

CORTE DI GIUSTIZIA UE
SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)
17 novembre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 26, paragrafo 1, lettera b) – Prestazioni di servizi a titolo gratuito – Attribuzione a titolo gratuito di buoni acquisto al personale dell’impresa del soggetto passivo nell’ambito di un programma di riconoscimento dei meriti e di premiazione – Operazioni assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso – Portata – Principio della neutralità fiscale»

Nella causa C-607/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con decisione dell’11 novembre 2020, pervenuta in cancelleria il 17 novembre 2020, nel procedimento

GE Aircraft Engine Services Ltd

contro

The Commissioners for His Majesty’s Revenue and Customs,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arbabadjiev, presidente di sezione, L. Bay Larsen, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Prima Sezione, P.G. Xuereb (relatore), A. Kumin e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: T. Čapeta

cancelliere: C. Strömholt, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 24 novembre 2021,

considerate le osservazioni presentate:

- per la GE Aircraft Engine Services Ltd, da L. Allen, barrister, e W. Shah, solicitor;
 - per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė, X. Lewis e V. Uher, in qualità di agenti, sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 27 gennaio 2022,
- ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 26, paragrafo 1, lettera b), 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra la GE Aircraft Engine Services Ltd (in prosieguo: la «GEAES») e i Commissioners for His Majesty’s Revenue and Customs (amministrazione tributaria e doganale, Regno Unito) (in prosieguo: l’«amministrazione tributaria») relativamente a un accertamento fiscale, per il periodo compreso tra il dicembre 2013 e l’ottobre 2017, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) a valle non dichiarata sul valore di buoni acquisto offerti dalla GEAES ai suoi dipendenti, nell’ambito di un programma di riconoscimento dei meriti e di premiazione istituito dalla medesima.

Contesto normativo

Diritto dell’Unione

L’accordo di recesso

- 3 Con la decisione (UE) 2020/135, del 30 gennaio 2020, relativa alla conclusione dell’accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall’Unione europea e dalla Comunità europea dell’energia atomica (GU 2020, L 29, pag. 1; in prosieguo: l’«accordo di recesso»), il Consiglio dell’Unione europea ha approvato, a nome dell’Unione europea e della Comunità europea dell’energia atomica, l’accordo di recesso, che è stato allegato alla suddetta decisione.
- 4 L’articolo 86 dell’accordo di recesso, intitolato «Cause pendenti dinanzi alla Corte di giustizia dell’Unione europea», ai suoi paragrafi 2 e 3 prevede quanto segue:

«2. La Corte di giustizia dell’Unione europea resta competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sulle domande presentate dai giudici del Regno Unito prima della fine del periodo di transizione.

3. Ai fini del presente capo, la Corte di giustizia dell’Unione europea si considera adita e la domanda di pronuncia pregiudiziale si considera presentata nel momento in cui la domanda giudiziale è registrata presso la cancelleria della Corte di giustizia (...».

- 5 Conformemente all’articolo 126 dell’accordo di recesso, il periodo di transizione ha avuto inizio alla data di entrata in vigore di detto accordo ed è terminato il 31 dicembre 2020.

Direttiva IVA

- 6 L’articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti:

- a) l’utilizzazione di un bene destinato all’impresa per l’uso privato del soggetto passivo o per l’uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell’IVA;
- b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l’uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

Diritto del Regno Unito

- 7 Le disposizioni di cui all’articolo 26 della direttiva IVA sono state recepite nell’ordinamento giuridico del Regno Unito dall’articolo 3 del Value Added (Supply of Services) Order 1992 [decreto del 1992 relativo all’imposta sul valore aggiunto (prestazioni di servizi)], che è formulato nei termini seguenti:

«(...) se un soggetto che esercita un’impresa destina servizi che gli sono stati forniti a qualsiasi uso privato, o li utilizza, o li mette a disposizione di chiunque, per fini estranei alla sua impresa, sarà considerato, ai fini dell’applicazione della presente legge, come se prestasse tali servizi nel corso o nel proseguimento dell’impresa».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 8 La GEAES, società di diritto britannico appartenente al gruppo internazionale General Electric (in prosieguo: il «gruppo GE»), esercita le sue attività nel Regno Unito nel settore della fabbricazione di motori per aeromobili.

- 9 Il gruppo GE ha istituito un programma denominato «*Above & Beyond*» (Al di sopra e oltre), la cui finalità era quella di gratificare e premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti. Nell’ambito di tale programma, ogni dipendente poteva designare un collega per atti che riteneva meritevoli di premio, conformemente alle condizioni di ammissibilità di detto programma e secondo il sistema di graduazione dei premi previsto dal programma medesimo.

- 10 In forza del sistema di premi così istituito, mentre un dipendente designato per un premio classificato al livello più elevato poteva beneficiare, a determinate condizioni, di un pagamento in contanti, un dipendente nominato per un premio classificato a un livello intermedio otteneva buoni acquisto (in prosieguo: i «buoni acquisto di cui trattasi»), e un dipendente designato per un premio classificato al livello più basso riceveva un premio sotto forma di certificato di riconoscimento dei meriti.

- 11 Nel caso di un premio consistente in buoni acquisto, il dipendente doveva recarsi su un sito Internet contenente un elenco di rivenditori al dettaglio debitamente menzionati (in prosieguo: i «rivenditori al dettaglio menzionati»), per sceglierne uno presso il quale egli avrebbe potuto utilizzare il suo buono acquisto.

- 12 Il sito Internet in esame era gestito da una società incaricata di acquistare i buoni acquisto di cui trattasi direttamente dai suddetti rivenditori al dettaglio per poi venderli alla General Electric Stati Uniti. Quest’ultima li cedeva, successivamente, a un altro soggetto del gruppo GE, anch’esso stabilito negli Stati Uniti, vale a dire la GE HQ, che a sua volta li rivendeva ai diversi soggetti del gruppo GE, tra cui la GEAES.

- 13 La GEAES e altri diciannove membri del gruppo GE sono stati destinatari di un avviso di accertamento IVA da parte dell’amministrazione tributaria, relativo all’operazione consistente nell’offrire i buoni acquisto di cui trattasi ai dipendenti designati nell’ambito del programma «*Above & Beyond*». Tale amministrazione ha infatti

- ritenuto che la GEAES nonché gli altri membri del gruppo GE dovessero dichiarare l'imposta a valle sul valore di detti buoni.
- 14 La GEAES e gli altri diciannove membri del gruppo GE interessati hanno adito il giudice del rinvio, ossia il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con un ricorso avverso detto avviso di accertamento, e il ricorso proposto dalla GEAES è stato designato come causa pilota per tutti i venti procedimenti.
- 15 Il giudice del rinvio rileva che la controversia di cui al procedimento principale verte esclusivamente sui premi classificati a un livello intermedio, sulla base della graduazione dei premi di cui al punto 10 della presente sentenza. Più nello specifico, è controverso tra le parti se l'attribuzione a titolo gratuito, da parte della GEAES, di buoni acquisto ai suoi dipendenti costituisca un'operazione che va assimilata a una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, e se detta operazione debba pertanto essere assoggettata all'IVA.
- 16 A tal riguardo, il giudice del rinvio precisa che, secondo la GEAES, l'attribuzione dei buoni acquisto di cui trattasi ai dipendenti nell'ambito del programma «*Above & Beyond*» non costituisce una prestazione soggetta a imposta ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA dato che detto programma è connesso alle attività economiche di tale società e che il vantaggio che ne deriva per i dipendenti è secondario. Occorrerebbe infatti operare una distinzione tra la finalità economica che la società in parola persegue mediante tale attribuzione a titolo gratuito di buoni acquisto e l'uso che ne viene fatto dai dipendenti, a fini privati.
- 17 Una siffatta interpretazione sarebbe, a parere della GEAES, conforme alla giurisprudenza della Corte risultante, in particolare, dalle sentenze del 16 ottobre 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), e dell'11 dicembre 2008, Danfoss e AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 18 Per contro, secondo l'amministrazione tributaria, nei limiti in cui i buoni acquisto di cui trattasi sono attribuiti a titolo gratuito ai dipendenti e al fine di un uso privato al di fuori dell'ambito dell'attività commerciale della GEAES, si deve ritenerre che le condizioni per l'applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA siano soddisfatte. La circostanza che la GEAES persegua uno scopo imprenditoriale attribuendo i buoni acquisto di cui trattasi sarebbe irrilevante al riguardo.
- 19 Il giudice del rinvio precisa, inoltre, da un lato, che, in occasione dell'operazione di acquisto dei buoni acquisto di cui trattasi effettuata presso la GE HQ, la GEAES versa l'IVA per tale acquisto, in applicazione del regime dell'inversione contabile, recuperando al contempo, successivamente, la corrispondente imposta a monte.
- 20 Dall'altro lato, il giudice del rinvio sottolinea che, in occasione dell'operazione finale, nel corso della quale il dipendente designato nell'ambito del programma «*Above & Beyond*» utilizza i suoi buoni acquisto per acquistare beni o servizi presso uno dei rivenditori al dettaglio menzionati, il rivenditore al dettaglio dichiara l'imposta a valle sul valore di detti buoni acquisto.
- 21 Inoltre, secondo il succitato giudice, l'offerta di buoni acquisto costituisce una prestazione di servizi a titolo gratuito e occorre, pertanto, stabilire se tale prestazione di servizi sia effettuata per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa. In particolare, il medesimo giudice ritiene che sussistano ragionevoli dubbi per quanto riguarda l'interpretazione dell'espressione «per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa», ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, e l'applicazione di detta disposizione in circostanze come quelle di cui al procedimento principale.
- 22 È in tale contesto che il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la consegna di buoni da utilizzare presso rivenditori terzi ai dipendenti di un soggetto passivo nell'ambito di un programma di riconoscimento dei meriti dei dipendenti ad alto rendimento costituisca una prestazione “per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa” ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.

- 2) Se, ai fini della soluzione della prima questione, sia rilevante il fatto che il soggetto passivo persegua uno scopo imprenditoriale nell'emissione dei buoni acquisto in favore del personale.
- 3) Se, ai fini della soluzione della prima questione, sia rilevante il fatto che i buoni acquisto consegnati ai dipendenti siano destinati ad esigenze proprie di questi ultimi e possano essere utilizzati ai fini privati degli stessi».

Sulle questioni pregiudiziali

- 23 In via preliminare si deve rilevare che dall'articolo 86, paragrafo 2, dell'accordo di recesso, entrato in vigore il 1° febbraio 2020, risulta che la Corte resta competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sulle domande presentate dai giudici del Regno Unito prima della fine del periodo di transizione, fissata al 31 dicembre 2020, circostanza che ricorre nel caso della presente domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 24 Con le sue tre questioni, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che rientra nel suo ambito di applicazione una prestazione di servizi consistente, per un'impresa, nell'offrire buoni acquisto ai suoi dipendenti, nell'ambito di un programma da essa istituito, volto a gratificare e a premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti.
- 25 Occorre anzitutto ricordare che l'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA assimila talune operazioni nelle quali il soggetto passivo non percepisce alcun corrispettivo effettivo a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso. Lo scopo di tale disposizione consiste nel garantire la 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, da un lato, e, dall'altro, il consumatore finale che si procuri un bene o un servizio dello stesso tipo. Ai fini del conseguimento di tale obiettivo, l'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva impedisce che un soggetto passivo che abbia potuto detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla propria impresa possa sottrarsi al pagamento di tale imposta prelevando il bene stesso dal patrimonio della propria impresa per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale, godendo in tal modo di indebiti vantaggi rispetto al consumatore finale che acquisti il bene pagando l'IVA. Parimenti, l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della succitata direttiva impedisce che un soggetto passivo o il personale del medesimo ottengano in esenzione dall'imposta prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stesso per le quali un singolo avrebbe dovuto pagare l'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 gennaio 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Al fine di stabilire se la prestazione consistente, per un'impresa, nell'offrire ai propri dipendenti buoni acquisto nell'ambito di un programma volto, in particolare, a premiare e a gratificare i dipendenti più meritevoli ed efficienti costituisca una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, occorre valutare tutte le circostanze in cui essa si svolge e, segnatamente, la natura e gli obiettivi di tale programma.
- 27 Nel caso di specie, risulta, in sostanza, dal fascicolo a disposizione della Corte, anzitutto, che il programma «*Above & Beyond*» e, in particolare, i premi classificati a un livello intermedio, sulla base della graduazione dei premi di cui al punto 10 della presente sentenza, erano stati concepiti dalla GEAES allo scopo di incrementare il rendimento dei suoi dipendenti e, pertanto, di contribuire a una migliore redditività dell'impresa. L'istituzione del programma in parola sarebbe stata dunque dettata da considerazioni relative al corretto svolgimento delle attività commerciali di tale impresa e alla ricerca di profitti aggiuntivi, essendo il vantaggio che ne derivava per i dipendenti solo accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa. Infatti, contribuendo a rafforzare la motivazione dei dipendenti, detto programma comporterebbe effetti positivi in termini di rendimento e di redditività.
- 28 Inoltre, i buoni acquisto di cui trattasi concretizzano il diritto dei dipendenti che ne beneficiano di ottenere beni o servizi da uno dei rivenditori al dettaglio menzionati (v., per analogia, sentenza del 27 marzo 1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, punto 12). Dunque, conformemente al sistema istituito dalla GEAES mediante il programma «*Above & Beyond*», l'ottenimento di un siffatto buono acquisto, da parte di un dipendente designato nell'ambito del programma in parola, per sua natura, non costituisce altro che un documento nel quale è incorporato l'obbligo assunto dai rivenditori al dettaglio menzionati di accettare tale

- buono acquisto, in luogo del denaro, al suo valore nominale (v., per analogia, sentenza del 24 ottobre 1996, Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Infine, la GEAES, in quanto datore di lavoro, non interviene nella scelta dei prodotti o dei servizi effettuata dai dipendenti presso detti rivenditori al dettaglio.
- 30 Va pertanto constatato che, nel caso in cui si dovesse prendere in considerazione unicamente l'utilizzo che ne viene fatto, occorrerebbe ritenere che i buoni acquisto di cui trattasi rispondano all'uso privato dei dipendenti.
- 31 Tuttavia, si deve rilevare che l'attribuzione di tali buoni acquisto non avviene in funzione dell'uso privato dei dipendenti, dato che questi ultimi non dispongono peraltro di mezzi per assicurarsi, con certezza, della possibilità di beneficiarne. Infatti, come risulta dal punto 9 della presente sentenza, l'iniziativa della loro attribuzione spetta ad altri dipendenti dell'impresa e avviene sul fondamento di criteri strettamente professionali e unicamente quando i dipendenti designati sono considerati meritevoli di un premio classificato al livello intermedio dei premi, sulla base della graduazione dei premi di cui al punto 10 della presente sentenza.
- 32 Inoltre, è pacifico che l'attribuzione, da parte della GEAES, dei buoni acquisto di cui trattasi è effettuata senza una qualsivoglia remunerazione o un qualsivoglia corrispettivo da parte dei dipendenti beneficiari e il loro costo è sostenuto dalla stessa GEAES. Detta prestazione di servizi procura tuttavia a quest'ultima un vantaggio sotto forma di prospettiva di incrementare il suo fatturato, grazie alla maggiore motivazione dei suoi dipendenti e, di conseguenza, a un aumento del loro rendimento (v., per analogia, sentenza del 27 marzo 1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, punto 13). Il vantaggio personale che il dipendente ne trae risulta dunque soltanto accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa.
- 33 Alla luce degli elementi che precedono e fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, si deve rilevare che l'attribuzione a titolo gratuito, da parte della GEAES, dei buoni acquisto di cui trattasi ai dipendenti designati nell'ambito del programma «*Above & Beyond*» è volta a incrementare il rendimento dei suoi dipendenti e, quindi, al buon funzionamento e alla redditività dell'impresa, cosicché si deve ritenere che tale prestazione di servizi non sia effettuata per fini estranei all'impresa e, pertanto, non rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.
- 34 Tale considerazione è peraltro avvalorata dal fatto che, in una fatti-specie relativa a una prestazione di servizi analoga, in sostanza, a quella di cui trattasi nel procedimento principale, la Corte ha rilevato che tale prestazione era stata effettuata ad uso dell'impresa, dato che la finalità di detta prestazione era quella di incrementare il volume delle vendite della società in questione (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punto 19).
- 35 Infine, alla luce della circostanza rilevata al punto 20 della presente sentenza, circostanza secondo la quale i rivenditori al dettaglio menzionati dichiarano l'IVA a valle sul valore dei buoni acquisto di cui trattasi, si deve ritenere che, nei limiti in cui la prestazione di servizi consistente, per la GEAES, nell'offrire ai suoi dipendenti buoni acquisto nell'ambito di un programma volto, in particolare, a premiare e a gratificare i dipendenti più meritevoli ed efficienti non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), il principio di neutralità fiscale non sia violato.
- 36 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che non rientra nel suo ambito di applicazione una prestazione di servizi consistente, per un'impresa, nell'offrire buoni acquisto ai suoi dipendenti, nell'ambito di un programma da essa istituito, volto a gratificare e a premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti.

Sulle spese

- 37 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifiuzione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che non rientra nel suo ambito di applicazione una prestazione di servizi consistente, per un'impresa, nell'offrire buoni acquisto ai suoi dipendenti, nell'ambito di un programma da essa istituito, volto a gratificare e a premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti.