CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE NIILO JÄÄSKINEN presentate il 15 aprile 2010 [1]

I — Introduzione

1. «Essai sur le don», pubblicato per la prima volta nel 1925 da Marcel Mauss, un noto antropologo francese, intendeva dimostrare che, nelle società arcaiche, scambi e contratti hanno luogo in forma di regali. In teoria sono volontari, ma in realtà essi vengono effettuati e scambiati obbligatoriamente [2].

2. Poiché la natura umana non è cambiata, non sorprende che il legislatore dell'Unione europea, che definisce l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») un'imposta generica sui consumi su tutte le operazioni che integrano cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso [3], non abbia considerato le operazioni a titolo gratuito per il loro valore nominale [4]. Come vedremo, nella maggior parte dei casi, le transazioni a titolo gratuito sono assoggettate all'IVA applicando le disposizioni sull'autoapprovvigionamento [5]. Per quanto riguarda i regali offerti nell'ambito di rappresentanza o intrattenimento, lo stesso effetto è ottenuto sottraendo gli acquisti di tali beni ai dettami della normativa che disciplina le detrazioni [6].

3. Tuttavia, i prelievi eseguiti per effettuare regali di scarso valore e campioni sono

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France Paris, 2007 (ristampa 2008), pag. 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W.Norton, New York – Londra 1990 (ristampa 2000), pag. 3 (traduzione inglese). Richard Hyland conclude che le difficoltà di molti sistemi legislativi, connesse al trattamento degli scambi di regali, sembrano convalidare l'ipotesi di Mauss, secondo cui lo scambio di regali costituisce una delle strutture di base delle comunità umane. V. Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press 2009, pag. 114. Tuttavia, gli etnografi hanno formulato diverse censure riguardo alla metodologia di Mauss (ibid. pag. 14).

3 — Art. 2 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»), GU 1977 L 145, pag. 1.

4 — Il legislatore dell'Unione europea appare ispirato all'antica massima «donatio non praesumitur» – esiste una presunzione legale contraria con riferimenti ai regali. V. su tale presunzione negli ordinamenti di diritto civile e di «common-law», Kangas, U., *Lahja* («Il regalo»), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki 1993, pagg. 56-58.

5 — Ai sensi dell'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva IVA. È tuttavia importante sottolineare che, a seguito della sentenza 27 aprile 1999, causa C-48/97, Kuwait Petroleum (GB) (Racc. pag. I-2323), la prima frase può comprendere anche trasferimenti a titolo gratuito ad uso dell'impresa, qualora l'IVA a monte sia stata dedotta sui prodotti ceduti a titolo gratuito.

6 — Ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva IVA, sono escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

esentati dall'IVA [7]. Tenendo conto del trattamento fiscale favorevole di tali cessioni, i soggetti passivi hanno un interesse economico importante a conoscere con esattezza la portata di tali nozioni. La loro apparente semplicità si dimostra illusoria, se applicata al complesso ambito della distribuzione di beni che rappresentano opere protette dal diritto d'autore, come nella causa in esame.

4. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale del London VAT and Duties Tribunal riguarda l'interpretazione della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, che esclude dall'IVA i prelievi eseguiti per effettuare regali di scarso valore e campioni [8]. Mentre la prima frase dell'art. 5, n. 6, è stata esaminata in diverse cause promosse dinanzi alla Corte di giustizia [9], questa è la prima volta che la Corte è chiamata ad interpretare la seconda frase di tale disposizione.

7 — Ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva IVA.

8 — L'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA è ora l'art. 16 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006 L 347, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), che sostituisce la sesta direttiva IVA a decorrere dal 1º gennaio 2007 (v. tavola di concordanza di cui all'allegato XII alla direttiva IVA). L'obiettivo della direttiva IVA è di presentare le disposizioni applicabili in modo chiaro e razionale, in armonia con il principio del miglioramento della regolamentazione (terzo «considerando» della direttiva).

9 — Sentenze 6 maggio 1992, causa C-20/91, de Jong. (Racc. pag. I-2847); Kuwait Petroleum, cit. alla nota 5; 20 gennaio 2005, causa C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB (Racc. pag. I-743); 8 marzo 2001, causa C-415/98, Bakcsi (Racc. pag. I-1831); 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99, Fischer e Brandenstein (Racc. pag. I-4049).

II — Contesto normativo

Normativa dell'Unione europea [10]

5. L'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA dispone quanto segue:

«È 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, più 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 campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

10 — Poiché la domanda di pronuncia pregiudiziale nella causa in questione è stata proposta anteriormente all'entrata in vigore del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2008 C 115, pag. 47), i riferimenti agli articoli del Trattato che istituisce la Comunità europea (GU 2002 C 325, pag. 33) vengono mantenuti in tutto il testo.

Normativa nazionale

6. Le disposizioni nazionali applicabili si trovano nell'art. 5, n. 1, del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 relativa all'IVA) e nell'art. 5, nn. 1, 2, 2ZA e 3, dell'allegato 4 a tale legge, e sono state modificate in diverse occasioni durante il periodo di tempo rilevante ai fini della presente causa (dall'aprile 1987 ad oggi).

7. Nella versione attuale, in sostanza, la cessione o la disposizione, effettuati a titolo oneroso o gratuito, di beni che fanno parte dell'impresa di un soggetto passivo sono assimilati ad una cessione. Un'eccezione è prevista rispetto a regali distribuiti a fini commerciali e all'offerta di campioni. Con riferimento ai regali a fini commerciali, il valore per persona e per anno non deve superare le 50 sterline in termini di costo a carico del donatore. Per quanto concerne i campioni, è esente solo il primo campione, qualora una serie di campioni identici sia distribuita allo stesso soggetto. Anteriormente al luglio 1993, tale esenzione era applicabile solo a campioni industriali distribuiti in una forma normalmente non disponibile alla vendita al pubblico.

III — Fatti e questioni pregiudiziali

8. La EMI Group Limited (in prosieguo: la «EMI»), una società operante nel campo delle edizioni musicali e nella produzione e vendita di musica registrata, distribuisce copie gratuite di registrazioni musicali su vinile, radiocassette e compact disc (in prosieguo: «CD») a diverse persone, allo scopo di promuovere musica di recente pubblicazione. Secondo la EMI, tale distribuzione è necessaria per la sua attività, in quanto consente alla EMI di valutare la qualità commerciale di una registrazione e se essa possa essere redditizia.

9. Quale parte di tale strategia promozionale, i CD vengono distribuiti a soggetti che sono nella posizione di influenzare il comportamento dei consumatori (come soggetti che lavorano per stampa, stazioni radiofoniche, programmi televisivi, agenzie di pubblicità, punti di vendita e cinema) e a promoter della musica, noti come «plugger»«, che distribuiscono i CD presso i propri contatti. La EMI assume »plugger interni ed esterni, che possiedano una particolare esperienza o che abbiano avuto successo nella promozione di registrazioni.

10. A tali fini, la EMI fornisce musica registrata in diverse forme: «watermarked compact disc recordables» (compact disc registrabili, in prosieguo: i «CDR»)[11], sui quali compare il nome del destinatario e che permettono

11 — I CDR sono una variante dei CD tradizionali. Essi vengono registrati presso una delle case discografiche della EMI, la Virgin Record Label, nei suoi uffici e utilizzando i computer di quest'ultima.

di ricondurre eventuali copie al destinatario; CDR «un-watermarked», forniti in una confezione di cartoncino bianco; CD «sampler», forniti in una confezione di cartoncino che si presenta come l'album definitivo; o «finished stock», CD nella loro forma definitiva, pronti per la vendita al pubblico. Su questi ultimi compare un adesivo con la dicitura «copia promozionale vietata la vendita»; sugli altri è specificato che proprietà e diritti sono riservati alla Virgin Records Limited, una casa discografica controllata della EMI. Si deve sottolineare che il «finished stock» è fornito agli artisti, ai loro manager ed editori, agli agenti e a qualsiasi altro contatto nel mondo dei media che, secondo la EMI, dovrebbe avere la versione definitiva del prodotto.

11. Secondo l'ordinanza di rinvio, in circa il 90% dei casi i CD promozionali sono inviati a singoli individui. Dal fascicolo risulta che le registrazioni possono anche essere fornite individualmente a diversi soggetti che lavorano per un unico ente. Per un singolo registrato vengono distribuite approssimativamente 2 500 copie gratuite, e tra 3 000 e 3 750 per gli album. Un solo «plugger» può ricevere fino a 600 registrazioni gratuite a fini di distribuzione. Per inquadrare tali cifre, occorre aggiungere che, secondo la EMI, un album tra i più venduti registrato su CD può vendere milioni di copie.

12. Dall'aprile 1987 all'inizio del 2003 la EMI ha versato l'IVA per le registrazioni da essa fornite nelle circostanze sopra descritte. Reputando la normativa nazionale incompatibile con l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva e, di conseguenza, ritenendo che l'IVA non fosse dovuta, la EMI ha chiesto ai Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs il rimborso degli importi IVA versati dalla EMI rispetto a tali registrazioni. Poiché i Commissioners hanno adottato una decisione con la quale hanno rifiutato il rimborso, la EMI ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

13. A partire dal luglio 2003, la EMI ha cessato di dichiarare l'IVA sulla fornitura di CD gratuiti. I Commissioners hanno trasmesso alla EMI un accertamento relativamente al periodo tra il luglio 2003 e il dicembre 2004, avverso il quale la EMI ha proposto un ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

14. Di conseguenza, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

«1) Come debba essere interpretata nelle circostanze della causa in esame l'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

2) In particolare, quali siano le caratteristiche essenziali di un "campione" ai sensi dell'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

3) Se uno Stato membro possa limitare l'interpretazione della nozione di "campione" contenuta nell'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva:

a) ad un campione industriale, in una forma normalmente non disponibile nella vendita al pubblico, distribuito ad un cliente potenziale o effettivo a fini commerciali (fino al 1993)[;]

b) ad un unico campione, ovvero al primo di una serie di campioni, distribuito da uno stesso soggetto ad uno stesso destinatario, qualora tali campioni siano identici, ovvero non differiscano sostanzialmente tra loro (a partire dal 1993).

4) Se uno Stato membro possa limitare l'interpretazione della nozione di "regali di scarso valore" contenuta nell'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva in modo da escludere:

a) un regalo che fa parte di una serie o di una sequenza di regali distribuiti periodicamente ad uno stesso soggetto (fino all'ottobre 2003)[;]

b) qualsiasi regalo a fini commerciali distribuito ad uno stesso soggetto in un periodo di dodici mesi, qualora il valore complessivo superi GBP 50 (a partire dall'ottobre 2003).

5) In caso di risposta affermativa alla [seconda parte della terza questione] o ad una parte della [quarta questione], qualora un soggetto passivo distribuisca un regalo simile o identico, in forma di musica registrata, a due o più persone diverse in considerazione della loro personale abilità di incidere sul livello di pubblicità di cui beneficia l'artista di cui trattasi, se lo Stato membro possa trattare tali articoli come se fossero distribuiti ad uno stesso soggetto per il solo fatto che tali persone sono impiegate presso lo stesso soggetto.

6) Se rilevi, ai fini della soluzione fornita alle [questioni dalla prima alla quinta], il fatto che il destinatario sia un soggetto totalmente imponibile, ovvero sia impiegato presso un soggetto totalmente imponibile, il quale potrebbe (o avrebbe potuto)

detrarre l'imposta versata sulla base dei beni che costituiscono il campione».

IV — Osservazioni preliminari

A — *La natura specifica del caso*

15. Il giudice del rinvio solleva una serie di questioni, che possono essere raggruppate in tre questioni di portata più ampia: (i) qual è il significato di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni» [questioni b) e c)]; (ii) qual è il significato di «prelievi eseguiti per effettuare regali di scarso valore» [questione d)]; (iii) se lo status dei destinatari dei regali o dei campioni incida sull'interpretazione della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA [questioni e) ed f)]. La questione a) è una questione di carattere generale e la sua soluzione sarà inclusa in questa sezione, nonché nell'analisi delle questioni b), c) e d).

16. Malgrado la natura dettagliata delle questioni sollevate dal giudice del rinvio, il compito del giudice nel presente rinvio pregiudiziale è di interpretare la seconda frase dell'art. 5, n. 6, e non di applicarla ai fatti, poco usuali, della causa EMI.

17. I CD sono un formato materiale con cui il prodotto reale di una casa discografica – la registrazione – può essere commercializzato. In alcuni casi esistono diversi formati alternativi del genere «hard copy» (supporto materiale) utilizzati per commercializzare le stesse registrazioni, quali MiniDisc, cassette o dischi in vinile. Inoltre, le registrazioni possono essere distribuite elettronicamente via internet. Ad eccezione di forme moderne di distribuzione, quali lo streaming online, il possesso di una registrazione in alcuni dei formati sopra menzionati ne consente l'utilizzo ripetuto, praticamente illimitato.

18. Occorre inoltre precisare che una casa discografica, oltre alle potenziali licenze o cessioni dei diritti di autore per la musica o i testi che può avere acquisito dai detentori originari dei diritti, gode, in qualità di produttore di fonogrammi, della tutela dei diritti di proprietà immateriali per le registrazioni in virtù dei «diritti connessi» ai diritti d'autore. Ciò significa che i redditi derivanti da una registrazione non sono originati esclusivamente dalla vendita di registrazioni su CD, ma anche da altre fonti quali, ad esempio, le royalties pagate da società radiotelevisive attraverso le relative società di gestione collettiva.

19. Tali particolarità dell'attività di una casa discografica possono spiegare le peculiarità della strategia promozionale della EMI: da un lato la politica apparentemente liberale di distribuzione di copie gratuite di CD e dall'altro la prassi di fornirli, salvo alcune limitate eccezioni, unicamente a singoli destinatari.

20. Tuttavia, occorre tenere conto del fatto che l'interpretazione dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, fornita dalla Corte nella presente domanda pregiudiziale sarà applicabile in tutta l'Unione europea, a diversi tipi di soggetti passivi. È necessario considerare tale contesto più ampio tenendo presente, al contempo, le peculiarità del caso della EMI e di altre imprese connesse ai diritti di proprietà immateriali.

21. Inoltre, la presente causa si riferisce unicamente alla distribuzione gratuita di beni dato che, al momento dell'instaurazione del procedimento, le copie gratuite delle registrazioni musicali venivano fornite essenzialmente in formato CD. Oggi i brani musicali vengono spesso distribuiti via internet e, di conseguenza, potrebbero sorgere questioni in futuro circa il fatto se siffatta distribuzione possa costituire fornitura di servizi e quali potrebbero essere le probabili conseguenze [12]. Tale analisi, tuttavia, non si inserisce nel contesto della presente causa.

22. Nell'esaminare la presente causa è inoltre importante tenere conto del fatto che l'interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva IVA deve essere attuabile, tenendo in considerazione la natura dell'IVA quale imposta indiretta riscossa generalmente dai soggetti passivi stessi, nel corso della gestione corrente della loro attività. Idealmente, il trattamento in materia di applicazione dell'IVA di una transazione facente parte delle normali attività commercialmente legittime di un soggetto passivo, dovrebbe essere evidente a prima vista per quest'ultimo, senza che siano necessari accertamenti dettagliati o un ulteriore onere amministrativo, come la tenuta di registri oltre i normali obblighi di fatturazione e contabilità ad esso applicabili [13].

12 — La corrispondente disposizione per i servizi figura nell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva IVA.

13 — Secondo l'OCSE, le informazioni raccolte da organismi di riscossione delle imposte hanno chiaramente dimostrato che nella maggior parte dei paesi, l'IVA impone il massimo livello di onere in termini assoluti rispetto a qualsiasi altra imposta (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22 gennaio 2008, v. http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Dal 2007 la Commissione europea si è concentrata sulla riduzione degli oneri amministrativi in tredici settori prioritari, compresa l'IVA, attraverso il suo «Programma d'azione per la riduzione degli oneri amministrativi nell'Unione europea». Per ulteriori informazioni e per seguire l'attuazione di tali proposte, v. la sezione «Legiferare meglio» sul sito internet della DG Ambiente e Industria: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B — *Il rapporto tra campioni e regali*

23. Un campione non deve necessariamente essere un regalo nel senso del diritto civile, sebbene nella maggior parte dei casi lo sarà, dal momento che il soggetto passivo che fornisce il campione intende solitamente cedere gratuitamente al destinatario la piena proprietà del campione [14]. In alcuni casi, tuttavia – come nella causa in esame – un soggetto passivo può conservare proprietà e diritti con riferimento a oggetti forniti a titolo di campioni e garantire in tal modo, legalmente, che le condizioni e le restrizioni concernenti l'utilizzo e ulteriori cessioni vincolino formalmente il destinatario. Offrire regali, d'altro canto, implica che i destinatari acquisiscono la piena proprietà dei beni e, in molti sistemi legislativi, la capacità del donatore di imporre condizioni che limitano la facoltà dei destinatari di disporre liberamente dell'oggetto ricevuto a titolo di regalo può essere limitata o inesistente.

24. Non ritengo, tuttavia, che la potenziale differenza in diritto civile tra campioni e regali, che può presentarsi nei singoli casi, sia pertinente ai fini dell'IVA, dal momento che la «cessione di beni» non si riferisce al trasferimento di proprietà nel senso del diritto civile, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale che autorizzi il destinatario a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario [15].

25. Inoltre, vi è una sovrapposizione delle due nozioni nel senso che i campioni sono solitamente offerti a titolo di regalo, vale a dire, senza la riserva che la proprietà resta in capo al soggetto passivo che dispone del regalo. D'altro canto, nella maggior parte dei casi, i regali di cui alla seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, non possono essere considerati campioni, dal momento che non vengono offerti con tale scopo e non possiedono le caratteristiche necessarie di un campione. Pertanto, può talvolta verificarsi l'occorrenza di campioni che non sono regali, di regali che non sono campioni (nella maggior parte dei casi), o di campioni che sono anche regali (in molti casi).

26. Pertanto, sebbene il fatto che tutti i campioni non siano regali infici, in teoria, la tesi secondo cui tutti i campioni di scarso valore sono automaticamente regali di scarso valore, ritengo che ciò non abbia alcuna rilevanza nell'applicazione della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA. Tale

14 — Per la nozione di regalo in diversi sistemi legislativi v. Hyland, cit. alla nota 2, pagg. 127-217. A suo parere, il «regalo» quale oggetto di diritto comparato è definito dalla gratuità, dall'elemento soggettivo (la volontà di donare), dalla sua natura di cessione inter vivos e oggetto di donazione quale fattore che lo distingue da altre cessioni di diritti a titolo gratuito. È interessante notare che, secondo Hyland (pag. 132), i regali vengono di norma offerti al di fuori dell'ambito del mercato legato all'interesse personale, sebbene discuta anche della questione delle donazioni effettuate da associazioni imprenditoriali (pagg. 233-237).

15 — V., da ultimo, sentenze 29 marzo 2007, causa C-111/05, Aktiebolaget NN (Racc. pag. I-2697, punto 32); 21 febbraio 2006, causa C-223/03, University of Huddersfield (Racc. pag. I-1751, punto 43); 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (Racc. pag. I-285, punti 7 e 8).

disposizione comprende tutti i campioni, di qualsiasi valore, indipendentemente dal fatto che siano offerti formalmente al destinatario e tutti i regali di scarso valore indipendentemente dal fatto che possano contemporaneamente essere considerati campioni.

28. La seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, tuttavia, è distinta, come risulta dalla sua formulazione [17]. Dai lavori preparatori emerge che l'idea all'origine della seconda frase è che i campioni e i regali di scarso valore non dovevano essere considerati, contrariamente alla regola generale, come cessioni imponibili [18].

C — *Obiettivi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva IVA*

29. Alla luce di quanto sopra, lo scopo di garantire che i beni dai quali viene dedotta l'IVA a monte non sfuggano all'imposizione dell'IVA, non può essere uguale a quello della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, dal momento che ciò priverebbe di significato l'eccezione in base alla quale «i prelievi eseguiti (…) per effettuare regali di scarso valore e campioni».

27. Gli obiettivi dell'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva IVA, sono stati esaminati dalla Corte in diverse occasioni; essa ha ripetutamente dichiarato che lo scopo di tale disposizione è garantire una parità di trattamento tra diversi consumatori finali dei beni di cui trattasi, garantendo che l'utilizzo finale dei beni sia assoggettato all'IVA qualora l'imposta pagata a monte sia stata dedotta [16].

30. A mio parere, lo scopo della seconda frase deve essere quello di riflettere la realtà commerciale in base alla quale campioni e regali di scarso valore possono essere necessari per promuovere un'impresa e i suoi prodotti. Non possono esserci altre ragioni per cui il legislatore avrebbe cercato di escluderli dall'ambito di applicazione della regola fondamentale del regime dell'IVA, secondo la quale il consumo di beni da parte dei consumatori finali è assoggettato all'IVA. Con riferimento ai campioni, il loro scopo principale non è quello di soddisfare un bisogno del consumatore finale, bensì di portare ad un aumento delle

16 — Una copiosa giurisprudenza tratta dell'utilizzo per fini privati di beni inizialmente acquistati ad uso dell'impresa: Hotel Scandic, cit. alla nota 9, punto 23. Bakcsi, cit. alla nota 9, punto 45. Fischer, cit. alla nota 9, punto 56. De Jong, cit. alla nota 9, punti 15 e 18. A sostegno dell'obiettivo di garantire che l'utilizzo finale sia assoggettato all'IVA, la prima frase è, tuttavia, egualmente applicabile alle cessioni effettuate ad uso dell'impresa, qualora l'IVA a monte sia stata dedotta: sentenza Kuwait Petroleum, cit. alla nota 5, punti 20-22. Nella causa Kuwait Petroleum, l'avvocato generale Fennelly ha osservato che l'evoluzione normativa dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, dimostra che lo scopo della disposizione era garantire che i beni sui quali non era stata versata l'imposta a monte non potevano sfuggire al pagamento dell'imposta, qualora fossero stati successivamente ceduti gratuitamente per ragioni diverse dai fini privati.

17 — Come osservato dall'avvocato generale Fennelly nelle sue conclusioni nella causa Kuwait Petroleum, cit. alla nota 5, la parola «tuttavia» mette in luce la differenza esistente tra la prima e la seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA. Questa è un'osservazione utile, sebbene non tutte le versioni linguistiche contengano tale parola.

18 — Sentenza Kuwait Petroleum, cit. alla nota 5, punto 23; v. inoltre, le conclusioni dell'avvocato generale Fennelly nella stessa causa, paragrafo 26.

operazioni del soggetto passivo di cui trattasi [19]. Per quanto concerne i «prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore», il legislatore ha consapevolmente deciso di tollerare il fatto che essi pervengano al consumo finale senza che sia applicata l'IVA.

31. I prelievi di cui alla seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA devono essere eseguiti ad uso dell'impresa. Di conseguenza, non vedo alcun rischio di un consumo finale non soggetto a tassazione, nel senso che i soggetti passivi inizierebbero a fornire beni a titolo gratuito in forma di campioni o regali a soggetti con cui non intrattengono un rapporto non professionale particolare. Si può presumere che tali operazioni a titolo gratuito ad uso dell'impresa siano effettuate unicamente se giustificate da solide considerazioni di natura promozionale o di mercato.

32. Di conseguenza, nel contesto della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, non vedo gravi rischi di evasione dell'IVA, a differenza della prima frase, che mira a disciplinare un evidente problema di confusione tra beni acquistati ad uso dell'impresa e per fini privati. Nel contesto della prima frase, sono fortemente incoraggiate sul piano economico sia le persone fisiche che sono anche soggetti passivi, sia coloro che potrebbero trovarsi nella posizione di trarre vantaggio da tale confusione.

D — *Contesto*

33. Per quanto concerne il contesto, la EMI e il Regno Unito sembrano essere in disaccordo circa la posizione della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, nello schema dell'IVA.

34. La EMI afferma che la seconda frase conferma la regola generale secondo cui è necessario un corrispettivo affinché l'IVA sia dovuta [20], mentre il Regno Unito afferma che la seconda frase costituisce un'eccezione alla regola generale di cui alla prima frase, secondo cui l'IVA è applicabile in modo fiscalmente neutro. Ciò che intendono, e questa è una circostanza desumibile dal fatto che il Regno Unito fa riferimento al paragrafo 27 delle conclusioni dell'avvocato generale Fennelly nella causa Kuwait Petroleum, è che qualora l'IVA a monte sia stata dedotta, è dovuta anche l'imposta a valle. Pertanto, dal momento che la seconda frase non segue questa logica, essa

19 — Ciò vale nonostante il fatto che in alcuni casi i campioni possono essere utilizzati. Per un approfondimento su questo punto, v. paragrafi 60-70 infra.

20 — Secondo la nota regola secondo la quale l'IVA non può essere riscossa su un importo superiore a quello pagato dal consumatore finale (sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs, punto 19).

deve essere considerata quale eccezione a tale regola generale.

35. Entrambi hanno in un certo senso ragione. Il problema è che le parti usano come punto di partenza due regole generali diverse: la EMI considera quale «regola generale» il corrispettivo, mentre il Regno Unito utilizza come «regola generale» il concetto di tassazione del consumo finale.

36. A mio parere, l'interpretazione della seconda frase fornita dal Regno Unito corrisponde maggiormente alla giurisprudenza della Corte che ha interpretato l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA.

37. Come si può vedere dagli obiettivi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, descritti nei paragrafi 27-32 supra, lo scopo dell'assoggettamento ad imposta della libera disposizione di prodotti è di garantire la neutralità del sistema IVA, di modo che i prodotti per cui è stata dedotta l'IVA a monte siano assoggettati all'imposta a valle. Come tale, l'esclusione dei «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore e campioni» deve essere considerata quale eccezione a tale regola, dal momento che l'IVA a monte è deducibile a prescindere dall'esclusione della corrispondente IVA a valle.

38. Di fatto, seguendo la tesi dell'avvocato generale Fennelly, la Corte ha dichiarato, nella causa Kuwait Petroleum, che i lavori preparatori della sesta direttiva IVA dimostrano che l'idea alla base dell'art. 5, n. 6, è che campioni e regali di scarso valore non dovevano essere considerati, contrariamente alla regola generale, come cessioni imponibili [21].

39. La seconda frase deve, pertanto, essere considerata un'eccezione alla regola generale contenuta nella prima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, che è una conferma del principio fondamentale del regime dell'IVA, secondo cui l'IVA è applicabile alle cessioni che portano al consumo finale, anche nei casi in cui la cessione sia stata effettuata a titolo gratuito [22].

40. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, un'eccezione deve essere interpretata in modo restrittivo [23]. Tuttavia, il fatto che le disposizioni che prevedono un'esenzione debbano essere interpretate restrittivamente non significa che i termini utilizzati per definire le esenzioni debbano essere interpretati

21 — V. sentenza Kuwait Petroleum, cit. alla nota 5, punto 23, e le conclusioni dell'avvocato generale Fennelly nella stessa causa, paragrafo 26.

22 — L'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967 L 71, pag. 1301), enuncia il concetto principale dell'IVA, di assoggettare ad imposta il consumo finale dei prodotti.

23 — Sentenze 15 giugno 1989, causa C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. I-1737, punto 13); 14 giugno 2007, causa C-434/05, Horizon College (Racc. pag. I-4793, punto 16);

in un modo che priverebbe queste ultime dei loro effetti [24].

V — Il significato di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni»

41. Con le questioni a), b), e c) il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quale significato debba essere attribuito alla nozione di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni» di cui all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, e se tale disposizione della direttiva osti alle restrizioni previste dalla normativa nazionale. Se la nozione di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni» debba limitarsi (i) ad un campione industriale, in una forma normalmente non disponibile distribuito ad un cliente potenziale o effettivo, o (ii) al primo di una serie di campioni, distribuito ad uno stesso destinatario.

42. La Commissione afferma, giustamente, che la nozione deve avere un significato uniforme. Ciò è avvalorato dallo scopo generale enunciato nel preambolo della sesta direttiva IVA, che dispone che è necessario garantire l'applicazione coordinata delle disposizioni della direttiva [25]. Inoltre, secondo la costante giurisprudenza della Corte, tanto l'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto il principio di uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Comunità, ad un'interpretazione autonoma e uniforme [26].

43. Il governo tedesco propone che sia utilizzata, come punto di partenza, la definizione di campioni di cui al regolamento (CEE) del Consiglio 28 marzo 1983, n. 918, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (in prosieguo: il «regolamento doganale») [27]. In tale regolamento i campioni sono definiti come merci di qualsiasi tipo il cui valore è trascurabile e che non possono servire che a procurare ordinazioni di merci della specie che essi rappresentano, ai fini della loro importazione nel territorio doganale [28]. Ai sensi di tale paragrafo, si definiscono «campioni di merci» gli articoli che rappresentano una categoria di merci il cui tipo di presentazione e la cui quantità per una stessa

24 — Sentenza 18 novembre 2004, causa C-284/03, Temco Europe (Racc. pag. I-11237, punto 17); conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nella stessa causa, paragrafo 37.

25 — Sedicesimo «considerando» della sesta direttiva IVA.

26 — V. da ultimo sentenza 6 marzo 2008, causa C-98/07, Nordania Finans e BG Factoring (Racc. pag. I-1281, punto 17) e cause ivi citate.

27 — GU 1983 L 105, pag. 1.

28 — Regolamento doganale, ibid., art. 91.

specie o qualità di merce li rende inutilizzabili a fini diversi da quelli della prospezione [29].

44. Non trovo l'orientamento del regolamento doganale, mirante ad un trattamento doganale uniforme dei campioni che attraversano le frontiere doganali dell'UE, particolarmente utile nel contesto dell'IVA, che impone di tenere in considerazione le legittime pratiche commerciali evitando, al contempo, il rischio che beni asseritamente forniti a titolo di campioni passino indebitamente al consumo finale.

45. Il regolamento doganale si propone un obiettivo specifico, e precisamente la franchigia dai dazi all'importazione o dai dazi all'esportazione [30]. In un contesto specifico come quello, al centro dell'attenzione si trovano piuttosto le caratteristiche materiali di un bene, diversamente dalla situazione di cui alla causa in esame, dove è centrale il ruolo del destinatario nell'analisi.

46. Nel considerare se un atto configuri un «prelievo eseguito [per la distribuzione di] campioni» nell'ambito della sesta direttiva IVA, occorre tener conto di tutte le circostanze rilevanti. Nell'effettuare una tale analisi è importante, a mio parere, analizzare i diversi tipi di destinatari che ricevono i beni a titolo di campioni, nonché le caratteristiche materiali dei beni di cui trattasi.

A — *Destinatari dei campioni*

47. La pertinenza del punto di vista del destinatario è importante per il dibattito concernente il rapporto tra un campione e il prodotto finale, le quantità in cui i campioni possono essere distribuiti, il valore di un singolo campione e il rischio che i campioni fluiscano verso il consumo finale in modo significativo. Ciò mi porta alla conclusione che la nozione di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni» deve essere analizzata tenendo conto dei diversi destinatari dei campioni.

48. A mio parere, esistono tre tipi diversi di destinatari dei campioni. Un'interpretazione corretta dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva IVA deve comprenderli tutti. In caso contrario, taluni prelievi sarebbero considerati prelievi eseguiti per distribuire campioni, mentre altri non lo sarebbero, a seconda del soggetto al quale i campioni sono stati consegnati, malgrado il fatto che, in quest'ultimo caso, i prelievi rivestano la stessa funzione commerciale dei primi. Una restrizione legislativa concernente il numero

29 — Un'ulteriore e analoga definizione di campioni può essere ritrovata nell'art. III della Convenzione internazionale, per agevolare l'importazione dei campioni commerciali e del materiale pubblicitario (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Art. 1, n.1, del regolamento doganale, cit. alla nota 27.

di campioni che possono essere distribuiti ad un unico destinatario, ad esempio, potrebbe avere effetti diversi a seconda che il destinatario sia un'impresa o un consumatore.

49. La prima categoria di destinatari comprende i consumatori finali che ricevono campioni direttamente dall'impresa di cui trattasi. Un tipico esempio sarebbe un campione di un prodotto alimentare fornito ad un cliente in visita presso un supermercato locale.

50. La seconda categoria di destinatari è costituita da imprese che ricevono a loro volta campioni per fini industriali o commerciali interni. Ciò include l'utilizzo di campioni per scopi di garanzia di qualità. Le imprese possono inoltre ricevere campioni al fine di distribuirli ai consumatori finali, o per esporre tali campioni affinché il consumatore finale possa provare l'articolo di cui trattasi [31].

51. La terza categoria di destinatari è costituita da soggetti che fungono da intermediari tra le imprese e il pubblico, come coloro che, grazie alla loro particolare posizione sono in grado di aumentare il livello di pubblicità del prodotto nel mercato o di influenzare le decisioni del consumatore. Ciò non comprende solo i disc-jockey radiofonici, come nella causa in esame, ma anche altri gruppi di destinatari, come docenti universitari o critici letterari che ricevono copie di libri da recensire.

52. Tali destinatari possono essere sia persone fisiche (lavoratori dipendenti o liberi professionisti), sia imprese.

53. Ritengo che i destinatari nella causa in esame rientrino essenzialmente nella terza categoria. Le persone che lavorano per la stampa ricevono campioni di CD affinché possano comunicare le loro opinioni sul prodotto al pubblico in generale. Lo stesso dicasi per i disc-jockey nelle stazioni radiofoniche. Per quanto riguarda programmi televisivi, agenzie di pubblicità, punti di vendita e cinema, la distribuzione di CD ha ovviamente come destinatario un pubblico più ampio, che riceve informazioni attraverso tali canali, rispetto ai potenziali acquirenti di tali prodotti.

54. Per quanto riguarda i «plugger» esterni, non ritengo che debbano essere considerati diversamente rispetto ad altri soggetti che rivestono posizione di intermediari, dal momento che la loro funzione è anche di esprimere e comunicare la loro valutazione dei prodotti in qualità di esperti qualificati e

31 — Il Regno Unito sembra ammettere l'esenzione, in talune circostanze, di tale categoria di destinatari. Come è emerso in udienza, gli orientamenti dell'amministrazione fiscale e doganale del Regno Unito sembrano escludere (i) i campioni distribuiti per verificare la garanzia di qualità e (ii) i campioni distribuiti ai rivenditori e destinati ai consumatori dalla regola generale che limita i quantitativi di campioni che possono essere distribuiti ad un rivenditore (v. http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm #2).

contribuire in tal modo alla loro promozione nel mercato [32].

B — *Caratteristiche di un campione*

i) Un campione promuove il prodotto in questione come esempio

55. La EMI e la Commissione concordano sul fatto che i campioni vengono distribuiti per la promozione di prodotti. A mio parere, non si può mettere in dubbio il fatto che un obiettivo promozionale o di marketing caratterizzi i «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni», in particolare dal momento che esiste un requisito secondo il quale tali prelievi sono effettuati ad uso dell'impresa. Tuttavia, tale obiettivo generale è condiviso anche dai regali effettuati a fini commerciali, indipendentemente dal fatto che siano regali di scarso valore o offerti nell'ambito della rappresentanza. Di conseguenza, il significato di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni» non può essere interpretato unicamente sulla base di tale obiettivo generale del soggetto passivo di cui trattasi.

56. Inoltre, sembra esserci un ampio consenso sul fatto che la funzione essenziale di un campione sia il suo ruolo di esempio di prodotto considerato ai fini dell'IVA. A mio parere, ciò è corretto. Lo scopo principale di un campione è di fungere da esempio di prodotto che il soggetto passivo promuove nel mercato, nella sua funzione di produttore, distributore, commerciante, agente o altro intermediario o ausiliario. Ciò comporta che un campione – diversamente da un regalo – deve essere prodotto, distribuito o commercializzato dal soggetto passivo in questione o avere un diverso collegamento commercialmente rilevante con la futura vendita del prodotto [33].

57. Tuttavia, non tutti i prelievi che consistono nella distribuzione gratuita e a fini di promozione di prodotti aventi un collegamento con l'impresa del soggetto passivo possono essere trattati come «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni».

58. Ad esempio, qualora le scorte rimanenti di prodotti non più in produzione siano distribuite a clienti come omaggi gratuiti, tali prodotti non possono essere considerati

32 — Ai fini dell'applicazione della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, è irrilevante che la fornitura di un campione sia controproducente dal punto di vista promozionale, come può essere il caso in cui essa abbia come conseguenza una valutazione negativa del prodotto da parte del destinatario del campione.

33 — Ad esempio, un campione di prova di un prodotto non ancora in produzione può essere prodotto da un'impresa diversa dal soggetto passivo che intende commercializzare tale prodotto e, pertanto, ne distribuisce campioni per scopi di garanzia di qualità.

«prelievi eseguiti [per distribuire] campioni», nemmeno nel caso in cui possano corroborare la buona volontà, promuovere o pubblicizzare il nome e l'impresa del soggetto passivo [34]. Siffatti prelievi, tuttavia, non fungono da esempio dei prodotti la cui vendita intendono promuovere.

59. Un altro esempio che non costituirebbe un «prelievo eseguito [per la distribuzione di] campioni» è dato dalla situazione in cui un commerciante si impegni, a fini promozionali, ad offrire ad ogni centesimo cliente un determinato prodotto in vendita nel suo negozio. Siffatta misura di commercializzazione non soddisferebbe il requisito del necessario collegamento tra l'offerta di campioni e la promozione di vendite future degli stessi prodotti per i quali il campione funge da esempio [35].

ii) Un campione rappresenta le caratteristiche del prodotto finale

60. In particolare nel caso dei CD «finished stock», sorge la questione se un campione debba sempre essere fornito in una forma normalmente non disponibile per il consumatore finale, o se la distribuzione del «finished stock» possa rientrare nei «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni». Strettamente connessa a quanto sopra è la questione che, ove un prodotto venisse fornito in forma finita, subentrerebbe il rischio che i campioni sostituiscano il consumo, creando pertanto il rischio di essere contrari al principio di neutralità fiscale.

61. Al fine di poter fungere da esempio, un campione deve conservare tutte le caratteristiche fondamentali della sostanza o dei beni ai quali si riferisce. Nelle osservazioni scritte e all'udienza, sono stati forniti diversi esempi per illustrare questo punto [36]. In molti casi, la distribuzione di un campione che presenti tutte le caratteristiche fondamentali del prodotto finale non sarà causa di problemi, dal momento che quantità inferiori del prodotto finito possono essere distribuite come campioni. Un campione può inoltre essere una versione modificata o semplificata del prodotto finale, qualora siffatta versione sia in grado di conservare tutte le caratteristiche fondamentali del prodotto.

62. Nel caso del terzo tipo di destinatario, in particolare, spesso sarà necessario distribuire il prodotto intero nella sua forma definitiva, affinché il prodotto possa essere pienamente apprezzato e le impressioni dell'intermediario con riferimento a quest'ultimo possano essere

34 — Questo è stato presentato dalla EMI come elemento essenziale della nozione di campione.

35 — Nell'esempio del commerciante che offre omaggi al centesimo cliente, stiamo naturalmente parlando di regali, piuttosto che di campioni, che vengono utilizzati per promuovere un'impresa. Nel caso dei regali, lo scopo è più ampio della semplice promozione delle vendite future di determinati prodotti che sono offerti in regalo. Nel caso dei regali, lo scopo è di promuovere la buona volontà in generale, affinché siano promosse le vendite future di tutti i prodotti associati all'impresa.

36 — Ad esempio, una confezione di detersivo in polvere offerta a titolo di campione deve contenere una quantità di prodotto sufficiente per un carico lavatrice. Un pezzo di croissant può non essere sufficiente per costituire il campione di un prodotto di panetteria, ma potrebbe essere necessario mangiare l'intero croissant per poterne valutare tutte le qualità.

comunicate con precisione. Ciò è applicabile a prodotti artistici e letterari, quali libri e CD, ma anche a molti altri prodotti, quali giochi per computer, articoli di design nel settore della moda e dell'arredamento d'interni, o perfino prodotti alimentari.

63. A mio parere, in generale, un articolo che sia in grado di soddisfare pienamente i bisogni di un consumatore con riferimento al prodotto in questione, non può essere considerato un campione. Ad esempio, un libro, un CD, o un capo di abbigliamento ricevuti a titolo di campione, rendono solitamente superfluo, per un consumatore, acquistare un nuovo esemplare di quel preciso prodotto.

64. In alcuni casi, tuttavia, un prodotto distribuito come campione può servire a fini di promozione creando una nuova abitudine presso gli acquirenti. Inoltre, un singolo prodotto, come un libro, un periodico o un CD, può costituire un campione, ove sia distribuito con lo scopo di promuovere una collana, una collezione, l'associazione ad un club del libro o l'abbonamento al periodico.

65. È importante sottolineare che la seconda e la terza categoria di destinatari non ricevono i campioni per il proprio consumo, ma per scopi professionali.

66. Non si può tuttavia escludere che un campione possa arrivare al consumo finale, nel senso che funge da sostituto per prodotti che un consumatore avrebbe altrimenti dovuto acquistare per soddisfare i suoi bisogni specifici. Ad esempio: le penne fornite ad un grande magazzino allo scopo di effettuare controlli di qualità possono avere un successo tale che il «collaudatore» inizia ad utilizzare una delle penne sia a fini professionali, sia a fini personali; il marito di un critico letterario potrebbe leggere un nuovo romanzo, che la moglie ha ricevuto allo scopo di effettuarne la recensione, ma che ha solo sfogliato. Evidentemente, si può affermare che il marito abbia utilizzato il romanzo, mentre non si può dire lo stesso per il critico letterario. Quest'ultima conclusione non cambierebbe nemmeno se il critico letterario avesse letto il libro, dal momento che tale atto non avrebbe costituito un consumo, ove avesse avuto luogo nel contesto della sua professione [37].

67. A mio parere, tali esempi di consumo finale involontario costituiscono «danni collaterali», inevitabili nel contesto di un «prelievo eseguito [per la distribuzione di] campioni» che abbia giustificazione commerciale. Essi si riferiscono a circostanze che un soggetto passivo non può interamente prevedere o evitare con le misure a sua disposizione quando distribuisce i campioni.

37 — Per evitare malintesi, la distinzione tra consumo e attività professionali non implica che i beni potrebbero essere acquistati per scopi professionali senza versare l'IVA a monte. Tuttavia, nella misura in cui ciò avvenga nell'ambito dell'attività di un soggetto passivo, tale IVA a monte può essere dedotta.

68. Per costituire dei campioni, i beni di cui trattasi devono essere distribuiti in forma e quantità appropriata secondo i normali usi commerciali. Ciò richiede che i campioni non siano distribuiti in forme che potrebbero costituire sostituti per prodotti intesi per il consumo finale, a meno che la natura del prodotto promosso dal campione non richieda presupposti diversi. Nel caso di campioni di prodotti che devono essere valutati nella loro forma definitiva, spesso può essere richiesto che vengano usate confezioni speciali, adesivi, timbri o altri dispositivi analoghi, per indicare che si tratta di campioni non destinati al commercio abituale.

iii) Un campione viene fornito in quantitativi adeguati

69. I campioni devono essere distribuiti in quantitativi sufficienti, affinché possano perseguire il loro obiettivo di campioni, ma non in quantità maggiore. Ciò non comporta, necessariamente, che possa essere fornito un solo campione a ciascun destinatario, dal momento che diversi destinatari che utilizzano i campioni per fini diversi, necessiteranno di quantitativi diversi del prodotto a titolo di campione.

70. Per quanto riguarda il secondo tipo di destinatario, ad esempio, qualsiasi interpretazione che limiti la nozione di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni» ad un solo esemplare per destinatario o ad una forma diversa da quella del prodotto finale potrebbe contraddire la realtà commerciale. I destinatari di questa categoria spesso necessiteranno di più di un campione. Ad esempio, un punto vendita può richiedere migliaia di buste di un nuovo detersivo in polvere da offrire ai suoi clienti; nei settori industriale e terziario, i controlli di qualità di un nuovo prodotto possono richiedere dozzine di campioni. Il terzo tipo di destinatario, tuttavia, non richiederà, di solito, più di una copia dell'opera.

C — *Considerazioni conclusive sui «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni»*

71. In base alle considerazioni che precedono, la seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, non può essere interpretata nel senso che permette agli Stati membri di imporre a priori restrizioni quantitative o qualitative alla nozione di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni».

72. Inoltre, regole e principi generali concernenti abusi di legge, controlli fiscali e frodi fiscali, sono applicabili anche al contesto della distribuzione di campioni. Sotto il profilo quantitativo o qualitativo dei beni forniti, o sulla base di altre circostanze della fattispecie,

può sembrare che la cessione dei beni di cui trattasi non possa essere considerata come avvenuta a titolo di «prelievo eseguito [per la distribuzione di] campioni» nel contesto di pratiche commerciali legittime, effettuate da soggetti passivi ragionevoli, che agiscono in buona fede e ad uso dell'impresa [38].

73. Nella piena consapevolezza che spetta al giudice nazionale applicare l'analisi ai fatti, può essere utile fare qualche osservazione in merito ai quattro diversi tipi di CD che vengono distribuiti nella causa in esame.

74. A mio parere, tutti e quattro i tipi di CD forniti agli intermediari hanno lo scopo di promuovere il prodotto e possono essere considerati un esempio di tale prodotto. In merito alle prime tre forme di CD (i CDR «watermarked», sui quali compare il nome del destinatario, i CDR «un-watermarked», forniti in confezioni di cartoncino bianco e i CD «sampler»), ritengo che la loro natura di campioni possa essere giustificata con riferimento al fatto che sono forniti in una forma diversa da quella del prodotto finito, ma appropriata per un campione. Per quanto riguarda i «finished stock», l'unico elemento che li differenzia dai prodotti finali è l'adesivo indicante che non sono destinati al commercio abituale. Sebbene tale adesivo possa, naturalmente, essere facilmente rimosso, non ritengo che ciò sarebbe di per sé sufficiente per privarlo delle caratteristiche di un campione, ove altri fatti pertinenti avvalorino tale classificazione.

75. A mio parere, le reali difficoltà riguardano le grandi quantità di CD fornite a «plugger» esterni per la ridistribuzione a soggetti sconosciuti alla EMI. L'esame se questo tipo di strategia promozionale configuri il caso di «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni», richiede una valutazione concreta e oggettiva relativamente alla questione se i soggetti che ricevono tali CD dai «plugger» svolgano il ruolo di intermediari o se debbano essere considerati consumatori abituali.

VI — Prelievi eseguiti per effettuare regali di scarso valore

76. Con la questione d), il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la nozione di «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore», contenuta nell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, possa essere soggetta a limitazioni quantitative con riferimento al numero o al valore dei regali che possono essere ricevuti periodicamente o in qualsiasi periodo di un anno.

38 — Come concluso dalla Corte nel contesto della tassazione diretta, uno Stato membro non può agire in forza di una presunzione generale di frode fiscale. V. sentenza 11 ottobre 2007, causa C-451/05, ELISA (Racc. pag. I-8251, punto 91) e cause ivi citate. Ritengo che ciò valga anche nel contesto dell'IVA.

77. Con riferimento ai «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore», tutte le parti sono dell'opinione che gli Stati membri hanno un certo margine di valutazione discrezionale per quanto concerne l'interpretazione della nozione di «scarso valore». La EMI rileva, in particolare, che tale espressione deve essere interpretata in base alle circostanze economiche particolari prevalenti nello Stato membro di cui trattasi. Ciò richiede che agli Stati membri sia lasciato un margine di valutazione nell'applicazione di tale nozione.

78. Come punto di partenza, poiché l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA non fa espresso riferimento alla legislazione degli Stati membri, la nozione di «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore» deve avere un significato di diritto comunitario, per le ragioni illustrate con riferimento ai «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni» [39].

79. Non esistono motivi giuridici per cui la nozione «effettuare regali» non possa avere un significato di diritto comunitario. Ciò implica che anche la questione se nella valutazione di «regali di scarso valore» possa essere inclusa più di una cessione di beni, deve essere risolta in maniera uniforme. Lo «scarso valore», tuttavia, potrebbe richiedere un certo margine di discrezionalità, poiché il significato di tale nozione implica paragoni che non possono prescindere dalla situazione economica degli Stati membri.

A — *Regali*

80. Cos'è un regalo? Tale nozione è di importanza fondamentale per l'antropologia e la sociologia ed è giuridicamente ben ancorata in tutti i sistemi di diritto civile [40]. Nel contesto della sesta direttiva IVA e, in particolare, del suo art. 5, n. 6, tale nozione è stata considerata, in modo marginale, dall'avvocato generale Van Gerven nella causa Empire Stores [41]. Egli ha ritenuto che la seconda frase dell'art. 5, n. 6, fosse riferita a «regali intesi generalmente a pubblicizzare il nome del soggetto passivo, senza che vi sia un qualsiasi corrispettivo» [42]. Tale punto non è tuttavia stato considerato dalla Corte, dal momento che non era determinante ai fini di tale controversia.

81. La spiegazione fornita dall'avvocato generale evidenzia che la sua interpretazione era nel senso che «regali di scarso valore» fosse riferito soprattutto a regali offerti a fini

39 — V. paragrafo 10 supra.

40 — Kangas (cit. alla nota 4, pag. VII e pagg. 31-59), richiamando il grande giurista tedesco Friedrich Carl von Savigny, ha sottolineato che, malgrado la sua apparente semplicità, il «regalo» è un istituto giuridico complesso.

41 — Conclusioni 16 marzo 1994, causa C-33/93, Empire Stores (Racc. pag. I-2329).

42 — Idem, paragrafo 19.

di marketing, pubblicità o analoghi fini di promozione.

82. A mio parere, il regime IVA privilegiato cui sono assoggettati i «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore» ha un senso solo se riferito, in via prioritaria, a regali offerti per tali fini.

83. Come già menzionato con riferimento ai «prelievi eseguiti [per distribuire] campioni», i regali effettuati ad uso dell'impresa possono assumere forme diverse: regali pubblicitari o promozionali, qualora siano di scarso valore; regali al personale; regali in forma di intrattenimento per i clienti. Solo i primi tra questi sono assoggettati alla regola di cui alla seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA. Nella maggior parte dei casi, i regali effettuati al personale possono essere assoggettati all'IVA ai sensi della prima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, mentre i regali offerti nell'ambito della rappresentanza sono disciplinati dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva IVA.

84. I regali che pubblicizzano o promuovono un'impresa sono, di norma, regali di massa e non vengono scelti individualmente per i singoli destinatari. Essi vengono distribuiti ogni qualvolta se ne ravvisi l'esigenza, senza che il soggetto imponibile o il suo agente siano sempre necessariamente a conoscenza dell'identità del destinatario. Esempi di tali regali possono includere penne, t-shirt, blocchetti per gli appunti, sciarpe e cravatte, recanti il logo dell'azienda.

85. I soggetti passivi, tuttavia, possono anche offrire, per fini commerciali, regali scelti individualmente, come fiori, scatole di cioccolatini, bottiglie di vino o piccoli articoli di design, come vasi o oggetti ornamentali. Per quanto riguarda tali regali, è fondamentale che siano «di scarso valore», diversamente rischiano di configurare (i) regali di intrattenimento a fini commerciali ai sensi dell'art. 17, n. 6, della direttiva e, pertanto, non beneficiare di una detrazione, o (ii) conformemente alla sentenza nella causa Kuwait Petroleum, trasferimenti a titolo gratuito ai sensi dell'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva IVA [43].

86. La differenza tra il «trasferimento di beni a titolo gratuito» di cui all'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva IVA, e i «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore» di cui alla seconda frase, è data dal loro valore e dalla loro finalità [44].

43 — Ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva IVA, non sono ammesse detrazioni sull'imposta a monte mentre, in base all'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva IVA, la detrazione sull'imposta a monte è compensata dal versamento dell'IVA a valle sulla base dell'autoapprovvigionamento.

44 — Sentenza Kuwait Petroleum, cit. alla nota 5, punto 23, e conclusioni dell'avvocato generale Fennelly, in tale causa, paragrafo 26.

B — «*Scarso valore*»

87. Ritengo che, ove l'espressione «di scarso valore» sia intesa esclusivamente quale criterio quantitativo, gli Stati membri necessitino inevitabilmente di un certo margine di discrezionalità in tal senso. Ove, d'altro canto, «scarso valore» fosse interpretato piuttosto come nozione qualitativa non interamente riconducibile all'utile economico, tale margine di discrezionalità potrebbe non essere necessario.

88. Si potrebbe essere tentati di affermare che il criterio dello «scarso valore» debba essere interpretato nel senso qualitativo come riferito all'assenza di una maggiore importanza soggettiva del regalo per il destinatario.

89. Di conseguenza, i «regali di scarso valore» di cui alla seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA sarebbero regali di massa di natura promozionale, spesso recanti il logo, il nome o altra informazione relativa all'impresa che abbia un collegamento con il soggetto passivo che li pubblica, e distribuiti a clienti, potenziali clienti, contatti commerciali, senza che venga prestata alcuna attenzione all'identità del destinatario. Tuttavia, anche un regalo che soddisfi tali criteri, come una cravatta di seta o una giacca in microfibra recanti un logo aziendale, potrebbe non essere di scarso valore in termini economici.

90. Di conseguenza, tenendo anche presente che l'interpretazione del termine deve essere attuabile, non sarebbe coerente proporre tale interpretazione. Un'interpretazione qualitativa di «scarso valore» potrebbe difficilmente accompagnarsi alla necessità di un'interpretazione uniforme di tale nozione. Di conseguenza, è preferibile un'interpretazione quantitativa.

C — *Un massimale fisso per i «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore»*

91. Per quanto riguarda il valore monetario da considerare quale massimale per il significato di «scarso valore», l'approccio degli Stati membri differisce. In alcuni paesi, come la Spagna, l'Italia e il Lussemburgo, non sembrano esservi importi monetari specifici per definire i regali di scarso valore [45]. Altri paesi, come il Regno Unito e la Francia, trovano appropriato fissare importi monetari specifici nell'interesse della certezza del diritto. In Finlandia la soglia non è fissata in disposizioni giuridicamente vincolanti, bensì in

45 — Interrogazione scritta n. 617/89 dell'on. F. Herman alla Commissione, presentata al Parlamento europeo (GU 1990 C 39, pag. 24). Sebbene tale interrogazione risalga al 1990, ritengo utile avere informazioni circa la situazione in altri Stati membri.

orientamenti amministrativi, applicati dalle autorità fiscali per assicurare una prassi applicativa uniforme in materia [46].

92. A mio parere, tali decisioni spettano ai singoli Stati membri, che possono fissare massimali sulla base della loro prosperità economica, prezzi medi e livelli medi di reddito. Tuttavia, la soglia non deve essere talmente bassa da rendere l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, privo di senso o inapplicabile, né tanto elevata da discostarsi dal significato di «scarso valore» nel linguaggio corrente.

93. Si pone la domanda se i limiti quantitativi fissati dagli Stati membri per i «prelievi eseguiti (...) per effettuare regali di scarso valore» debbano essere assoluti, o se debba essere possibile un'applicazione più flessibile nei singoli casi.

94. Sembra esserci almeno una decisione giudiziaria nazionale che ha concluso, dall'assenza di qualsiasi rinvio alla legislazione nazionale nella seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, che le soglie nazionali devono essere confutabili nei singoli casi, anche qualora la prassi applicativa fiscale uniforme possa imporre che le autorità fiscali applichino determinati limiti quantitativi prima facie [47].

95. Vero è, come rilevato dalla Commissione all'udienza, che sarebbe difficile giustificare il fatto che una condizione quantitativa stabilita per l'applicazione di una determinata disposizione fiscale debba essere confutabile in singoli casi, dal momento che ciò contraddirebbe l'essenza stessa di tale condizione, e precisamente il trattamento uniforme di tutti i soggetti passivi. Nondimeno, la presente causa concerne una disposizione comunitaria che, in base ai comuni principi d'interpretazione, dovrebbe avere significato uniforme e non dovrebbe, pertanto, lasciare un margine di discrezionalità agli Stati membri. Tenendo conto di ciò, ritengo che le misure di attuazione adottate dagli Stati membri debbano consentire una certa flessibilità, in casi eccezionali, con riferimento all'applicazione dei limiti quantitativi imposti. Ad esempio, un'impresa presente in diversi Stati membri potrebbe voler utilizzare un'unica serie di regali pubblicitari, con design e loghi uniformi in ciascuno di loro. Tenendo presenti le regole del mercato interno, non posso accettare che uno Stato membro con un limite nazionale di «scarso valore» particolarmente basso, possa rifiutare l'esenzione dall'IVA qualora il regalo fosse di scarso valore negli altri Stati membri di cui trattasi.

46 — V. Kallio, M. e a., Arvonlisäverotus 2009, Edita Helsinki 2009, pag. 512.

47 — Sentenza 3 ottobre 2006 della Corte amministrativa suprema della Finlandia, KHO 2006:70.

D — *Regali cumulativi e «prelievi effettuati (...) per effettuare regali di scarso valore»*

96. La prassi negli Stati membri sembra inoltre differire con riferimento al fatto se i regali cumulativi possano essere considerati congiuntamente. Alcuni sistemi, come la Germania, i Paesi Bassi e la Francia, tengono conto dei regali effettuati allo stesso soggetto nel corso di un anno [48].

97. Il Regno Unito afferma che i massimali cumulativi imposti dalla normativa nazionale sono necessari allo scopo di evitare abusi del regime IVA e di garantire che i soggetti passivi non possano eludere la prima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA effettuando una serie di regali che, se considerati individualmente, sono di scarso valore, ma che lo superano se considerati congiuntamente.

98. Sebbene la lotta contro la frode sia un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla sesta direttiva IVA [49] e sebbene gli Stati membri abbiano interessi legittimi nell'adottare misure per evitare eventuali frodi fiscali, il Regno Unito non ha dedotto elementi atti a provare che sussista un reale rischio di frode fiscale nella fattispecie.

99. Da parte mia, non ritengo che tale rischio sorga seriamente con riferimento ai «prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore», diversamente dall'evidente rischio di frode fiscale in situazioni previste dalla prima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA.

100. Nel contesto dei regali cumulativi nelle imposte progressive sulle successioni o nelle imposte di registro progressive applicabili alle cessioni di proprietà immobiliari, ad esempio, è importante tenere conto di tutte le transazioni durante un periodo definito, dal momento che esiste un incentivo ad aggirare l'effetto progressivo dell'imposta suddividendo una transazione cospicua in una serie di transazioni di minore entità. Nel contesto dell'IVA, tuttavia, tale approccio cumulativo non trova alcun riscontro nella seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA. Ciò renderebbe inoltre la posizione IVA di un prelievo dipendente da altri prelievi antecedenti o successivi poiché, ad esempio, la posizione IVA di un regalo di valore inferiore al limite fissato cambierebbe in un momento successivo, qualora il destinatario ricevesse un altro regalo dallo stesso soggetto passivo, che aumentasse il valore combinato dei due regali al di sopra di tale soglia. Ciò sarebbe contrario all'idea che ogni operazione IVA

48 — Questione sottoposta alla Commissione, cit. alla nota 44.

49 — Sentenze 17 luglio 2008, causa C-132/06, Commissione/Italia (Racc. pag. I-5457, punto 46); 10 luglio 2008, causa C-25/07, Sosnowska (Racc. pag. I-5129, punto 22) con ulteriori rinvii. V. inoltre artt. 22, n. 8, e 27, n. 1, sesta direttiva IVA.

debba essere trattata singolarmente e non possa essere modificata da eventi precedenti o successivi [50].

VII — La posizione fiscale dei destinatari di campioni e regali di scarso valore

101. Non vedo alcun rischio che soggetti imponibili effettuino regali di valore ingiustificato, ove agiscano realmente per scopi commerciali. Regole e principi generali concernenti controlli fiscali, abusi di legge e frodi fiscali sono sufficienti per contrastare i tentativi di eludere il requisito dello «scarso valore» per i regali esenti dall'IVA.

102. Un'applicazione letterale di massimali cumulativi richiederebbe che i soggetti passivi tenessero registri dei soggetti ai quali effettuano regali. A mio parere, ciò va oltre gli obblighi di fatturazione e di tenuta di libri contabili, previsti dalla sesta direttiva IVA [51]. Inoltre, si configurerebbe un onere eccessivo se i soggetti passivi fossero obbligati a ricordare a chi hanno distribuito calendari, penne con il logo o altri regali analoghi [52].

103. Le questioni e) e f) si riferiscono al fatto che la normativa nazionale applicabile nel Regno Unito ha limitato l'applicazione dell'esenzione dall'IVA solo con riferimento alla prima voce fornita come esempio e che la normativa del Regno Unito prevede l'applicazione cumulativa del valore limite concernente i «regali di scarso valore». Le soluzioni che ho proposto alle questioni da b) a d) implicano che tali restrizioni, imposte dalle disposizioni nazionali all'applicazione della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, siano escluse.

104. A tale proposito, secondo la giurisprudenza della Corte, la cessione di beni non è riferita al trasferimento di proprietà nel senso del diritto civile, ma a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale che autorizzi il destinatario a disporne come se ne fosse il proprietario [53]. Pertanto, campioni o regali di scarso valore possono essere offerti sia ai dipendenti, sia ai loro datori di lavoro. Quale di loro debba essere considerato destinatario è una questione di fatto, che deve essere risolta sulla base delle circostanze rilevanti, tenendo presente che il criterio giuridico ai fini dell'IVA è l'esistenza di un reale potere da parte di un soggetto di disporre dei beni come se ne fosse il proprietario.

50 — Sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a. (Racc. pag. I-483, punto 47).

51 — Art. 22 della sesta direttiva IVA.

52 — Peraltro, è probabile che un soggetto passivo tenga un registro dei destinatari di regali offerti nell'ambito della rappresentanza e di altri regali di maggior valore, allo scopo di evitare di offrire due volte lo stesso regalo a un determinato destinatario.

53 — V. paragrafo 24 e nota 15 supra.

105. In molti casi tale criterio evidenzia che il campione o regalo viene offerto al datore di lavoro. Ad esempio, palesemente i dipendenti non sono i destinatari di campioni offerti ad un soggetto passivo a fini di controllo o ridistribuzione di prodotti. D'altro canto, una copia, destinata a recensione, di un libro spedito al domicilio del critico letterario viene evidentemente fornita a quest'ultimo a titolo personale, anche se è dipendente di un giornale. In modo analogo, regali di scarso valore possono essere offerti a singoli dipendenti (come i calendari spediti a questi ultimi individualmente), o al datore di lavoro (come una scatola di cioccolatini spedita da un cliente alla sede di una piccola azienda).

106. Con la questione f) si chiede, in sostanza, se le soluzioni fornite sarebbero influenzate dal fatto che il destinatario possa dedurre l'imposta versata sulla fornitura dei beni.

107. La Commissione afferma che l'interpretazione dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA non dipende dalla posizione del destinatario, né dalla sua possibilità di dedurre l'imposta a monte. Essa afferma inoltre che, in pratica, può accadere che una società che riceve campioni o regali sia in grado di detrarre l'imposta a monte. A tal fine, tuttavia, tale imposta deve essere stata versata – vale a dire, il donatore deve avere addebitato l'IVA sui campioni o regali.

108. Concordo con tale logica. Inoltre, è difficile scorgere il punto della questione. La tesi della Commissione – cioè l'applicazione dell'IVA a campioni o regali di scarso valore – sembra piuttosto lontana dalla realtà commerciale.

VIII — Conclusione

109. Sulla base di quanto precede, propongo alla Corte di risolvere le questioni sottoposte dal giudice del rinvio nel modo seguente:

«1) Prelievi eseguiti [per la distribuzione di] campioni» di cui all'art. 5, n. 6, seconda frase, 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, significa:

— qualsiasi cessione effettuata da un soggetto passivo;

— al fine di promuovere la vendita futura di un prodotto (ove si tratti di beni imponibili ai fini dell'IVA);

— ad un cliente potenziale o effettivo che, grazie alla sua particolare posizione, sia in grado di influenzare il livello di pubblicità di tale prodotto nel mercato;

— di una o più unità di prodotto che fungono da esempi di tale prodotto, conservando tutte le proprietà fondamentali del prodotto in termini di qualità e caratteristiche, consentendo così al destinatario, ai suoi clienti, o ad altri destinatari di comunicazioni da parte del destinatario, di valutare o collaudare la natura, le caratteristiche e la qualità del prodotto.

2) Gli Stati membri possono fissare un massimale per il valore monetario di un «regalo di scarso valore» di cui all'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE tenendo in considerazione il prezzo generale, il livello di reddito e altre circostanze economiche di tale Stato membro, a condizione che il massimale non sia talmente basso da rendere l'art. 5, n. 6, privo di senso o inapplicabile, o tanto elevato da discostarsi dal significato di «scarso valore» nel linguaggio corrente e ove singole eccezioni al massimale siano consentite quando ragioni obiettive lo giustifichino. Prelievi eseguiti per effettuare regali di scarso valore, in tale disposizione, significa cessioni individuali effettuate da un soggetto passivo. Gli Stati membri non possono applicare cumulativamente i massimali di cui sopra a diversi regali effettuati durante un periodo di tempo definito.

3) Spetta al giudice nazionale accertare chi sia il destinatario di un prelievo ai sensi della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, tenendo conto di tutte le circostanze del caso specifico. Per quanto concerne il trattamento ai fini dell'IVA di un prelievo ai sensi della seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, è irrilevante se il destinatario del prelievo sia o meno legittimato a detrarre l'imposta a monte.