CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE WALTER VAN GERVEN presentate il 24 gennaio 1990 *

Signor Presidente,
Signori giudici,

1. La High Court of Justice ha sottoposto alla Corte un certo numero di questioni relative all'interpretazione dell'art. 11, A, del capo VIII « Base imponibile » della sestadirettiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari [1]. Le questioni d'interpretazione riguardano in particolare le due disposizioni seguenti:

— art. 11, A, n. 1, lett. a), della direttiva:

« A — All'interno del paese

1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle 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) (...)

c) (...)

d) (...) »

— art. 11, A, n. 3, lett. b), della direttiva:

« 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) (...) »

Contesto del problema

2. Le questioni pregiudiziali sono sorte nell'ambito di una controversia fra la Boots Company plc (in prosieguo: la « Boots ») e i Commissioners of Customs and Excise (in prosieguo: i « Commissioners »).

Il gruppo Boots possiede una catena di negozi nei quali vengono venduti prodotti medicinali, da toilette e d'altro tipo. Per promuovere la vendita, la Boots si avvale regolarmente di una forma di pubblicità nella quale vengono usati dei buoni. Il cliente che consegna tali buoni all'atto dell'acquisto del prodotto su di essi indicato ottiene uno

* Lingua originale: l'olandese.

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

sconto sul prezzo da pagare in denaro nella misura dell'importo stampato sul buono. Il costo di tale forma di pubblicità è sostenuto, in tutto o in parte, talvolta dal fabbricante dei prodotti talvolta dalla Boots stessa. Le parti sono d'accordo sul fatto che l'imposta sulla cifra d'affari è dovuta sull'importo che la Boots fattura ai fabbricanti per la parte delle riduzioni di prezzo che questi ultimi si sono impegnati a finanziare. La controversia riguarda quindi solo la riduzione di prezzo mediante buoni il cui costo viene sostenuto dalla Boots.

3. I buoni accettati nei negozi Boots sono distribuiti al pubblico in vari modi. Uno di essi consiste nello stamparli su giornali o su volantini pubblicitari distribuiti gratuitamente. Le autorità britanniche ammettono in pratica che, quando un buono diffuso in tal modo viene consegnato all'atto dell'acquisto di una merce, l'imposta sulla cifra d'affari è dovuta solo sulla somma di denaro pagata alla Boots dal cliente e quindi il valore indicato sul buono non viene ricompreso nella base imponibile, cioè nell'importo sul quale l'imposta è dovuta. Nel corso della fase orale del procedimento dinanzi alla Corte il rappresentante del governo britannico non si è pronunciato sulla questione se tale prassi sia conforme alla direttiva.

Un altro modo di distribuire i buoni consiste nello stamparli sulla — o inserirli nella — confezione dei prodotti venduti nei negozi Boots (prodotti che in prosieguo chiamerò succintamente « prodotti con buono »). Il cliente che acquista uno di questi prodotti riceve contemporaneamente il buono, senza dover pagare alcun supplemento. All'atto dell'acquisto della merce indicata sul buono e della consegna di quest'ultimo, la Boots ammette che tale buono, al pari di quelli che sono diffusi mediante stampa o volantini pubblicitari, dà diritto ad una riduzione di prezzo fino al valore stampato sul buono.

Il rappresentante della Boots ha spiegato nel corso della fase orale del procedimento che l'importo figurante sul buono corrisponde ad una parte del prezzo di vendita del prodotto acquistato successivamente, che varia dal 5 al 31% a seconda del margine di utile. Egli ha inoltre fatto presente nella stessa sede che il prodotto con buono ed il prodotto acquistato successivamente non sono necessariamente della stessa natura, ma la cessione dei due prodotti è assoggettata alla stessa aliquota d'imposta sulla cifra d'affari.

4. La Boots sostiene che, quando il cliente acquista la merce indicata sul buono e restituisce in tale occasione il buono ottenuto all'atto dell'acquisto precedente, l'imposta sulla cifra d'affari è dovuta solo sulla somma di denaro effettivamente pagata dall'acquirente. Essa ritiene quindi che la base imponibile debba essere determinata allo stesso modo di quella che viene applicata in caso di acquisto di un prodotto contro consegna di un buono distribuito a mezzo stampa o volantini pubblicitari. I Commissioners ritengono al contrario che le situazioni siano diverse perché nel primo caso il cliente deve aver già acquistato un prodotto, mentre nell'altro caso tale presupposto non sussiste. I Commissioners hanno inviato alla Boots, per l'esercizio fiscale 1984, un avviso di accertamento d'imposta per l'importo di 10 727,3 UKL. Avendo il Value Added Tax Tribunal confermato tale accertamento, la Boots ha impugnato tale decisione dinanzi alla High Court of Justice. Nell'ambito di questo giudizio la High Court ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni:

« 1) Se l'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio debba essere in-

terpretato nel senso che « tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore (...) da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo », è rappresentato solo dalla somma pagata dall'acquirente.

2) Se riceva un corrispettivo da parte dell'acquirente, ai sensi dell'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio il rivenditore che accetta dall'acquirente un buono dante diritto a riduzione del prezzo di acquisto dei beni indicati sul buono stesso, il quale era stato dato all'acquirente dal rivenditore all'atto dell'acquisto presso di lui di altri beni al normale prezzo di vendita al minuto.

3) Se l'espressione « ribassi e riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti al momento in cui si compie l'operazione », di cui all'art. 11, A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio, debba essere interpretata come inclusiva della differenza fra il normale prezzo di vendita al minuto dei beni ceduti e la somma di denaro effettivamente incassata per tali beni dal rivenditore, contestualmente alla consegna di un buono ottenuto con le modalità di cui sopra.

4) Se, nel caso in cui un rivenditore ceda beni a prezzo ridotto ad un acquirente per una somma di denaro inferiore al normale prezzo di vendita al minuto di beni, in quanto l'acquirente gli consegna all'atto della cessione un buono ottenuto all'atto dell'acquisto di altri beni presso il medesimo rivenditore, la base imponibile ai sensi dell'art. 11, A, n. 1, lett. a), sia:

a) la somma di denaro ricevuta dal rivenditore per i beni a prezzo ridotto, ovvero,

b) la somma di denaro ricevuta dal rivenditore per i beni a prezzo ridotto goods unitamente al valore del buono, ed in tale caso come debba essere determinato tale valore, ovvero

c) se nessuna di tali ipotesi è valida, quale sia la base imponibile in simili fattispecie.

5) Se, nell'ipotesi in cui il corrispettivo possa comprendere non soltanto il pagamento in denaro, ma anche la consegna del buono al fornitore dei beni considerati, l'art. 11, A, n. 1, lett. a), osti a che uno Stato membro stabilisca la base imponibile con riferimento al prezzo che l'acquirente avrebbe dovuto pagare nel caso di acquisto dei beni per un corrispettivo interamente pecuniario.

6) Se una norma nazionale vigente il 1° gennaio 1978, ai sensi della quale « se la cessione di un bene non è effettuata a titolo oneroso o ha un corrispettivo in tutto o in parte non pecuniario, il valore della cessione è considerato essere il suo valore normale », costituisca una deroga all'art. 11 della sesta direttiva del Consiglio, che avrebbe dovuto essere comunicata alla Commissione delle Comunità europee

entro il 1° gennaio 1978, ai sensi dell'art. 27 della sesta direttiva del Consiglio ».

5. Per una più ampia illustrazione degli antefatti, dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni presentate alla Corte, rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo saranno richiamati nelle presenti conclusioni solo nella misura necessaria alla comprensione del mio ragionamento.

La prima questione

6. Con la prima questione la High Court intende sapere se il pagamento in denaro costituisca il solo corrispettivo considerato dall'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva. Tutte le parti sono concordi nel ritenere che tale questione richieda una soluzione negativa. Anche io sono di tale avviso per i seguenti motivi.

L'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dispone chiaramente che *tutto* ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente deve essere preso in considerazione. Come la Corte ha dichiarato nella sentenza 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics [2], la suddetta norma della sesta direttiva può essere interpretata tenuto conto delle corrispondenti disposizioni della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 [3]. Ora, nella parte dell'allegato A relativa all'art. 8, lett. a), della seconda direttiva si specifica chiaramente che bisogna intendere per « controvalore » il « valore dei beni ricevuti in cambio ». Da ciò risulta manifestamente che l'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva riguarda anche prestazioni diverse dai pagamenti in denaro.

La seconda e la terza questione

7. Sia la seconda che la terza questione riguardano il se, quando un bene viene acquistato contro consegna di un buono ottenuto in occasione di un acquisto precedente, l'importo stampato su tale buono debba essere compreso nella base imponibile. Nella seconda questione si tratta più in particolare del se tale importo *faceva parte* della base imponibile, poiché la consegna del buono dovrebbe essere considerata come una controprestazione ai sensi dell'art. 11, A, n. 1, lett. a), della direttiva. La terza questione riguarda per contro il se tale *importo non faccia parte* della base imponibile, poiché il buono sarebbe la materializzazione di una riduzione o di un ribasso concessi all'acquirente ai sensi dell'art. 11, A, n. 3, lett. b) della direttiva.

Secondo me bisogna esaminare la terza questione prima della seconda. Infatti, nell'ipotesi in cui si accertasse che il buono materializza un diritto ad una riduzione e che per tale motivo l'importo su di esso stampato non rientra nella base imponibile, non occorrerebbe più esaminare la seconda questione.

8. Osservo innanzitutto che i termini « riduzione » e « ribasso » di cui all'art. 11, A, n. 3, lett. b) della direttiva figurano in una disposizione di diritto comunitario che definisce il proprio contenuto e la propria portata senza riferimenti al diritto nazionale

2 — Sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365, punto 10 della motivazione.

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

degli Stati membri. L'interpretazione di questi termini non può pertanto essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro [4].

9. L'art. 11, A, n. 3, lett. b), enuncia due condizioni che debbono essere soddisfatte cumulativamente: innanzitutto, deve trattarsi di una riduzione o di un ribasso concessi all'acquirente del bene o al destinatario del servizio; in secondo luogo, la riduzione o il ribasso devono essere concessi all'acquirente o al destinatario nel momento in cui si effettua l'operazione di acquisto o di servizio.

La seconda condizione non presenta alcuna difficoltà particolare nella presente fattispecie, in quanto si ammetta che è soddisfatta la prima condizione. Il cliente fruisce allora, per ipotesi, di una « riduzione » o di un « ribasso » al momento dell'acquisto del prodotto indicato sul buono: quando consegna il buono, deve pagare solo l'importo corrispondente al prezzo di vendita ridotto dell'importo stampato sul buono.

Controverso, invece, è se sia soddisfatta la prima condizione. La Boots e la Commissione sostengono che nella fattispecie si tratta effettivamente di una riduzione o di un ribasso. Per contro, il governo britannico ritiene che una riduzione o un ribasso implichino che il prezzo di vendita sia effettivamente ridotto; una riduzione di prezzo che dipenda dalla consegna di un buono non rientrerebbe nella disposizione considerata. Ammesso che una riduzione o un ribasso possano essere concessi mediante un buono, il governo britannico ritiene che non si può trattare di tale riduzione o di tale ribasso quando, per poterne fruire, il cliente deve innanzitutto acquistare un prodotto con buono.

10. Gli argomenti del governo britannico non mi convincono. Condivido l'opinione della Boots e della Commissione e ritengo come loro che, nelle circostanze della fattispecie, si tratta di una riduzione o di un ribasso ai sensi dell'art. 11, A, n. 3, lett. b), della direttiva. Per dimostrarlo preciserò innanzitutto le nozioni « riduzione » e « ribasso » (punti 11 e 12) nonché la nozione di buono (punto 13). Esaminerò poi se una riduzione o un ribasso possano essere concessi contro la consegna di un buono (punto 14). Infine, cercherò di stabilire quale importanza bisogna dare al fatto che il cliente riceve il buono solo all'atto dell'acquisto di un'altra merce (punto 15).

11. I termini « riduzione » e « ribasso » non hanno, per quanto mi risulta, un significato ben delimitato. Peraltro, una distinzione tra questi due termini non mi sembra rilevante in questa sede. Tuttavia, dal fatto che due termini diversi siano usati l'uno a fianco dell'altro si può desumere che non bisogna dare un significato restrittivo all'uno e all'altro e che, per esempio, la disposizione riguarda tanto l'ipotesi in cui una parte del prezzo indicato non sia pagata quanto l'ipotesi in cui una parte del prezzo già pagato venga restituita al cliente al momento in cui effettua l'acquisto [5]. I due termini si riferiscono quindi congiuntamente alle riduzioni di prezzo nell'accezione più ampia [ad eccezione degli « sconti sul prezzo per pagamento anticipato », esplicitamente menzionati nell'art. 11, A, n. 3, lett. a)].

4 — Vedasi sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Racc. pag. 445, punto 9 della motivazione.

5 — L'art. 11, C, n. 1, della direttiva tratta delle riduzioni di prezzo concesse dopo il momento in cui si effettua l'operazione e il cui importo del pari non rientra nella base imponibile.

La natura delle riduzioni di prezzo considerate nella lett. b) può essere precisata alla luce delle caratteristiche del sistema dell'imposta sulla cifra d'affari, indicate qui di seguito.

12. L'imposta sulla cifra d'affari è un'imposta generale sul consumo, che colpisce le spese del consumatore finale [6]. L'art. 2 della sesta direttiva precisa a tal riguardo quali prestazioni siano assoggettate all'imposta:

« 1) Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati *a titolo oneroso* all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2) ... » (il corsivo è mio).

La Corte ha dedotto dall'espressione « a titolo oneroso » nonché dalla definizione della base imponibile che ho citato sopra (punto 1) che ciò che dev'essere preso in considerazione come base imponibile è il *corrispettivo effettivamente ricevuto* dal fornitore del bene o del servizio, corrispettivo che deve inoltre poter essere espresso in denaro [7]. La Corte ha poi precisato che non sussiste base imponibile per le prestazioni fornite senza *corrispettivo diretto*, cioè senza un corrispettivo avente un nesso diretto con la merce fornita o il servizio prestato [8].

6 — Vedasi art. 2, primo comma, della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari (GU pag. 1301).

7 — Vedasi causa 154/80 (menzionata sopra, nota 4), punto 13 della motivazione. Vedasi anche causa 230/87 (sopramenzionata, nota 2), punto 16 della motivazione.

8 — Vedasi causa 154/80 (menzionata sopra, nota 4), punto 12 della motivazione, e causa 230/87 (menzionata sopra, nota 2), punto 12 della motivazione; vedasi anche sentenza 1° aprile 1982, causa 89/81, Hong Kong Trade, Racc. pag. 1277, punto 10 della motivazione.

Dagli elementi appena esposti risulta il motivo per cui l'art. 11, A, n. 3, lett. b), esclude le riduzioni di prezzo dalla base imponibile: è perché a tale riduzione, benché concessa per ragioni commerciali dal fornitore del bene o del servizio (cioè per aumentare la sua cifra d'affari), non corrisponde alcun corrispettivo (almeno distinto) che possa essere espresso in denaro e che sia fornito dall'acquirente del bene o dal destinatario del servizio.

13. Come si configurano i « buoni » in tale contesto? Dal punto di vista giuridico i buoni accettati nei negozi Boots possono essere descritti nel modo seguente. Tali buoni sono titoli (cedibili) che materializzano il diritto del portatore ad una riduzione di prezzo, nella misura dell'importo su di essi stampato, in occasione dell'acquisto presso un determinato rivenditore di merci su di essi indicate. Per il rivenditore che distribuisce esso stesso i buoni (cioè nell'ipotesi ricorrente nella fattispecie), essi rappresentano l'obbligo di concedere una riduzione di prezzo all'atto del successivo acquisto della merce indicata sul buono contro consegna di quest'ultimo.

Alla luce della giurisprudenza della Corte citata nel punto precedente, bisogna tuttavia ammettere che un buono non materializza più un diritto ad una riduzione di prezzo quando e nella misura in cui l'emittente di tale buono riceva, come corrispettivo dell'obbligo che egli si impone con l'emissione del buono, una controprestazione esprimibile in denaro (e non solo la prospettiva di un incremento della sua cifra d'affari). Mi sia consentito ora di qualificare le situazioni di fatto di cui trattasi nel caso di specie sulla scorta della descrizione che precede.

14. Nel caso, che è il più semplice, in cui un fornitore-emittente distribuisce il buono gratuitamente mediante volantini pubblicitari è chiaro che egli non riceve alcun corrispettivo per i buoni messi in circolazione. Si tratta quindi, senz'altro, di una riduzione di prezzo. Non vedo infatti alcuna ragione per la quale una riduzione di prezzo che, invece di essere concessa direttamente, viene concessa contro consegna di un buono in tal modo messo in circolazione non rientri per questo nell'art. 11, A, n. 3, lett. b): nel testo dell'articolo o nello scopo che esso persegue nulla osta a tale soluzione. Del resto, il fatto che tale buono distribuito gratuitamente mediante volantini pubblicitari possa essere considerato come un titolo di riduzione è conforme alla prassi seguita dalle autorità britanniche che, in caso di acquisto di una merce contro consegna di un buono così distribuito, non includono l'importo su di esso indicato nella base imponibile. Ritengo pertanto che tale prassi sia compatibile col diritto comunitario.

15. Esaminiamo ora la questione se un buono consegnato in occasione di un acquisto precedente possa anch'esso essere considerato un titolo di riduzione. Il governo britannico fa notare che, in tale ipotesi, il cliente deve in pratica effettuare una spesa per ottenere il buono e il fornitore-emittente riceve un corrispettivo in forma di aumento della sua cifra d'affari. Stando così le cose, non può trattarsi, secondo il governo britannico, di una riduzione o di un ribasso ai sensi dell'art. 11, A, n. 3, lett. b).

È esatto che, in tale ipotesi, il cliente effettua una spesa e il fornitore incassa un dato prezzo quando vende il prodotto con buono. Tuttavia, l'intero prezzo ha, per dirla con gli stessi termini usati dalla Corte (vedasi sopra, punto 12), un nesso diretto con il prodotto venduto in quel momento, e deve, in quel momento, essere incluso interamente nella base imponibile. Il buono ottenuto dall'acquirente in tale occasione gli viene consegnato dal fornitore per un uso eventuale all'atto di un acquisto successivo e all'atto dell'acquisto successivo dà diritto ad una riduzione di prezzo, esattamente come nel caso dei buoni distribuiti gratuitamente mediante volantini pubblicitari. Anche in questo caso, quindi, il prezzo ridotto effettivamente percepito dal fornitore all'atto dell'acquisto successivo contro consegna del buono costituisce la base imponibile. Il buono che rappresenta un *obbligo* del fornitore nelle circostanze indicate — e in quanto rappresenta tale obbligo — non può essere considerato come un corrispettivo, cioè come un *vantaggio* esprimibile in denaro per il fornitore. Esso deve pertanto essere considerato come una riduzione o un ribasso ai sensi dell'art. 11, A, n. 3, lett. b), della direttiva.

Le altre questioni

16. La soluzione che ho appena suggerito di dare alla terza questione mi consente di pronunciarmi brevemente sulle altre questioni.

Come ho già detto (nel punto 7), è superfluo risolvere la seconda questione in considerazione della soluzione che ho appena dato alla terza. Dal combinato disposto dell'art. 11, A, n. 1, lett. a), e dell'art. 11, A, n. 3, lett. b), risulta che la base imponibile per la fornitura dei beni o la prestazione di servizi è costituita dai corrispettivi effettivamente versati o da versare al fornitore,

esclusa la riduzione concessa. Se quindi un buono distribuito alla clientela è riconosciuto come titolo di riduzione, è pacifico che esso non è un corrispettivo ai fini dell'applicazione dell'art. 11, A.

17. Dalla soluzione che ho dato alla terza questione discende che tra le tre possibili soluzioni enunciate nella quarta questione si deve scegliere la soluzione indicata sub a).

18. Non ritengo necessario soffermarmi sulla quinta questione, in quanto essa presuppone una soluzione delle questioni precedenti che io non suggerisco.

19. Infine, ritengo di dover esaminare nemmeno la sesta questione. Infatti, la disposizione di diritto nazionale di cui ivi si tratta non mi sembra applicabile in caso di cessione di beni a prezzo ridotto.

Conclusione

20. Ricapitolando, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali nel modo seguente:

« 1) La base imponibile di cui all'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva in materia d'imposta sulla cifra d'affari non riguarda esclusivamente il pagamento, da parte dell'acquirente, di una somma di denaro.

2) Il rivenditore che, contro consegna di un buono dato in occasione dell'acquisto di una prima merce, concede all'acquirente una riduzione di prezzo all'atto dell'acquisto di una seconda merce, indicata sul buono, concede una riduzione o un ribasso ai sensi dell'art. 11, A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Solo il prezzo effettivamente percepito dal rivenditore per la seconda merce rientra pertanto nella base imponibile ».