

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

La legge 25 ottobre 2017, n. 163 (Legge di delegazione europea 2016-2017), ha delegato il Governo ad attuare la direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016, recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il trattamento dei buoni.

Obiettivi dell'intervento regolatorio

La direttiva ha introdotto norme specifiche per quanto riguarda l'emissione, il trasferimento e il riscatto dei buoni al fine di garantire che non si verifichino disallineamenti tra Stati membri che possano dare luogo ad una doppia imposizione o non imposizione, nonché al fine di ridurre il rischio dell'elusione fiscale.

Analisi dell'articolo

L'articolo 1 del decreto legislativo recepisce le disposizioni della direttiva inserendo nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, decreto IVA) i nuovi articoli 6-bis, 6-ter e 6-quater e aggiungendo il comma 6 nell'articolo 13 del medesimo decreto IVA. L'articolo 2 definisce il regime transitorio individuando, sotto il profilo temporale, i buoni-corrispettivo ai quali si applicano le nuove disposizioni e l'articolo 3 reca la clausola di invarianza finanziaria.

Le norme relative alla disciplina dei buoni-corrispettivo sono inserite nel titolo I del D.P.R. n. 633/72, relativo alle Disposizioni generali, in quanto non comportano deroghe alla disciplina applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi ai quali il buono-corrispettivo dà diritto ma sono essenzialmente finalizzate a individuare il momento in cui dette operazioni si considerano effettuate.

L'articolo 6-bis fornisce la definizione generale di "buono-corrispettivo", stabilendo che si tratta di uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative. Tali strumenti possono presentarsi in forma fisica o elettronica.

In ossequio al considerando 6 della direttiva, **i buoni-corrispettivo devono essere distinti dagli strumenti di pagamento, esclusi dall'ambito di applicazione della presente disciplina in quanto già oggetto di una specifica normativa. La distinzione tra un buono-corrispettivo e uno strumento di pagamento si fonda sull'esistenza o meno di un diritto a ricevere beni o servizi; più precisamente, gli strumenti di pagamento si distinguono dai buoni-corrispettivo in quanto non includono tale specifico diritto ma hanno l'unica finalità di effettuare il pagamento.**

Oltre agli strumenti di pagamento, su espressa indicazione dei considerando 4 e 5 della direttiva, restano estranei alla disciplina relativa ai buoni.

- **i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e altri titoli similari a dette tipologie di documenti;**
- **gli strumenti che conferiscono al titolare il diritto a uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi.**

I buoni-**corrispettivo**, contenenti gli elementi indicati dall'articolo 6-bis, possono essere monouso o multiuso.

Dalle caratteristiche proprie delle due tipologie di buoni-corrispettivo deriva il relativo trattamento IVA, disciplinato dai successivi articoli 6-ter e 6-quater. La distinzione è fondata sulla disponibilità delle informazioni necessarie per la tassazione già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo o al momento del riscatto qualora l'utilizzo finale sia lasciato alla scelta del consumatore.

L'articolo 6-ter, al primo comma, stabilisce che è monouso il buono-corrispettivo in relazione al quale, al momento dell'emissione, è nota la disciplina IVA applicabile alla cessione di beni o alla prestazione di servizi alla quale il buono-corrispettivo o dà diritto.

Nei commi seguenti, l'articolo 6-ter reca la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla circolazione del buono-corrispettivo e alle operazioni alle quali ~~il bene~~ lo stesso dà diritto, stabilendo che ogni trasferimento del buono-corrispettivo monouso, compresa l'emissione, antecedente alla effettuazione della operazione stessa, è considerata come cessione dei beni o prestazione dei servizi essendo noti, già in tale momento, tutti gli elementi richiesti ai fini della documentazione dell'operazione (natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione).

Resta inteso, come peraltro precisato dallo stesso articolo 30-ter, paragrafo 1, della direttiva n. 2006/112/CE (inserito dalla direttiva n. 2016/1065) che, se il buono-corrispettivo è trasferito da un soggetto che agisce in nome di un altro soggetto, il trasferimento si considera effettuato da quest'ultimo. Poiché nel nostro ordinamento il mandato con rappresentanza, vale a dire l'ipotesi in cui il mandatario è deputato ad agire in nome e per conto dell'altra parte («contemplatio domini»), produce direttamente effetti nei confronti del rappresentato, non si è reso necessario introdurre una previsione in tal senso con specifico riferimento alla disciplina dei buoni-corrispettivo.

Essendo già stata assoggettata a imposizione l'emissione del buono-corrispettivo monouso, nonché ogni eventuale trasferimento dello stesso, la successiva consegna dei beni o esecuzione della prestazione di servizi non assume rilevanza ai fini dell'imposta: l'emissione di un buono-**corrispettivo** e la successiva cessione di beni o prestazione di servizi costituiscono, infatti, un'operazione unica ai fini dell'IVA.

La norma, infine, disciplina l'ipotesi in cui il soggetto passivo che ha emesso il buono-corrispettivo monouso è diverso da quello che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio a cui il buono-corrispettivo dà diritto, stabilendo che, in tal caso, si deve ritenere che il cedente o prestatore abbia effettuato l'operazione nei confronti del soggetto che ha emesso il buono-corrispettivo.

L'articolo 6-quater, al primo comma, stabilisce che è multiuso il buono-corrispettivo per il quale, diversamente da quanto avviene per il buono-corrispettivo monouso, non è nota al momento della emissione la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto: tali beni e servizi sono individuati, infatti, solo al momento in cui il buono-corrispettivo è riscattato. Di conseguenza, i trasferimenti del buono-corrispettivo multiuso non comportano anticipazione della cessione del bene o della prestazione di servizio e, pertanto, non assumono rilevanza ai fini IVA.

Le cessioni e le prestazioni sottese al buono-corrispettivo si considerano effettuate ai sensi dell'articolo 6 del decreto IVA, assumendo come pagamento il riscatto del buono-corrispettivo, vale a dire l'accettazione del ~~buono~~ dello stesso come corrispettivo.

Anche se l'operazione non deve essere tassata prima della sua effettuazione, la distribuzione commerciale di un buono-corrispettivo multiuso rappresenta un servizio imponibile, indipendente dalla cessione o prestazione corrispondente.

La norma specifica, pertanto, che, qualora il trasferimento di un buono-corrispettivo multiuso intercorra tra soggetti diversi da quelli tra i quali interviene la cessione dei beni o la prestazione dei servizi, i servizi di distribuzione e simili sono autonomamente rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Tale impostazione garantisce che la totalità delle operazioni imponibili associate a un buono-corrispettivo multiuso – ossia la fornitura di un servizio di intermediazione (e simili) e la cessione di beni o la prestazione di servizi corrispondente – sia tassata in modo completo, neutrale e trasparente.

La normativa in esame, come chiarito dal considerando 12 della direttiva n. 2016/1065, non riguarda le ipotesi in cui il buono-corrispettivo multiuso non sia riscattato durante il periodo di validità, con conseguente conservazione del corrispettivo da parte del venditore.

La determinazione della base imponibile delle operazioni relative ai buoni-corrispettivo è disciplinata dal nuovo comma 6, inserito nell'articolo 13 del decreto IVA.

Il nuovo comma 6 non contiene specifiche previsioni per quanto concerne la base imponibile applicabile ai buono-corrispettivo monouso in quanto, come precisato dal considerando n. 9 della direttiva n. 2016/1065, è data dal corrispettivo dovuto per il buono-corrispettivo stesso.

La norma detta, invece, espressamente i criteri di determinazione della base imponibile delle operazioni relative ai buoni-corrispettivo multiuso in quanto tali operazioni sono individuate solo al momento del riscatto del buono-corrispettivo. La base imponibile dell'operazione è costituita dal corrispettivo dovuto per il buono-corrispettivo e, in assenza di informazioni su detto corrispettivo (ipotesi che ricorre, in genere, nel caso in cui il buono-corrispettivo è trasferito da un soggetto diverso da quello che effettua la prestazione), dal valore monetario indicato sul buono-corrispettivo multiuso o nella relativa documentazione al netto dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai beni ceduti o ai servizi prestati.

La norma, in analogia al considerando 11 della direttiva n. 2016/1065, prevede che qualora il buono-corrispettivo multiuso sia usato solo parzialmente, la base imponibile è pari alla corrispondente parte del corrispettivo o del valore monetario del buono-corrispettivo.

Per quanto concerne i servizi di distribuzione e simili di un buono-corrispettivo multiuso, la norma stabilisce che la relativa base imponibile, nel caso in cui il trasferimento interviene tra soggetti diversi da quelli tra i quali interviene la cessione di beni o la prestazione di servizi soggetta ad è pari alla differenza tra il valore monetario del buono-corrispettivo e l'importo dovuto per il suo trasferimento, comprensiva dell'imposta, qualora per tale servizio non sia stabilito uno specifico corrispettivo.

Tale criterio, ancorché non previsto dal testo della direttiva n. 2016/1065, era presente nelle proposte di direttiva, COM (2012) 206, la quale prevedeva che *“Per quanto riguarda la fornitura dei servizi di distribuzione .., la base imponibile è pari alla differenza tra il valore nominale del buono e il prezzo di acquisto pagato, detratto l'importo dell'IVA dovuta sul servizio di distribuzione”*.

Dalla proposta di direttiva emerge che la *ratio* di tale impostazione risiede nella considerazione che la distribuzione commerciale di un buono-corrispettivo multiuso rappresenta di per sé la fornitura di un servizio imponibile che è indipendente dalla cessione o prestazione corrispondente; pertanto, quando il buono-corrispettivo multiuso “cambia di mano” in una catena di distribuzione, la base imponibile del servizio di distribuzione può essere misurata tramite l'evoluzione del valore del buono-corrispettivo, salvo che sia stato fissato un diverso corrispettivo per tale servizio.

Volendo esemplificare, salvo pattuizioni diverse per il corrispettivo del servizio di distribuzione e simili, se una società Alfa vende un buono-corrispettivo multiuso a un distributore Beta per un valore nominale di 100 euro e Beta paga 80 euro, la differenza di 20 euro è da considerarsi il corrispettivo del servizio di distribuzione reso ad Alfa da Beta (cifre comprensive di IVA per economia espositiva), che emetterà fattura; Beta vende poi il buono-corrispettivo multiuso a un sub-distributore Gamma, per 90 euro, che fornirà un servizio di distribuzione a Beta ed emetterà una fattura per 10 euro (valore comprensivo di IVA) che riflette la differenza tra il valore nominale (100 euro) e l'importo pagato (90 euro). Nell'intento di recepire la direttiva citata, coniugando l'esigenza di armonizzazione con quella di dare certezza agli operatori, appare necessario evidenziare, quale punto di contatto e elemento di continuità con il panorama normativo precedente, che i buoni pasto, quali buoni-corrispettivo monouso, continuano ad essere assoggettati alla disciplina IVA prevista per le prestazioni di servizi sostitutivi di mense aziendali.

Continuano, altresì, a trovare applicazione le disposizioni, di cui all'articolo 74, comma 1, lett. d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relative alla vendita di qualsiasi mezzo tecnico, ivi compresa la fornitura di codici di accesso, per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica, dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi, sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente o, se non ancora determinato, sulla base del prezzo mediamente praticato per la vendita al pubblico in relazione alla quantità di traffico telefonico messo a disposizione tramite il mezzo tecnico.

L'articolo 2 del decreto legislativo, coerentemente con l'articolo 410-bis della direttiva 2016/112/CE, prevede che la nuova disciplina si applica ai buoni-corrispettivo emessi successivamente al 31 dicembre 2018.