CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 5 febbraio 2002 [1]

I — Introduzione

1. Nella fattispecie, il VAT and Duties Tribunal (Commissione competente in materia di IVA), Manchester Tribunal Centre, sottopone alla Corte di giustizia la questione dell'interpretazione della nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo» nell'accezione dell'art. 11, parte A, n. 1 lett. a), 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») [2]. In concreto si tratta di appurare se un pagamento versato da un'autorità nazionale ad un'impresa per la consulenza in materia energetica prestata da quest'ultima a un capofamiglia sia soggetto all'imposta sul valore aggiunto.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 145, pag. 1.

II — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria*

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

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

B — *Normativa nazionale*

3. L'Energy Action Grants Agency (Ente per l'intervento contributivo in materia energetica; in prosieguo: l'«EAGA») è l'autorità competente per l'attuazione dello Home Energy Efficiency Scheme (Piano per l'efficienza energetica delle abitazioni; in prosieguo: lo «HEES»). Il piano HEES è disciplinato dalle Home Energy Efficiency Grants Regulations (leggi per gli incentivi a favore dell'efficienza energetica nelle abitazioni, in prosieguo: le «Regulations») del 1992. Tali norme hanno sostituito le Regulations originarie del 1990 e sono state emendate dalle Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulations del 1993, 1994, 1995 e 1996. Le parti nella causa principale hanno tuttavia domandato che nel procedimento dinanzi all'autorità di ricorso la decisione venisse presa sulla base delle Regulations, essendo gli emendamenti a quanto pare irrilevanti con riferimento alle questioni sollevate in questa sede.

4. L'art. 2, n. 1, delle Regulations definisce la nozione di consulenza in materia energetica (Energy Advice) come «Consulenza relativa all'isolamento termico o all'uso efficiente ed economico degli elettrodomestici, dei punti luce, del riscaldamento dei locali o dell'acqua» in determinati alloggi.

5. La disposizione 4 disciplina la domanda di contributi. La Disposizione 4, n. 2, dispone quanto segue:

«La domanda va presentata per iscritto, firmata dal richiedente o da una persona indicata o che presenti i requisiti indicati dall'ente amministratore di zona e nella forma stabilita da detto ente».

6. La disposizione 5 determina le opere per le quali può essere concesso un contributo. Vi è compresa la «consulenza in materia energetica».

7. La disposizione 7, n. 1, stabilisce che, quando viene presentata una domanda d'intervento all'installatore di rete della zona, egli deve valutare se il richiedente può essere ammesso al contributo. La disposizione 7, n. 3, prevede che:

«Se l'installatore di rete è convinto dell'ammissibilità al contributo, egli deve,

a) trasmettere la domanda all'ente amministratore di zona per la decisione e, al contempo, attestare per iscritto all'ente amministratore che egli ha condotto, in relazione all'ammissibilità a contributo, quello stesso tipo di verifica che il detto ente amministratore può effettuare periodicamente; e

b) decidere se, in attesa della decisione sulla domanda da parte dell'ente amministratore, sia disposto a realizzare l'opera sul presupposto che, fatta salva la responsabilità del richiedente descritta qui sotto, sub (i), sosterrà egli stesso i costi dell'opera, nel caso in cui l'ente amministratore non conceda il contributo; e

i) se accetta quanto sopra, notificare per iscritto al richiedente che egli è disposto a realizzare l'opera sul presupposto che, salvo che la domanda di contributo non sia autorizzata o il titolo non sia onorato dall'ente amministratore di zona per falsa dichiarazione determinante (material misrepresentation), il richiedente sarà tenuto a pagare per l'opera il solo importo, concordato per iscritto tra l'installatore di rete e il richiedente prima dell'introduzione della domanda, pari alla differenza tra il costo totale dell'opera e l'ammontare del contributo (...)».

8. La disposizione 7, n. 4, prevede che, ai fini della disposizione stessa, per «falsa dichiarazione determinante» si intende qualsivoglia dichiarazione fatta dal richiedente, o in suo nome, che risulti non vera, su uno dei requisiti rilevanti ai fini dell'ammissibilità al contributo.

9. La disposizione 9 determina l'importo massimo del contributo che, nel caso della consulenza in materia energetica, è pari a GBP 10.

10. Ove siano soddisfatti i requisiti per la concessione del contributo, l'ente amministratore di zona deve pagare tale contributo ai sensi della disposizione 10, n. 2, nel termine che ha facoltà di fissare. Qualora l'opera sia stata realizzata da un installatore di rete, il contributo deve essere corrisposto a quest'ultimo.

11. Il formulario richiesto dall'EAGA ai sensi della disposizione 4 reca come intestazione «Formulario per la domanda di un contributo in base allo Home Energy Efficiency Scheme». Sono allegati al formulario le «Note informative» e una «Convenzione».

La Convenzione recita:

«Nella presente convenzione "Lei" indica la persona che richiede il contributo e "il contraente" (contractor) indica l'installatore di rete. Tra Lei e il contraente si conviene quanto segue:

1. Il contraente eseguirà l'opera al prezzo indicato nella sezione n. 3 del frontespizio.

2. a) Al contraente spetta quanto segue:

— L'eventuale pagamento a Suo carico indicato nella sezione n. 3 del frontespizio. Lei sarà in ogni caso tenuto a pagare solo dopo che l'opera sia stata completata con Sua ragionevole soddisfazione.

— Il contributo erogabile in forza delle Home Energy Efficiency Grants Regulations, che spetta all'EAGA Ltd versare al contraente.

b) Se il contraente realizza l'opera e l'EAGA Ltd non concede il contributo o non lo paga per falsa dichiarazione determinante, Lei dovrà in tal caso pagare al contraente l'intero prezzo dell'opera (se il lavoro è stato eseguito con Sua ragionevole soddisfazione).

3. Il contraente deve realizzare l'opera ed ogni attività ad essa connessa a norma delle Regulations».

III — Fatti e procedimento

12. La Keeping Newcastle Warm (in prosieguo: la «KNW») è registrata nel Regno Unito come società a responsabilità limitata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Scopo della società è principalmente la promozione dell'utilizzo efficiente dell'energia in generale, ed in particolare presso persone bisognose, la realizzazione delle opere a ciò necessarie, e altresì la promozione e la prestazione di attività di consulenza e formazione relative all'uso efficiente dell'energia. La KNW si autodefinisce «associazione senza scopo di lucro».

13. La KNW è stata designata come installatore di rete e, stando agli atti, era competente per un'area comprendente Tyne e Wear, Northumberland, Cumbria e alcune zone al confine scozzese. In tale area essa ha stipulato convenzioni con i proprietari di alloggi per la prestazione di attività di consulenza in materia energetica. Quale corrispettivo riceveva dall'EAGA il corrispondente contributo di GBP 10.

14. La causa principale si ricollega ad una controversia tra la KNW e il Commissioner of Customs and Excise dinanzi al VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, riguardante una domanda presentata dalla KNW per un rimborso dell'IVA che essa asserisce di aver versato in eccedenza

tra il 1° aprile 1991 e il 31 agosto 1996; in totale sono state rivendicate GBP 939 492,01.

15. La KNW ha interposto appello dinanzi alla High Court of Justice contro la decisione del VAT and Duties Tribunal. LA KNW argomentava che le GBP 10 ricevute di volta in volta dall'EAGA in cambio della consulenza prestata erano manifestamente parte del corrispettivo, come risultava dalla giurisprudenza Tolsma [3].

16. La KNW invocava l'art. 11, parte A, n. 1, infine, della sesta direttiva, che recita: «comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni». Tali parole avrebbero potuto avere un senso solo se le altre sovvenzioni fossero rimaste escluse dalla base imponibile. Essa sosteneva che le dette parole hanno natura estensiva dell'ambito di applicazione dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva; le sovvenzioni, al di fuori di tale ambito, non sarebbero incluse nella base imponibile. Tutte le sovvenzioni direttamente connesse al prezzo delle prestazioni costituirebbero infatti pagamenti effettuati a fronte delle stesse e farebbero, di norma, parte del corrispettivo. In breve, quelle parole sarebbero ridondanti se tutte le sovvenzioni, oltre a quelle ivi indicate, fossero incluse nell'imponibile.

3 — Sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma (Racc. pag. I-743, punto 14).

17. Nel procedimento dinanzi al VAT and Duties Tribunal, il Commissioner of Customs and Excise ha sostenuto che un contributo poteva essere versato solo se il contraente in questione (qui la KNW) e il destinatario avessero stipulato un contratto conforme alle prescrizioni formali di cui alla disposizione 8, n. 2, delle Regulations 1992. Anche se ai sensi della disposizione 10, n. 2 i pagamenti possono essere effettuati direttamente all'installatore della rete, deve tuttavia esistere un contratto tra l'installatore di rete e il proprietario dell'alloggio, e il contributo è pagato a favore del proprietario. La sovvenzione sarebbe parte del corrispettivo e concorrerebbe quindi a formare la base imponibile.

18. Su autorizzazione del giudice competente della High Court, con ordinanza dell'8 settembre 2000 il VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre, ha sottoposto le seguenti domande di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia.

IV — Questioni pregiudiziali

19. Le questioni pregiudiziali sono le seguenti:

«1) Se un pagamento effettuato dalla Energy Action Grants Agency (Ente per l'intervento contributivo in materia energetica) all'appellante, che lo riceve per aver prestato una consulenza in materia energetica a un capofamiglia che ne aveva titolo, costituisca una sovvenzione ai sensi dell'art. 11, parte

A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio (77/388/CEE).

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se tale pagamento sia direttamente connesso con il prezzo della prestazione della consulenza in materia energetica, così da formare parte della base imponibile di quella prestazione in forza della parte conclusiva del disposto dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a).

3) In caso di risposta negativa alla questione sub 2, se il detto pagamento costituisca nondimeno parte della base imponibile in quanto qualificabile quale corrispettivo (o parte del corrispettivo) di una prestazione».

V — Argomenti delle parti

20. La Keeping Newcastle Warm (KNW) argomenta che per «sovvenzione» nel senso della terminologia corrente e conformemente all'interpretazione della Corte nella causa Steenkolenmijnen, sia da intendersi «una prestazione in danaro o in natura concessa per sostenere un'impresa indipendentemente da quanto i clienti di questa pagano per i beni o servizi da essa prodotti» [4]. Il contributo di GBP 10 configurerebbe questo tipo di sovvenzione. La KNW sostiene che una sovvenzione sia qualificabile come corrispettivo ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva solo se direttamente connessa con il prezzo della prestazione.

21. Nella fattispecie in esame, tale connessione diretta non sussisterebbe. Se per prezzo si intende l'importo richiesto dalla KNW per la consulenza in materia energetica, tale importo corrisponderebbe comunque all'importo massimo, in quanto da un lato sussiste un tetto di GBP 10 e dall'altro, pacificamente, l'attività di consulenza non potrebbe essere fornita ad un prezzo inferiore, cosicchè non si potrebbe parlare di una connessione diretta. Se invece ci si riferisce ai costi effettivi sostenuti dall'utente, laddove per quest'ultimo non sorge di fatto alcun costo, il contributo sarebbe effettivamente da considerare una sovvenzione forfettaria pertinente ai costi generali di gestione della KNW e non sarebbe quindi direttamente connesso con il prezzo.

22. La KNW sostiene che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, in base alla quale le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle operazioni sono da intendersi anch'esse quale corrispettivo, ha lo scopo di distinguere le sovvenzioni in funzione della modalità di calcolo del loro ammontare — e non in funzione del fatto che una sovvenzione sia direttamente connessa con la prestazione fornita — ai fini di una loro eventuale esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Di norma, le sovvenzioni non

4 — Sentenza 23 febbraio 1961, causa 30/59 (Racc. pag. 3 a pag. 38).

sarebbero soggette all'imposta sul valore aggiunto, se non diversamente specificato in modo esplicito. Questa interpretazione sarebbe confermata dall'art. 19 della sesta direttiva, che disciplina il calcolo del pro-rata di deduzione.

23. I criteri per includere una sovvenzione in un «corrispettivo» sarebbero di conseguenza più ristretti rispetto a quelli previsti per la determinazione degli elementi costituenti il corrispettivo. Di conseguenza, non sarebbe decisivo l'elenco di criteri fissato dalla Corte nella causa Tolsma, quanto invece l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

24. Per contro, per il governo del Regno Unito si tratta esclusivamente di determinare se, in base ai principi generali relativi all'imposta sul valore aggiunto, quali risultano dalla giurisprudenza della Corte in materia [5], il contributo in oggetto sia da considerare un «corrispettivo» a prescindere dal fatto che il contributo sia stato corrisposto a titolo di sovvenzione. Il contributo per le attività di consulenza in materia energetica soddisferebbe i criteri stabiliti dalla Corte di giustizia per la determinazione dell'esistenza e del valore di un corrispettivo. Il governo del Regno Unito sottolinea tra l'altro l'esistenza di una connessione diretta tra le sovvenzioni e i servizi prestati dalla KNW.

5 — Sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. 1981, pag. 445), 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. pag. 1443), 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365), 3 marzo 1994, causa C-16/93 (citata alla nota 3), nonché sentenza 2 giugno 1994, causa C-33/93 Empire Stores (Racc. pag. I-2329).

25. Il governo del Regno Unito afferma inoltre che, secondo la giurisprudenza della Corte, l'imposta sul valore aggiunto ha un campo di applicazione molto ampio, e che alla nozione di «corrispettivo» va attribuito un significato il più ampio possibile, al fine di garantire l'osservanza del principio di neutralità fiscale. In tale ottica, il passo «comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni» contenuto nell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), deve essere interpretato esclusivamente come chiarimento. L'intera parte conclusiva di questa disposizione avrebbe la funzione di confermare che l'origine del corrispettivo non riveste alcun ruolo. La genesi e i lavori preparatori della norma confermerebbero tale interpretazione.

26. Il governo del Regno Unito argomenta che l'applicabilità dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva alle sovvenzioni non è pertanto subordinata al fatto che tali sovvenzioni siano direttamente connesse con il prezzo della prestazione. È possibile che si configuri una sovvenzione che non abbia connessione diretta con il prezzo della prestazione, bensì con la prestazione stessa, e che di conseguenza sia qualificabile quale corrispettivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

27. Il governo del Regno Unito ritiene altresì errata l'argomentazione della KNW, secondo cui le sovvenzioni sarebbero in linea di principio escluse dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, che sarebbe estensibile alle sovvenzioni esclusivamente in virtù delle ultime parole della disposizione in oggetto.

Tale interpretazione sarebbe illogica alla luce del principio secondo cui, di norma, tutto ciò che viene corrisposto al prestatore per il servizio fornito, concorrerebbe a costituire il valore del corrispettivo.

28. Infine, il governo del Regno Unito fa rilevare che l'attività di consulenza in materia energetica non è gratuita. Inoltre, ove la sovvenzione non venga concessa, deve essere corrisposto un prezzo. In questo caso sarebbe soggetto a imposta l'intero importo. Se tra la sovvenzione e il prezzo esista una connessione diretta è questione di accertamento dei fatti, da deferire preferibilmente ai giudici nazionali.

29. Richiamandosi alla causa Office des produits wallons [6], il governo del Regno Unito ha affermato in udienza che, nella fattispecie, la sovvenzione è direttamente connessa al prezzo ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

30. La Commissione afferma che il riferimento alle sovvenzioni, di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, chiarisce che la nozione di un corrispettivo ricevuto da terzi comprende anche le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo della prestazione. La regola secondo cui un pagamento effettuato da terzi, compresa la pubblica amministrazione, in cambio della prestazione di un servizio o della fornitura di un bene concorrerebbe a formare la base imponibile non sarebbe tuttavia applicabile alle sovvenzioni di carattere generale, come quelle pertinenti ai costi di gestione correnti. In merito, la Commissione rimanda alle sentenze della Corte nelle cause Mohr [7] e Landboden-Agrardienste [8].

31. A prescindere dal fatto che la consulenza in materia energetica venga considerata come prestazione di servizio distinta o come parte di un servizio composto, la sovvenzione ridurrebbe l'importo da versare o verrebbe addirittura a coincidere con esso.

32. A differenza di quanto sostenuto dalla KNW, la Commissione ritiene che dal fatto che l'importo di GBP 10 venga versato sistematicamente non consegue che la sovvenzione non sia direttamente connessa con il prezzo delle prestazioni. La sovvenzione viene di infatti concessa allo scopo di coprire le spese relative all'attività di consulenza in materia energetica, fino al tetto massimo di GBP 10.

33. Infine, la Commissione ritiene che la questione non riguardi tanto la nozione di sovvenzione, quanto piuttosto la questione

6 — Sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00 (Racc. pag. I-9115, punto 10).

7 — Sentenza 29 febbraio 1996, causa C-215/94 (Racc. pag. I-959).

8 — Sentenza 18 dicembre 1997, causa C-384/95 (Racc. pag. I-7387).

se essa costituisca parte del corrispettivo. È quanto avverrebbe nella fattispecie. La KNW fornisce un servizio, e in particolare presta consulenza ai capifamiglia in materia di risparmio energetico, in cambio della quale riceve un determinato importo. Tale importo costituirebbe pertanto la base imponibile, a prescindere dal fatto che il pagamento si qualifichi come sovvenzione nell'accezione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, o come corrispettivo versato da terzi per un servizio prestato al capofamiglia, o come effettivo corrispettivo di un servizio fornito nei confronti dell'EAGA e consistente nella consulenza fornita ai capifamiglia.

34. In udienza la Commissione ha ritenuto che, nella fattispecie, ricorrano i criteri sanciti dalla Corte nella causa Office des produits wallons per l'inclusione delle sovvenzioni nella base imponibile.

VI — Valutazione

35. Le questioni sollevate dal giudice nazionale riguardano l'interpretazione della nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo» nell'accezione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva e, in particolare, se un pagamento come quello di cui alla causa principale, versato da un'autorità nazionale ad un'impresa per la consulenza in materia energetica prestata da quest'ultima a un capofamiglia, debba essere incluso nella base imponibile. Le tre questioni pregiudiziali vengono valutate congiuntamente come segue.

36. Anzitutto concordo con la KNW e il governo del Regno Unito sul fatto che per sovvenzione, nella sua accezione abituale, si intende un pagamento erogato dalla pubblica amministrazione, di regola nell'interesse generale. La sesta direttiva non formula una definizione particolare del termine e anche la Corte appare utilizzare la nozione di «sovvenzione» in tale accezione [9].

37. In ogni caso, menzionando le sovvenzioni nell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, il legislatore comunitario ha in sostanza puntualizzato che le sovvenzioni possono essere soggette all'imposta sul valore aggiunto. Ciò che è controverso, anche nella fattispecie in oggetto, è in quale misura e in presenza di quali condizioni.

38. In forza dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, che descrive il campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, sono soggette a tele imposta «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi» effettuate «a titolo oneroso». Un'operazione imponi-

9 — V., in proposito, sentenza 18 dicembre 1997, causa C-384/95 (citata alla nota 8), punto 20.

bile è quindi caratterizzata dall'esistenza di una prestazione alla quale possa essere associato un corrispettivo, e viceversa.

39. Orbene, una sovvenzione erogata dalla pubblica amministrazione può assumere forme molto diverse. Può trattarsi, ad esempio, di una sovvenzione generale versata per coprire l'insieme dei costi di gestione; in questo caso, a parte l'autorità erogatrice della sovvenzione e il beneficiario della stessa, nessun utente terzo viene interessato, oppure lo è solo indirettamente. Diversamente, può trattarsi di una sovvenzione versata dall'autorità erogatrice al beneficiario, affinché un terzo benefici (a prezzo più vantaggioso) di una prestazione specifica. Di norma, un'operazione imponibile potrà configurarsi solo nel caso delle sovvenzioni di cui a quest'ultimo esempio, che sono cioè concesse nel contesto di un rapporto triangolare.

40. La ragione di ciò risiede nel fatto che le sovvenzioni erogate dalla pubblica amministrazione vengono concesse nell'interesse generale e non allo scopo di utilizzo di un bene o di una prestazione da parte della pubblica amministrazione stessa. Ai fini dell'esistenza di un utilizzo, e quindi di un'operazione imponibile ai termini dell'art. 2 della sesta direttiva, deve esistere un terzo, beneficiario della prestazione.

41. Conformemente a ciò, nella sentenza Office des produits wallons, la Corte ha statuito quanto segue: «L'art. 11, parte A, della sesta direttiva riguarda situazioni in cui sono interessate tre parti, vale a dire l'autorità che concede la sovvenzione, l'organismo che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dall'organismo sovvenzionato. Pertanto, le operazioni considerate dall'art. 11, parte A, della sesta direttiva non sono quelle compiute a vantaggio dell'autorità che concede la sovvenzione» [10].

42. Nella causa principale, tale rapporto trilaterale sussiste tra la Energy Action Grants Agency in qualità di autorità erogatrice della sovvenzione per la consulenza in materia energetica, la KNW in qualità di organismo che fornisce la prestazione di consulenza in materia energetica e riceve la sovvenzione, e il proprietario dell'alloggio in qualità di beneficiario della prestazione fornita dalla KNW.

43. La disposizione riguardante le sovvenzioni contenuta nell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), infine, della direttiva si applica pertanto a sovvenzioni come quelle oggetto della causa principale, dove sussiste tale rapporto triangolare.

44. Per questi casi, in cui la cessione di un bene o la prestazione di un servizio non è

10 — Sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00 (citata alla nota 6), punto 10.

effettuata a vantaggio dell'autorità erogatrice della sovvenzione, il requisito della connessione diretta tra la sovvenzione e il prezzo dell'operazione chiarisce che la sovvenzione, come genericamente prevista nell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, è imponibile solo nel caso in cui costituisca parte del corrispettivo e pertanto se è specificatamente versata all'organismo sovvenzionato affinché fornisca un bene o presti un servizio determinato [11].

45. Secondo la giurisprudenza costante della Corte, affinché un pagamento sia considerato il corrispettivo di un servizio prestato o di un bene fornito, tra la cessione del bene o la prestazione del servizio e il controvalore ricevuto deve esistere un «nesso diretto» [12].

46. Il nesso diretto, richiesto dalla giurisprudenza, deve pertanto sussistere anche tra una sovvenzione e la cessione di un bene o la prestazione di un servizio [13].

47. Quanto alle sovvenzioni, la Corte ha stabilito i seguenti criteri per verificare se la sovvenzione abbia un nesso diretto con una cessione e sia pertanto qualificabile come corrispettivo: [14] il prezzo del bene o del servizio deve essere determinato, quanto al suo principio, entro e non oltre il momento in cui interviene il fatto generatore. Si deve altresì constatare che l'impegno a versare la sovvenzione, preso da chi concede quest'ultima, abbia per corollario il diritto di riscuoterla riconosciuto al beneficiario qualora un'operazione imponibile sia stata effettuata da quest'ultimo. Infine, il prezzo del bene o del servizio deve essere determinabile.

48. Come risulta dalla fattispecie descritta dal giudice a quo, la KNW fornisce ai capifamiglia una prestazione di consulenza in materia energetica sulla base di una convenzione, nella quale è stabilito che tale consulenza sarà fornita ad un prezzo determinato, indicato «nella sezione n. 3 del frontespizio». Il prezzo della consulenza in materia energetica è quindi determinato e determinabile.

49. Inoltre, il diritto della KNW alla sovvenzione sussiste solo ove quest'ultima si impegni a fornire l'attività di consulenza in materia energetica. Ciò risulta parimenti dalla convenzione e dalla disposizione 10.

50. La sovvenzione è pertanto chiaramente associata alla prestazione di consulenza in materia energetica; essa ha lo scopo di

11 — Sentenza nella causa C-184/00 (citata alla nota 6), punto 12.

12 — V., in particolare, sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80 (citata alla nota 5, punto 12), 23 novembre 1988, causa 230/87 (citata alla nota 5), punto 11, nonché sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93 (citata alla nota 3), punto 13.

13 — V. primo capoverso del punto 14 della sentenza nella causa C-184/00 (citata alla nota 6).

14 — Sentenza nella causa C-184/00 (citata alla nota 6), punto 13.

pagare in tutto o in parte tale servizio e viene pertanto versata a titolo di corrispettivo e non globalmente per coprire l'insieme dei costi di gestione della KNW [15]. Una sovvenzione in quest'ultimo senso, mancando un nesso con una cessione, non costituirebbe corrispettivo, e pertanto non sarebbe soggetta ad imposta sul valore aggiunto.

51. Il fatto che la sovvenzione sia concessa da terzi, non costituisce argomento a sfavore della sua qualificazione come corrispettivo. Una siffatta situazione è comparabile al caso dei buoni di rimborso, dove una parte del corrispettivo è costituita da un buono che viene presentato dal consumatore finale al dettagliante, allo scopo di beneficiare di uno sconto su un prodotto. In questi casi, un terzo, ovvero chi ha emesso il buono, rimborsa successivamente al dettagliante, su presentazione del buono stesso, la differenza tra il prezzo effettivamente pagato dal consumatore finale e il prezzo «normale» senza sconto.

52. Anche questo rimborso corrisposto da terzi, corrispondente solo a una parte del corrispettivo, è stato qualificato dalla Corte come corrispettivo [16].

53. Il fatto che l'importo massimo della sovvenzione per la consulenza in materia energetica sia pari a GBP 10 e che pertanto potrebbe eventualmente coprire solo una parte dei costi di consulenza, non riveste alcuna importanza, contrariamente alle allegazioni della KNW, in quanto tale circostanza non cambia il fatto che la sovvenzione costituisce il corrispettivo per la consulenza in materia energetica.

54. In tale contesto, occorre far riferimento alla giurisprudenza della Corte [17], secondo cui, ai fini della valutazione di un corrispettivo, non è determinante il suo valore oggettivo, quanto quello soggettivo.

55. Come ha giustamente sostenuto la Commissione in udienza, un nesso diretto tra prezzo e sovvenzione si configura proprio nei casi in cui il prezzo è costituito dalla sovvenzione.

56. Al giudice a quo occorre pertanto rispondere che un pagamento come quello in oggetto nella causa principale, deve essere incluso nella base imponibile come sovvenzione a tenore dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

15 — V. sentenza nella causa C-184/00 (citata alla nota 6), punto 15.

16 — Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-288/94, Argos Distributors (Racc. pag. I-5311, punto 18).

17 — Sentenza nella causa C-288/94 (citata alla nota 16), punti 16 e 17 e giurisprudenza ivi menzionata.

VII — Conclusione

57. Alla luce di quanto sopra, propongo alla Corte di risolvere congiuntamente le questioni pregiudiziali nel modo seguente:

L'erogazione di una sovvenzione quale quella oggetto della causa principale costituisce il corrispettivo di una prestazione, e deve essere inclusa nella base imponibile ai fini del calcolo delle imposte sulla cifra d'affari ai sensi 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.