

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE WALTER VAN GERVEN

presentate il 16 marzo 1994 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

1. Con decisione 14 gennaio 1993 il Manchester Tribunal Centre dei Value Added Tax Tribunals (in prosieguo: il «giudice nazionale») ha sottoposto alla Corte ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE una questione relativa all'interpretazione della sesta direttiva IVA (in prosieguo: la «direttiva») ¹. Tale questione è sorta nell'ambito di due ricorsi che l'Empire Stores Limited (in prosieguo: l'«Empire Stores») ha presentato contro l'accertamento dell'IVA effettuato dai Commissioners of Customs and Excise (in prosieguo: i «Commissioners») relativamente ai periodi contabili 1° febbraio 1987 - 12 novembre 1988 e 13 novembre 1988 - 22 luglio 1989. Entrambi i ricorsi riguardano l'IVA dovuta su beni ceduti come offerta speciale a persone che presentano se stessi o altri come potenziali clienti.

Antefatti

2. L'Empire Stores svolge l'attività di vendita al dettaglio per corrispondenza e vende

merce mediante un catalogo che invia ai suoi clienti attuali e futuri. Secondo il giudice nazionale, quasi tutti i clienti sono donne. Le merci possono essere pagate subito o a rate. In pratica la maggior parte di esse sono pagate a rate. L'Empire Stores, mentre vende le sue merci a chiunque glieli ordini e ne paghi subito il prezzo, accetta invece il pagamento a rate solo da persone che ha approvato come clienti. In base alla sentenza interlocutoria emessa dal giudice nazionale il 17 agosto 1992, l'Empire Stores utilizzava due metodi per attirare clienti durante il periodo cui si riferiscono gli accertamenti contestati.

Il primo metodo è conosciuto come quello dell'«*autopresentazione*» (self-introduction scheme). Al riguardo l'Empire Stores si faceva pubblicità mediante volantini o inserzioni nei giornali o mediante l'invio diretto di pubblicità per posta. Essa offriva alle future clienti un dono che doveva essere scelto dalla cliente se essa compilava e spediva un formulario incorporato nell'annuncio o nel depliant contenente dati personali. Utilizzando le informazioni così fornite

* Lingua originale: l'olandese.

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

L'Empire Stores esaminava le capacità finanziarie della futura cliente e, se erano soddisfacenti, le inviava il catalogo più recente ed altri documenti quali i moduli di pagamento. Il dono scelto dalla cliente le veniva spedito appena, a secondo del caso, l'Empire Stores avesse ricevuto l'ordinativo o la cliente avesse pagato per l'ordinativo o avesse effettuato un primo pagamento². Il giudice nazionale menziona come doni una teiera automatica e un telefono a tasti.

Il secondo metodo era conosciuto come «*presentazione da parte di un'amica*» (introduce-a friend-scheme). In base a questo metodo le clienti esistenti venivano invitate mediante un regalo di loro scelta a segnalare una o più amiche come future clienti. Ad esse veniva richiesto di compilare i relativi formulari unitamente alle loro amiche, di indicare il regalo di loro scelta e di restituire il formulario all'Empire Stores. Anche con questo metodo veniva esaminata innanzi tutto la capacità finanziaria della futura cliente. Se veniva riscontrata soddisfacente, e appena la nuova cliente avesse effettuato il primo pagamento, l'Empire Stores inviava il regalo alla cliente già esistente. In base alla sentenza interlocutoria, il regalo poteva essere scelto tra i seguenti articoli: un borsellino-agenda (un riproduttore di cassette in un primo dépliant), un tostapane, una teiera, un ferro da stiro, un macchinario fotografica a disco ed un buono da 15 UKL. Questo buono dava diritto a 15 UKL di riduzione su qualsiasi prodotto indicato nel

2 — Il giudice nazionale dichiara nella sentenza interlocutoria che: 1) fino all'8 agosto 1988 il dono veniva inviato alla cliente quando essa avesse pagato per l'ordine o avesse effettuato il primo pagamento; 2) dall'8 agosto 1988 al 22 febbraio 1989 il dono le veniva inviato quando l'Empire Stores avesse ricevuto l'ordine; e 3) dopo il 23 febbraio 1989 il dono veniva inviato alla cliente dopo che essa aveva effettuato il primo pagamento.

catalogo dell'Empire Stores che costasse almeno 15 UKL. Secondo il giudice nazionale nessuna delle parti nella causa principale ha sostenuto che il prezzo di costo dei regali fosse più di 10 UKL ciascuno per l'Empire Stores.

3. In entrambi i sistemi l'Empire Stores calcolava l'IVA sulla base del prezzo pagato per l'articolo. I Commissioners invece ritenevano che essa avrebbe dovuto calcolare l'IVA sul prezzo di costo dell'articolo al netto dell'imposta, più un importo del 50%, pari al margine di guadagno che, secondo i Commissioners, l'appellante si sarebbe riservata se avesse inserito l'articolo nel proprio catalogo. Su tale base i Commissioners hanno effettuato l'accertamento IVA contestato.

4. L'Empire Stores ha presentato ricorso contro l'accertamento IVA dinanzi al giudice nazionale, che ha sottoposto le seguenti questioni:

«Ai fini dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977), qualora un venditore di merci ordinate per corrispondenza sulla base di un catalogo ("prodotti in catalogo") abbia instaurato dei

sistemi, dettagliatamente descritti nell'allegata decisione, in base ai quali, in sintesi:

normale prezzo di vendita, in entrambi i sistemi:

i) allorché una potenziale cliente fornisce soddisfacenti informazioni su se stessa (in particolare per quanto riguarda le sue capacità finanziarie), il venditore si impegna a fornirle a titolo gratuito, se e quando l'interessata sarà stata accettata come cliente e, a seconda dei casi, avrà ordinato prodotti in catalogo o li avrà ordinati e debitamente pagati, un articolo da lei scelto in una rosa di articoli offerti dal venditore, che possono figurare in catalogo, ma possono anche non figurarvi; e

ii) allorché una cliente effettiva presenta al venditore una nuova potenziale cliente, la quale fornisca soddisfacenti informazioni su se stessa (in particolare per quanto riguarda le sue capacità finanziarie), il venditore si impegna a fornire a detta cliente effettiva a titolo gratuito, se e quando la persona presentata sarà stata accettata come cliente e, a seconda dei casi, avrà ordinato prodotti in catalogo o li avrà ordinati e debitamente pagati, un articolo scelto dalla cliente effettiva in una rosa di articoli offerti dal venditore, che possono figurare in catalogo, ma possono anche non figurarvi,

e quando gli articoli non figuranti in catalogo ("prodotti extra-catalogo") così ceduti dal venditore non sono forniti in alcun altro modo dal venditore stesso e non hanno un

1) Se la cessione dei prodotti extra-catalogo sia effettuata per un corrispettivo distinto dall'importo in denaro dovuto al venditore per i prodotti in catalogo che gli sono stati ordinati.

2) Nell'ipotesi di soluzione positiva della prima questione, come vada determinata la base imponibile. Se la base imponibile sia:

i) il prezzo pagato dal venditore per procurarsi i prodotti; o

ii) il prezzo al quale il venditore cederebbe i prodotti se questi fossero offerti anche nel suo catalogo (prezzo da calcolarsi sulla base dei criteri seguiti dal venditore per la fissazione dei propri prezzi) o

iii) un altro importo e, se così fosse, quale importo».

Ricevibilità delle questioni

5. La Commissione solleva dei dubbi circa la ricevibilità delle questioni. Ai sensi dell'art. 177, secondo comma, del Trattato, un giudice nazionale ha la facoltà di sottoporre alla Corte di giustizia per una pronuncia in via pregiudiziale una questione di interpretazione o validità di una norma comunitaria solo se ritiene che una decisione su tale questione sia necessaria per emanare la sua sentenza. La Commissione fa presente che il giudice nazionale nella sentenza 17 agosto 1992 ha accolto entrambi i ricorsi dell'Empire Stores ed ha annullato gli accertamenti. Nella decisione si dichiara che essa diviene definitiva se nessuna delle parti entro due mesi chiede una pronuncia in via pregiudiziale alla Corte di giustizia. Di conseguenza la Commissione ha dei dubbi su se una soluzione da parte della Corte sia effettivamente necessaria per emanare una sentenza nella causa principale. Tuttavia essa non solleva alcuna eccezione di irricevibilità.

6. A mio parere i dubbi della Commissione sono basati su un'inesatta interpretazione della sentenza 17 agosto 1992. Il giudice nazionale ha dichiarato esplicitamente in tale sentenza che si trattava di una decisione puramente *provvisoria*. Benché ritenesse che l'Empire Stores avesse calcolato l'IVA su una corretta base e che «the appeals ought to be allowed and the assessments discharged» (i ricorsi *avrebbero dovuto* essere accolti e l'accertamento avrebbe dovuto essere annullato, il corsivo è mio), esso ha deciso di concedere alle parti due mesi per chiedere di sottoporre una o più questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia. L'Empire Stores ha presentato una tale istanza il 14 ottobre 1992 e, dopo

un'udienza in data 14 gennaio 1993, il giudice nazionale ha proceduto ad effettuare il rinvio. Nella sua ordinanza di rinvio in pari data il giudice nazionale dichiara esplicitamente che «le questioni menzionate nel foglio allegato sono questioni che secondo questo collegio (...) sono determinanti per la soluzione della presente controversia». Poiché la decisione *finale* del giudice nazionale dipende dalla soluzione che darà la Corte e poiché è stato ripetutamente dichiarato che spetta solo al giudice nazionale decidere se una pronuncia pregiudiziale sia necessaria per la sentenza che esso deve emanare, non vedo alcun motivo per dichiarare la domanda irricevibile³.

Se esista una controprestazione ai sensi della direttiva

Disposizioni della direttiva

7. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva sono soggette all'IVA

«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».

³ — V., tra l'altro, sentenza 18 ottobre 1990, cause riunite C-297/88 e C-197/89, Dzodzi (Racc. 1990, pag. I-3763, punto 34).

L'art. 5 della direttiva specifica quali cessioni debbano essere considerate come cessioni di beni e quindi come *operazioni imponibili* ai sensi della direttiva. L'art. 5, n. 6, stabilisce:

«É assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, piú generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e [consegne di] campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

Infine l'art. 11 della direttiva disciplina la *base imponibile*. Le seguenti disposizioni dell'art. 11, punto A, che riguarda cessioni di beni o servizi all'interno del paese, sono pertinenti nella fattispecie:

«1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelli di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del

destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;

b) per le operazioni di cui all'articolo 5, paragrafi 6 e 7, dal prezzo di acquisto dei beni o di beni similari, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

c) (...);

d) (...).

2. (...)

3. Non vanno compresi nella base imponibile:

a) (...);

b) i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della

prestazione ed acquisiti al momento in cui si compie l'operazione;

c) (...)».

*Osservazioni delle parti intervenienti
dinanzi alla Corte*

8. Ciascuno degli intervenienti ha sviluppato un diverso ragionamento.

L'Empire Stores sostiene innanzi tutto che la prima questione deve essere risolta negativamente e, pertanto, non è necessario prendere in esame la seconda questione. Essa sostiene che, qualunque sia il metodo usato, il pagamento monetario ricevuto dalla nuova cliente costituisce il «corrispettivo» ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della direttiva sia per la fornitura del primo ordinativo di articoli sia per la fornitura del regalo. Deriva dalla giurisprudenza della Corte, in particolare dalle sentenze Hong Kong Trade⁴ e Apple and Pear Development Council⁵, che sussiste un'operazione imponibile solo se vi è un legame diretto tra la merce fornita e il corrispettivo ricevuto. Tale legame diretto esiste senz'altro tra la fornitura del regalo e il pagamento monetario poiché il regalo non viene fornito finché il pagamento monetario non è avvenuto.

Secondo l'Empire Stores, deriva poi dalla sentenza Coöperatieve Aardappelen-

bewaarplaats⁶ che il corrispettivo consiste in ogni cosa che è ricevuta come contropartita per la cessione di beni o servizi. Nella presente causa sia la fornitura del regalo sia la fornitura dei primi articoli ordinati su catalogo sono effettuate contro un solo corrispettivo, cioè il pagamento in denaro. Al di fuori del pagamento in denaro non vi è alcun corrispettivo separato o aggiuntivo in contropartita per il regalo. Non vi è un legame diretto tra la fornitura del regalo e le informazioni personali che la nuova cliente fornisce relativamente a se stessa o alla presentazione di una nuova cliente da parte di una cliente precedente. Il diritto al regalo sorge solo quando la nuova cliente invia il suo primo ordinativo ed effettua il relativo pagamento. Per questi motivi l'Empire Stores ritiene poi che la presente causa debba essere distinta dalla causa Naturally Yours Cosmetics⁷.

9. Il governo del Regno Unito ritiene che la questione se il corrispettivo ottenuto dal venditore per il regalo sia separato dal prezzo pagato per gli articoli ordinati sia una questione di fatto che deve essere decisa dal giudice nazionale. Tuttavia, se deve essere decisa dalla Corte di giustizia, deve essere risolta affermativamente. Entrambi i metodi fanno sorgere due transazioni, ciascuna con il suo proprio corrispettivo: innanzi tutto la fornitura del regalo, il cui corrispettivo è una fornitura di servizi, cioè la presentazione di una nuova e accettabile cliente (essa stessa o qualcun altro) unitamente a informazioni personali circa tale cliente; in secondo luogo la fornitura degli articoli ordinati dal catalogo, il cui corrispettivo è il pagamento in denaro. Dalla sentenza Naturally Yours

4 — Sentenza 1° aprile 1982, causa 89/81, Hong Kong Trade Development Council (Racc. 1982, pag. 1277).

5 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. 1988, pag. 1443).

6 — Sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. 1981, pag. 445).

7 — Sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. 1988, pag. 6365).

Cosmetics deriva che il corrispettivo per la fornitura di merci può consistere in una fornitura di servizi se c'è un legame diretto tra i due e se il valore del servizio può essere espresso in termini monetari. Secondo il governo del Regno Unito entrambe le condizioni sono soddisfatte.

acquisto, il prezzo di costo, determinato al momento della fornitura.

10. La *Commissione* ritiene che nel determinare la base imponibile per un articolo aggiuntivo offerto da un commerciante in connessione con l'acquisto di un articolo principale deve essere fatta una distinzione in base a se l'articolo aggiuntivo sia della stessa natura dell'articolo principale. Se l'articolo aggiuntivo è della stessa natura, il corrispettivo ai fini dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della direttiva è la somma pagata dal cliente per tutti gli articoli forniti. Se l'articolo aggiuntivo non è della stessa natura, allora la cliente riceve due diversi articoli per i quali è necessario determinare separatamente la base imponibile in conformità alle norme della direttiva.

Secondo la Commissione tuttavia il regalo nella presente causa deve essere considerato come «regali di scarso valore» ai sensi dell'ultima frase dell'art. 5, n. 6, cosicché la fornitura dei regali non costituisce un'operazione imponibile e non sussiste pertanto alcuna base imponibile. Se il giudice nazionale ritiene che l'articolo aggiuntivo non sia di scarso valore, la base imponibile è il prezzo di acquisto pagato dal fornitore della merce, in altri termini, la base imponibile cui fa riferimento il giudice nazionale al punto i) della sua seconda questione.

11. Infine il *governo portoghese* distingue tra i due metodi applicati dall'Empire Stores.

Quest'ultima situazione è quella della fattispecie. Si deve ritenere che la base imponibile sia l'importo totale pagato dal cliente. La fornitura di un regalo deve essere considerata una transazione separata che rientra nell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, cioè «il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale (...) lo trasferisce a titolo gratuito». Ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. b), la base imponibile deve essere considerata in via di principio il prezzo di acquisto della merce di cui trattasi o, in mancanza di un prezzo di

Nel caso dell'«autopresentazione», esso sostiene che il regalo non costituisce una «riduzione di prezzo» ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 3, lett. b), della direttiva, poiché una riduzione di prezzo normalmente assume la forma di un ribasso di prezzo e non della fornitura di merci. Secondo questo metodo l'Empire Stores non riceve un servizio dalla sua cliente che viene retribuita con il regalo di cui trattasi; il suo valore non deve pertanto essere considerato come corrispettivo ai fini dell'art. 11, punto A,

n. 1, lett. a). Il vantaggio promozionale che l'Empire Stores ottiene mediante il regalo è troppo vago per costituire il corrispettivo diretto per la fornitura del regalo. Inoltre, il regalo è direttamente collegato all'acquisto della merce e non alla presentazione della cliente che dà luogo all'acquisto. Di conseguenza, con questo metodo il regalo deve essere considerato come un regalo che, ai sensi dell'art. 5, n. 6, della direttiva, deve essere equiparato ad una fornitura contro corrispettivo.

D'altro lato, nel caso del metodo della «presentazione da parte di un'amica» esiste, secondo il governo portoghese, un nesso diretto e sinallagmatico tra la ricerca e l'acquisizione di una nuova cliente e la fornitura del regalo. Quello che viene fornito è il servizio di un intermediario che è ricompensato con un regalo, cosicché c'è una transazione effettuata contro corrispettivo imponible ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della direttiva, come interpretato dalla Corte nella sentenza *Naturally Yours Cosmetics*.

Il mio parere

12. Non ritengo completamente convincente nessuna delle tesi di cui sopra. Esaminerò innanzi tutto se con i metodi di cui trattasi la cliente nuova o già acquisita fornisca un *corrispettivo* ai sensi della direttiva per l'articolo a lei attribuito. In altri termini, la

questione centrale è se la fornitura dell'articolo costituisca un'operazione imponible ai sensi della direttiva. In tal caso sorge la questione di come debba essere determinata l'esatta *base imponible*.

13. Ai sensi del citato art. 2 della direttiva (paragrafo 7), perché vi sia un'operazione imponible, un soggetto passivo deve fornire beni *contro corrispettivo*. Al fine di determinare se ciò si verifichi nel caso dei regali di cui trattasi, bisogna innanzi tutto far riferimento alla sentenza *Hong Kong Trade*, che è stata pronunciata relativamente alla seconda direttiva IVA⁸. Ivi la Corte ha dichiarato che

«le prestazioni gratuite si differenziano, per natura, dalle operazioni imponibili le quali

8 — Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303).

9 — Ciò non toglie nulla al suo valore come precedente per la presente causa: come la Corte ha dichiarato nella sentenza *Apple and Pear Development Council* (soprammenzionata, paragrafo 10) e nella sentenza *Naturally Yours Cosmetics* (soprammenzionata, paragrafo 10), la giurisprudenza relativa alla seconda direttiva IVA può, in considerazione delle finalità della Comunità che sono alla base di essa e della sesta direttiva, fornire una guida per l'interpretazione di quest'ultima direttiva.

presuppongono, nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, la stipulazione di un prezzo o di un controvalore»¹⁰.

Il fatto che prestazioni a titolo gratuito ricadano al di fuori della portata del sistema IVA è stato dedotto dalla Corte in tale sentenza anche dal fatto che esse non possono, a norma dell'art. 8 della seconda direttiva, costituire una base imponibile¹¹. Questa disposizione, che era stata precorritrice dell'art. 11 della direttiva, definiva alla lett. a) la base imponibile per forniture di beni e servizi come «tutto quanto costituisce il corrispettivo per la cessione di beni o la prestazione di servizi». In altri termini, se non viene percepita alcuna contropartita o — secondo la terminologia dell'art. 11 della direttiva — alcun corrispettivo per la fornitura di beni o la prestazione di servizi, non vi è una transazione contro corrispettivo e quindi non vi è un'operazione imponibile.

14. Tutto quindi ruota attorno alla precisa determinazione del sistema di regali, come

determinato dal giudice nazionale¹². Da un esame più approfondito di entrambi i metodi non sono convinto dall'argomento dell'Empire Stores secondo cui il corrispettivo per la fornitura di regali consiste nel pagamento che la cliente effettua per la merce che essa *ordina*. Come giustamente sostiene il giudice nazionale nella sua sentenza interlocutoria del 17 agosto 1992, il pagamento non costituisce in ogni caso il corrispettivo per il regalo.

Il giudice nazionale correttamente fa presente che entrambi i metodi hanno una *base contrattuale*. Mediante annunci pubblicitari, cataloghi o depliant l'Empire Stores fa un'offerta a clienti potenziali o già acquisite, le quali, ove accettino, fanno sorgere un accordo tra le parti. In virtù dell'accordo l'Empire Stores si impegna, in cambio della *presentazione* e delle *informazioni* relative a una potenziale cliente — e a condizione che la cliente sia trovata in buone condizioni finanziarie e ordini beni dal catalogo e/o effettui un pagamento —, a fornire un articolo scelto dalla persona che effettua la presentazione. Il regalo è evidentemente inteso come il *quid pro quo* per un beneficio fornito all'Empire Stores dalla persona che effettua la presentazione, anche se tale beneficio è diverso rispetto al metodo applicato.

10 — Sentenza 1° aprile 1982, causa 89/81, Hong Kong Trade (Racc. 1982, pag. 1277, punto 10). V., anche, la recente sentenza Tolsma (sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93 (Racc. pag. I-743), in cui la Corte relativamente alla prestazione di servizi ha dichiarato che essa viene effettuata a titolo oneroso «soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente» (punto 14).

11 — Sentenza Hong Kong Trade, punto 11.

12 — La Corte è necessariamente obbligata a basare la sua soluzione di questioni quale quella di cui trattasi su accertamenti di fatto effettuati dal giudice nazionale relativamente alle operazioni che sono alla base della causa: v., tra l'altro, sentenze 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company (Racc. 1990, pag. I-1235, punto 11); e 25 maggio 1993, causa C-18/92, Bally (Racc. 1993, pag. I-2871, punto 8).

15. Qual è il beneficio, e quindi il corrispettivo, ricevuto dall'Empire Stores?

da parte di tale persona, non toglie a mio parere ad esso il carattere di una ricompensa.

In base al metodo dell'«*autopresentazione*» tale beneficio consiste in due elementi: 1) l'ottenimento di informazioni personali (e parzialmente riservate) sulla cliente presentando se stessa e il permesso — almeno implicito — di utilizzare le informazioni al fine di indagare sulla capacità finanziaria (che è essenziale in caso di vendita a rate), in relazione alla quale il giudice nazionale dichiara che tale informazione ha un valore economico in relazione al fatto che l'Empire Stores poteva vendere e in effetti ha venduto i suoi elenchi di clienti acquisiti per 65 UKL per mille nomi e indirizzi a terzi e 2) la concreta possibilità che la cliente, presentando se stessa, indotta dal regalo, ordinerà beni dal catalogo all'Empire Stores, consentendo pertanto a quest'ultima di ampliare la sua clientela.

Nel caso del metodo della «*presentazione da parte di un'amica*» l'Empire Stores riceve lo stesso beneficio, tranne che l'informazione fornita nonché la possibilità che vengano ordinate merci dal catalogo riguardano la persona presentata e non è quest'ultima che riceve il regalo, ma la cliente già acquisita come ricompensa per aver agito come «intermediario».

Il fatto che la fornitura del regalo dipenda in entrambi i metodi da condizioni aggiuntive, in particolare dalla capacità finanziaria della persona presentata e dall'ordinativo, con relativo pagamento, di articoli dal catalogo

16. In entrambi i metodi c'è pertanto un corrispettivo. Sorge tuttavia la questione se esso costituisca un corrispettivo ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 1, della direttiva. In tale contesto la Corte ha sviluppato i seguenti criteri nelle sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats, Apple and Pear Development Council e Naturally Yours Cosmetics:

— deve esistere un *nesso diretto* fra il servizio reso e il controvalore ricevuto ¹³;

— il controvalore deve poter essere espresso in *denaro* ¹⁴;

— la controprestazione deve avere un *valore soggettivo*, giacché l'imponibile per le prestazioni di servizi è il corrispettivo

¹³ — Sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats, già menzionata, paragrafo 12; Apple and Pear Development Council, già menzionata, paragrafo 11; e Naturally Yours Cosmetics, già menzionata, paragrafi 11 e 12. Quest'ultima sentenza ha applicato la giurisprudenza che riguardava la prestazione di servizi alla cessione di beni. La Corte ha recentemente confermato questa giurisprudenza nella sentenza Tolsma, soprammenzionata, paragrafo 13.

¹⁴ — Sentenza Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats, già menzionata, paragrafo 12, e Naturally Yours Cosmetics, già menzionata, paragrafo 16.

realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi ¹⁵.

17. Applicando questi criteri alla presente fattispecie, pervengo alle seguenti conclusioni. Per quanto riguarda il requisito del *nesso diretto*, mi sembra dalle informazioni di cui dispone la Corte che tale nesso esiste senz'altro nella presente fattispecie. La presentazione e il fornire informazioni sono in entrambi i metodi una *conditio sine qua non* per la fornitura del regalo. Il giudice nazionale ha anche affermato quanto segue alla fine della sua sentenza provvisoria: «a mio parere la cessione dell'articolo in ciascun metodo era direttamente collegata alla presentazione e a niente altro» ¹⁶.

Inoltre non si può dire che il valore del regalo non sia collegato al valore economico che la presentazione ha per l'Empire Stores. Su tale punto questa causa differisce notevolmente dalle situazioni di fatto nelle cause Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ¹⁷ e

Apple and Pear Development Council ¹⁸ in cui i fatti di causa dimostravano chiaramente che non vi era alcun nesso diretto ed è più vicina alla situazione nella causa Naturally Yours Cosmetics.

Questa causa riguardava un venditore all'ingrosso di cosmetici (Naturally Yours Cosmetics Limited) che effettuava la rivendita mediante «consulenti di bellezza» che si avvalevano di amiche e conoscenti («hostess») per organizzare riunioni private nel corso delle quali venivano posti in vendita i prodotti di cui trattasi. Le consulenti di bellezza vendevano durante dette riunioni i prodotti, mentre alle hostess veniva offerto un vasetto di crema dell'assortimento della Naturally Yours Cosmetics come ricompensa per aver organizzato la riunione. Se il vasetto di crema veniva usato per tale fine, la Naturally Yours Cosmetics addebitava alle consulenti di bellezza solo 1,50 UKL invece del normale prezzo di vendita di 10,14 UKL. Essendole stato chiesto quale fosse l'esatta

15 — Ibidem.

16 — Pag. 58 della sentenza provvisoria (versione inglese).

17 — La causa riguardava una cooperativa agricola che immagazzinava patate per i suoi soci e per due anni decideva di non far pagare oneri di magazzinaggio. Secondo le autorità fiscali dei Paesi Bassi, la cooperativa aveva tuttavia imposto un corrispettivo per i suoi servizi consistente nella riduzione in valore delle quote dei suoi soci come conseguenza della mancata imposizione di un onere. La Corte ha dichiarato che non vi era un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto poiché una indeterminata riduzione del valore delle azioni non poteva essere considerata come corrispettivo ricevuto dalla cooperativa che fornisce servizi: sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, soprammenzionata, paragrafo 12.

18 — Questa causa riguardava un ente di diritto pubblico (l'Apple and Pear Development Council) che era stato istituito su richiesta di produttori ortofrutticoli e la cui primaria funzione era di pubblicizzare, promuovere e migliorare la qualità di mele e pere prodotte in Inghilterra e nel Galles. La Corte ha dato una soluzione negativa alla questione se tale organizzazione fornisse servizi contro corrispettivo ai sensi della seconda direttiva IVA poiché esso imponeva ai suoi membri un contributo obbligatorio dipendente dalla dimensione dei loro terreni coltivati a pere e mele: i singoli produttori di mele e pere ricevevano benefici dall'attività dell'ente solo «indirettamente da quelli di cui gode in generale il settore nel suo complesso»; inoltre non c'era un nesso tra il livello dei benefici per i singoli produttori e l'importo del contributo obbligatorio: sentenza Apple and Pear Development Council, soprammenzionata, paragrafo 15.

base imponibile ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 1, della direttiva la Corte ha dichiarato:

«Dall'ordinanza di rinvio emerge che il sistema di vendita della Naturally Yours Cosmetics è caratterizzato dall'intervento delle consulenti di bellezza alle riunioni private da loro organizzate mediante delle *hostess*. Sarebbe questo il motivo per il quale la Naturally Yours accetta di vendere ad un prezzo assai basso il vasetto di crema da offrire in dono. Nel corso della fase orale svoltasi dinanzi alla Corte è emerso inoltre che, qualora la consulente di bellezza non renda il servizio previsto, vale a dire non reperisca una *hostess* che organizzi la riunione, il vasetto di crema deve essere restituito o pagato a prezzo corrente di vendita all'ingrosso. Se ciò è vero — e spetta al giudice nazionale accertarlo — si deve constatare che vi è un *nesso diretto* fra la cessione del vasetto di crema a bassissimo prezzo e il servizio reso dalla consulente di bellezza»¹⁹.

18. Nella presente causa il beneficio che l'Empire Stores ottiene dalla cliente potenziale o già acquisita può indubbiamente essere *espresso in denaro*, anche se come sostiene il giudice nazionale la cliente conosce solo approssimativamente il valore del regalo e non ha alcuna idea del valore del beneficio ricevuto dall'Empire Stores. Il punto essenziale è che il beneficio ricevuto dall'Empire Stores aveva per essa un valore economico. Di conseguenza, l'argomento in subordine dell'Empire Stores secondo cui il corrispettivo non poteva essere espresso in

termini monetari e non aveva per essa un valore soggettivo non è convincente. Come osserva il giudice nazionale nella sua sentenza provvisoria, il valore della presentazione aveva indubbiamente un *valore soggettivo* per l'Empire Stores, poiché era preordinato a dare ad essa un articolo per il quale aveva pagato il prezzo di costo.

19. La mia conclusione è pertanto che la fornitura del regalo da parte dell'Empire Stores costituisce in entrambi i metodi una fornitura di beni contro corrispettivo ai sensi della direttiva e sussiste pertanto un'operazione imponibile. Contrariamente alla tesi sostenuta dalla Commissione questo non è il caso in cui un soggetto passivo dispone di beni «a titolo gratuito o, più generalmente, [li] destina a fini estranei alla sua impresa» ai sensi dell'art. 5, n. 6, prima frase, della direttiva. In tale frase si fa riferimento a beni che un soggetto passivo distoglie dalla sua impresa al fine di disporre di essi gratuitamente per fini diversi da quelli della sua impresa, cosa che non ricorre nella presente fattispecie²⁰. Tali forniture vengono tuttavia compensate con una fornitura a titolo di corrispettivo. Nemmeno questo caso riguarda «i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni» ai sensi dell'ultima frase dell'art. 5, n. 6. A mio parere tale frase

20 — Vorrei richiamare qui lo scopo di tale disposizione, come è chiarito dalla Corte nella sentenza De Jong, 6 maggio 1992, causa C-20/91 (Racc. 1992, pag. I-2847, punto 15) e cioè «assicurare una parità di trattamento tra il soggetto passivo che preleva un bene dalla sua impresa e un consumatore ordinario che acquista un bene dello stesso tipo. Al fine della realizzazione di tale obiettivo, questa disposizione impedisce che un soggetto passivo che ha potuto detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla sua impresa sfugga al pagamento dell'IVA quando preleva questo bene dal patrimonio della sua impresa per fini privati ed ottenga benefici indebiti rispetto al consumatore che acquista il bene pagando l'IVA».

19 — Sentenza Naturally Yours Cosmetics, già menzionata, paragrafo 14 (il corsivo è mio).

riguarda regali intesi generalmente a migliorare la reputazione o a pubblicizzare il nome del soggetto passivo, senza che vi sia un qualsiasi diretto corrispettivo, diversamente dal caso di cui trattasi.

A fortiori i regali non costituiscono «ribassi e (...) riduzioni di prezzo» ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 3, lett. b), della direttiva. Da quanto precede deriva che non c'è nel presente caso «una riduzione del prezzo al quale una merce è legittimamente offerta al cliente», in cui il venditore, pur non ricevendo un corrispettivo dall'acquirente, «accetta di fare a meno di incassare la somma che il ribasso rappresenta al fine per l'ap-punto di incitare il cliente ad acquistare la merce»²¹.

Base imponibile

20. Di conseguenza sorge la questione relativa a quale sia l'esatta base imponibile. Le tesi degli intervenienti differiscono anche su tale punto. Secondo i governi del Regno Unito e del Portogallo (quest'ultimo solo relativamente al metodo «presentazione da parte di un'amica») la base imponibile è il *prezzo di rivendita al dettaglio*, cioè il prezzo che sarebbe stato messo in conto per la merce di cui trattasi se fosse stata inserita nel catalogo dell'Empire Stores. All'udienza

il Regno Unito ha fatto presente che la caratteristica di entrambi i metodi è che la cliente ha l'illusione di ricevere gratis qualcosa per cui essa altrimenti avrebbe dovuto pagare il prezzo di catalogo. Il valore soggettivo deve pertanto essere il prezzo che la cliente avrebbe dovuto pagare per acquistare la merce di cui trattasi nella vendita al dettaglio.

L'Empire Stores sostiene nelle sue osservazioni in subordine che, poiché le parti nella presente situazione non concordano circa il valore del regalo, il valore soggettivo è il prezzo che l'Empire Stores ha pagato per la merce di cui trattasi, poiché questo era il costo che era pronto ad affrontare per ottenere l'informazione. Questa è anche la tesi sostenuta dal giudice nazionale nella sua sentenza provvisoria.

21. L'art. 11, punto A, n. 1, della direttiva è redatto in termini estremamente ampi: la base imponibile è *tutto* ciò che costituisce il corrispettivo versato o (ancora) da versare al fornitore della merce o al prestatore di servizi per queste operazioni²². Come già indicato (paragrafo 16), secondo la Corte è il corrispettivo *effettivamente* ricevuto che

21 — Sentenza Boots Company, già menzionata, paragrafo 18; v. anche le mie conclusioni nella causa (Racc. 1990, pag. I-1256, in particolare pag. I-1257, paragrafi 11 e 12).

22 — V. sentenza Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punto 12, in cui la Corte ha dichiarato che la base imponibile è tutto ciò che è ottenuto come contro valore per un servizio.

costituisce la base imponibile. In altri termini, quello che è decisivo è il valore soggettivo che le parti hanno convenuto di attribuire al fornitore della merce o al prestatore di servizi, e non un valore oggettivo indipendente dalla specifica operazione.

Che cosa è il valore soggettivo nella presente fattispecie? È il pagamento che l'Empire Stores era effettivamente disposta ad effet-

tuare alla cliente potenziale o già acquisita come corrispettivo per il beneficio che quest'ultima gli forniva. Il corrispettivo consiste nell'*articolo* che la cliente indicava e desiderava ricevere come regalo; esso non consiste in una somma di *denaro* concordata tra le parti. Da ciò concludo nel senso che il prezzo di acquisto pagato dall'Empire Stores per il regalo e non il prezzo addebitato dall'Empire Stores a terzi acquirenti deve essere la base imponibile.

Conclusionione

22. Propongo pertanto alla Corte di risolvere nel modo seguente le questioni poste dal giudice nazionale:

- «1) in entrambi i metodi descritti dal giudice nazionale la fornitura di un regalo effettuata dal fornitore costituisce una fornitura di beni contro corrispettivo ai sensi della sesta direttiva IVA, in quanto tale corrispettivo ha una natura sufficientemente diretta;
- 2) la base imponibile è il prezzo di acquisto pagato dal fornitore per la merce fornita come regalo».