 ("Direttiva sui *voucher*"), con la quale ha inteso stabilire norme coerenti per uno strumento che finora non aveva avuto una disciplina comune all'interno della UE.

Proprio da tale esigenza prende le mosse la presente Direttiva, che al primo "considerando" mette in luce come le norme comuni IVA in relazione al momento e luogo della cessione e del-

(\*) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(\*\*) *Manager* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) Cfr. *ex multis* CGUE, sent. 29 luglio 2010, causa C-40/09

(Astra Zeneca); sent. 3 maggio 2012, causa C-520/10 (Lebara Ltd); sent. 21 febbraio 2006, causa C-419/02 (Bupa Hospital e Goldsborough Developments).

la prestazione di servizi, alla base imponibile e all'esigibilità dell'imposta e al diritto alla detrazione non siano sufficientemente chiare o esauritive per garantire un trattamento fiscale coerente delle operazioni che comportano l'utilizzo dei buoni.

Con il secondo "considerando" vengono, poi, enunciate le finalità della Direttiva, che mirano a prevedere un **trattamento uniforme e certo**, assicurare la coerenza con i principi dell'IVA ed evitare incoerenze, distorsioni della concorrenza, doppia imposizione o, ancora, non imposizione e ridurre il rischio dell'elusione fiscale (2). Infatti, l'assenza di norme comuni a livello unionale può portare a situazioni di doppia tassazione o di non tassazione.

Per delimitare la nozione di "buono" e per distinguerlo dagli strumenti di pagamento, la Direttiva indica alcune definizioni e distingue i buoni tra **monouso** e **multiuso**. Tale distinzione si rende necessaria anche perché il trattamento ai fini dell'IVA delle operazioni associate al buono dipende dalle caratteristiche specifiche del buono stesso.

La Direttiva si colloca come punto finale di uno studio del tema, svolto a livello eurounionale, iniziato con la Proposta di Direttiva del 2012 (3), che si proponeva di modificare la Direttiva 2006/112/CE per adeguarla opportunamente alle attuali esigenze degli operatori. Tuttavia, pur utilizzando quel documento come base di lavoro (4), il Consiglio ha deciso di abbandonare la precedente impostazione e di adottare un documento più semplice e snello (5).

D'altra parte, occorre segnalare che, per espressa previsione (6), la Direttiva prende in considerazione i buoni che possono essere utilizzati per il **riscatto di beni o servizi** e non si propone, invece, di dettare norme aventi ad oggetto "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". Pertanto restano **esclusi** dalla disciplina adottata i **buoni sconto**, a differenza di quanto si proponeva di fare la Proposta di Direttiva del 2012.

Il testo approvato prevede che la Direttiva dovrà essere recepita dai singoli Stati membri della UE entro il 31 dicembre 2018, con la conseguenza che le nuove norme si applicheranno solo ai buoni emessi successivamente a tale data. Ciò non di meno, l'Amministrazione finanziaria potrebbe, in sede interpretativa, anticipare gli effetti della Direttiva, come, peraltro, già fatto in passato, per cui è necessario che gli operatori siano pronti ad adottare i pertinenti comportamenti.

Scopo del presente contributo è proprio quello di offrire un utile supporto ai soggetti interessati alla circolazione e redenzione dei buoni acquisto.

## 2. Il contenuto della Direttiva

Il Consiglio si è proposto di disciplinare le **varie fasi della vita del buono**, dall'emissione alla distribuzione, fino al suo utilizzo, mediante la spendita, con la quale il consumatore finale lo riscatta.

La questione fondamentale, che si è posta all'attenzione del Consiglio, ha riguardato la determinazione del momento nel quale le operazioni cui il buono si riferisce devono essere assoggettate al tributo. La necessità di individuare norme comuni derivava dal fatto che alcuni Paesi membri assoggettano il buono al momento dell'emissione ed altri al momento della spendita.

La soluzione adottata dal Consiglio UE è stata quella di:

- identificare le **possibili tipologie** di buono, fornendo alcune importanti definizioni (art. 30-*bis*);

(2) Come chiarito dall'Assonime nella circolare 4 agosto 2016, n. 21, "con le locuzioni di 'abuso del diritto' e/o 'elusione fiscale' si indicano concetti sostanzialmente identici e, cioè, si allude a quei comportamenti del contribuente che, pur essendo formalmente rispondenti ad una determinata disciplina, diano luogo a benefici non previsti e che, probabilmente, non sarebbero stati riconosciuti qualora il legislatore li avesse presi in considerazione e regolamentati in espreso". "Inoltre", continua Assonime, "l'elusione (*alias* abuso) è cosa diversa dall'evasione. L'evasione si risolve nell'aggiramento di una fattispecie impositiva più onerosa, *rectius* nella ricerca di una fattispecie impositiva più favorevole, in contrasto con la *ratio* di tale fattispecie, mentre l'evasione, nelle sue varie forme, consiste in un occultamento di materia imponibile in presenza di una fattispecie impositiva già perfezionatasi e, cioè, in una violazione di obblighi tributari già sorti".

(3) Si tratta della Proposta di Direttiva del Consiglio del 10 maggio 2012, documento COM (2012) 206 *final*.

(4) Alcuni "considerando" della Direttiva (come ad esempio il primo, secondo, sesto e settimo) sono identici a quelli della Proposta di Direttiva.

(5) Infatti, la nuova Direttiva prevede cinque interventi sulla Direttiva 2006/112, tra modifiche di articoli esistenti ed inserimento di nuovi articoli. La Proposta di Direttiva ne prevedeva, invece, ben dieci.

(6) Il 4° considerando della Direttiva in esame così si esprime: "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 di uno sconto all'atto dell'acquisto di beni e servizi ma che non danno diritto a ricevere tali beni o servizi non dovrebbero essere oggetto di dette norme".

- indicare le regole relative ai **passaggi e trasferimenti** delle varie tipologie di buoni (art. 30-ter);
- introdurre le disposizioni che regolano la **base imponibile delle operazioni** effettuate a fronte di un buono (art. 73-bis);
- prevedere le **misure transitorie** per l'applicazione della nuova legislazione (artt. 410-bis e 410-ter).

Per quanto riguarda il "buono", tale è definito "uno strumento che contiene l'obbligo (7) di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi (8) 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".

### 2.1. Buono monouso

In generale, la Direttiva distingue il buono in monouso e multiuso (9). Il primo è assoggettato al **tributo al momento dell'emissione** in quanto le informazioni necessarie per la tassazione del buono sono disponibili fin da quel momento. Secondo la definizione fornita dalla Direttiva, è tale il 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 sui beni o servizi sono noti al momento dell'emissione.

In particolare, poiché in questa tipologia di buoni è noto il luogo in cui rileva la cessione o prestazione, nonché l'IVA dovuta già al momento dell'emissione, è possibile determinare con certezza il trattamento ai fini IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi.

Pertanto, la cessione o la prestazione, che il buono incorpora, possono essere tassate al mo-

mento della sua emissione in quanto le informazioni minime necessarie per la tassazione del buono (luogo ed imposta) sono disponibili al momento dell'emissione.

Da tale impostazione consegue che ogni **trasferimento** del buono monouso è considerato alla stessa stregua della cessione dei beni o della prestazione dei servizi che il buono incorpora. In tal senso si esprime il nuovo art. 30-ter della Direttiva 2006/112/CE, nel quale viene, inoltre, precisato che "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".

Di conseguenza, poiché al momento dell'emissione si conoscono i suddetti elementi dell'operazione, le somme di denaro corrisposte per acquisire il buono sono soggette ad imposta in quanto rappresentano di fatto il pagamento anticipato della cessione o della prestazione incorporata nel buono. Si osserva, tuttavia, che diversamente da quanto previsto nella Proposta di Direttiva predisposta dalla Commissione europea, non è stato modificato l'art. 65 della Direttiva 2006/112/CE al fine di stabilire che il pagamento del buono monouso, al pari del pagamento di un acconto, determina l'esigibilità dell'imposta sino a concorrenza dell'importo incassato (10).

### 2.2. Buono multiuso

Il buono multiuso, invece, si presenta in modo del tutto differente: poiché al momento dell'emissione non è possibile determinare con certezza il trattamento ai fini IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi, l'imposta è esigibile solo nel momento in cui i beni sono ceduti o i servizi prestati.

(7) La definizione contenuta nella Proposta di Direttiva conteneva, invece, l'enunciazione di un diritto e di un corrispondente obbligo: "per buono (*voucher*) si intende uno strumento che attribuisce il diritto a beneficiare di una cessione di beni o di una prestazione di servizi o a ricevere uno sconto o un rimborso sul prezzo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che comporta l'obbligo corrispondente di garantire tale diritto". La definizione adottata pone in primo piano l'obbligo che incombe sul cedente i beni o sul prestatore dei servizi di accettare il buono come corrispettivo, ma non fa più cenno al diritto in capo al portatore del buono che il medesimo sia accettato.

(8) Nella versione francese della Direttiva, il termine usato è *bon*, definito come "*instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services*". Nella versione in-

glese del testo della Direttiva, si fa riferimento al *voucher*, definito come "*an instrument where there is an obligation to accept it as consideration or part consideration for a supply of goods or services*".

(9) Nella versione francese della Direttiva la terminologia usata è, rispettivamente, *bon à usage unique* e *bon à usages multiples*. In quella inglese è: *single-purpose voucher*, che si può abbreviare con "SPV" e *multi-purpose voucher* (MPV).

(10) La proposta di Direttiva prevedeva la sostituzione dell'attuale art. 65 della Direttiva 2006/112/CE con il seguente: "in caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, compreso il pagamento di un buono monouso, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato". Questa definizione, nella sua integrità, avrebbe rappresentato l'aggiunta significativa recata dalla Proposta di Direttiva.

La definizione di tale tipologia di buono è fornita “in negativo” mediante la previsione “è tale il buono diverso da un buono monouso”.

Sembra, dunque, doversi desumere che rientra in questa categoria il buono in relazione al quale non sono noti, al momento dell'emissione, il luogo della cessione dei beni o della prestazione di servizi, né l'IVA dovuta su tali beni o servizi.

In particolare, poiché per questa tipologia di buono non è noto il luogo in cui rileva la cessione o la prestazione nonché l'IVA dovuta, fin dal momento dell'emissione, non è possibile determinare con certezza il trattamento ai fini fiscali attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi.

Pertanto, le operazioni di cessione o prestazione, che il buono incorpora, non possono essere tassate al momento dell'emissione del buono medesimo, in quanto le informazioni minime necessarie per la tassazione del buono (luogo e aliquota) non sono disponibili al momento dell'emissione: l'**imposta** si rende **esigibile** solo nel momento in cui i **beni sono ceduti o i servizi prestati**.

Regole particolari riguardano poi, la circolazione del buono multiuso. La norma prevede, infatti, che “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'art. 2 (11) [N.d.R.: della Direttiva 2006/112/CE], mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA”.

Inoltre, qualora il trasferimento di un buono multiuso sia effettuato da un soggetto passivo diverso da quello che esegue l'operazione soggetta all'IVA, le prestazioni di servizi che possono essere autonomamente individuate, quali i servizi di distribuzione o di promozione, sono soggette ad IVA.

### 3. Le linee guida della Corte di Giustizia

La Direttiva ha introdotto la **distinzione tra buoni monouso e buoni multiuso** facendo propri i principi emersi dall'elaborazione della Corte di Giustizia, che negli anni è intervenuta in più occasioni sul tema del trattamento IVA del *voucher*.

In particolare, nella sent. 21 febbraio 2006, causa C-419/02, Bupa Hospital, è stato rilevato come non siano oggetto di tassazione i pagamenti anticipati “di una somma forfetaria versata per i beni indicati in modo generico in un elenco che può essere modificato in qualsiasi momento di comune accordo dall'acquirente o dal venditore e dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere articoli, sulla base di un accordo da cui può recedere in qualsiasi momento, recuperando la totalità del pagamento anticipato inutilizzato”.

In senso conforme la Corte si è espressa anche nella sentenza 6 dicembre 2010, causa C-270/09 (Mac Donald Resort), nella quale è stato ribadito che “affinché l'IVA sia esigibile è necessario che tutti gli elementi pertinenti del fatto generatore, ossia della futura cessione dei beni o della futura prestazione di servizi, siano noti e dunque, in particolare, che i beni o i servizi siano designati con precisione” (12).

Al contrario, i **pagamenti anticipati** rilevano ai fini IVA al momento del loro incasso laddove i beni/servizi a cui essi danno diritto siano individuati. I pagamenti effettuati per beni e servizi non ancora specificamente individuati, non sono, perciò, riconducibili al concetto di acconto e, quindi, di corrispettivo di un'operazione rilevante ai fini IVA.

### 4. La posizione dell'Amministrazione finanziaria italiana

Nel corso dei decenni successivi all'introduzione dell'IVA (13), l'Amministrazione finanziaria ha emanato numerose risoluzioni e fornito preziose indicazioni in tema di “buono”.

In particolare, è stata elaborata una duplice qualificazione come:

- i) “**titolo rappresentativo**” di beni e servizi, ai sensi dell'art. 1996 c.c.: in quanto tale esso si configura come un “**pagamento anticipato**” dei beni/servizi e, pertanto, è soggetto ad IVA al momento della sua emissione;
- ii) “**documento di legittimazione**” ai sensi dell'art. 2002 c.c.: la sua circolazione non determina l'anticipazione della cessione del bene o della prestazione del servizio a cui esso dà diritto, **fino al momento del suo utilizzo** (spendita). In tal caso, la cessione del *voucher* non rileva ai fi-

(11) Secondo l'art. 2 della Direttiva 2006/112/CE, sono soggette all'IVA le seguenti categorie di operazioni: (i) le cessioni domestiche di beni, (ii) gli acquisti intracomunitari di beni, (iii) le prestazioni di servizi domestiche, (iv) le importazioni di beni.

(12) Più recentemente, il principio si legge nella sent. 13 marzo 2014, causa C-107/13, Firin.

(13) Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è entrato in vigore il 1° gennaio 1973.

ni IVA, in quanto la medesima è assimilata ad una mera cessione di denaro *ex art. 2, comma 3, lett. a)*, del D.P.R. n. 633/1972. Sono, invece, imponibili le cessioni di beni e di servizi ottenuti mediante l'utilizzo dello stesso. Conformi alla qualificazione dei *voucher* quali "documenti di legittimazione" sono le ormai datate circolari (ma tutt'ora valide) 1° agosto 1974, n. 30 e 9 agosto 1976, n. 27, nelle quali l'Amministrazione finanziaria, con specifico riferimento ai "buoni benzina", ha precisato che essi non sono titoli rappresentativi di merce, ma semplici "documenti di legittimazione", la cui cessione non è, quindi, rilevante ai fini IVA.

Di conseguenza, la **fattura non deve essere emessa** né all'atto della cessione del buono benzina da parte della società petrolifera al cliente, né all'atto della restituzione dello stesso ai fini del suo rimborso da parte del distributore alla società petrolifera.

È solo il distributore che provvede all'emissione della fattura all'atto della vendita del prodotto (la benzina) al cliente dietro il rilascio del buono.

Tale interpretazione ha trovato conferma anche in altre posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria (14), che hanno ribadito che l'importo corrisposto per l'acquisto di tali documenti di legittimazione rappresenta un deposito del denaro e, pertanto, deve essere considerato escluso dall'ambito di applicazione dell'IVA. Ai fini dell'imposta ciò che rileva è la **cessione e/o prestazione ricevuta attraverso la spendita del buono**.

L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione 30 maggio 2002, n. 160/E, con specifico riferimento alle **tessere prepagate** utilizzabili all'interno di un cinematografo multisala per l'acquisto di beni e servizi, ha modificato il proprio orientamento, chiarendo che la somma di denaro versata all'atto dell'emissione o della ricarica delle riferite tessere costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi dipendente da una generica obbligazione di fare (vale a dire da una generica prestazione di servizi), che deve essere assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria.

Di conseguenza, le singole cessioni di beni e/o prestazioni di servizi acquistabili attraverso l'u-

tilizzo delle tessere in parola non assumono rilevanza ai fini IVA nel momento in cui materialmente hanno luogo, in quanto il **presupposto impositivo** si è già verificato **all'atto della vendita/ricarica** delle stesse.

Anche nella successiva risoluzione 6 giugno 2008, n. 228/E, l'Agenzia ha confermato tale orientamento in ordine alla vendita di **tessere elettroniche ricaricabili** che permettevano di fruire di uno specifico servizio di mensa.

In quest'ultima occasione, è stato precisato che la ricarica delle tessere integra il pagamento anticipato del corrispettivo del servizio a cui le stesse danno diritto, con la conseguenza che la loro ricarica risulta rilevante ai fini IVA nel momento in cui viene effettuata (15).

L'Agenzia delle entrate, con risoluzione 22 febbraio 2011, n. 21/E, è pervenuta, poi, ad una nuova qualificazione dei *voucher*, qualificandoli come **documenti di legittimazione** e, in quanto tali, strumenti non rilevanti ai fini IVA all'atto della loro emissione. Con il predetto documento di prassi, in particolare, è stata ribadita:

i) l'irrilevanza ai fini impositivi dell'emissione e della cessione dei *voucher*;

ii) la rilevanza di questi ultimi solo al momento del loro utilizzo (ossia all'atto dell'acquisto dei beni e/o dei servizi a cui essi danno diritto).

La rapida ricognizione delle varie posizioni espresse dall'Amministrazione finanziaria nel corso degli anni porta a concludere che attualmente i buoni, utilizzabili per l'acquisto di beni o servizi non identificabili al momento della loro emissione, sono trattati ai fini IVA come documenti di legittimazione *ex art. 2002 del c.c.*, vale a dire documenti idonei solo ad identificare l'avente diritto alla cessione o prestazione.

## 5. I limiti della Direttiva: il buono sconto

Come anticipato, la Direttiva UE 2016/1065 espressamente (16) limita l'applicazione delle nuove disposizioni ai buoni acquisto, trascurando i buoni sconto (17).

Questi ultimi si qualificano come strumenti che attribuiscono il **diritto a ricevere uno sconto o**

(14) R.M. n. 490772 del 4 agosto 1990; C.M. n. 89/E del 24 marzo 1998; R.M. n. 3/E del 20 gennaio 2000.

(15) Medesimo orientamento è stato espresso anche nella risoluzione 1° aprile 2010, n. 27/E, nella quale l'Agenzia ha esaminato il caso di emissione da parte di un Comune di *voucher* multiuso di tipo turistico che consentono l'accesso a musei, nonché l'utilizzo di mezzi pubblici, oltre che dare diritto a ricevere un *kit* informativo, costituito da piante stradali e notizie turistiche di determinate località. Secondo l'Agenzia, la presta-

zione resa dal Comune attraverso l'emissione di detti *voucher* è da considerarsi una prestazione "unica", rientrante nella generica previsione di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 e come tale da assoggettare ad IVA con aliquota ordinaria, al momento della cessione dei *voucher* stessi.

(16) Nel suo 4° considerando.

(17) La Proposta di Direttiva del 2012 ne prevedeva, invece, una chiara disciplina.

**un rimborso** sul prezzo di una cessione o di una prestazione e si collocano solitamente nell'ambito di un sistema promozionale attivato dal produttore/distributore, il quale procede a rimborsare il valore facciale del buono al dettante, che è colui che lo ha accettato dal cliente per l'acquisto di un bene o un servizio ad un prezzo ridotto.

Per il trattamento IVA di tale tipologia di buoni occorre, dunque, continuare a far riferimento alle indicazioni formulate dalla giurisprudenza comunitaria (18).

Pertanto, il dettante può procedere a determinare la base imponibile della cessione o della prestazione posta in essere nei confronti del possessore del buono sconto al lordo della riduzione di prezzo, nel rispetto, cioè, del principio codificato nell'art. 73 della Direttiva 2006/112/CE (19). Correlativamente, al produttore/distributore che ha emesso il buono viene riconosciuto il diritto di operare la **variazione in diminuzione** sulla base imponibile relativa alla prima cessione della catena distributiva, detraendo l'imposta corrispondente allo sconto. Ancorché in questo caso non intercorra un rapporto giuridico diretto tra produttore e consumatore finale (20), l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del produttore è stata ritenuta corretta dall'Agenzia delle entrate (21), sulla scorta di quanto enunciato dalla Corte di Giustizia nella sentenza Elida Gibbs (22).

## 6. Entrata in vigore della Direttiva e periodo transitorio

Gli Stati membri devono, entro il 31 dicembre 2018, adottare le disposizioni legislative e regolamentari necessarie per conformarsi alle previ-

sioni della Direttiva, in quanto è previsto che la medesima si applichi a decorrere dal 1° gennaio 2019.

La Direttiva non fornisce indicazioni in merito al periodo transitorio e come devono essere disciplinati i buoni che saranno emessi fino al 31 dicembre 2018.

Occorre, pertanto, chiedersi se la Direttiva, anche se non ancora adottata dagli Stati membri possa, comunque, produrre effetti sui buoni emessi in tale periodo.

Al riguardo si deve ricordare che, in linea generale, il principio della **certezza delle situazioni giuridiche** osta a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione, fatta salva la possibilità di adottare una deroga, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato (23).

Se lo scopo dichiarato del Consiglio UE è stato quello di uniformare la normativa comunitaria in tema di *voucher*, allora non si può negare che gli operatori possano fin d'ora guardare alla Direttiva come ad una "guida" almeno di carattere interpretativo.

Considerando, poi, che la Direttiva ha recepito gli insegnamenti ed i principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, si può ravvisare una continuità della normativa approvata con quanto già elaborato fino ad oggi, tenuto anche conto che nell'ambito dell'ordinamento nazionale l'Agenzia delle entrate, di fatto, ha già adottato una posizione in linea con il dettato unionale. Pertanto, è possibile riconoscere alle disposizioni della Direttiva un'efficacia interpretativa e di indirizzo, ammettendo per tale

(18) In particolare, sent. causa C-317/94, Elida Gibbs; causa C-288/94, Argos Distributors; causa C-427/98, Commissione/Germania.

(19) Secondo tale disposizione "Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni".

(20) In quanto il rapporto è veicolato per il tramite del fornitore (dettante) che accetta il buono.

(21) Risoluzione 10 aprile 2008, n. 147/E. In detto documento di prassi, l'Agenzia delle entrate afferma che "ancorché l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 non disciplina espressamente le ipotesi di variazione dell'imponibile o dell'imposta in conseguenza dell'applicazione di sconti o abbuoni concessi a un soggetto diverso da quello con il quale è stata effettuata l'operazione originaria, si è dell'avviso che, in conformità al principio di ordine generale espresso dalla CGE in base al quale nel sistema

dell'IVA "...la base imponibile (...) che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore", lo strumento della nota di variazione sia applicabile anche alle ipotesi in cui tra l'alienante e l'acquirente finale non intercorra un rapporto giuridico di compravendita diretta".

(22) In tale pronuncia si legge che "(...), occorre, all'atto del calcolo della base imponibile dell'IVA, tener conto del caso in cui un soggetto passivo che, non essendo contrattualmente legato al consumatore finale, ma essendo il primo anello di una catena di operazioni che arriva fino a quest'ultimo, gli concede, per il tramite dei dettanti, uno sconto o gli rimborsa direttamente il valore dei buoni. Se fosse diversamente, l'Amministrazione fiscale riceverebbe a titolo dell'IVA un importo superiore a quello effettivamente pagato dal consumatore finale, e ciò a carico del soggetto passivo".

(23) Sent. CGE 29 aprile 2004, causa 17/01, Sudholz, punto 22; 25 gennaio 1979, causa 98/78, Racke, punto 20; 22 novembre 2001, causa C-110/97, Paesi Bassi/Consiglio, punto 151.

via la possibilità di anticipare - almeno a livello interpretativo - l'applicazione della disciplina alle varie tipologie di *voucher*, in attesa del recepimento della normativa nell'ordinamento giuridico IVA nazionale.

## 7. Conclusioni

L'obiettivo che si prefiggeva il Consiglio UE sembra, dunque, raggiunto: affermare una disciplina comune dei *voucher* in modo che gli Stati membri possano recepirli e, quindi, garantire un trattamento fiscale coerente, unifor-

me e certo delle operazioni nelle quali tali strumenti sono utilizzati.

Le disposizioni introdotte codificano i principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria in materia e sembrano essere in linea con quanto indicato dall'Amministrazione finanziaria italiana nel suo ultimo e più recente intervento (24).

Tuttavia, l'assenza di previsioni, nella Direttiva UE 2016/1065, relative ai buoni sconto, che rappresentano documenti di uso comune nella quotidianità delle transazioni, appare un'occasione persa per fare chiarezza e fornire una disciplina certa anche su questi strumenti di pagamento.

---

(24) Risoluzione 22 febbraio 2011, n. 21/E.