SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

7 ottobre 2010 *

Nei procedimenti riuniti C-53/09 e C-55/09,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla House of Lords (Regno Unito), con decisioni 15 dicembre 2008, pervenute in cancelleria rispettivamente il 6 ed il 9 febbraio 2009, nelle cause

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contro

Loyalty Management UK Ltd (C-53/09),

Baxi Group Ltd (C-55/09),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. A. Arabadjiev, A. Rosas (relatore), U. Lõhmus e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 21 gennaio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Loyalty Management UK Ltd, dal sig. G. Sinfield, solicitor, e dal sig. D. Milne, QC;

— per la Baxi Group Ltd, dal sig. B. Cooper, solicitor, e dal sig. D. Scorey, barrister;

— per il governo del Regno Unito, dai sigg. L. Seeboruth e S. Hathaway, in qualità di agenti, assistiti dal sig. R. Hill, barrister;

— per il governo ellenico, dai sigg. K. Georgiadis e I. Bakopoulos nonché dalla sig.ra M. Tassopoulou, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, dalla sig.ra M. Afonso e dal sig. R. Lyal, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli artt. 5, 6, 11, A, n. 1, lett. a), nonché dellart. 17, n. 2, nella formulazione risultante dall'art. 28 septies, punto 1, 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 (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie tra, da una parte, i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners») e, dall'altra, la Loyalty Management UK Ltd (in prosieguo: la «LMUK») (causa C-53/09) e la Baxi Group Ltd (in prosieguo: la «Baxi») (causa C-55/09) in merito

alla qualifica, in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), del corrispettivo dei pagamenti effettuati, rispettivamente, dal gestore del programma di fidelizzazione in favore dei fornitori che cedono i premi di fedeltà ai clienti e dal rivenditore in favore del gestore del programma di fidelizzazione che cede simili premi.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 In base all'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette ad IVA.

4 L'art. 5 di detta direttiva enuncia quanto segue:

«1. Si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(…)

6. 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'[IVA]. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

5 L'art. 6 della suddetta direttiva dispone che:

«1. Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(…)

2. Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

(…)

b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

(…)».

6 L'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva prevede quanto segue:

«A. All'interno del paese

1. La base imponibile è costituita:

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

7 L'art. 17, n. 2, nel testo risultante dall'art. 28 septies, punto 1, della direttiva in esame, dispone quanto segue:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

b) l'[IVA] dovuta o assolta per i beni importati all'interno del paese;

c) l'[IVA] dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), dell'articolo 6, paragrafo 3 e dell'articolo 28 bis, paragrafo 6».

8 Gli artt. 14, 16, 24, 26, 73, 74 e 168 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), riprendono in sostanza il testo degli artt. 5, 6, 11, A, n. 1, lett. a), e dell'art. 17, n. 2, nella formulazione risultante dall'art. 28 septies, punto 1, della sesta direttiva.

Il diritto nazionale

9 Dagli atti trasmessi alla Corte emerge che le disposizioni pertinenti del diritto nazionale sono gli artt. 2, 5, 19, 24, 25 e 26 della legge del 1994 sull'IVA (Value Added Tax Act 1994), nonché gli allegati 4, nn. 1-5, e 6, n. 6, della medesima. Tali disposizioni riprendono gli articoli analoghi che figurano nella sesta direttiva.

Cause principali e questioni pregiudiziali

Procedimento C-53/09

10 La LMUK gestisce un programma di fidelizzazione della clientela. Nell'ambito di tale programma, i clienti ricevono punti, che possono convertire in premi di fedeltà costituiti da beni o servizi, ogni volta che acquistano grandi quantità di beni o servizi presso rivenditori aderenti al suddetto programma. Vi sono quattro figure principali in questo programma, vale a dire gli sponsor, nel caso di specie i rivenditori che cercano di incentivare i clienti a fare più acquisti presso di loro, i clienti, il gestore del programma in questione, cioè la LMUK, e i fornitori, ovverosia le società che forniscono premi di fedeltà ai clienti in cambio dei punti.

11 Gli sponsor attribuiscono punti ai clienti per ogni acquisto in base alla somma spesa. Quando il cliente accumula un numero sufficiente di punti, può ricevere, in cambio dei suoi punti, un premio di fedeltà a titolo gratuito o a prezzo ridotto. I premi di fedeltà vengono procurati dai fornitori.

12 Nell'ambito di tale sistema, gli sponsor versano alla LMUK un importo prestabilito per ciascun punto emesso. Essi corrispondono inoltre un canone annuale per la commercializzazione, lo sviluppo e la promozione del programma. I fornitori ricevono un importo fisso da parte della LMUK per ogni punto convertito, denominato «commissione per il servizio».

13 I fornitori emettono una fattura nei confronti della LMUK che comprende l'IVA sulla suddetta commissione. Quando la LMUK ha cercato di detrarre tale IVA a monte, i

Commissioners hanno dichiarato che l'imposta assolta costituiva un'imposta su una commissione che rappresenta un pagamento per operazioni effettuate dai fornitori non in favore della LMUK, bensì dei clienti, anche se dette operazioni sono interamente o parzialmente pagate dalla LMUK. I Commissioners hanno quindi ritenuto che la commissione di cui trattasi fosse il corrispettivo versato da un terzo in cambio della fornitura di premi di fedeltà ai clienti e che, conseguentemente, la LMUK non avesse diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte su detta commissione.

14 La LMUK ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi al VAT and Duties Tribunal. Quest'ultimo ha affermato che le cessioni di beni ai clienti effettuate dai fornitori in cambio di punti dovevano essere considerate prestazioni di servizi fornite alla LMUK.

15 I Commissioners hanno proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales). Quest'ultima, in riforma della sentenza del VAT and Duties Tribunal, ha concluso che i fornitori cedevano i premi di fedeltà ai clienti e che la commissione in questione era il corrispettivo versato da un terzo, nel caso di specie dalla LMUK, in cambio di tale cessione. I Commissioners hanno esposto dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales) anche una «tesi in subordine», relativa al caso in cui i premi fossero consistiti in beni, secondo cui qualora i partner fornitori avessero ceduto tali beni alla LMUK, ne sarebbe conseguito che quest'ultima avrebbe dovuto essere soggetta all'imposizione a valle sulla presunta ulteriore cessione ai clienti degli stessi beni, ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva. La High Court of Justice (England & Wales) ha accolto tale tesi esposta in subordine dai Commissioners.

16 La LMUK ha adito la Court of Appeal (England & Wales), che ha riformato la sentenza della High Court of Justice (England & Wales). La Court of Appeal (England & Wales) ha ritenuto che la LMUK avesse versato la commissione ai fornitori a titolo di corrispettivo per la prestazione di servizi fornita da questi ultimi alla LMUK.

Conseguentemente, la LMUK era autorizzata a detrarre l'IVA che era stata applicata su tale commissione.

17 La House of Lords, dinanzi alla quale i Commissioners hanno proposto impugnazione, ha concluso che era necessaria una decisione della Corte sull'interpretazione della direttiva 2006/112, già sesta deirettiva al fine di statuire sulla controversia della quale era investita.

18 Ciò premesso, la House of Lords ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Nel caso in cui un soggetto passivo (in prosieguo: il "promotore") si occupi della gestione di un programma a premi di fidelizzazione della clientela con più partner (...), in virtù del quale esso stipula diversi contratti:

a) contratti con diverse società indicate come "sponsor" ai sensi dei quali questi ultimi rilasciano "punti" ai propri clienti (...) che acquistano beni o servizi presso gli stessi sponsor, i quali effettuano pagamenti al promotore;

b) contratti con i clienti (...) che contemplano disposizioni come quella per cui all'acquisto di beni e/o servizi presso gli sponsor essi riceveranno punti che potranno convertire in beni e/o servizi; e

c) contratti con diverse società (indicate come "fornitori") in virtù dei quali queste ultime accettano, inter alia, di fornire beni e/o servizi ai clienti (...) a un prezzo inferiore di quello che sarebbe normalmente dovuto, ovvero gratuitamente, quando il cliente converte i punti, e il promotore versa, in cambio, un "prezzo per

il servizio" calcolato in base al numero di punti convertiti presso quel fornitore nel corso del periodo di pertinenza.

1) Come vadano interpretati gli artt. 14, 24 e 73 della direttiva (...) 2006/112/CE (già artt. 5, 6 e 11 A, n. 1, lett. a), della [sesta direttiva]) qualora il promotore effettui pagamenti ai fornitori.

2) In particolare, se le suddette disposizioni debbano essere interpretate nel senso che i pagamenti del tipo di quelli effettuati dal promotore ai fornitori devono essere qualificati come:

   a) corrispettivo dovuto unicamente per la prestazione di servizi da parte dei fornitori al promotore, oppure

   b) corrispettivo dovuto unicamente per la cessione di beni e/o la prestazione di servizi da parte dei partner fornitori ai clienti (...), oppure

   c) corrispettivo dovuto in parte per la prestazione di servizi da parte dei fornitori al promotore e in parte per la cessione di beni e/o la prestazione di servizi da parte dei partner fornitori ai clienti (...).

3) Qualora la soluzione alla seconda questione corrisponda alla lett. c), così che il prezzo per il servizio debba essere considerato quale corrispettivo per entrambe le prestazioni effettuate dai fornitori, rispettivamente in favore del promotore e dei clienti (...), quali siano i criteri derivanti dal diritto comunitario per determinare

in che modo un onere come il prezzo per il servizio debba essere ripartito tra le due suddette prestazioni».

Procedimento C-55/09

19 La Baxi appartiene a un gruppo di società che produce caldaie e altri simili prodotti per riscaldamento. Tale gruppo di società ha attuato un programma di fidelizzazione della clientela, nel caso di specie gli installatori di caldaie, volto a promuovere presso questi ultimi l'acquisto dei suoi prodotti. Seguendo la terminologia utilizzata al punto 10 della presente sentenza, la Baxi agisce in qualità di sponsor nell'ambito di detto programma.

20 All'acquisto dei prodotti della Baxi, i clienti che aderiscono al suddetto programma ricevono punti che possono convertire in premi di fedeltà, costituiti da beni o da servizi. Si deve tuttavia segnalare che dalla decisione di rinvio emerge che la causa principale riguarda soltanto premi di fedeltà sotto forma di beni.

21 La Baxi ha affidato la gestione del programma di fidelizzazione di cui trattasi alla @1 Ltd (in prosieguo: la «@1»). Secondo le condizioni generali di tale programma, i clienti sono in rapporto contrattuale con la Baxi.

22 La gestione da parte della @1 del programma di fidelizzazione di cui trattasi comprende, in particolare, la commercializzazione di quest'ultimo presso i clienti attraverso cataloghi e su Internet, il trattamento delle richieste di iscrizione, la gestione del saldo punti dei clienti, la scelta, l'acquisto e la consegna dei premi di fedeltà, nonché l'assistenza telefonica dei clienti.

23 Una differenza importante tra questo programma e quello di cui al procedimento C-53/09 risiede quindi nel fatto che la @1 sceglie ed acquista i premi di fedeltà e li fornisce ai clienti. Tale società agisce, pertanto, sia come gestore del programma di fidelizzazione della clientela sia come fornitore. I premi di fedeltà sono forniti unicamente in cambio di punti. Non è possibile ricevere un premio di fedeltà sotto forma di acquisto a prezzo ridotto. La Baxi corrisponde alla @1 il prezzo di vendita al dettaglio dei premi di fedeltà nonché determinate spese per servizi specifici.

24 La Baxi ha chiesto di detrarre l'IVA sugli importi da essa corrisposti alla @1. I Commissioners hanno ritenuto che l'importo del prezzo di vendita al dettaglio della merce versato dalla Baxi alla @1 si suddividesse in due parti. Una parte di tale importo costituiva il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla @1 alla Baxi, per le quali essa aveva il diritto di detrarre l'IVA fatturata dalla @1. L'altra parte costituiva il corrispettivo, versato da un terzo, delle cessioni di beni dalla @1 ai clienti, per il quale la Baxi non poteva detrarre detta imposta.

25 La Baxi ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al VAT and Duties Tribunal. Quest'ultimo ha respinto la domanda della Baxi ritenendo che la @1 avesse effettuato una cessione dei premi di fedeltà alla Baxi, la quale aveva compiuto un'ulteriore cessione a titolo gratuito ai clienti. La Baxi poteva pertanto detrarre l'IVA versata a monte per la cessione di beni in suo favore, ma era tenuta a dichiarare l'IVA percepita a valle per l'ulteriore trasferimento dei beni ai clienti.

26 La Baxi ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales), la quale ha affermato che la @1 aveva effettuato una cessione dei premi di fedeltà ai clienti e non alla Baxi, ma che la @1 aveva altresì fornito una prestazione di servizi che comprendeva in particolare la cessione dei beni ai clienti. Il prezzo pagato dalla Baxi rappresentava il corrispettivo per la prestazione di tale servizio e quest'ultima poteva dunque considerare come imposta a monte tutta l'IVA addebitatale dalla @1.

27 I Commissioners hanno adito la Court of Appeal (England & Wales), la quale ha dichiarato che la Baxi aveva il diritto di recuperare l'IVA sull'intero pagamento effettuato in favore della @1. A suo giudizio, la Baxi avrebbe quindi effettuato l'intero pagamento come corrispettivo di un servizio prestatole dalla @1, che consisteva, in parte, in un'operazione di cessione di beni ai clienti grazie alla quale quest'ultima svolgeva un'attività di promozione a favore della Baxi, fidelizzava clienti e liberava la Baxi dai propri obblighi nei confronti dei clienti ai sensi del programma di fidelizzazione.

28 La House of Lords, dinanzi alla quale i Commissioners hanno proposto impugnazione, ha concluso che era necessaria una decisione della Corte sull'interpretazione della direttiva 2006/112, già sesta direttiva, al fine di statuire sulla controversia della quale era investita.

29 Ciò premesso, la House of Lords ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni:

«Nel caso in cui

a) un soggetto passivo attui un programma di promozione commerciale gestito da una società di marketing e pubblicità nell'ambito del quale vengono rilasciati "punti" ai clienti del soggetto passivo in concomitanza con l'acquisto di beni da parte dei clienti presso detto soggetto passivo;

b) i clienti riscattino i punti ricevendo, a titolo gratuito, premi di fedeltà dalla società di marketing e pubblicità;

c) il soggetto passivo abbia concordato con tale altra società di versarle il prezzo di vendita al dettaglio dei premi di fedeltà.

1) Come vadano interpretati gli artt. 14, 24, 73 e 168 della direttiva 2006/112 (...) (già artt. 5, 6, 11, A, n. 1, lett. a), e 17, n. 2, [nella formulazione risultante dall'art. 28 septies, punto 1,] della sesta direttiva) riguardo ai pagamenti effettuati dal soggetto passivo all'altra società.

2) In particolare, se le suddette disposizioni debbano essere interpretate nel senso che i pagamenti effettuati dal soggetto passivo all'altra società devono essere qualificati:

a) unicamente come corrispettivo per la prestazione di servizi al soggetto passivo da parte dell'altra società;

b) unicamente come corrispettivo versato da terzi per la cessione di beni ai clienti da parte dell'altra società;

c) come corrispettivo in parte per la prestazione di servizi resi dall'altra società al soggetto passivo e in parte per la cessione di beni ai clienti effettuata dall'altra società, oppure

d) come corrispettivo sia per la prestazione di servizi di pubblicità e di marketing sia per la cessione di premi di fedeltà entrambe effettuate dall'altra società a favore del soggetto passivo.

3) Qualora la soluzione della seconda questione sia che tali pagamenti devono qualificarsi in parte quale corrispettivo per la prestazione di servizi effettuata a favore del soggetto passivo dall'altra società e in parte quale corrispettivo di terzi versato dal soggetto passivo all'altra società per la cessione di beni ai clienti da parte di quest'ultima, quali siano i criteri derivanti dal diritto comunitario per determinare in che modo il pagamento debba essere ripartito tra le due suddette prestazioni».

30 Con ordinanza del presidente della Corte 11 marzo 2009, i procedimenti C-53/09 e C-55/09 sono stati riuniti ai fini delle fasi scritta e orale e della sentenza.

Osservazioni preliminari

31 Poiché il giudice nazionale fa riferimento, nelle decisioni di rinvio, sia alla sesta direttiva, sia alla direttiva 2006/112, si deve rilevare che quest'ultima è stata adottata il 28 novembre 2006 e che la data della sua entrata in vigore, vale a dire il 1º gennaio 2007, è successiva ai fatti della causa principale. Pertanto, le questioni sottoposte vanno risolte unicamente sulla base della sesta direttiva.

32 Si deve inoltre osservare, con riguardo al procedimento C-53/09, che né le questioni sottoposte dal giudice del rinvio, né la discussione dinanzi alla Corte, hanno avuto ad oggetto i rapporti tra gli sponsor ed il gestore del programma di fedeltà, ossia la LMUK. Conseguentemente, la valutazione della Corte si limita alle questioni sottoposte dal giudice del rinvio.

Sulle questioni pregiudiziali

33 Con le proprie questioni, che vanno esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se, nell'ambito di un programma di fidelizzazione della clientela come quello di cui alle cause principali:

— i pagamenti effettuati dal gestore del programma in questione ai fornitori che cedono i premi di fedeltà ai clienti debbano essere considerati, nel procedimento C-53/09, il corrispettivo, versato da un terzo, di una cessione di beni a detti clienti e/o, eventualmente, di una prestazione di servizi effettuata dai medesimi fornitori ai suddetti clienti, e/o il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata da tali fornitori in favore del gestore del programma in questione, e

— i pagamenti effettuati dallo sponsor al gestore del programma in questione, il quale cede premi di fedeltà ai clienti, debbano essere considerati, nel procedimento C-55/09, il corrispettivo, versato da un terzo, di una cessione di beni effettuata dal gestore di tale programma a detti clienti e/o il corrispettivo di una prestazione di servizi resa dal medesimo gestore a vantaggio del suddetto sponsor.

Osservazioni presentate alla Corte

34 Nell'ambito del procedimento C-53/09, la LMUK fa valere che i pagamenti da essa effettuati ai fornitori rappresentano il corrispettivo dei servizi che i fornitori le hanno reso. Tali servizi consisterebbero in varie prestazioni contrattuali, che includono l'accettazione, da parte dei fornitori, della cessione di beni o servizi ai clienti a prezzo ridotto o a titolo gratuito.

35 Nell'ambito del procedimento C-55/09, la Baxi sostiene che i pagamenti da essa effettuati alla @1 sono il corrispettivo dei servizi che le sono stati resi da quest'ultima. Si tratterebbe di vari servizi di pubblicità, fra i quali rientrano la cessione di premi di fedeltà ai clienti e la fornitura delle informazioni relative alla clientela della Baxi.

36 Secondo il governo del Regno Unito, il governo ellenico e la Commissione europea, i pagamenti effettuati nel procedimento C-53/09 dalla LMUK ai fornitori devono essere considerati il corrispettivo, versato da un terzo, vale a dire la LMUK, di una cessione di beni effettuata dai fornitori ai clienti e/o, a seconda della natura del premio di fedeltà, di una prestazione di servizi effettuata da detti fornitori in favore di tali clienti.

37 Nel procedimento C-55/09, i suddetti governi e la Commissione ritengono che i pagamenti effettuati dalla Baxi alla @1 debbano essere considerati il corrispettivo versato da un terzo, cioè la Baxi, di una cessione di beni effettuata dalla @1 ai clienti. Nondimeno, il governo del Regno Unito e la Commissione concordano nel riconoscere che una parte dei pagamenti che la Baxi ha versato alla @1, segnatamente la differenza tra il prezzo di vendita al dettaglio dei premi di fedeltà versato dalla Baxi alla @1 e il prezzo di acquisto al quale la @1 si procura i premi di fedeltà, rappresenta il corrispettivo dei servizi che quest'ultima fornisce alla Baxi.

Risposta della Corte

38 Occorre ricordare che il principio del sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino allo stadio del commercio al dettaglio, un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione

antecedente alla fase dell'imposizione (v., in particolare, sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona, Racc. pag. I-9373, punto 21).

39 Si deve altresì rammentare che la presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (v., da un lato, per quanto riguarda la nozione di sede dell'attività economica in materia di IVA, sentenze 20 febbraio 1997, causa C-260/95, DFDS, Racc. pag. I-1005, punto 23, e 28 giugno 2007, causa C-73/06, Planzer Luxembourg, Racc. pag. I-5655, punto 43, nonché, dall'altro, per quanto riguarda la determinazione del destinatario di una cessione di beni, per analogia, sentenza 6 febbraio 2003, causa C-185/01, Auto Lease Holland, Racc. pag. I-1317, punti 35 e 36).

40 Alla luce di tali considerazioni, per risolvere le questioni sottoposte occorre in primo luogo determinare la natura delle transazioni effettuate nell'ambito dei programmi di fidelizzazione di cui alle cause principali.

41 Dalle decisioni di rinvio emerge che i programmi di fidelizzazione in questione sono stati ideati per incentivare i clienti ad effettuare i loro acquisti presso determinati commercianti. A tal fine, la LMUK, nel procedimento C-53/09, e la @1, nel procedimento C-55/09, forniscono un certo numero di servizi relativi alla gestione di tali programmi.

42 La realtà economica consiste nondimeno nel fatto che, nell'ambito di tali programmi, i fornitori cedono ai clienti premi di fedeltà che possono essere costituiti sia da beni che, nel procedimento C-53/09, da prestazioni di servizi.

43 Al fine di determinare se tale operazione, consistente nella cessione di premi di fedeltà, sia soggetta ad IVA, è necessario verificare se, ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, essa costituisca una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

44 L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva prevede che si considera cessione di bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

45 Risulta dal testo di tale norma che la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (v. sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Racc. pag. I-285, punto 7, e Auto Lease Holland, cit., punto 32).

46 L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva definisce la nozione di prestazione di servizi come ogni operazione che non costituisce cessione di un bene.

47 Dalla decisione di rinvio nel procedimento C-53/09 emerge che la LMUK stipula contratti con i fornitori in forza dei quali, quando questi ultimi cedono premi di fedeltà ai clienti in cambio di punti, la LMUK corrisponde loro un importo prestabilito per detti punti. Così, in base al contratto concluso tra la LMUK e ciascun fornitore, la sola condizione perché i fornitori ricevano il pagamento da parte della LMUK è che questi cedano i premi di fedeltà ai clienti, premi che possono consistere non solo in beni

materiali, ma anche in servizi. Infatti, è solo in questo modo che essi possono ricevere punti che potranno successivamente dare luogo al pagamento effettuato dalla LMUK.

48 Emerge altresì dalla decisione di rinvio nel procedimento C-55/09 che la @1 acquista scorte di premi di fedeltà e che le scorte di tali premi sono di sua proprietà. Conseguentemente, la @1 non solo ha il diritto di trasferire i premi di fedeltà ai clienti come se ne fosse il proprietario ma, in realtà, essa ne è il proprietario. Dalla decisione di rinvio risulta inoltre che la @1 distribuisce i premi di fedeltà ai clienti.

49 Si deve quindi constatare che, nelle cause principali, i fornitori hanno ceduto ai clienti beni, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva e, nel procedimento C-53/09, hanno altresì prestato servizi in loro favore, ai sensi dell'art. 6, n. 1, della suddetta direttiva.

50 In secondo luogo, occorre accertare se tali operazioni siano state effettuate a titolo oneroso.

51 A tale riguardo, emerge dalla giurisprudenza che una cessione di beni o una prestazione di servizi «a titolo oneroso», ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il bene ceduto o il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto (v., in particolare, in materia di prestazioni di servizi, sentenza 8 marzo 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Racc. pag. 1443, punto 12).

52 Per verificare se vi sia un corrispettivo e, in caso affermativo, se esista un nesso tra tale corrispettivo e il bene ceduto o il servizio reso, si deve rilevare che l'importo del prezzo che i clienti pagano agli sponsor per beni o servizi nel procedimento C-53/09

e alla Baxi per beni nel procedimento C-55/09 è il medesimo sia per i clienti aderenti ai programmi di fidelizzazione sia per quelli che non vi aderiscono.

53 In tale contesto, occorre rammentare che nell'ambito di un programma di fidelizzazione in base al quale una società petrolifera consegnava beni agli acquirenti di carburante in cambio di punti che detti acquirenti avevano ottenuto, in funzione del quantitativo acquistato, pagando il prezzo di vendita al minuto del carburante alla pompa, la Corte ha affermato che la società petrolifera non poteva fondatamente asserire che il prezzo pagato dagli acquirenti di carburante inglobava in realtà una parte corrispondente al valore dei punti o dei beni scambiati con tali punti, poiché l'acquirente di carburante, che ritirasse o no i punti, doveva pagare lo stesso prezzo al minuto (v., in tal senso, sentenza 27 aprile 1999, causa C-48/97, Kuwait Petroleum, Racc. pag. I-2323, punto 31).

54 Infatti, la Corte ha rilevato che la vendita di carburante che dava luogo all'attribuzione di punti ai clienti, da un lato, e la cessione di beni in cambio di tali punti, dall'altro, costituivano due operazioni distinte (v., in tal senso, sentenza Kuwait Petroleum, cit., punto 28).

55 Ne consegue pertanto che, nelle cause principali, la vendita di beni e le prestazioni di servizi che danno luogo all'attribuzione di punti ai clienti, da un lato, e la cessione dei premi di fedeltà in cambio di tali punti, dall'altro, costituiscono due operazioni distinte.

56 Tuttavia, come rilevato dal governo del Regno Unito, la sesta direttiva non esige, perché una cessione di beni o una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, punto 1, della medesima, che il corrispettivo di tale cessione o di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di queste ultime.

Infatti, l'art. 11, A, n. 1, lett. a), di tale direttiva prevede che il corrispettivo possa essere versato da un terzo.

57 A tale riguardo, dalla decisione di rinvio nel procedimento C-53/09 emerge che alla conversione di punti dei clienti presso i fornitori consegue un pagamento dalla LMUK a questi ultimi. Tale pagamento si calcola sommando le commissioni, che rappresentano un importo fisso per ogni punto convertito in cambio di una parte o dell'intero prezzo del premio di fedeltà. In tale contesto si deve constatare, come sostenuto dal governo del Regno Unito, che tale pagamento corrisponde al corrispettivo della cessione dei premi di fedeltà.

58 Nel procedimento C-55/09, risulta inoltre dalla decisione di rinvio che i premi di fedeltà sono fatturati dalla @1 alla Baxi al prezzo di vendita al dettaglio con l'aggiunta delle spese postali al momento dell'ordine in cui avvengono il trasferimento della proprietà e la conversione dei punti. Pertanto, detratto il margine della @1 rappresentato dalla differenza tra il prezzo di vendita al dettaglio dei premi di fedeltà ed il prezzo di acquisto al quale la @1 si procura detti premi, il pagamento della Baxi in favore della @1 costituisce il corrispettivo della cessione dei suddetti premi.

59 Nel procedimento C-55/09, la Baxi fa tuttavia valere che il corrispettivo del pagamento non è rappresentato da una cessione di beni, ma da un servizio di pubblicità complesso, nell'ambito del quale rientra, fra altri servizi, la cessione dei premi di fedeltà ai clienti.

60 A tale riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica

prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, detta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi (v., in tal senso, sentenza 29 marzo 2007, causa C-111/05, Aktiebolaget NN, Racc. pag. I-2697, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

61 Dalla decisione di rinvio nel procedimento C-55/09 risulta che i pagamenti effettuati dalla Baxi alla @1 corrispondono all'importo del prezzo di vendita al dettaglio dei premi di fedeltà con l'aggiunta delle spese di imballaggio e di spedizione e che, pertanto, la @1 consegue un margine costituito dalla differenza tra l'importo del prezzo di vendita al dettaglio dei premi di fedeltà e l'importo del prezzo di acquisto al quale quest'ultima si procura detti premi.

62 Quindi, come riconosciuto peraltro sia dal governo del Regno Unito che dalla Commissione, un pagamento come quello di cui trattasi nella causa principale del procedimento C-55/09 può essere suddiviso in due parti e ciascuna di queste due parti corrisponde ad una prestazione distinta.

63 Di conseguenza, l'importo del prezzo di acquisto costituisce il corrispettivo della cessione di premi di fedeltà ai clienti, mentre la differenza tra l'importo del prezzo di vendita al dettaglio pagato dalla Baxi e l'importo del prezzo di acquisto versato dalla @1 per procurarsi premi di fedeltà, vale a dire il margine, rappresenta il corrispettivo dei servizi che la @1 fornisce alla Baxi.

64 Per contro, nell'ambito del procedimento C-53/09, la LMUK ha affermato, nelle proprie osservazioni scritte ed orali, che i pagamenti che essa versa ai fornitori non sono il corrispettivo di due o più prestazioni distinte. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se tale sia il caso.

65 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere le questioni sottoposte dichiarando che, nell'ambito di un programma di fidelizzazione della clientela come quello di cui alle cause principali, gli artt. 5, 6, 11, A, n. 1, lett. a), e 17, n. 2, nella formulazione risultante dall'art. 28 septies, punto 1, della sesta direttiva, devono essere interpretati nel senso che:

— i pagamenti effettuati dal gestore del programma in questione ai fornitori che cedono premi di fedeltà ai clienti devono essere considerati, nel procedimento C-53/09, il corrispettivo versato da un terzo di una cessione di beni a detti clienti o, eventualmente, di una prestazione di servizi fornita ai medesimi. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se tali pagamenti includano anche il corrispettivo di una prestazione di servizi corrispondente a una prestazione distinta, e

— i pagamenti effettuati dallo sponsor al gestore del programma in questione che cede premi di fedeltà ai clienti devono essere considerati, nel procedimento C-55/09, in parte, il corrispettivo versato da un terzo di una cessione di beni a detti clienti e, in parte, il corrispettivo di una prestazione di servizi resa dal gestore del programma in questione in favore di tale sponsor.

Sulle spese

66 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Nell'ambito di un programma di fidelizzazione della clientela come quello di cui alle cause principali, gli artt. 5, 6, 11, A, n. 1, lett. a), e 17, n. 2, nella formulazione risultante dall'art. 28 septies, punto 1, 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, devono essere interpretati nel senso che:

— **i pagamenti effettuati dal gestore del programma in questione ai fornitori che cedono premi di fedeltà ai clienti devono essere considerati, nel procedimento C-53/09, il corrispettivo versato da un terzo di una cessione di beni a detti clienti o, eventualmente, di una prestazione di servizi fornita ai medesimi. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se tali pagamenti includano anche il corrispettivo di una prestazione di servizi corrispondente a una prestazione distinta, e**

— **i pagamenti effettuati dallo sponsor al gestore del programma in questione che cede premi di fedeltà ai clienti devono essere considerati, nel procedimento C-55/09, in parte, il corrispettivo versato da un terzo di una cessione di beni a detti clienti e, in parte, il corrispettivo di una prestazione di servizi resa dal gestore del programma in questione in favore di tale sponsor.**

Firme