CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PAOLO MENGOZZI presentate il 22 aprile 2010 [1]

1. Il sistema comune dell'IVA, per quanto in linea di principio piuttosto semplice, può, come è ben noto a chiunque debba occuparsene, dar luogo nella pratica a situazioni complesse. La presente causa ne costituisce un esempio.

2. La Corte è qui investita, da parte di un giudice tributario del Regno Unito, di tre questioni relative al corretto modo di inquadrare, ai fini dell'IVA, una situazione in cui un datore di lavoro offre ai propri dipendenti la possibilità di ricevere una parte della retribuzione, anziché in denaro, in buoni acquisto utilizzabili presso rivenditori al dettaglio.

I — Contesto normativo

A — *Diritto dell'Unione*

3. Le questioni pregiudiziali proposte dal giudice del rinvio sono poste con riferimento alle disposizioni della sesta direttiva IVA [2]. Esse sono comunque proponibili negli stessi termini anche con riferimento alle corrispondenti norme della più recente direttiva 2006/112 [3], che lo stesso giudice del rinvio ha indicato.

4. L'art. 2 della sesta direttiva [4] prevede:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(…)».

1 — Lingua originale: l'italiano.

2 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

3 — Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

4 — Corrispondente all'art. 2, n. 1, lett. a) e c), della direttiva 2006/112/CE.

5. L'art. 5, rubricato «Cessioni di beni», è così formulato:

«1. 1. Si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(…)».

6. L'art. 6, rubricato «Prestazioni di servizi» [5], dispone:

1. «Si considera "prestazion[e] di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(…)

2. Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

(…)».

(…)

7. L'art. 17 della medesima sesta direttiva [6], rubricato «Origine e portata del diritto a deduzione», prevede quanto segue:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(…)».

5 — Corrispondente all'art. 26, n. 1, della direttiva 2006/112/CE.

6 — Corrispondente all'art. 168 della direttiva 2006/112/CE.

B — *Normativa nazionale*

8. Il giudice del rinvio non fornisce dettagli sulla normativa nazionale, dal momento che le questioni sollevate riguardano soltanto l'interpretazione da dare a disposizioni del diritto dell'Unione. Dalla lettura dell'ordinanza di rinvio e delle osservazioni presentate risulta tuttavia quanto segue.

9. In generale, per quanto riguarda il trattamento fiscale dei buoni acquisto che permettono di acquistare beni presso negozi al dettaglio (cosiddetti «retail vouchers»), la normativa del Regno Unito prevede che il rivenditore che emette i buoni, e presso il quale gli stessi possono essere utilizzati, sia tenuto a contabilizzare l'IVA solo nel momento in cui i buoni sono effettivamente spesi per l'acquisto di beni.

10. Se tuttavia i buoni sono, come nel presente caso, ceduti dal rivenditore ad un intermediario che li rivenderà poi a terzi, il rivenditore che emette i buoni deve fatturare all'intermediario anche l'IVA, sebbene debba versarla al fisco solo nel momento in cui il buono sarà speso. In tutte le successive vicende del buono (cioè a valle dell'intermediario) l'IVA dovrà essere fatturata e regolarmente versata.

11. Lo specifico quadro normativo vigente nel Regno Unito non ha tuttavia, come ho indicato, alcun rilievo ai fini della soluzione delle questioni pregiudiziali.

II — Fatti, causa principale e questioni pregiudiziali

12. La ricorrente nella causa principale, Astra Zeneca UK Limited (in prosieguo: «Astra Zeneca»), è una società attiva nel settore farmaceutico. Essa offre ai propri dipendenti la possibilità di essere in parte retribuiti, anziché in denaro, in buoni acquisto, che possono essere poi spesi presso specifici rivenditori al dettaglio.

13. I buoni acquisto sono conteggiati, nella busta paga dei dipendenti, per un valore inferiore a quello nominale che essi possiedono. Ad esempio, un buono acquisto di GBP 10 potrebbe essere considerato, nella composizione della busta paga, per un valore di GBP 9,5: il dipendente può così acquistare beni per un valore di GBP 10 pur avendo «speso» soltanto GBP 9,5 della sua retribuzione.

14. In concreto, il sistema funziona come segue.

15. Il rivenditore emette buoni acquisto con un certo valore nominale (ad esempio GBP 10) e li vende, ad un prezzo ridotto (ad esempio GBP 9), ad una società intermediaria. Tale società vende a sua volta i buoni ad Astra Zeneca, che li acquista per una cifra comunque inferiore al valore nominale (ad esempio GBP 9,5). Astra Zeneca utilizza quindi i buoni per pagare una parte della retribuzione ai suoi dipendenti che scelgono di avvalersi di tale possibilità [7].

16. La questione che oppone la società ricorrente alle autorità fiscali del Regno Unito, e che il giudice del rinvio è chiamato a dipanare, concerne il trattamento, ai fini dell'IVA, dei buoni acquisto usati come retribuzione.

17. Tale giudice deve determinare, in primo luogo, se Astra Zeneca debba fatturare ai propri dipendenti l'IVA contenuta nei buoni acquisto; qualora tale fatturazione non sia necessaria, deve essere chiarito se Astra Zeneca possa detrarre l'IVA che essa ha pagato a monte (acquistando i buoni dall'intermediario).

18. In tale contesto, il giudice del rinvio ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Nelle circostanze del caso di specie, in cui un dipendente ha il diritto, nel quadro del suo contratto di lavoro, di scegliere di ricevere parte della propria retribuzione sotto forma di buono di valore nominale, se l'art. 2, n. 1, della Sesta direttiva [ora art. 2, n. 1, lett. c), della direttiva principale sull'IVA] debba essere interpretato nel senso che la cessione di tale buono al dipendente da parte del datore di lavoro costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso.

2. In caso di risposta negativa alla prima questione, se l'art. 6, n. 2, lett. b [ora art. 26, n. 1, lett. b)], debba essere interpretato nel senso che esso impone che la cessione del buono al dipendente da parte del datore di lavoro conformemente al contratto di lavoro debba essere trattata come prestazione di servizi in circostanze in cui il buono è utilizzabile dal dipendente per scopi personali.

3. Ove la cessione del buono non costituisca prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, né debba essere trattata come prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. b), se l'art. 17, n. 2 [ora art. 168], debba essere interpretato nel senso che esso consente al datore di lavoro di recuperare l'IVA sostenuta per l'acquisto e la cessione del buono al dipendente, conformemente al contratto di lavoro, in circostanze in cui il buono è utilizzabile dal dipendente per scopi personali».

7 — In realtà, Astra Zeneca non ottiene mai fisicamente i buoni. Essa si limita, infatti, ad indicare alla società intermediaria i dipendenti ai quali quest'ultima deve farli pervenire, ed è la società intermediaria ad occuparsi del recapito.

III — Procedura dinanzi alla Corte

19. L'ordinanza di rinvio è pervenuta in cancelleria il 29 gennaio 2009. Hanno quindi depositato osservazioni scritte, ai sensi dell'art. 23 dello Statuto della Corte, i governi del Regno Unito e della Repubblica ellenica, nonché la Commissione. Anche Astra Zeneca, ricorrente nella causa principale, ha depositato osservazioni scritte.

20. All'udienza dell'11 marzo 2010 hanno presentato le proprie osservazioni orali Astra Zeneca, il governo del Regno Unito e la Commissione.

IV — Osservazioni preliminari

21. Nelle sue osservazioni scritte, la Commissione ha svolto una serie di considerazioni la cui portata va, come la Commissione stessa riconosce, ben al di là di quanto chiesto dal giudice del rinvio. In particolare, la Commissione ha preso posizione su due punti.

22. Da un lato, la Commissione è contraria a qualificare la cessione dei buoni acquisto come prestazione di servizi: tale qualificazione è invece data per scontata dal giudice del rinvio, sulla base della disciplina nazionale applicabile. Secondo la Commissione, al contrario, la natura della cessione dei buoni sarebbe conseguenza dell'oggetto a cui danno diritto i buoni stessi: a seconda dei casi, quindi, potrebbe trattarsi di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

23. Dall'altro lato, la Commissione si è soffermata sul problema dell'aliquota IVA da applicare a buoni acquisto che possano essere utilizzati, a scelta dell'acquirente, per ottenere sia beni o servizi soggetti ad aliquota IVA normale sia beni o servizi soggetti ad un'aliquota IVA differente. In tale contesto, la Commissione critica il sistema applicato nel Regno Unito, che permette di applicare ai buoni un'aliquota ragionevolmente «adattata» in base alle circostanze.

24. Secondo la Commissione, infatti, il sistema in questione non rispetta i principi vigenti in materia di IVA, e potrebbe eventualmente essere accettato solo in presenza di una specifica domanda di deroga avanzata dalle autorità nazionali [8]. In mancanza di tale

8 — Ai sensi dell'art. 27 della sesta direttiva (e dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE).

autorizzazione, l'IVA dovrebbe essere pagata in modo esatto, considerando l'aliquota dell'imposta applicabile ad ogni singolo bene o servizio acquistato con i buoni. Le difficoltà applicative di un tale principio non permetterebbero di escluderne l'applicabilità nel caso in esame.

25. Le osservazioni e gli argomenti della Commissione non devono tuttavia essere presi in considerazione per risolvere le questioni sottoposte alla Corte nell'ambito della presente causa.

26. Per quanto concerne infatti il problema dell'aliquota applicabile a buoni che possono essere convertiti in beni o servizi tassati con aliquote IVA differenziate, esso appare del tutto estraneo alla controversia: se la Commissione ritiene che la soluzione al problema fornita dalle autorità del Regno Unito sia incompatibile con il diritto dell'Unione, è onere della Commissione promuovere una procedura di infrazione contro tale Stato.

27. Meno estranea all'oggetto della presente causa, per quanto non essenziale, è invece la problematica generale della natura (cessione di beni o prestazione di servizi?) della cessione di buoni acquisto.

28. La Commissione, come si è visto, riconduce la natura dei buoni al tipo di utilizzo concreto che ne viene fatto. Se dunque i buoni sono usati per acquistare servizi, anche la cessione dei buoni sarebbe, ai fini dell'IVA, una prestazione di servizi. Se invece i buoni sono usati per acquistare beni, la cessione dei buoni andrebbe considerata essa stessa una cessione di beni.

29. La ricostruzione della Commissione non mi convince. In particolare, mi sembra che sia comunque impossibile considerare la cessione dei buoni acquisto come una cessione di beni; e ciò anche nel caso in cui i buoni siano usati, poi, proprio per acquistare beni.

30. Consideriamo infatti il caso, che appare quello tipico nel contesto della presente vicenda, in cui il buono è utilizzato per acquistare un bene (ad esempio un vestito, o un orologio). Si deve in proposito osservare che, di per sé, la cessione del buono dal datore di lavoro al dipendente *non attribuisce un immediato diritto di disporre di un bene*, come invece richiede, affinché si configuri una cessione di beni, l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Infatti, per definizione, *solo nel momento in cui il buono è utilizzato*, e cioè scambiato con un bene presso il rivenditore, avviene l'individuazione esatta del bene al quale lo stesso dà diritto.

31. Di conseguenza, la cessione di un buono acquisto come quelli di cui alla causa principale non costituisce, ai fini dell'IVA, una cessione di beni, ma solo il trasferimento di un futuro (e indeterminato nell'oggetto) diritto su beni e/o servizi. Ritengo perciò necessario considerare la cessione di un tale buono come una prestazione di servizi, in considerazione del fatto che, ai fini dell'IVA, ogni operazione che non sia una cessione di beni è, necessariamente, una prestazione di servizi [9].

32. La giurisprudenza offre un sostegno alla mia posizione. La Corte infatti, pur avendo chiaramente indicato che, ai sensi delle norme sull'IVA, vi può essere una cessione di beni anche se non vi è un formale passaggio di proprietà, ha comunque sottolineato la necessità che il cessionario del bene ottenga la possibilità di «disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario» [10]. Nel caso della cessione di buoni acquisto, invece, il passaggio da un soggetto ad un altro del buono non attribuisce (ancora) alcun diritto su uno specifico bene.

33. Inoltre, seguire l'impostazione della Commissione avrebbe la conseguenza che la cessione di buoni utilizzabili per acquistare sia beni che servizi potrebbe essere qualificata, ai fini IVA, soltanto *ex post*, dopo che i buoni sono stati scambiati con beni o servizi. Mi sembra chiaro che tale soluzione, lungi dall'essere ottimale, rischierebbe di rendere più complesso il trattamento fiscale della cessione dei buoni. Il che potrebbe avere anche il risultato pratico di scoraggiare questa particolare forma di pagamento della retribuzione, che pur presenta un certo vantaggio sociale per i dipendenti.

34. Resta tuttavia il fatto che, a prescindere dalla natura di cessione di beni o di prestazione di servizi che deve essere riconosciuta alla cessione di un buono acquisto, ciò che importa qui, per dare una risposta al giudice del rinvio, è soltanto *determinare se tale cessione costituisca o meno un'operazione imponibile*. Ai fini dell'IVA, infatti, come si è visto, l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva dichiara imponibili, senza differenziarle, le due situazioni della cessione di beni e della prestazione di servizi. Non è quindi necessario soffermarsi ulteriormente sulle osservazioni della Commissione, e si può invece passare all'esame delle tre questioni pregiudiziali.

9 — Art. 6, n. 1, della sesta direttiva.

10 — Sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Racc. pag. I-285, punto 7); 6 febbraio 2003, causa C-185/01, Auto Lease Holland (Racc. pag. I-1317, punto 32), e 14 luglio 2005, causa C-435/03, British American Tobacco e Newman Shipping (Racc. pag. I-7077, punto 35).

V — Sulla prima questione pregiudiziale

A — *Introduzione*

35. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte di chiarire se la fornitura di buoni acquisto da parte di un datore di lavoro ad un suo dipendente, effettuata in sostituzione del pagamento di una parte della retribuzione di quest'ultimo, costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso.

36. Poiché, come ho già indicato, la natura della cessione dei buoni quale cessione di beni o prestazione di servizi è qui irrilevante, la questione può essere riformulata nel senso che, con essa, si chiede alla Corte se la predetta cessione costituisca un'operazione a titolo oneroso, rientrante, in quanto tale, nell'ambito di applicazione della normativa sull'IVA.

37. Se infatti si trattasse di un'operazione soggetta ad IVA, Astra Zeneca dovrebbe, al momento di versare il buono al proprio dipendente, contabilizzare l'IVA a valle - compresa nell'importo addebitato, per il buono, nella retribuzione del dipendente — detraendo poi da essa l'IVA che Astra Zeneca ha pagato, a monte, al soggetto intermediario dal quale i buoni erano stati acquistati.

38. Se invece si trattasse di un'operazione estranea al campo di applicazione delle norme sull'IVA, l'IVA a valle non dovrebbe essere contabilizzata. Potrebbe pertanto porsi - ma questo è l'oggetto della terza questione, come si vedrà — l'interrogativo circa la possibilità, per Astra Zeneca, di recuperare l'IVA a monte, inquadrando l'acquisto dei buoni nell'ambito delle spese generali finalizzate allo svolgimento della sua attività economica.

39. I soggetti che hanno presentato osservazioni nella presente causa si sono divisi sulla risposta da fornire alla prima questione. Da un lato, infatti, la Commissione e il governo del Regno Unito sostengono che la cessione dei buoni da Astra Zeneca ai suoi dipendenti costituisce un'operazione a titolo oneroso, soggetta in quanto tale all'IVA.

40. Al contrario, Astra Zeneca e il governo ellenico propongono di rispondere in termini negativi alla questione, focalizzandosi in particolare sul fatto che il pagamento della retribuzione per una prestazione lavorativa non costituisce un'attività soggetta ad IVA.

B — *Valutazione*

41. Da un punto di vista logico, la situazione oggetto della causa principale può essere interpretata, ai sensi della normativa sull'IVA, in due modi completamente opposti: si tratta delle due interpretazioni che sono suggerite dalle parti, e che ho esposto nei paragrafi precedenti. Entrambe le interpretazioni presentano vantaggi e svantaggi, e né l'una né l'altra contrastano in modo evidente con le disposizioni del diritto dell'Unione applicabili.

42. La prospettiva che considera la cessione dei buoni come un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, tuttavia, presenta a mio avviso alcuni inconvenienti, che rendono preferibile l'impostazione della Commissione e del governo del Regno Unito.

43. In primo luogo, osservo che l'interpretazione che considera la cessione dei buoni come un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA è accettabile, in concreto, solo distinguendo tra il caso in cui il datore di lavoro addebita in busta paga al dipendente, quale controvalore dei buoni, esattamente lo stesso importo che il datore di lavoro ha pagato per acquistare i buoni stessi, e il caso in cui effettui tali addebiti realizzando un profitto. La citata interpretazione dovrebbe essere confinata solo al primo di questi due casi. Se infatti il datore di lavoro realizzasse un «profitto» [11], allora nel passaggio del buono dal datore di lavoro al suo dipendente si produrrebbe un valore aggiunto ai sensi della normativa sull'IVA, con il conseguente obbligo di pagamento dell'imposta.

44. In altri termini, seguendo l'interpretazione proposta da Astra Zeneca e del governo ellenico, sarebbe necessario suggerire, ai fini dell'IVA, un trattamento dei buoni acquisto ceduti ai dipendenti differenziato a seconda che il valore del buono conteggiato in busta paga sia o meno identico a quanto il datore di lavoro ha pagato per acquistare il predetto buono. Nel primo caso (identità dell'importo pagato dal datore di lavoro e di quello conteggiato in busta paga), la cessione dei buoni sarebbe al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA; nel secondo caso (importo pagato a monte dal datore di lavoro diverso da quello conteggiato in busta paga), invece, si rientrerebbe nell'ambito di applicazione della direttiva e il datore di lavoro avrebbe l'obbligo di contabilizzare l'IVA. Nella presente causa, la situazione risulta essere quella del primo caso, poiché, come è stato indicato all'udienza, Astra Zeneca addebita in busta paga ai dipendenti l'esatto importo che essa ha pagato all'intermediario. Resta però il fatto che una soluzione interpretativa applicabile sia nel primo che nel secondo caso risulta non solo

11 — Ciò si potrebbe verificare, ad esempio, qualora il datore di lavoro avesse ottenuto sui buoni uno sconto importante, e decidesse di riconoscere solo una parte di esso al suo dipendente (il quale otterrebbe comunque i buoni ad un prezzo inferiore al loro valore nominale).

più semplice, ma anche più agevole da applicare rispetto ad una soluzione che impone di distinguere tra le due situazioni.

45. In secondo luogo, osservo che, da un punto di vista economico, l'IVA finisce comunque per gravare sul dipendente, in conformità del resto con il sistema dell'IVA, ai sensi del quale l'imposta deve ricadere sul consumatore finale. Infatti, come Astra Zeneca ha riconosciuto all'udienza, *nel valore del buono conteggiato nella busta paga del dipendente è già compresa l'IVA relativa ai prodotti che, con il buono, potranno essere acquistati nei negozi al dettaglio*. In altri termini, il dipendente paga, con l'addebito in busta paga, il prezzo dei beni e/o dei servizi che acquisterà presso il rivenditore, e tale prezzo include l'IVA. Si tratta dell'ultimo pagamento nell'ambito della catena dell'IVA, e l'IVA che il lavoratore sopporta comprende, evidentemente, sia quella originariamente compresa nella prima cessione del buono dal rivenditore all'intermediario [12], sia quella che si è accumulata nelle fasi successive, e in particolare quella relativa al profitto realizzato dall'intermediario. Nel momento in cui si recherà presso il rivenditore per utilizzare il buono, il lavoratore/consumatore dovrà semplicemente consegnare il buono stesso, il quale include l'IVA, ricevendo in cambio i beni o i servizi desiderati.

12 — Tale parte dell'IVA, come si è visto ai paragrafi 9-10, in base al sistema in vigore nel Regno Unito sarà versata all'erario, da parte del rivenditore, solo nel momento in cui il buono è utilizzato per acquistare beni e/o servizi. Questa particolarità del sistema, come ha osservato anche la Commissione all'udienza, ha tuttavia effetti soltanto per ciò che riguarda *il momento* del pagamento dell'imposta, ma non gli altri aspetti di essa.

46. Vale la pena chiarire, a questo proposito, che, nonostante la complessità della catena dell'IVA nella presente vicenda, che ha generato un dibattito all'udienza, il pagamento dell'imposta rimane comunque unico. L'IVA relativa ai beni o ai servizi acquistati presso il rivenditore è incorporata nel buono, e nel momento in cui lo riceve, cedendo in cambio beni o servizi, il rivenditore provvede a «chiudere il cerchio» versando al fisco, previa eventuale detrazione di quanto il rivenditore stesso aveva al riguardo pagato a monte, l'IVA incassata cedendo il buono all'intermediario.

47. Le osservazioni del paragrafo 45 hanno due conseguenze.

48. Da un lato, il fatto che l'IVA compresa nei buoni sia in concreto fatta pagare al dipendente fa preferire, delle due soluzioni interpretative esposte più sopra, quella che impone la fatturazione di tale IVA. In tal modo, si evita che tale imposta, che comunque è sopportata dal dipendente, «svanisca», trasformandosi in una sorta di IVA occulta.

49. Dall'altro lato, risulta evidente che il fatto che Astra Zeneca sia chiamata a

contabilizzare l'IVA sulla cessione dei buoni ai dipendenti non implica, di per sé, alcun particolare aggravio economico per la citata società, poiché in ultima analisi l'imposta ricade, conformemente ai principi generali in materia, sul consumatore finale dei prodotti, il dipendente [13].

50. A mio avviso, dunque, il pagamento con buoni acquisto di una parte della retribuzione deve essere considerato un'operazione soggetta ad IVA.

51. Si deve in proposito osservare, in primo luogo, che i dipendenti di Astra Zeneca possono scegliere di non ottenere alcuna parte della propria retribuzione in buoni acquisto, e di essere invece pagati interamente in denaro, secondo un modello più tradizionale. È dunque possibile interpretare la cessione dei buoni ai dipendenti come un'operazione svolta in cambio del pagamento, da parte dei dipendenti, di una determinata somma di denaro (la parte della retribuzione che, se non ricevessero i buoni, otterrebbero in denaro).

52. Si realizzano quindi, nel caso di specie, tutte le condizioni che la giurisprudenza della Corte ha individuato per affermare l'esistenza di una prestazione svolta a titolo oneroso: specificamente, c'è un compenso, espresso in denaro [14], il quale costituisce quanto effettivamente percepito per ottenere il bene o il servizio [15]. Inoltre esiste senza dubbio, se si accetta — come io faccio — l'idea che la cessione dei buoni ai dipendenti costituisce una prestazione di servizi, un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto [16].

53. Si deve inoltre rilevare che la Corte ha già ammesso, sia pure in modo implicito, la possibilità che una parte della retribuzione di un dipendente possa essere considerata quale compenso versato (dal dipendente) per un'operazione a titolo oneroso (svolta, a favore del dipendente, dal datore di lavoro) [17].

13 — Nel caso in cui Astra Zeneca conteggi in busta paga l'esatto importo che essa ha pagato per i buoni, la contabilizzazione dell'IVA da parte di tale società si limiterà a rilevare l'esatta coincidenza dell'IVA a monte e dell'IVA a valle, e nulla dovrà essere pagato al fisco. Nel caso in cui il valore addebitato in busta paga sia superiore a quello effettivamente pagato all'intermediario, l'IVA che Astra Zeneca dovrà versare, peraltro ponendola comunque a carico del dipendente, sarà solo quella sulla differenza di valore.

14 — Sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445, punto 13); 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365, punto 16), e 24 ottobre 1996, causa C-288/94, Argos Distributors (Racc. pag. I-5311, punto 17).

15 — V., oltre alle sentenze citate alla nota precedente, le sentenze 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company (Racc. pag. I-1235, punto 19), e 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe (Racc. pag. I-1679, punto 8).

16 — Sentenze 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. pag. 1443, punto 12), e 16 ottobre 1997, causa C-258/95, Fillibeck (Racc. pag. I-5577, punto 12).

17 — V. sentenza Fillibeck, cit. alla nota 16 (punto 16). In quel caso la Corte ha ritenuto che non vi fosse un compenso pagato dai dipendenti al datore di lavoro in cambio dello svolgimento, da parte di quest'ultimo, di una prestazione di trasporto a favore dei dipendenti stessi. Ciò dal momento che la retribuzione restava la stessa sia che i dipendenti usufruissero del servizio di trasporto, sia che non lo facessero. Se ne può dedurre, a contrario, che in generale una parte della retribuzione può essere considerata quale compenso per un'operazione soggetta ad IVA. Ciò a condizione che, come si verifica nel presente caso, la parte di retribuzione che costituisce il compenso sia chiaramente individuabile.

54. Osservo infine che, per seguire la posizione di Astra Zeneca che considera il pagamento dei dipendenti mediante buoni acquisto come una forma di retribuzione non soggetta ad IVA, è necessario in pratica equiparare i buoni al denaro, e considerarli come una semplice «alternativa» al contante. Tale equiparazione non è però a mio avviso sostenibile. Da un lato infatti, a differenza del denaro, i buoni acquisto non sono utilizzabili ovunque, ma solo presso i rivenditori che li hanno emessi. Dall'altro, non si deve dimenticare che, in generale, i buoni sono ceduti proprio *in cambio* di somme di denaro, e possono, come qui nel passaggio dal rivenditore ad Astra Zeneca, passando per un intermediario, produrre valore aggiunto e (di conseguenza) gettito IVA: ciò che, invece, non accade nel caso del denaro contante.

55. Ritengo pertanto che, per tutte le ragioni esposte, sia preferibile considerare il pagamento di una parte della retribuzione mediante buoni acquisto come un'operazione a titolo oneroso, rispetto alla quale il datore di lavoro è obbligato a contabilizzare l'IVA.

56. Suggerisco pertanto alla Corte di risolvere la prima questione dichiarando che il pagamento di un salario o di una parte di esso mediante buoni acquisto, secondo le modalità di cui alla causa principale, costituisce un'operazione soggetta ad IVA ai sensi della sesta direttiva.

VI — Sulla seconda questione pregiudiziale

57. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede alla Corte di chiarire se, nel caso di risposta negativa alla prima questione, il pagamento di una parte della retribuzione in buoni acquisto possa essere considerato come un'attività riconducibile all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva. Tale disposizione, come è noto, equipara a prestazioni di servizi a titolo oneroso, soggette quindi all'obbligo di pagamento dell'IVA, talune attività svolte senza compenso: tra esse, in particolare, le «prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo (…) ad uso del suo personale».

58. In considerazione della risposta affermativa che propongo di dare alla prima questione, non è necessario risolvere la seconda. Le considerazioni che seguono sono pertanto svolte a titolo subordinato, per il caso in cui la Corte non dovesse seguire la soluzione che propongo per la prima questione.

59. Il legislatore della direttiva ha imposto il pagamento dell'IVA su talune attività svolte senza compenso, a beneficio del soggetto che le svolge o dei suoi dipendenti, per una ragione evidente. Si tratta di impedire al soggetto passivo, che può in generale detrarre l'IVA pagata a monte sull'acquisto di beni o servizi destinati alla sua impresa, di sfuggire al pagamento dell'IVA quando preleva beni dal patrimonio della sua impresa, o effettua servizi, per fini privati. Si evita così che tale soggetto passivo possa godere di indebiti vantaggi rispetto al consumatore ordinario, che acquista il bene o il servizio pagando l'IVA [18].

60. Anche rispetto alla seconda questione sono solo la Commissione e il governo del Regno Unito, sia pure in via subordinata e con una certa riluttanza, a suggerire la possibilità di una risposta affermativa. Il loro ragionamento può essere riassunto come segue: se alla prima questione si dà risposta negativa, allora si deve ritenere che la cessione dei buoni acquisto dal datore di lavoro al dipendente sia avvenuta in modo gratuito. Di conseguenza, diviene applicabile la norma di cui all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

61. Mi sembra tuttavia che, anche nel caso in cui la prima questione dovesse essere risolta in termini negativi, non si rientrerebbe comunque in modo automatico nell'ambito di applicazione dell'art. 6, n. 2.

62. Si deve infatti osservare che la norma appena citata diviene applicabile al ricorrere di due separate condizioni: in primo luogo, la finalità privata, o comunque estranea allo scopo dell'impresa, dell'utilizzo del servizio — o del bene, se vogliamo considerare anche la fattispecie di cui alla lett. a) dell'art. 6, n. 2 —; in secondo luogo, la natura gratuita dell'operazione.

63. Per quanto riguarda innanzitutto questo secondo requisito, anche un'eventuale risposta negativa alla prima questione non implica la sua sussistenza. Il fatto che si ritenga, eventualmente, che la cessione dei buoni non costituisca un'operazione imponibile ai sensi dell'IVA non significa necessariamente che essa sia stata svolta a titolo gratuito. In particolare, come si è visto, sebbene io non propenda per tale soluzione, è possibile ritenere che la cessione dei buoni sia soltanto una modalità di pagamento della retribuzione, sottratta in quanto tale al campo di applicazione della disciplina IVA. Ciò, tuttavia, non implicherebbe la natura gratuita dell'operazione.

64. In particolare, mi sembra infatti del tutto evidente che, a prescindere dalla qualificazione giuridica che si voglia dare alla cessione dei

18 — Sentenze 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler (Racc. pag. I-4517, punto 33); 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99, Fischer e Brandenstein (Racc. pag. I-4049, punto 56), e 11 dicembre 2008, causa C-371/07, Danfoss e AstraZeneca (Racc. pag. I-9549, punto 46).

buoni, essi non sono «regalati» ai dipendenti, ma sono la contropartita, chiaramente definita, di una prestazione lavorativa di questi ultimi.

65. Di conseguenza, sebbene la destinazione ultima dei buoni stessi non sia riconducibile a un'attività dell'impresa, dal momento che gli stessi sono senza dubbio destinati a soddisfare bisogni privati del personale [19], manca comunque il requisito della gratuità dell'operazione [20].

66. Propongo dunque di risolvere la seconda questione pregiudiziale, qualora sia necessario, dichiarando che il pagamento di un salario o di una parte di esso mediante buoni acquisto non costituisce un'attività svolta a titolo gratuito assimilata, ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, ad una prestazione di servizi a titolo oneroso.

19 — Non vi è infatti alcun legame tra gli acquisti che possono essere effettuati con i buoni da parte dei dipendenti e lo svolgimento dell'attività d'impresa da parte del datore di lavoro. In tale ambito, per di più, la giurisprudenza della Corte tende a intendere in modo restrittivo gli ambiti in cui sussiste un legame con l'attività dell'impresa. Cfr., ad esempio, sentenze Fillibeck, cit. alla nota 16 (punti 26 e 29), e Danfoss, cit. alla nota 18 (punti 57-58).

20 — Merita solo un breve accenno il fatto che, come ha precisato la giurisprudenza, deve trattarsi di una gratuità effettiva: l'eventuale presenza di una contropartita ridotta o inferiore al prezzo di costo non può essere assimilata alla gratuità. V. sentenza 20 gennaio 2005, causa C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (Racc. pag. I-743, punti 22-24).

VII — Sulla terza questione pregiudiziale

67. La terza questione è formulata dal giudice del rinvio in termini ulteriormente subordinati. Con essa si chiede alla Corte di chiarire, nel caso di risposta negativa alle prime due questioni, se Astra Zeneca possa detrarre l'IVA pagata a monte, considerando l'acquisto dei buoni compiuto da Astra Zeneca presso l'intermediario come una spesa generale dell'impresa.

68. Anche in questo caso, in considerazione della risposta che propongo di dare alla prima questione, le osservazioni che seguono sono svolte in via subordinata, per il caso in cui la soluzione scelta dalla Corte per il primo quesito dovesse essere diversa dalla mia.

69. Secondo Astra Zeneca, come si è visto, la risposta alle prime due questioni dovrebbe essere negativa, e il pagamento di una parte della retribuzione in buoni acquisto sarebbe sottratto all'applicazione delle disposizioni in materia di IVA. La predetta società considera però che l'acquisto dei buoni sia una spesa generale legata al funzionamento dell'impresa: di conseguenza, l'IVA pagata a monte potrebbe essere presa in considerazione, e detratta, nell'ambito del calcolo complessivo dell'IVA da versare al fisco del Regno Unito.

70. Il vantaggio di una tale impostazione per Astra Zeneca è evidente. Mentre infatti un eventuale obbligo di fatturare l'IVA al momento della cessione dei buoni ai dipendenti vedrebbe un reciproco annullamento dell'IVA a monte e di quella a valle [21], considerare la fornitura dei buoni ai dipendenti come un'operazione esente e imputare l'IVA a monte alle spese generali permetterebbe alla società in questione di ottenere un vantaggio fiscale.

71. Non mi sembra però che la posizione di Astra Zeneca possa essere seguita, nemmeno nel caso in cui si dovesse ritenere il pagamento di una parte della retribuzione in buoni acquisto come un'operazione non compresa nell'ambito di applicazione dell'IVA.

72. Si deve ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, il diritto alla detrazione dell'IVA a monte è una parte integrante del meccanismo di tale imposta, e non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni [22]. Il meccanismo delle detrazioni ha lo scopo di garantire la neutralità dell'imposta per tutte le attività economiche, esonerando l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche [23].

73. È vero che la Corte ha ammesso la possibilità di detrarre l'IVA pagata a monte dall'imprenditore per acquistare beni e/o servizi finalizzati allo svolgimento di attività esenti da IVA o estranee all'ambito di applicazione di tale imposta. Ciò, in particolare, a condizione che: i) l'imprenditore svolga attività economiche soggette ad IVA; ii) i costi sostenuti per svolgere le operazioni esenti siano elementi costitutivi del prezzo finale dei prodotti, e iii) vi sia un nesso immediato e diretto tra le operazioni su cui è stata pagata l'IVA e l'attività economica del soggetto passivo [24].

74. Tale giurisprudenza della Corte muove però dal presupposto che, in concreto, non riconoscere la detrazione dell'IVA pagata a monte finirebbe per violare la neutralità dell'IVA e per imporre il pagamento di una parte di essa all'imprenditore anziché al consumatore finale [25].

21 — Salvo il caso, come si è visto, di non coincidenza dell'importo pagato a monte all'intermediario con l'importo addebitato a valle nella busta paga del dipendente. Cfr., in proposito, la nota 13.

22 — V., ad esempio, sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punto 18), e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577, punto 43).

23 — Sentenze 14 febbraio1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19), e 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National (Racc. pag. I-1361, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

24 — Sentenza 26 maggio 2005, causa C-465/03, Kretztechnik (Racc. pag. I-4357, punti 36-37). V. inoltre la sentenza 29 ottobre 2009, causa C-29/08, AB SKF (Racc. pag. I-10413, punti 58-68), nonché le mie conclusioni nella medesima causa, presentate il 12 febbraio 2009 (in particolare i paragrafi 59-62).

25 — V. sentenza AB SKF, cit. alla nota 24 (punti 66-67 e giurisprudenza ivi citata).

75. Nel caso di specie, tuttavia, non ci troviamo in una situazione di questo tipo.

76. Come ho già osservato più sopra [26], Astra Zeneca addebita al dipendente, in busta paga, il prezzo che tale società ha pagato per il buono, *IVA compresa*. In ultima analisi, il dipendente paga, con il proprio lavoro, l'IVA sui beni che acquisterà con il buono. Tale imposta non rimane a carico di Astra Zeneca. Non vi è pertanto alcuna ragione per riconoscerle un diritto a detrarre un'IVA che, in ultima analisi, non deve sopportare.

77. Il buono infatti, lungi dal costituire un elemento il cui costo di acquisizione confluisce nelle spese generali dell'impresa, è invece trasferito in modo diretto, con l'IVA che esso contiene, dal datore di lavoro al dipendente, che ne «paga» il controvalore con una corrispondente riduzione della parte in denaro della sua retribuzione. Nei casi in cui la Corte ha ammesso il diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte per l'acquisto di beni o servizi utilizzati per svolgere operazioni esenti, tale IVA riguardava, invece, attività (tipicamente di consulenza) per le quali l'imposta era alla fine, senza dubbio, sopportata dall'impresa [27].

78. Non si deve neppure dimenticare, infine, che il diritto di detrarre l'IVA relativa a beni o a servizi utilizzati per operazioni esenti ha natura eccezionale [28].

79. Propongo pertanto alla Corte di risolvere la terza questione, se necessario, dichiarando che il datore di lavoro che paga una parte della retribuzione dei propri dipendenti in buoni acquisto, con le modalità di cui alla causa principale, non può detrarre l'IVA pagata a monte su tali buoni imputando l'acquisto di questi ultimi alle spese generali dell'impresa.

26 — V. supra, paragrafo 45.

27 — V., ad esempio, le sentenze Abbey National (cit. alla nota 23); Kretztechnik (cit. alla nota 24), e AB SKF (cit. alla nota 24).

28 — Sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983, punto 23).

VIII — Conclusioni

80. Sulla base delle considerazioni svolte, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali proposte dal VAT and Duties Tribunal, Manchester, dichiarando che il

pagamento di un salario o di una parte di esso mediante buoni acquisto, secondo le modalità di cui alla causa principale, costituisce un'operazione soggetta ad IVA ai sensi della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché ai sensi della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.