SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
24 ottobre 1996 *

Nel procedimento C-288/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Value Added Tax Tribunal di Londra nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Argos Distributors Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G.F. Mancini, presidente di sezione, C.N. Kakouris (relatore) e G. Hirsch, giudici,

* Lingua processuale: l'inglese.

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

— per Argos Distributors Ltd, dal signor David Milne, QC, su istruzioni del signor Herbert Smith, solicitor;

— per il governo del Regno Unito, dal signor Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistito dal signor Nicholas Paines, barrister;

— per il governo ellenico, dal signor Michail Apessos, consigliere giuridico aggiunto presso l'avvocatura dello Stato, e dalle signore Foteini Dedousi, mandatario giudiziario presso l'avvocatura dello Stato, e Anna Rokofyllou, consigliere speciale del viceministro per gli Affari esteri, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Peter Oliver e Enrico Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Argos Distributors Ltd, rappresentata dal signor David Milne, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor Kenneth Parker, QC, del governo ellenico, rappresentato dai signori Michail Apessos e Fokion Georgakopoulos, consigliere giuridico aggiunto presso l'avvocatura dello Stato, in qualità di agente, e dalla signora Anna Rokofyllou, e dalla Commissione, rappresentata dai signori Peter Oliver e Enrico Traversa, all'udienza del 25 aprile 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 giugno 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 26 settembre 1994, giunta alla Corte il successivo 25 ottobre, il Value Added Tax Tribunal di Londra ha proposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Argos Distributors Ltd (in prosieguo: la «Argos») e i Commissioners of Customs and Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), competenti per la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in merito alla restituzione delle somme versate dalla Argos al governo del Regno Unito a titolo d'IVA.

3 Risulta dall'ordinanza di rinvio e dagli atti della causa principale che la Argos è una società di vendita al dettaglio che presenta le sue merci in un catalogo e le vende nei propri saloni di esposizione. Essa dispone di oltre 300 negozi di questo tipo in tutto il Regno Unito.

4 Il pagamento delle merci acquistate può essere effettuato attraverso buoni (vouchers) che l'Argos emette e vende nell'ambito del proprio programma promozio-

nale. Ogni buono si presenta sotto forma di un biglietto stampato del valore nominale di 1, 5, 10, 20 o 25 UKL. A norma delle condizioni d'uso dei buoni, questi possono essere consegnati in pagamento totale o parziale dei prodotti o servizi in vendita nei saloni di esposizione Argos, al prezzo indicato, ma non possono essere oggetto di rimborso.

5 La Argos vende i propri buoni ad un prezzo pari al valore nominale oppure con uno sconto sul valore nominale. L'importo di tale sconto dipende dalla rilevanza dell'ordine. Lo sconto normale è del 5% del valore nominale dei buoni quando l'importo dell'ordine raggiunga o superi le 500 UKL di valore nominale. Esiste uno storno retroattivo supplementare dell'1% o del 2,5% per ordini superiori rispettivamente a 10 000 e 50 000 UKL all'anno.

6 I principali acquirenti di tali buoni sono società che li distribuiscono poi ai propri dipendenti o rappresentati a titolo di incentivo, oppure società di servizi finanziari, che li rivendono al pubblico con o senza sconto sul valore nominale. Chi riceve per ultimo il buono può non conoscere l'identità dell'acquirente iniziale e non sapere se è stato applicato uno sconto sul valore nominale.

7 Ogni cliente che effettua acquisti in uno dei negozi Argos può presentare un buono in pagamento totale o parziale del prezzo delle merci fino a concorrenza del valore nominale del buono. Se tale valore è superiore a quello dell'acquisto, l'eccedenza non è rimborsata in contanti. In caso di furto, i buoni possono esser annullati e sostituiti. Dopo l'uso in un negozio della Argos, il buono viene annullato e distrutto.

8 Grazie a questo sistema, la Argos attira i beneficiari nei suoi saloni di esposizione, si fa conoscere presso il pubblico e aumenta il proprio fatturato. Inoltre, essa ne ricava un vantaggio in termini di liquidità.

9 La causa principale riguarda il calcolo dell'IVA che la Argos, come soggetto imponibile, deve versare sui ricavi della vendita delle merci pagate in buoni. I Commissioners ritengono infatti che il valore nominale del buono costituisca il corrispettivo della fornitura del bene ai fini della determinazione della base imponibile, indipendentemente dal fatto che l'acquirente iniziale abbia beneficiato o meno di uno sconto all'atto dell'acquisto del buono presso la Argos.

10 La Argos ritiene invece di non percepire l'intero valore nominale dei buoni, ma solo la differenza fra tale somma e lo sconto accordato al primo acquirente dei buoni, di modo che la base imponibile è costituita da tale importo. Essa ha quindi presentato ai Commissioners una domanda per ottenere il rimborso della somma di 1 363 245 UKL, che rappresenta una parte dell'IVA versata dal 1° aprile 1983 al 27 marzo 1993. Tale domanda è stata respinta. La Argos ha quindi proposto ricorso contro tale decisione dinanzi al Value Added Tax Tribunal di Londra.

11 Il giudice nazionale ritiene che per determinare la base imponibile in materia di IVA la nozione centrale sia quella di «corrispettivo» di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva che dispone:

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c), e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da

versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;

b) (...)».

12 Secondo il giudice nazionale, nel caso di specie occorrerebbe accertare il valore del corrispettivo costituito da un buono, quando questo venga dato in pagamento in un negozio Argos dall'utilizzatore finale, che non sia l'acquirente iniziale che aveva goduto di uno sconto acquistandolo. Tenuto conto della formulazione dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), secondo cui i ribassi e le riduzioni di prezzo devono essere concessi all'acquirente o al destinatario e acquisiti al momento in cui si compie l'operazione, ai fini dell'applicazione della disposizione in questione occorrerebbe stabilire il nesso tra l'acquisto iniziale del buono, all'atto del quale è stato concesso lo sconto, e il suo uso finale. Per l'applicazione di tale disposizione occorrerebbe altresì stabilire se uno sconto può estendersi alla totalità del prezzo di una merce, tenuto conto del fatto che un buono potrebbe servire a pagare tale prezzo per intero.

13 Dubitando della soluzione da dare alla controversia, il Value Added Tax Tribunal ha sospeso il procedimento e proposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione "ribassi e riduzioni di prezzo" include fattispecie in cui il valore nominale di un buono emesso da un fornitore di beni copre o è tale da poter coprire la totalità del prezzo normale di vendita al minuto praticato da quel fornitore.

2) Se, nel caso in cui un fornitore abbia ceduto a prezzo ridotto ad un acquirente un buono che viene successivamente presentato a pagamento integrale o (com'è più frequente) a pagamento parziale di merci da parte di un acquirente diverso dall'acquirente iniziale del buono, che non è di regola a conoscenza del prezzo pagato per il buono stesso, l'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione "i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente ed acquisiti al momento in cui si compie l'operazione" include

a) la differenza fra il valore nominale dei buoni ed il prezzo richiesto dal fornitore all'acquirente iniziale del buono, o

b) l'intero valore nominale del buono, o

c) nessuno dei due.

3) Nell'ipotesi in cui l'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), non sia di applicazione nelle fattispecie sopra descritte, se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), debba essere interpretato nel senso che la parte del corrispettivo coperta dal buono è

a) il valore nominale del buono, o

b) l'importo effettivamente ricevuto dal fornitore di beni in seguito alla cessione del buono».

La terza questione

14 Con la terza questione, che va esaminata per prima, il giudice nazionale chiede sostanzialmente se, quando un fornitore abbia venduto ad un acquirente, con uno

sconto, un buono con la promessa di accettarlo successivamente al valore nominale in pagamento della totalità o di una parte del prezzo di un bene acquistato da un cliente che non è l'acquirente del buono e che non è di regola a conoscenza del prezzo reale di vendita di tale buono da parte del fornitore, l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva vada interpretato nel senso che il corrispettivo rappresentato dal buono è il suo valore nominale o la somma realmente percepita dal fornitore per la vendita del buono.

15 Occorre precisare che tale questione riguarda l'operazione relativa all'acquisto di una delle merci Argos vendute nei suoi negozi, il cui prezzo è totalmente o parzialmente pagato dall'acquirente con un buono. Essa non riguarda l'operazione relativa alla precedente vendita dei buoni da parte della Argos.

16 Secondo la giurisprudenza costante della Corte, la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore soggettivo, ossia realmente percepito in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (v. sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Racc. pag. 445; 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365; 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company, Racc. pag. I-1235, e 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe, Racc. pag. I-1679).

17 Peraltro, secondo la stessa giurisprudenza, quando tale corrispettivo non sia costituito da una somma di denaro, esso deve tuttavia poter essere espresso in denaro (sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats e Naturally Yours Cosmetics, citate).

18 Nel caso di specie, il corrispettivo soggettivo realmente percepito dalla Argos per la vendita delle merci è costituito in tutto o in parte dai buoni presentati dall'acquirente di una delle merci. Poiché la Argos ritiene che il buono rappresenti una parte del prezzo di catalogo pari al suo valore nominale, la sola questione che si pone è sapere quale sia il reale controvalore in denaro del buono incassato dalla Argos.

19 Conformemente ai termini dell'operazione di acquisto iniziale del buono, questo, per sua natura, non costituisce altro che un documento nel quale è incorporato l'obbligo assunto dalla Argos di accettare tale buono al posto del denaro al suo valore nominale (v., in questo senso, la sentenza Boots Company, citata, punto 21).

20 Per verificare il reale controvalore in denaro rappresentato per la Argos dall'incasso del buono, occorre riferirsi alla sola operazione pertinente al riguardo, ossia l'operazione iniziale di vendita del buono, con o senza sconto. Da tale operazione risulta che, al momento dell'incasso del buono, esso rappresenta per la Argos un controvalore reale in denaro pari alla somma percepita all'atto della sua cessione, ossia al valore nominale del buono, diminuito dello sconto eventualmente accordato.

21 Anche se l'acquirente degli articoli Argos non conosce tale controvalore reale in denaro del buono che utilizza, occorre notare che ciò non è rilevante; infatti, nel caso di specie, interessa conoscere il controvalore reale in denaro che percepisce la Argos quando accetta buoni in pagamento degli articoli, giacché è solo questo controvalore reale che deve costituire la base imponibile.

22 Tale interpretazione non è inficiata dal fatto che ad ogni transazione non è noto in dettaglio ciò che la Argos percepisce come corrispettivo per la cessione di uno dei suoi articoli. Va sottolineato al riguardo che, nel caso di specie, l'onere della prova incombe al fornitore. In particolare, la Argos ha sostenuto senza essere contraddetta che, grazie al numero di serie scritto su ciascun buono, è possibile, al momento della sua presentazione in un negozio, identificarne l'acquirente iniziale e determinare lo sconto del quale ha eventualmente goduto. Non è quindi difficile

verificare quale porzione dei ricavi complessivi della Argos è costituita dai buoni accettati, dedotto l'insieme degli sconti accordati (v., in questo senso, sentenza Glawe, citata).

23 Occorre quindi risolvere la terza questione dichiarando che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva va interpretato nel senso che, quando un fornitore abbia venduto ad un acquirente, con uno sconto, un buono con la promessa di accettarlo successivamente al suo valore nominale in pagamento totale o parziale del prezzo di un bene acquistato da un cliente che non è l'acquirente del buono e che non conosce di regola il prezzo reale di vendita di quest'ultimo da parte del fornitore, il corrispettivo rappresentato dal buono è la somma realmente percepita dal fornitore alla vendita del buono.

Le altre questioni

24 Tenuto conto della soluzione data alla terza questione, non occorre rispondere alle altre questioni.

Sulle spese

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

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Value Added Tax Tribunal di Londra con ordinanza 26 settembre 1994, dichiara:

L'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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che, quando un fornitore abbia venduto ad un acquirente, con uno sconto, un buono con la promessa di accettarlo successivamente al suo valore nominale in pagamento totale o parziale del prezzo di un bene acquistato da un cliente che non è l'acquirente del buono e che non conosce di regola il prezzo reale di vendita di quest'ultimo da parte del fornitore, il corrispettivo rappresentato dal buono è la somma realmente percepita dal fornitore alla vendita del buono.

Mancini Kakouris Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 24 ottobre 1996.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

G.F. Mancini