SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

16 gennaio 2003 *

Nel procedimento C-398/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, Manchester (Regno Unito) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Yorkshire Co-Operatives Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, 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 (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. R. Schintgen (relatore), presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, dai sigg. C. Gulmann e V. Skouris, e dalle sig.re F. Macken e N. Colneric, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capodivisione

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Yorkshire Co-operatives Ltd, dal sig. J. Gosh, barrister, su incarico dello studio legale KPMG, solicitors;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra R. Magrill, in qualità di agente, assistita dal sig. R. Anderson, barrister;

— per il governo tedesco, dal sig. W.-D. Plessing, in qualità di agente;

— per il governo irlandese, dal sig. M.A. Buckley, in qualità di agente, assistito dal sig. D. Moloney, BL;

— per il governo dei Paesi Bassi, dal sig. M.A. Fierstra, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Yorkshire Co-operatives Ltd, rappresentata dal sig. J. Gosh, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra R. Magrill, assistita dal sig. K. Parker, QC, del governo irlandese, rappresentato dal sig. D. Moloney, e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, all'udienza del 21 giugno 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 settembre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 12 ottobre 1999, pervenuta alla Corte il 14 ottobre seguente, il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha sottoposto, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra la Yorkshire Co-operatives Ltd (in prosieguo: la «Yorkshire») e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), autorità competente nel Regno

Unito in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in merito alla restituzione di importi pagati dalla Yorkshire a titolo d'IVA.

Normativa comunitaria

3 L'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) 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;

(...)».

4 L'art. 11, parte A, elenca rispettivamente ai suoi nn. 2 e 3 gli elementi da includere nella base imponibile e quelli da escludere. L'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), dispone che non sono da includere nella base imponibile «i ribassi e le

riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione e acquisiti al momento in cui si compie l'operazione».

5 Ai sensi dell'art. 11, parte C, n. 1, primo comma, della sesta direttiva:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri».

Causa principale e questioni pregiudiziali

6 La Yorkshire è una società cooperativa venditrice al dettaglio di generi alimentari e non alimentari. Nell'ambito di tale attività essa accettava, tra il 1974 e il 1996, buoni sconto emessi da diversi produttori. Tali buoni venivano distribuiti al pubblico direttamente o sotto forma di cedolini da ritagliare inseriti in vari periodici (riviste, giornali, ecc.). Ciascun buono indicava una determinata somma di denaro o un metodo per calcolare tale somma e consentiva al cliente di acquistare da taluni dettaglianti il prodotto specificato nel buono al prezzo normale di vendita ridotto dell'importo dello sconto. I buoni contenevano parimenti istruzioni per i dettaglianti relative alla procedura da seguire al fine di ottenere il pagamento da parte dei produttori di un importo pari al valore nominale dei buoni accettati.

7 I prodotti indicati dai buoni di cui trattasi venivano venduti al normale prezzo al dettaglio, di modo che il cliente che non presentava un buono era tenuto al pagamento di tale prezzo.

8 La Yorkshire includeva nella sua contabilità giornaliera l'importo che riceveva dai produttori quale contropartita dei buoni sconto raccolti e inviati e dichiarava ai fini dell'IVA il normale prezzo pieno al dettaglio dei prodotti venduti, senza dedurre l'importo dei buoni sconto. Il prezzo al quale la Yorkshire acquistava la merce dai diversi produttori non teneva conto del valore dei buoni sconto e taluni prodotti erano stati addirittura acquistati precedentemente all'emissione di tali buoni da parte dei produttori.

9 Il 2 dicembre 1996 la Yorkshire presentava ai Commissioners una domanda di rimborso di una parte dell'IVA da essa corrisposta per gli esercizi contabili relativi al periodo tra il febbraio 1974 e il gennaio 1996. Essa faceva valere, in particolare, come dalla sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs (Racc. pag. I-5339), emergesse che solamente gli importi versati dai clienti costituivano il corrispettivo per la fornitura delle merci da essa effettuata nel menzionato periodo e che le somme percepite dai produttori corrispondevano a rimborsi o a riduzioni sul prezzo d'acquisto iniziale dei detti prodotti. Tali importi non avrebbero dovuto pertanto essere inclusi nella base imponibile. Inoltre, poiché i produttori non le avevano emesso alcuna nota di credito, essa non sarebbe stata tenuta né ad adeguare l'imposta versata a monte né ad integrare le sue dichiarazioni IVA in relazione alle forniture dei produttori.

10 Con decisione 10 febbraio 1997 i Commissioners respingevano tale domanda in quanto la Yorkshire avrebbe interpretato erroneamente la precitata sentenza Elida Gibbs. Essi ritenevano che la base imponibile della fornitura di merci effettuata dalla Yorkshire consistesse nell'importo pagato in contanti dai clienti di quest'ultima, aumentato delle somme versate dai produttori.

11 La Yorkshire ha presentato ricorso avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio.

12 Quest'ultimo, ritenendo che la soluzione della controversia di cui era investito dipendesse dall'interpretazione della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Ai fini di una corretta interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, della sesta direttiva, che cosa debba intendersi per base imponibile, in relazione ad una fornitura di beni ad un cliente da parte di un dettagliante che si trova nella situazione della ricorrente, nell'ipotesi in cui

a) il fabbricante dei prodotti abbia venduto questi ultimi al dettagliante (o, ipoteticamente, ad un grossista che li abbia venduti al dettagliante);

b) nel corso di una campagna di promozione delle vendite, il fabbricante curi l'emissione di buoni sconto, dietro presentazione dei quali:

i) il cliente, su presentazione di un buono, può acquistare dal dettagliante i prodotti ad un prezzo inferiore al normale prezzo di vendita di un importo (lo sconto) specificato o determinabile conformemente alla formulazione del buono, e

ii) il fabbricante paga al dettagliante un importo pari a quello dello sconto, qualora il dettagliante abbia venduto i prodotti alle condizioni figuranti sul buono e abbia presentato al fabbricante il buono stesso;

c) il dettagliante venda i prodotti ad un cliente al prezzo ridotto e dietro presentazione del buono

d) il dettagliante presenti il buono al fabbricante e gli venga corrisposta una somma pari a quella dello sconto.

Se la base imponibile sia

i) la somma pagata in contanti dal cliente ovvero

ii) la somma pagata in contanti dal cliente, maggiorata di un importo pari a quello dello sconto pagato dal fabbricante.

2) Nell'ipotesi in cui la questione sub 1) debba essere risolta nel senso sub i), se il dettagliante debba adeguare l'importo da lui contabilizzato ai fini della dichiarazione per il rimborso IVA in relazione alla fornitura di beni allo stesso effettuata dal fabbricante (o, se del caso, dal grossista), qualora il fabbricante o altro fornitore non abbia emesso una nota di credito a favore del dettagliante per il rimborso dello sconto».

Sulla prima questione

13 In via preliminare occorre ricordare che, in conformità ad una giurisprudenza costante, nell'ambito della collaborazione tra la Corte ed i giudici nazionali istituita dall'art. 234 CE spetta esclusivamente al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate dal giudice nazionale vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenze 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman e a., Racc. pag. I-4921, punto 59, e 17 maggio 2001, causa C-340/99, TNT Traco, Racc. pag. I-4109, punto 30).

14 Tuttavia la Corte ha anche affermato che, in ipotesi eccezionali, le spetta esaminare le condizioni in cui è adita dal giudice nazionale al fine di verificare la propria competenza (v., in questo senso, sentenza 16 dicembre 1981, causa 244/80, Foglia, Racc. pag. 3045, punto 21). La Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, oppure qualora il problema sia di natura ipotetica o la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v., in particolare, le precitate sentenze Bosman, punto 61, e TNT Traco, punto 31).

15 Nel caso in esame si deve rilevare, come ha fatto l'avvocato generale al punto 26 delle sue conclusioni, che il giudice del rinvio precisa che nessun grossista è intervenuto al momento della vendita dei prodotti per i quali la Yorkshire ha accettato buoni sconto dal consumatore finale e che la parte della sua prima questione, relativa all'intervento di un grossista nella catena di distribuzione, costituisce unicamente un'ipotesi priva di rilevanza ai fini della soluzione della controversia della causa principale. Ne consegue che la Corte non deve risolvere tale parte della prima questione.

16 La prima questione deve quindi essere intesa come diretta, in sostanza, a stabilire se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, qualora un dettagliante accetti, al momento della vendita di un prodotto, che il consumatore finale paghi il prezzo di vendita in parte in contanti e in parte a mezzo di un buono sconto emesso dal produttore, quest'ultimo rimborsi al dettagliante l'importo indicato su detto buono, il valore nominale di tale buono deve essere incluso nella base imponibile di tale dettagliante oppure se quest'ultima sia unicamente costituita dalla parte del prezzo pagata in contanti dal consumatore.

17 Al fine di risolvere la questione così riformulata, occorre rilevare che, al punto 45 della sentenza 15 ottobre 2002, causa C-427/98, Commissione/Germania (Racc. pag. I-8315), la quale ha ad oggetto, in particolare, la determinazione della base imponibile di produttori che emettono buoni sconto come quelli di cui trattasi nella causa principale, la Corte ha statuito, in sostanza, che tale produttore può essere considerato terzo rispetto all'operazione intervenuta tra il dettagliante beneficiario del rimborso del valore del buono sconto ed il consumatore finale che ha utilizzato tale buono.

18 Al punto 46 della precitata sentenza Commissione/Germania, la Corte ha ricordato che, per quanto concerne la cessione effettuata dal dettagliante beneficiario del rimborso, il fatto che una parte del corrispettivo percepito per tale cessione non sia stata materialmente versata dal consumatore finale stesso, ma sia stata messa a sua disposizione, per conto del consumatore finale, da un terzo, estraneo a tale operazione, non ha alcuna rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile di tale dettagliante.

19 La Corte ha aggiunto, al punto 57 della stessa sentenza Commissione/Germania, citata, che la valutazione dei buoni sconto ai fini del calcolo dell'IVA dipende dalle loro caratteristiche giuridiche ed economiche e che la base imponibile

dell'operatore che li accetta non dev'essere inferiore alla somma di danaro che effettivamente percepisce per la sua cessione.

20 Essa ne ha concluso, al punto 58 della detta sentenza Commissione/Germania, che, qualora un produttore organizzi un'operazione promozionale con buoni sconto di cui rimborsa il valore nominale ai dettaglianti che li hanno accettati, il corrispettivo soggettivo percepito da questi ultimi, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, si compone del prezzo integrale della merce, che è pagato in parte dal consumatore finale ed in parte dal produttore. Infatti, i buoni rappresentano per il dettagliante il diritto di ricevere dal produttore un rimborso corrispondente allo sconto concesso al detto consumatore. Ne discende che la somma rappresentata dal valore nominale di detti buoni costituisce per il dettagliante un elemento dell'attivo conseguito al momento del loro rimborso e che gli stessi devono essere considerati, nei limiti di tale valore, come mezzi di pagamento.

21 Alla luce di tali considerazioni, la Corte ha statuito, al punto 59 della sentenza Commissione/Germania, citata, che la base imponibile del dettagliante per la vendita al consumatore finale corrisponde all'intero prezzo al minuto, ossia al prezzo versato dal consumatore finale aumentato dell'importo rimborsato al dettagliante da parte del produttore.

22 Dato che i buoni sconto sui quali verteva la controversia oggetto della sentenza Commissione/Germania, citata, emessi nell'ambito di operazioni promozionali dei produttori, erano analoghi a quelli accettati dalla Yorkshire durante il periodo di cui trattasi nella controversia per la quale è stato adito il giudice del rinvio, si deve concludere che l'interpretazione alla quale è pervenuta la Corte al punto 59 della detta sentenza è applicabile alla causa principale.

23 Ne consegue che si deve risolvere la prima questione come segue: l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, qualora un dettagliante accetti, al momento della vendita di un prodotto, che il consumatore finale paghi il prezzo di vendita in parte in contanti e in parte a mezzo di un buono sconto emesso dal produttore e quest'ultimo rimborsi al dettagliante l'importo indicato su detto buono, il valore nominale del buono deve essere incluso nella base imponibile di tale dettagliante.

Sulla seconda questione

24 Alla luce della soluzione della prima questione, non è necessario risolvere la seconda.

Sulle spese

25 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito, tedesco, irlandese e olandese, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal VAT and Duties Tribunal, Manchester, con ordinanza 12 ottobre 1999, dichiara:

L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, 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, deve essere interpretato nel senso che, qualora un dettagliante accetti, al momento della vendita di un prodotto, che il consumatore finale paghi il prezzo di vendita in parte in contanti e in parte a mezzo di un buono sconto emesso dal produttore e quest'ultimo rimborsi al dettagliante l'importo indicato su detto buono, il valore nominale del buono deve essere incluso nella base imponibile di tale dettagliante.

Schintgen Gulmann Skouris

Macken Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 gennaio 2003.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione facente funzione

J.-P. Puissochet