CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 20 settembre 2001 [1]

I — Introduzione

1. Nel presente giudizio si tratta di determinare la base imponibile nel caso di transazioni realizzate da venditori al dettaglio, i quali offrono ai clienti uno sconto dietro presentazione di un buono sconto all'atto d'acquisto delle merci e per questo ricevono dal fabbricante, che emette detti buoni, un rimborso pari allo sconto.

II — Fatti, giudizio a quo e questioni pregiudiziali

2. Tra il mese di febbraio 1974 e il mese di gennaio 1996 la Yorkshire Co-operatives Ltd (in prosieguo: la «Yorkshire») concludeva nel Nord dell'Inghilterra svariate vendite al dettaglio di generi alimentari ed altre merci. Nel corso di quest'attività essa accettava buoni sconto («money-off coupons») emessi dai fabbricanti di alcuni prodotti che essa commercializzava. I buoni costituivano parte di specifiche campagne promozionali intraprese dai fabbricanti. I fabbricanti emettevano tali buoni sconto sia direttamente, sia nella forma di cedolini da ritagliare inseriti in giornali o in riviste. Ciascun buono o attestava una somma di denaro o esponeva il metodo per calcolare la somma (in prosieguo: lo «sconto») e la sua formulazione permetteva al cliente, che avesse presentato il buono ad un rivenditore al dettaglio disposto ad accettarlo, di acquistare i prodotti specificati al loro normale prezzo al dettaglio diminuito dello sconto.

3. La Yorkshire accettava siffatti buoni dai suoi clienti. Essa comprava dai fabbricanti i prodotti corrispondenti e li offriva al loro normale prezzo di vendita al dettaglio. Al cliente che non presentava un buono veniva richiesto il pagamento del normale prezzo al dettaglio. Il cliente che presentava un buono pagava il normale prezzo al dettaglio diminuito dello sconto, dopodiché la Yorkshire, conformemente alle istruzioni impresse sul buono, inviava il buono al fabbricante e quest'ultimo le corrispondeva l'importo dello sconto.

4. La Yorkshire includeva l'importo rimborsato, quando lo riceveva, nella sua contabilità giornaliera, e versava pertanto ai Commissioners l'IVA sulla base del

1 — Lingua originale: il tedesco.

normale prezzo pieno al dettaglio delle merci, senza lo sconto legato ai buoni.

5. Il prezzo pagato dalla Yorkshire al fabbricante per le merci corrispondenti veniva calcolato senza considerare i buoni. In alcuni casi la Yorkshire comprava le merci prima che il fabbricante avesse emesso al pubblico i relativi buoni.

6. Con lettera del 2 dicembre 1996 la Yorkshire presentava una domanda di rimborso IVA per asseriti pagamenti in eccedenza, per i periodi contabili tra febbraio 1974 e gennaio 1996, in relazione al rimborso erogato dal fabbricante. A fondamento della domanda essa affermava che per la cessione delle merci ai propri clienti aveva ricevuto da questi solo le somme per contanti, e che l'importo del rimborso era una rimessa o uno sconto sul prezzo dell'originaria cessione delle merci da parte del fabbricante alla Yorkshire. Dal momento che, per quanto riguarda le cessioni delle merci ai clienti, la Yorkshire aveva contabilizzato ai fini IVA il prezzo ridotto pagato da questi ultimi più l'importo del buono sconto, essa era legittimata a recuperare la quota IVA relativa all'importo del buono, in quanto questo non costituiva parte del corrispettivo per la cessione delle merci da parte della Yorkshire ai propri clienti. Inoltre, dal momento che i fabbricanti non le avevano emesso note di credito, non si poteva pretendere che essa adeguasse l'imposta versata a monte in relazione alla cessione delle merci e perciò non era tenuta a fare un adeguamento delle sue dichiarazioni IVA in relazione a tali forniture. La Yorkshire faceva riferimento a tale proposito alla sentenza pronunciata nella causa Elida Gibbs [2].

7. Con lettera del 10 febbraio 1997 i Commissioners respingevano in toto la domanda della Yorkshire. La Yorkshire avrebbe male interpretato la sentenza pronunciata nella causa Elida Gibbs, e la base imponibile della fornitura di merci ai suoi clienti sarebbe consistita nell'importo pagato in contanti dai clienti unitamente all'importo del buono. Se la base imponibile della fornitura di merci ai clienti da parte della Yorkshire anziché questa fosse stata unicamente l'importo pagato in contanti dai clienti, la Yorkshire avrebbe dovuto altresì compensare l'asserita dichiarazione in eccesso con una corrispondente dichiarazione di minore importo relativa alla cessione dei prodotti da parte dei fabbricanti alla Yorkshire.

8. Nel 1998 la Yorkshire proponeva ricorso dinanzi al Tribunale avverso la decisione dei Commissioners. Nella sua decisione il Tribunale faceva presente di non essere convinto della correttezza dell'interpretazione operata dalla Yorkshire circa gli effetti della sentenza pronunciata nella causa Elida Gibbs, ma di non poter respingere come infondato il pertinente argomento di nessuna delle parti. Di conseguenza, dopo aver udito le argomenta-

2 — Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs (Racc. pag. I-5339).

zioni delle parti circa la giurisprudenza della Corte, in particolare circa le sentenze emesse nelle cause Elida Gibbs, Glawe [3], Naturally Yours Cosmetics [4], Boots Company [5] e Empire Stores [6], è giunto alla determinazione che, per dirimere la controversia, si rendeva necessaria una pronuncia pregiudiziale della Corte ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE).

9. Per quanto alcune delle forniture controverse siano state effettuate prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva, le parti hanno argomentato unicamente in base alla sesta direttiva.

10. Sono state svolte riflessioni anche per l'ipotesi di partecipazione alle transazioni da parte di un grossista. Le parti concordano, infatti, che (al fine di risolvere la questione di principio) sia necessario considerare pure l'ipotesi di un fabbricante che venda merci ad un grossista, il quale successivamente le rivenda ad un dettagliante. Siccome questa situazione costituisce in questo contesto un caso sì ipotetico, nondimeno in principio corrente, le questioni formulate sono state inquadrate sotto entrambe le basi [nelle questioni si è tenuto conto di ambo le possibilità].

11. Le questioni pregiudiziali sono le seguenti:

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

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

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

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

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

3 — Sentenza 5 maggio 1994, causa C-38/93, H.J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG (Racc. pag. I-1679).

4 — Sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd (Racc. pag. I-6365).

5 — Sentenza 27 marzo 1990, causa 126/88, Boots Company plc (Racc. pag. I-1235).

6 — Sentenza 2 giugno 1994, causa C-33/93, Empire Stores Ltd (Racc. pag. I-2329).

sentato al fabbricante il buono stesso;

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

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

Se la base imponibile sia

i) la somma pagata in contanti dal cliente ovvero

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

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

III — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria*

12. L'art. 11 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») [7], definisce la base imponibile.

13. L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), così dispone:

«1. La base imponibile è costituita:

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

7 — GU L 145, pag. 1.

14. L'art. 11, parte A, nn. 2 e 3, lett. a) e b), così dispone:

«2. Nella base imponibile si devono comprendere:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto;

b) le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione chieste dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione. Le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie.

3. Non vanno compresi nella base imponibile:

a) gli sconti sui prezzi per pagamento anticipato;

b) i ribassi e le rimesse di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti al momento in cui si compie l'operazione (...)».

15. L'art. 11, parte C, n. 1, recita quanto segue:

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

Tuttavia in caso di non pagamento totale o parziale gli Stati membri possono derogare a questa norma».

B — *Normativa nazionale*

16. La normativa nazionale primaria che dà esecuzione alla sesta direttiva nel Regno Unito è il Value Added Tax Act 1994 (in prosieguo: l'«Act del 1994»).

17. L'art. 19 dell'Act del 1994, per quanto qui rileva, così dispone:

«1. Ai fini del presente Act il valore di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, ove non altrimenti disposto dal presente Act, deve essere determinato conformemente al presente articolo e all'allegato VI: ai detti fini si applicano i seguenti paragrafi 2 e 4 fatte salve le disposizioni del detto allegato.

2. Se la fornitura ha luogo allo scopo di ottenere un corrispettivo in denaro, il suo valore è dato dall'importo che, maggiorato dell'IVA applicabile, è pari all'importo di detto corrispettivo.

3. Se la prestazione ha luogo allo scopo di ottenere un corrispettivo che non sia denaro o non lo sia totalmente, il suo valore è dato dall'importo che, maggiorato dell'IVA applicabile, è equivalente al corrispettivo.

4. Qualora la cessione di un bene o la prestazione di un servizio non costituisca il solo oggetto al quale si riferisce il corrispettivo in denaro, la prestazione deve ritenersi fornita per quella parte di corrispettivo che può essere propriamente ad essa attribuibile (...)».

IV — Sulla prima questione

A — *Argomenti delle parti*

18. Dapprima la Yorkshire illustra il funzionamento del sistema dei buoni e richiama l'attenzione sul fatto che i buoni oggetto del giudizio corrispondono a quelli della causa Elida Gibbs [8]. L'obiettivo che i fabbricanti perseguono con i buoni è di procurare un vantaggio al consumatore finale. Col richiedere al dettagliante di vendere ad un prezzo ridotto, i fabbricanti diminuiscono il corrispettivo per le cessioni.

La Yorkshire evidenzia anzitutto, relativamente alla determinazione della base imponibile, che dalla ratio della proposta della sesta direttiva si ricava che tale determinazione deve essere applicabile in ogni singola transazione. Inoltre il corrispettivo imponibile è, secondo la giurisprudenza della Corte, il corrispettivo effettivamente ricevuto e non il valore oggettivo, e deve essere liquidabile. A ciò si aggiunga che deve sussistere un nesso diretto tra la cessione o la prestazione di servizi e il corrispettivo ricevuto. Infine, il corrispettivo che costituisce la base imponibile per ogni anello intermedio nella catena di transazioni che arriva fino al consumatore finale, non può essere maggiore del prezzo pagato da quest'ultimo.

8 — Citata alla nota 2.

La Yorkshire è poi del parere che tanto i fabbricanti quanto i dettaglianti siano soggetti all'imposta sulla cifra d'affari solo per il corrispettivo effettivamente ricevuto, vale a dire solo per l'importo netto. Un'alternativa sarebbe di considerare il rimborso erogato da un fabbricante come uno sconto per una cessione o per una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva.

In secondo luogo la Yorkshire adduce che solo il corrispettivo pagato dal consumatore finale può essere incluso nella base imponibile del dettagliante. Un pagamento effettuato da un anello della catena di transazioni non può essere conteggiato. Un buono sconto emesso da un fabbricante non può essere considerato in nessun caso come corrispettivo da parte di un terzo. Vero è che il buono sconto ha un valore per il dettagliante, e tuttavia questo consiste solo nel fatto di permettergli di ricevere un rimborso sul prezzo pagato al fabbricante.

In terzo luogo, la tesi secondo la quale, riguardo al rimborso che il fabbricante corrisponde, egli sia da considerare come terzo, contrasta con il principio per cui l'IVA deve essere riscossa ad ogni livello della catena di transazioni, sulla base dell'importo effettivamente percepito. Questa tesi contrasta, però, pure con il principio che nessun anello della catena di transazioni deve calcolare l'IVA su di un importo più alto del prezzo pagato dal consumatore finale. A questo riguardo la Yorkshire fa presente che sussiste una differenza tra i buoni sconto oggetto della presente controversia e i buoni rimborso oggetto del giudizio nella causa Elida Gibbs. Infatti nei buoni rimborso i fabbricanti direttamente rimborsano ai clienti una certa somma. Prezzo d'acquisto e prezzo di vendita non vengono, così, modificati.

Diversamente che per un buono rimborso, nel caso di un buono sconto il rimborso avviene tra fabbricante e dettagliante. Per questo occorre adeguare il prezzo di vendita che il consumatore finale deve pagare al dettagliante. Se dovessero intervenire grossisti, però, questi non dovrebbero operare nessun adeguamento del prezzo, perché solo il prezzo d'acquisto pagato dal dettagliante verrà modificato in conseguenza del rimborso da parte del fabbricante.

In quarto luogo la Yorkshire sostiene che la Corte, in riferimento a prestazioni di servizi, ha affermato che, perché possa parlarsi di una prestazione onerosa ai sensi della sesta direttiva, tra prestatore del servizio e destinatario deve sussistere un rapporto giuridico nel cui contesto si scambino prestazioni reciproche. Analogamente, per la determinazione della base imponibile nel caso di cessioni occorre considerare i rapporti giuridici tra le parti. Così, nel caso della vendita di una merce ad un consumatore finale, un rapporto giuridico sussiste, in sostanza, solo tra questi e il dettagliante. Il rapporto tra fabbricante e dettagliante assume rilevanza solo nell'eventualità che il dettagliante accetti da un cliente un buono

in parziale pagamento. Proprio questa accettazione e non, per esempio, la cessione della merce al cliente costituisce la prestazione che il dettagliante presenta al fabbricante come corrispettivo, affinché il fabbricante gli corrisponda il rimborso.

Alla luce di ciò, la Yorkshire propone di dichiarare che la base imponibile può essere unicamente la somma pagata dal consumatore finale.

19. Per il *governo tedesco* i buoni sconto costituiscono una sorta di rimessa per la cessione da parte del dettagliante. L'accettazione del buono non può avere alcuna rilevanza per la determinazione della base imponibile in caso di cessione delle merci. Il governo tedesco non condivide l'assunto della Yorkshire che la limitazione della base imponibile si evinca dalla sentenza nella causa Elida Gibbs. Questa sentenza riguarderebbe, infatti, una cessione dal fabbricante al dettagliante e non permetterebbe di accertare come debba essere determinata la base imponibile in caso di cessione da un dettagliante ad un cliente. Nel sistema dei buoni qui controverso il rapporto di fornitura nella catena di transazioni (fabbricante-dettagliante-cliente) si svolgerebbe in senso inverso rispetto ad una parte del corrispettivo.

Una riduzione della base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, potrebbe aver luogo solo mediante un atto (rimessa, sconto, rimborso) concernente la base imponibile della transazione tra fornitore e destinatario. Che qui un atto siffatto sia presente, si evincerebbe dalla circostanza che il dettagliante può concedere al cliente uno sconto sulla base del rimborso da parte del fabbricante. Il rimborso costituisce, perciò, una rimessa del prezzo d'acquisto pagato dal dettagliante proprio al fabbricante. La rimessa da parte del fabbricante si ripercuote anche sulla transazione successiva, cioè sulla cessione al consumatore finale, ed ha perciò effetti sull'ammontare della base imponibile di questa fornitura.

Sulla scorta di queste argomentazioni il governo tedesco propone di dichiarare che la base imponibile è costituita solo dalla somma pagata dal cliente.

20. Il *governo irlandese* sostiene, in sostanza, che la base imponibile in caso di cessione di merci sia costituita tanto dalle somme pagate dai consumatori finali quanto dai rimborsi da parte dei fabbricanti. La base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, consta a suo parere di ciò che costituisce il valore del corrispettivo che il fornitore riceve o deve ricevere per le sue operazioni. Si deve considerare il corrispettivo effettivamente ricevuto. D'altra parte occorrerebbe ricorrere ai seguenti tre criteri sviluppati dalla giurisprudenza della Corte: nesso diretto tra prestazione e corrispettivo; corrispettivo liquido o liquidabile; valore soggettivo del corrispettivo. Nel presente caso questi criteri sarebbero soddisfatti.

Quanto alla causa Elida Gibbs il governo irlandese richiama l'attenzione tra l'altro sul fatto che la Corte in questo caso non si è pronunciata sulla base imponibile di un dettagliante.

Se si volesse limitare la base imponibile alla somma pagata dal consumatore finale, si dovrebbe effettuare — seguendo il principio della neutralità del sistema IVA — un adeguamento della prestazione tra il fabbricante e il dettagliante, laddove la Corte, nella causa Elida Gibbs, non ha ritenuto necessario l'adeguamento della base imponibile per le operazioni intermedie tra fabbricante, grossista e dettagliante.

Il governo irlandese sottolinea, inoltre, che l'amministrazione fiscale non deve riscuotere nessun importo superiore a quello pagato dal consumatore finale. Tanto meno l'importo può essere inferiore a quello pagato da quest'ultimo, cosa che accadrebbe se il rimborso concesso per il buono non venisse computato.

In alternativa il governo irlandese propone di considerare la transazione tra dettagliante e cliente come composta da due parti: la prima è la fornitura di merci dal dettagliante al cliente e la seconda è lo svolgimento di una campagna promozionale per il fabbricante da parte del dettagliante. Il corrispettivo di questa prestazione di servizi consisterebbe nel valore dei buoni che il dettagliante accetta e per i quali il fabbricante gli corrisponde poi un rimborso.

La proposta del governo irlandese è, pertanto, che la base imponibile comprenda la somma pagata dal consumatore finale e il rimborso corrisposto dal fabbricante.

21. Il *governo britannico* muove dal presupposto che dalla sentenza Elida Gibbs si ricava che una riduzione della base imponibile del fabbricante non comporta uno sconto per l'acquisto diretto dal fabbricante o per la base imponibile di chi acquista direttamente dal fabbricante.

Il governo britannico è dell'opinione che la soluzione cui è pervenuta la Corte nella sentenza Elida Gibbs non sia corretta e che la base imponibile di un fabbricante non possa essere decurtata del valore dei buoni per i quali egli corrisponde rimborsi. Ne deriverebbe che la base imponibile per un dettagliante comprende sia la somma pagata dal consumatore finale che il valore dei buoni, perché ambo gli importi erano correlati direttamente alla cessione da parte del dettagliante.

Ma anche se si considerasse giusta la sentenza Elida Gibbs, secondo il governo

britannico la tesi sostenuta dalla Yorkshire sarebbe in contraddizione con il punto 33 di questa sentenza. Da essa emerge infatti chiaramente che la circostanza che la base imponibile del fabbricante venga diminuita del valore del buono non significa che il prezzo d'acquisto del dettagliante e la base imponibile di costui debbano essere per ciò stesso diminuiti della stessa somma. Ciò varrebbe parimenti per i buoni sconto. Un buono sconto non influirebbe sul prezzo praticato dal fabbricante al dettagliante e neppure sulla somma infine percepita dal dettagliante per la cessione delle merci. Questo prezzo corrisponde sempre al normale prezzo al dettaglio.

Che l'opinione della Yorkshire non sia corretta risulterebbe evidente nei casi in cui un dettagliante ha comprato le merci non da un fabbricante, bensì da un grossista. In tale fattispecie il prezzo d'acquisto pagato dal dettagliante non dipenderebbe dall'eventuale emissione di buoni e dal susseguente rimborso da parte del fabbricante.

L'argomento troverebbe una conferma, infine, nella sentenza pronunciata nella causa Boots, in cui pure si trattava di un sistema di buoni in base al quale il fabbricante rimborsava al dettagliante una parte o l'intero sconto. La Corte ha statuito in tal caso che i rimborsi andavano compresi nella base imponibile.

Alla luce di ciò il governo britannico propone di dichiarare che la base imponibile comprende la somma pagata dal consumatore finale maggiorata del rimborso corrisposto dal fabbricante.

22. Sulla base di un'analisi del sistema di buoni oggetto di questo giudizio e della pertinente giurisprudenza della Corte, il *governo olandese* perviene all'opinione che, se una transazione è condotta per mezzo di un buono, il corrispettivo per la vendita della merce consta del prezzo pagato dal consumatore finale maggiorato del rimborso corrisposto dal fabbricante.

In applicazione del principio della neutralità del sistema IVA la base imponibile del dettagliante non potrebbe essere inferiore all'importo che egli ha effettivamente ricevuto per la cessione.

La soluzione cui la Corte è pervenuta nella sentenza Elida Gibbs non è applicabile nel caso di specie perché questo riguarda la base imponibile del dettagliante. Ogni anello della catena di transazioni dovrebbe versare l'imposta per il valore aggiunto. Una diminuzione della base imponibile da parte del fabbricante non modifica il valore aggiunto dal dettagliante.

Di conseguenza il governo olandese propone di dichiarare che la base imponibile comprende, oltre al prezzo pagato dal consumatore finale, anche la somma che viene rimborsata dal fabbricante e che corrisponde allo sconto.

23. La *Commissione* sostiene che il corrispettivo ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, che un dettagliante riceve in un caso come quello a quo, consiste nell'intero prezzo delle merci. Questo verrebbe pagato in parte dal consumatore finale, in parte dal fabbricante. Il fabbricante andrebbe considerato, in riferimento a questa disposizione, come un terzo, per la qual cosa il rimborso che ha corrisposto dovrebbe essere compreso nella base imponibile del dettagliante.

Per la Commissione è sostenibile che si possa considerare il rimborso da parte del fabbricante come rimborso di una parte dell'originario prezzo d'acquisto pagato dal dettagliante. Ciò non ha alcuna influenza, però, sull'importo dell'IVA che il dettagliante deve versare. Questo resta, infatti, indipendentemente dalla stima dell'importo che il fabbricante stesso rimborsa.

Inoltre non sarebbe pertinente la tesi sostenuta dalla Yorkshire, per cui la diminuzione dell'imponibile per il dettagliante dipende dall'emissione di una nota di credito da parte del fabbricante.

Con riferimento alla sentenza Elida Gibbs, specialmente al punto 33, la Commissione sottolinea che dette osservazioni della Corte a suo giudizio valgono non solo per i buoni rimborso, ma anche per i buoni sconto oggetto del presente giudizio.

All'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva, potrebbe far richiamo, infine, solo un fabbricante, per ridurre la sua base imponibile e con ciò l'imposta che deve versare.

La Commissione propone, perciò, di dichiarare che la base imponibile si compone del complessivo prezzo al dettaglio, dunque dell'importo pagato dal consumatore finale più l'importo che il fabbricante rimborsa al dettagliante.

B — *Valutazione*

24. Occorre anzitutto fare alcuni chiarimenti relativi alla prima questione.

25. Per «clienti» sono da intendere i consumatori finali ai sensi della sesta direttiva. Si deve osservare, inoltre, che lo sconto è concesso dal dettagliante. Quanto al pagamento dello sconto — così definito dal

giudice di rinvio — da parte del fabbricante, si tratta, perciò, ad essere precisi, di un rimborso da parte del fabbricante al dettagliante. Solo perché l'importo di questo rimborso è pari allo sconto si può dire che il fabbricante paga lo sconto.

26. Si deve constatare, poi, che in questo giudizio non occorre interessarsi della ulteriore fattispecie cui si fa cenno nella questione pregiudiziale, e cioè che le merci vengano vendute dal fabbricante ad un grossista. Qui si tratta, infatti, come espressamente addotto, di un fatto ipotetico e perciò di una questione ipotetica. Secondo costante giurisprudenza della Corte [9], tali questioni non sono ammissibili. Del resto l'esame di una tale fattispecie neppure è necessario per risolvere il caso a quo.

27. Preliminarmente all'esame occorre innanzi tutto richiamare il criterio portante della sesta direttiva, quello della neutralità fiscale. Ad esso si riconduce il principio che la base imponibile non può essere inferiore al corrispettivo effettivamente ricevuto. L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, comprende, infatti, «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».

28. Poiché nel caso di specie si tratta della base imponibile di un dettagliante, occorre allora determinare il valore del corrispettivo che questi riceve.

29. Come corrispettivo il dettagliante riceve in primo luogo l'importo che a lui pagano i consumatori finali, dunque i suoi clienti. Questo importo comprende o il «normale» prezzo al dettaglio o — in caso di presentazione di un buono — il prezzo diminuito dello sconto.

30. In secondo luogo il dettagliante riceve — al momento della restituzione al fabbricante del buono a lui presentato — un rimborso dal fabbricante pari al valore del buono. Il buono, dunque, ha valore non solo per il consumatore finale, visto che gli procura uno sconto, bensì anche per il dettagliante. Il buono incorpora per il dettagliante il diritto al rimborso di una parte del prezzo d'acquisto pagato al fabbricante. Tale valore, che il buono ha per il dettagliante, conferisce al buono stesso il carattere di mezzo di pagamento. Lo si inferisce dalla sentenza pronunciata dalla Corte nella causa Boots, dove la Corte ha dichiarato che «nel caso in cui il buono restituito alla ditta viene successivamente ripreso dal suo fornitore (...), esso rappresenta per la [ditta] un valore monetario pari all'importo effettivamente pagato dal fornitore» [10].

9 — V., a tale proposito, sentenza 17 maggio 2001, causa C-340/99, TNT Traco SpA (non ancora pubblicata nella Raccolta) e la giurisprudenza ivi citata.

10 — Sentenza nella causa 126/88 (citata alla nota 5), punto 13.

31. È questo il caso nel giudizio in corso. I fabbricanti rimettono al dettagliante, all'atto di presentazione del buono, la differenza tra il prezzo effettivamente pagato dal consumatore finale ed il prezzo «normale» senza sconto.

32. A favore della qualificazione di un buono come corrispettivo depone, inoltre, la sentenza della Corte nella causa Argos Distributors, secondo cui «il corrispettivo soggettivo (...) è costituito in tutto o in parte dai buoni presentati dall'acquirente di una delle merci» [11].

33. Che il corrispettivo possa essere pagato non solo dal compratore bensì anche da un terzo, si ricava già dal tenore dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva. Così, nella causa Bally la Corte ha definito «corrispettivo» nel senso dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), il pagamento del prezzo attraverso «l'interposizione» [12] di un terzo, e cioè di un istituto di credito. Nel caso di specie pure si interpone un terzo: il fabbricante, che sotto forma di rimborso paga al dettagliante una parte del prezzo «normale», vale a dire lo sconto.

34. La sentenza pronunciata nella causa Elida Gibbs permette di concludere che per la determinazione della base imponibile sono rilevanti non solo sconti siffatti, che avvengono direttamente tra due parti contrattuali, come fabbricante e cliente, bensì anche gli sconti concessi «per il tramite dei dettaglianti» [13].

35. Come occorre tener conto dell'ammontare dello sconto, e con ciò del rimborso, con riguardo al fabbricante, così occorre tenerne conto anche con riguardo al dettagliante. Tuttavia, poiché il dettagliante non è il prestatore, bensì il destinatario dell'importo, questo importo non può essere considerato allo stesso modo che quanto al fabbricante. Non è possibile che non solo il prestatore, bensì anche il destinatario di una prestazione debbano o non comprendere l'importo o comprenderlo e poi però di nuovo detrarlo.

36. Come giustamente argomenta il governo irlandese, nel caso di specie ricorrono altresì i seguenti tre presupposti per la qualificazione come corrispettivo: il nesso

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

12 — Sentenza 25 maggio 1993, causa C-18/92, Bally (Racc. pag. I-2871, punto 17).

13 — Sentenza nella causa C-317/94 (citata alla nota 2), punto 31.

diretto tra cessione e corrispettivo, la liquidità nonché il valore soggettivo del corrispettivo.

37. Il nesso diretto richiesto dalla giurisprudenza [14] tra la cessione delle merci al consumatore finale da un lato e — nel caso de quo — le due parti del corrispettivo dall'altro, consiste, nel sistema dei buoni oggetto del presente giudizio, nel fatto che la cessione avviene a prezzo ridotto solo in caso di presentazione del buono.

38. Parimenti è soddisfatto il requisito della liquidità delle due parti del corrispettivo. Ciò vale tanto per l'importo in denaro pagato dal cliente quanto per il buono, cioè per il suo valore monetario. Infatti sul buono è indicata ogni volta la misura dello sconto che il dettagliante pratica al consumatore finale e che al dettagliante viene rimborsata dal fabbricante.

39. Infine ambo le parti del corrispettivo soddisfano il requisito di rappresentare sempre un valore soggettivo. Mentre ciò è di palmare evidenza per l'importo pagato dal consumatore finale, per il buono lo si ricava dal dato che esso ha un valore per il dettagliante in quanto quest'ultimo riceve dal fabbricante un rimborso pari allo sconto.

40. Dal principio della neutralità fiscale del sistema dell'IVA deriva, da ultimo, che «l'amministrazione fiscale (...) non può in definitiva riscuotere un importo superiore a quello pagato dal consumatore finale» [15]. A ciò si arriverebbe, però, se né il fabbricante né il dettagliante potessero adeguare la loro quota IVA.

41. Dalla sentenza pronunciata nella causa Elida Gibbs si ricava che la base imponibile per il fabbricante ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, della sesta direttiva, corrisponde «al prezzo di vendita praticato dal fabbricante, decurtato dell'importo indicato sul buono e rimborsato» [16].

42. Ma dalla sentenza Elida Gibbs risulta pure che il dettagliante non può adeguare l'IVA. Conformemente a questa sentenza non è affatto «necessario riaggiustare la

14 — Sentenza 5 febbraio 1981, causa C-154/180, Staatssecretaris van Financiën/Genossenschaft Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445) nonché le sentenze emesse nelle cause C-126/88 (citata alla nota 5) e C-33/93 (citata alla nota 6).

15 — Sentenza nella causa C-317/94 (citata alla nota 2), punto 24.

16 — Sentenza nella causa C-317/94 (citata alla nota 2), punto 34.

base imponibile relativa alle operazioni intermedie» [17].

43. Infatti, se si concedesse anche al dettagliante detto adeguamento, non sarebbero tassate le sue complessive entrate e l'IVA inciderebbe sull'utile d'impresa del dettagliante, perché costituirebbe per lui una voce del conto profitti e perdite.

44. Secondo la sentenza della Corte pronunciata nella causa Freemans, invero, un contribuente non può ricevere nessun «importo corrispondente ad una parte del prezzo di vendita che costituisce il corrispettivo dei beni ceduti», «senza che tale somma venga a far parte della base imponibile» [18]. È proprio quanto avverrebbe, però, se l'importo del buono non venisse compreso dal dettagliante nella base imponibile.

45. Per il fatto che l'importo del buono diminuisce la base imponibile solo del fabbricante, mentre è da comprendere in quella del dettagliante, è assicurato da un lato che l'importo non sfugga a conteggio, dall'altro che non venga conteggiato due volte. Soprattutto, così è assicurato che l'importo sia sottoposto a tassazione un'unica volta. Al tempo stesso in questo modo si impedisce che l'IVA sfugga all'amministrazione fiscale o che quest'ultima incassi più tasse del dovuto.

46. Questo risultato è conforme, in definitiva, al sistema IVA della sesta direttiva, la cui ratio è che per ogni transazione della catena il valore aggiunto di volta in volta sia soggetto a tassazione.

47. La prima questione pregiudiziale va pertanto risolta nel senso che, in un caso come quello del processo a quo, la base imponibile consiste nella somma pagata in contanti dal cliente oltre alla somma corrispondente allo sconto pagato dal fabbricante.

V — Sulla seconda questione

A — *Argomenti delle parti*

48. La Yorkshire sostiene che l'IVA contenuta nel rimborso debba essere recuperata

17 — Sentenza nella causa C-317/94 (citata alla nota 2), punto 33.

18 — Sentenza 29 maggio 2001, causa C-86/99, Freemans (non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 28).

dall'imposta versata a monte e che il rimborso dell'imposta non dipenda dall'emissione di una nota di credito o di debito. Ad una tale emissione osterebbe in un caso come il presente anche il diritto nazionale. Perciò la Yorkshire propone di dichiarare che il dettagliante non deve adeguare il recupero dell'imposta versata a monte.

49. Il *governo tedesco* non è dell'avviso che l'obbligo di adeguamento si ricavi dalla sentenza Elida Gibbs. A suo parere in questo contesto è piuttosto dall'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, che si ricava l'obbligo di adeguamento del dettagliante. La diminuzione della base imponibile sarebbe possibile solo considerando l'importo del rimborso corrisposto dal fabbricante al dettagliante come un rimborso al dettagliante. Infine, solo un sistema di questo tipo garantirebbe la neutralità dell'IVA, visto che l'importo recuperabile come imposta versata a monte coinciderebbe con quello che il fabbricante ha dovuto sborsare a sua volta come imposta sulla cifra d'affari.

50. Per il *governo britannico* il dettagliante deve operare l'adeguamento, perché va tassato soltanto il valore aggiunto.

51. Secondo il *governo olandese* il principio della neutralità fiscale richiede l'adeguamento nel caso in cui la base imponibile comprenda solo l'importo pagato dal consumatore finale.

52. In considerazione della risposta che propongono per la prima questione, il *governo irlandese* e la *Commissione* sono dell'avviso che non si debba rispondere alla seconda.

B — *Valutazione*

53. La seconda questione è stata posta per il caso in cui la risposta alla prima fosse che la base imponibile è costituita solo dall'importo pagato in contanti dal cliente.

54. Dal momento che propongo alla Corte di risolvere la prima questione nel senso che la base imponibile comprende l'importo pagato dal consumatore finale oltre all'importo rimborsato dal fabbricante, non occorre procedere all'esame della seconda questione.

VI — Conclusione

55. Ciò considerato, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali come segue:

«1) La prima questione pregiudiziale va risolta — a prescindere dalla fattispecie ipotetica dell'interposizione di un grossista — nel senso che, in un caso come quello a quo, la base imponibile è costituita dall'importo pagato dal cliente maggiorato dell'importo corrispondente allo sconto pagato dal fabbricante.

2) Stante la soluzione qui proposta per la prima questione, non occorre più risolvere la seconda».