

Edizione provvisoria

## SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

5 marzo 2026 (\*)

« Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 30 bis – Cessione di beni – Nozione di “buono” – Qualificazione – Programma di fidelizzazione della clientela sotto forma di punti attribuiti in funzione di acquisti precedenti – Punti che possono essere successivamente riscattati contro prodotti di basso valore »

Nella causa C-436/24,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), con decisione del 19 giugno 2024, pervenuta in cancelleria il 20 giugno 2024, nel procedimento

**Skatteverket**

contro

**Lyko Operations AB,**

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da M. Condinanzi (relatore), presidente di sezione, N. Jääskinen e R. Frendo, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per lo Skatteverket, da K. Alvesson,
- per la Lyko Operations AB, da R. Lyko,
- per il governo belga, da S. Baeyens e P. Cottin, in qualità di agenti,
- per la Commissione europea, da P. Carlin e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocata generale, presentate all’udienza dell’11 settembre 2025,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione degli articoli 30 *bis* e 73 *bis* 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), come modificata dalla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016 (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra lo Skatteverket (amministrazione tributaria, Svezia) e la Lyko Operations AB, una società per azioni svedese, in relazione a un parere

preliminare relativo al trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) di un programma di fidelizzazione della clientela previsto da tale società.

## Contesto normativo

### *Diritto dell'Unione*

3 I considerando 1, 2, 4 e 6 della direttiva 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016, recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il trattamento dei buoni, sono così formulati:

«(1) La direttiva [2006/112] stabilisce le norme concernenti il momento e il luogo della cessione di beni e della prestazione di servizi, la base imponibile, l'esigibilità dell'[IVA] e il diritto a detrazione. Tali norme non sono tuttavia sufficientemente chiare o esaustive da garantire un trattamento fiscale coerente delle operazioni che comportano l'utilizzo di buoni, con conseguenze indesiderabili per il buon funzionamento del mercato interno.

(2) Al fine di garantire un trattamento uniforme e certo, assicurare la coerenza con i principi di un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi ed evitare incoerenze, distorsioni della concorrenza, la doppia imposizione o la non imposizione e di ridurre il rischio dell'elusione fiscale è necessario stabilire norme specifiche che si applichino al trattamento dei buoni ai fini dell'IVA.

(...)

(4) 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 ad uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi ma che non danno diritto a ricevere tali beni o servizi non dovrebbero essere oggetto di dette norme.

(...)

(6) Per determinare chiaramente che cosa costituisce un buono ai fini dell'IVA e per distinguerlo dagli strumenti di pagamento, è necessario definire i buoni, che possono presentarsi in forma fisica o elettronica, riconoscendone le caratteristiche essenziali, in particolare la natura del diritto loro connesso e l'obbligo di accettare tale buono come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi».

4 L'articolo 30 *bis* della direttiva IVA così dispone:

«Ai fini della presente direttiva, si intende per:

1) “buono”, uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi 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) “buono monouso”, un 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 su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono;

3) “buono multiuso”, un buono diverso da un buono monouso».

5 L'articolo 73 *bis* di tale direttiva così dispone:

«Fatto salvo l'articolo 73, la base imponibile della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuate a fronte di un buono multiuso è pari al corrispettivo versato per il buono o, in assenza di informazioni su tale corrispettivo, al valore monetario indicato sul buono multiuso stesso o nella relativa documentazione diminuito dell'importo dell'IVA relativo ai beni ceduti o ai servizi prestati».

## *Diritto svedese*

- 6 La *mervärdesskattelagen* (2023:200) [legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (2023:200)] contiene disposizioni corrispondenti agli articoli 30 *bis* e 73 *bis* della direttiva IVA.

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 7 La Lyko Operations vende prodotti per la cura dei capelli e cosmetici in negozi fisici e online. Tale società intende istituire un programma di fidelizzazione della clientela e ha richiesto alla Skatterättsnämnden (commissione tributaria, Svezia) un parere preliminare al fine di ottenere chiarimenti sul modo in cui un siffatto programma verrebbe trattato sotto il profilo dell'IVA.
- 8 Dalla decisione di rinvio risulta che, nell'ambito di tale programma, i clienti della Lyko Operations, che sono privati, dovranno poter scegliere di aderirvi senza spese aggiuntive. Detto programma prevede che i clienti riceveranno punti per ogni acquisto di prodotti offerti in vendita su base continuativa, e i punti potranno essere successivamente riscattati contro articoli in un luogo denominato «negozio di punti». Tale riscatto potrà avvenire solo al momento di un nuovo acquisto di siffatti prodotti e l'assortimento di tale negozio sarà regolarmente aggiornato e comprenderà articoli provenienti dalla gamma di prodotti offerti in vendita su base continuativa. I prodotti saranno principalmente di basso valore [che supererà solo eccezionalmente 500 corone svedesi (SEK), ossia circa EUR 50] e saranno soggetti ad aliquote IVA diverse (ad esempio, i prodotti cosmetici sono tassati al 25% e gli integratori alimentari lo sono al 12%).
- 9 Secondo la decisione di rinvio, il prezzo di ciascun prodotto sarà fissato in punti e la tariffazione sarà tale che i clienti potranno ottenere prodotti del negozio di punti per un valore compreso approssimativamente tra il 2% e il 10% dei loro acquisti iniziali. Ogni punto riscattato da un cliente sarà collegato al totale degli acquisti del mese nel corso del quale il punto è stato generato. I punti non potranno essere riscattati in denaro o acquistati. Essi saranno personali e non trasferibili. Non sarà neppure possibile ottenere prodotti da tale negozio in cambio di una combinazione di punti e di denaro. I punti acquisiti si perderanno se non verranno utilizzati entro un termine di due anni.
- 10 In tale contesto, la Lyko Operations ha chiesto alla commissione tributaria se il programma di fidelizzazione implicasse la fornitura di un «buono» a tali clienti, e, più precisamente, di un «buono multiuso», ai sensi della direttiva IVA. In caso affermativo, essa intendeva anche conoscere il modo in cui la base imponibile dovrebbe essere calcolata qualora i punti fossero riscattati contro prodotti del negozio di punti, sapendo che il cliente non effettuerà alcun pagamento specifico per ottenere un tale buono e che nessun valore monetario verrebbe attribuito a quest'ultimo. Secondo la Lyko Operations, le due questioni erano state poste al fine di ottenere chiarimenti in merito ad una situazione in cui essa avrebbe fornito merci in Svezia a clienti svedesi.
- 11 Con parere preliminare del 17 novembre 2023, la commissione tributaria ha risposto che il programma di fidelizzazione non implicava il trasferimento di buoni alla clientela, dato che i punti concessi nell'ambito di tale programma non avevano un valore monetario determinato ed erano attribuiti al cliente senza alcun corrispettivo.
- 12 Tale parere preliminare è stato impugnato sia dall'amministrazione tributaria che dalla Lyko Operations dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), giudice del rinvio. Tale amministrazione chiede che detto parere sia confermato, dal momento che, contrariamente a un buono, i punti accordati nell'ambito del programma di fidelizzazione offrirebbero unicamente la possibilità per il cliente di scegliere un ulteriore articolo dopo aver acquistato altri articoli per un determinato importo. La Lyko Operations, dal canto suo, chiede a tale giudice di modificare il parere preliminare e di dichiarare, da un lato, che i punti attribuiti al cliente nell'ambito di tale programma costituiscono un buono e, dall'altro, che la base imponibile per l'operazione realizzata in occasione del riscatto dei punti è pari a SEK 0.
- 13 Il giudice del rinvio constata che le parti della controversia di cui è investito hanno opinioni divergenti su diversi punti per quanto riguarda taluni aspetti dell'interpretazione della definizione di «buono», di cui all'articolo 30 *bis* della direttiva IVA, sui quali la Corte non si è ancora pronunciata.

- 14 Peraltro, nel caso in cui la Corte ritenesse che un sistema di punti, come quello di cui trattasi dinanzi al giudice del rinvio, rientri nella definizione di «buono» e costituisca, come concordano le parti nel procedimento dinanzi ad esso pendente, un «buono multiuso», tale giudice si interroga sul modo di determinare la base imponibile delle operazioni in questione in forza delle disposizioni dell'articolo 73 *bis* della direttiva IVA.
- 15 In tale contesto, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se uno strumento sotto forma di punti – come quello oggetto del procedimento principale – costituisca un buono ai sensi dell'articolo 30 *bis* della direttiva IVA, laddove i punti sono assegnati nell'ambito di un programma di fidelizzazione della clientela concepito in modo tale che un cliente che acquista beni ottiene punti in base all'entità degli acquisti e ha poi il diritto, all'atto di un successivo acquisto, di utilizzare i punti per ottenere altri beni dall'assortimento del venditore.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, in che modo si debba determinare la base imponibile ai sensi dell'articolo 73 *bis* della direttiva IVA, allorché i punti siano utilizzati per ottenere beni dal venditore».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### ***Sulla prima questione***

- 16 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la nozione di «buono» definita all'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che essa include l'assegnazione di punti da parte di un fornitore ai suoi clienti nell'ambito di un programma di fidelizzazione della clientela, in forza del quale tali punti sono determinati in funzione dell'importo degli acquisti di beni e utilizzati da tali clienti per ottenere ulteriori beni offerti in vendita da tale fornitore in occasione di un nuovo acquisto presso quest'ultimo.
- 17 In via preliminare, occorre ricordare che, se è vero che spetta unicamente al giudice del rinvio pronunciarsi sulla qualificazione dello strumento di assegnazione di punti di cui trattasi nel procedimento principale come rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA, in funzione delle circostanze proprie di tale causa, ciò non toglie che la Corte è competente a desumere dalle disposizioni di tale direttiva i criteri che detto giudice può o deve applicare a tal fine [v., in tal senso, sentenza del 18 aprile 2024, Finanzamt O (Buoni monouso), C-68/23, EU:C:2024:342, punto 45 e giurisprudenza citata].
- 18 Inoltre, nulla impedisce che un giudice nazionale chieda alla Corte di pronunciarsi su una tale qualificazione, purché, però, detto giudice proceda alla constatazione e valutazione dei fatti necessari per detta qualificazione, alla luce di tutti gli elementi del fascicolo in suo possesso [sentenza del 18 aprile 2024, Finanzamt O (Buoni monouso), C-68/23, EU:C:2024:342, punto 46 e giurisprudenza citata].
- 19 Ciò premesso, come la Corte ha già avuto occasione di sottolineare, la direttiva 2006/112, nella versione anteriore alle modifiche risultanti dalla direttiva 2016/1065, non prevedeva disposizioni specifiche, ai fini della riscossione dell'IVA, disciplinanti le operazioni soggette a tale imposta nelle quali venivano utilizzati buoni [v., in tal senso, sentenza del 18 aprile 2024, Finanzamt O (Buoni monouso), C-68/23, EU:C:2024:342, punto 29].
- 20 Dai considerando 1 e 2 della direttiva 2016/1065 risulta che è al fine di rimediare alla diversità delle soluzioni adottate dagli Stati membri, atte, in particolare, a creare incoerenze, distorsioni della concorrenza, situazioni di doppia imposizione o di non imposizione, che il legislatore dell'Unione ha adottato tale direttiva, inserendo nel testo della direttiva 2006/112, in particolare, gli articoli 30 *bis*, 30 *ter* e 73 *bis*, applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2019, nell'obiettivo di garantire un trattamento uniforme e sicuro dei buoni nonché di rispettare il principio di un'imposta generale sul consumo

esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi [v., in tal senso, sentenza del 18 aprile 2024, Finanzamt O (Buoni monouso), C-68/23, EU:C:2024:342, punto 30].

- 21 Così, l'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA definisce, ai fini di tale direttiva, un buono come uno strumento che, in primo luogo, «contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi» e, in secondo luogo, «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».
- 22 Tale definizione non include quindi tutti gli strumenti comunemente designati come «buoni», ma solo quelli che soddisfano le due condizioni cumulative di cui all'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 28 aprile 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, punto 21).
- 23 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che la prima questione sollevata dal giudice del rinvio verte esclusivamente sul soddisfacimento della prima condizione di cui all'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA, vale a dire se si debba ritenere che lo strumento di cui trattasi «cont[enga] l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi», poiché la seconda condizione, quale ricordata al punto 21 della presente sentenza, è, apparentemente, soddisfatta, come rilevato dall'avvocata generale al paragrafo 28 delle sue conclusioni.
- 24 Affinché un determinato strumento soddisfi tale prima condizione, l'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA stabilisce che esso deve essere accompagnato da un «obbligo» per l'operatore al quale è presentato di accettarlo come corrispettivo totale o parziale a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.
- 25 Tale condizione significa, come evidenziato dal considerando 4 della direttiva 2016/1065, che sono esclusi dalla qualificazione come «buono», ai sensi di tale articolo 30 *bis*, punto 1, gli strumenti che non contengono un diritto per il loro detentore di ricevere siffatti beni o servizi ma che, ad esempio, consentono a quest'ultimo unicamente di beneficiare di uno sconto al momento del successivo acquisto di beni o servizi.
- 26 Come sottolineato dal considerando 6 della direttiva 2016/1065, una delle caratteristiche essenziali di un «buono», ai sensi dell'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA, è quindi la natura del diritto ad esso connesso e l'obbligo di accettarlo come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.
- 27 Nel caso di specie e alla luce delle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, i punti attribuiti ai clienti della Lyko Operations in funzione dell'importo dei loro acquisti devono essere utilizzati nel negozio di punti della stessa, in combinazione con un nuovo acquisto di prodotti presso quest'ultima, e consentono a tali clienti di ottenere prodotti di basso valore offerti in vendita da tale società.
- 28 In tali circostanze, come rilevato, in sostanza, dall'avvocata generale ai paragrafi da 31 a 33 delle sue conclusioni, siffatti punti non comportano alcun obbligo per il fornitore, al quale sono presentati, di accettarli come corrispettivo a fronte di una cessione di beni. Tali punti autorizzano unicamente il loro detentore, qualora quest'ultimo decida di procedere ad un nuovo acquisto presso detto fornitore, ad ottenere, in premio, ulteriori beni di basso valore.
- 29 Nei limiti in cui, alla luce delle informazioni fornite dal giudice del rinvio, lo strumento di cui trattasi nel procedimento principale non sembra soddisfare una delle due condizioni cumulative richieste per essere qualificato come «buono», ai sensi dell'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA, esso non può, pertanto, costituire né un «buono monouso» né un «buono multiuso», ai sensi dell'articolo 30 *bis*, punti 2 e 3, di tale direttiva.
- 30 Tenuto conto della motivazione che precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la nozione di «buono» definita all'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che essa non include l'assegnazione di punti da parte di un fornitore ai suoi clienti

nell'ambito di un programma di fidelizzazione della clientela, in forza del quale tali punti sono determinati in funzione dell'importo degli acquisti di beni e utilizzati da tali clienti per ottenere ulteriori beni offerti in vendita da tale fornitore in occasione di un nuovo acquisto presso quest'ultimo, dal momento che detti punti non contengono alcun obbligo per il fornitore di accettarli come corrispettivo totale o parziale a fronte di una cessione di beni.

### *Sulla seconda questione*

- 31 Considerata la risposta fornita alla prima questione, non è necessario rispondere alla seconda questione sollevata.

### **Sulle spese**

- 32 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 rifusione.

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

**La nozione di «buono» definita all'articolo 30 *bis*, punto 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016,**

**deve essere interpretata nel senso che:**

**essa non include l'assegnazione di punti da parte di un fornitore ai suoi clienti nell'ambito di un programma di fidelizzazione della clientela, in forza del quale tali punti sono determinati in funzione dell'importo degli acquisti di beni e utilizzati da tali clienti per ottenere ulteriori beni offerti in vendita da tale fornitore in occasione di un nuovo acquisto presso quest'ultimo, dal momento che detti punti non contengono alcun obbligo per il fornitore di accettarli come corrispettivo totale o parziale a fronte di una cessione di beni.**

Firme

---

\* Lingua processuale: lo svedese.