SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

23 febbraio 2006 *

Nel procedimento C-491/04,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, Manchester (Regno Unito), con decisione 24 novembre 2004, pervenuta in cancelleria il 29 novembre 2004, nella causa

Dollond & Aitchison Ltd

contro

Commissioners of Customs & Excise,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. R. Schintgen, P. Kūris (relatore), G. Arestis e J. Klučka, giudici,

* Lingua processuale: l'inglese.

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro,
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 10 novembre 2005,

considerate le osservazioni presentate:

— per Dollond & Aitchison Ltd, dal sig. K. Parker, QC, su incarico dello studio legale KPMG, solicitors;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra R. Caudwell, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra M. Hall, QC;

— per il governo tedesco, dal sig. M. Lumma e dalla sig.ra C. Schulze-Bahr, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'artt. 29 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»).

2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Dollond & Aitchison Ltd (in prosieguo: la «D & A») e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners») relativamente al valore in dogana di lenti a contatto consegnate per via postale a partire dell'isola di Jersey (isole Normanne) verso il Regno Unito dove vengono fornite unitamente a servizi di esame, di consulenza e di manutenzione.

Ambito normativo

3 Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del

Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»), il campo di applicazione delle detta direttiva è definito come segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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;

2. le importazioni di beni».

4 L'art. 3 di questa direttiva determina il campo di applicazione territoriale di quest'ultima, prevedendo, al n. 2, che «(...) l'«interno del paese» corrisponde al campo di applicazione del trattato che istituisce la Comunità economica europea, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo 227 [divenuto, in seguito a modifica, art. 299 CE].

5 L'art. 299, n. 6, lett. c, CE stabilisce che «(...) le disposizioni del presente trattato sono applicabili alle isole Normanne (...) soltanto nella misura necessaria per assicurare l'applicazione del regime previsto per tali isole dal trattato relativo all'adesione di nuovi Stati membri alla Comunità economica europea e alla Comunità europea dell'energia atomica, firmato il 22 gennaio 1972».

6 L'art. 1, n. 1, del protocollo n. 3 allegato all'atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Danimarca, dell'Irlanda e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda

del Nord e agli adattamenti dei Trattati (GU 1972, L 73, pag. 14) stabilisce che «[l]a regolamentazione comunitaria in materia doganale e in materia di restrizioni quantitative, segnatamente quella dell'atto di adesione, si applica alle Isole Normanne (...) alle stesse condizioni che per il Regno Unito (...).

7 Ai sensi dell'art. 11, B, n. 1 della sesta direttiva, la base imponibile è costituita «dal valore definito come valore in dogana dalle disposizioni comunitarie in vigore».

8 Il detto valore in dogana è determinato conformemente alle disposizioni dell'art. 29 del codice doganale, che stabilisce:

«1. Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33 (...):

(...)

3. a) Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore, o a beneficio di quest'ultimo, per le merci importate e comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore, o dal compratore a una terza persona, per soddisfare un obbligo del venditore (...)».

9 Quando il valore in dogana non può essere determinato conformemente all'art. 29 del codice doganale, occorre fare riferimento alle disposizioni dell'art. 30, n. 2, dello stesso codice, secondo cui:

«I valori in dogana determinati ai sensi del presente articolo sono i seguenti:

a) valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

b) valore di transazione di merci similari, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

c) valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori;

d) valore calcolato, eguale alla somma:

— del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;

— di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione della Comunità;

— del costo o del valore degli elementi enumerati all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e) (...)».

La causa principale e le questioni pregiudiziali

10 La D & A è una società di ottici che dispone di succursali in tutto il Regno Unito. Fino al 1998, la D & A gestiva un sistema in cui i clienti si procuravano le loro lenti a contatto «usa e getta» presso una succursale locale ogni tre mesi. Essi avevano diritto a taluni servizi professionali e dovevano sottoporsi ad un controllo oculistico annuale. Le autorità fiscali ritenevano che questo sistema comportasse due elementi distinti, ossia, una fornitura di merci assoggettabile all'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e una prestazione di servizi esonerata da tale imposta.

11 Nel corso del 1998, il sistema si è trasformato nel senso che una società non collegata alla ricorrente nella causa principale spediva a partire dalla Scozia le lenti, le soluzioni detergenti e le scatolette porta lenti con apposito liquido. La D & A non ha modificato il suo metodo di calcolo dell'IVA, mentre le autorità fiscali avevano ritenuto che, in conseguenza di un cambiamento giurisprudenziale intervenuto nella causa Leightons Ltd v CEC, le forniture di lenti a contatto costituissero forniture miste di beni e di servizi comprendenti tutti gli aspetti di un servizio professionale, ivi comprese la misurazione e l'applicazione delle lenti.

12 A decorrere dal luglio 1999, la società ha trasferito le sue operazioni di manutenzione a Jersey per beneficiare di servizi postali a costo minore.

13 La Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (in prosieguo: la «DALD»), società dello stesso gruppo, costituita in base al diritto dell'isola di Jersey, ha distribuito, per corrispondenza e sotto forma di abbonamento, tra il 1° luglio 1999 e il 30 giugno 2001, lenti a contato usa e getta a partire da Jersey e con destinazione nel Regno Unito. Gli abbonati pagavano un forfait mensile in cambio del quale ricevevano periodicamente lenti usa e getta nonché soluzioni detergenti e scatolette porta lenti con apposito liquido necessarie alla loro manutenzione. Il prezzo comprendeva, inoltre, una consultazione o un esame iniziale relativo alle lenti a contatto, un controllo di queste almeno una volta all'anno e tutto quanto era successivamente necessario per il loro utilizzo.

14 I Commissioners hanno ritenuto, con decisione 18 ottobre 1999, che, allorché la DALD distribuiva lenti a contatto a partire da Jersey e con destinazione di clienti del Regno Unito, effettuava semplici forniture di beni piuttosto che forniture di beni e servizi. Con una seconda decisione del 6 settembre 2001, essi hanno ritenuto che il valore reale di una spedizione comprendesse tutte le somme da pagare ai termini del contratto di vendita, ossia la totalità del prezzo.

15 La D & A ha presentato un ricorso contro queste due decisioni.

16 In tale contesto, il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se nella somma complessiva pagata, a titolo di corrispettivo per determinati beni, dai clienti della [DALD] debba essere inclusa la frazione di tale somma

versata a titolo di corrispettivo per determinati servizi forniti dalla [D & A] ovvero da agenti in franchising della medesima, così da essere intesa quale parte del prezzo, pagato o da pagare, per determinate merci ai sensi dell'art. 29 del [codice doganale], qualora il cliente sia un privato, consumatore ed importatore, per conto del quale la [DALD] provvede all'assolvimento dell'IVA all'importazione.

Le determinate merci nella specie sono le seguenti:

i) lenti a contatto;

ii) soluzioni detergenti;

iii) contenitori porta lenti con apposito liquido;

I determinati servizi sono nella specie i seguenti:

iv) esame delle lenti a contatto;

v) consulenza in materia di lenti a contatto;

vi) ogni altro eventuale trattamento successivo richiesto dal cliente.

2) In caso di soluzione negativa alla questione sub 1): se la somma versata a titolo di corrispettivo delle dette merci possa essere comunque calcolata ai termini dell'art. 29, ovvero se tale determinazione debba essere effettuata ai sensi del successivo art. 30 [del codice doganale].

3) Premesso che le «Channel Islands» (Isole Normanne) appartengono al territorio doganale della Comunità ma non ricadono nella sfera di applicazione territoriale dell'IVA ai sensi della sesta direttiva (...), se i principi giurisprudenziali affermati nella sentenza della Corte 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP/Commissioners of Customs and Excise (Racc. pag. I-973), possano essere applicati nella specie, al fine di determinare quale frazione o frazioni del valore di transazione, ivi compresa la fornitura di determinati servizi o di determinate merci, debbano essere prese in considerazione ai fini dell'applicazione della tariffa doganale comunitaria».

Sulle questioni pregiudiziali

17 In via preliminare, occorre ricordare che l'isola di Jersey è parte integrante del territorio doganale comunitario, ma costituisce un territorio terzo per quanto riguarda le norme stabilite dalla sesta direttiva. Pertanto, la cessione di un bene da parte di una società stabilità a Jersey ad un cliente che abita nel Regno Unito costituisce un'importazione ai sensi dell'art. 2, n. 2, della sesta direttiva. La base imponibile è quindi definita dall'art. 11, parte B, n. 1, della detta direttiva come «il valore definito come valore in dogana» conformemente all'art. 29 del codice doganale.

18 Di conseguenza, occorre risolvere le questioni poste dal giudice del rinvio esaminandole in relazione a quest'ultima disposizione.

19 Occorre esaminare le questioni cominciando dalla terza questione, che costituisce un preliminare all'esame della prima questione.

Sulla terza questione

20 Con la terza questione, il giudice del rinvio intende accertare se i principi sanciti nella sentenza CPP, sopramenzionata, siano pertinenti per determinare gli elementi della transazione da prendere in considerazione ai fini dell'applicazione dell'art 29 del codice doganale.

21 Occorre precisare che, per i motivi esposti al punto 17 della presente sentenza, e come fanno valere sia la Commissione delle Comunità europee sia il governo del Regno Unito, questa sentenza, ed in particolare il punto 27, che riguarda la portata di un'operazione assoggettata all'IVA all'interno di uno Stato membro, non può essere interpretata nel senso che fornisce indicazioni che possano essere utilizzate, in quanto tali, per applicare le disposizioni dell'art. 29 del codice doganale.

22 Occorre quindi risolvere la terza questione nel senso che i principi enunciati nella sentenza CPP, sopramenzionata, non possono essere utilizzati in quanto tali per determinare gli elementi della transazione da prendere in considerazione ai fini dell'applicazione dell'art. 29 del codice doganale.

Sulla prima questione

23 Con tale questione, il giudice del rinvio intende accertare se il pagamento effettuato da un cliente e relativo alla prestazione di servizi determinati, quali un esame, una consulenza o una richiesta di trattamento successivo relativi a lenti a contatto, debba essere aggiunto al totale del pagamento delle merci determinate, che comprendono le lenti a contatto, le soluzioni detergenti e i contenitori porta lenti con apposito liquido, per costituire, insieme, il valore di transazione ai sensi dell'art. 29 del codice doganale.

24 La D & A sostiene che la parte del pagamento effettuato da un cliente relativa alla prestazione di determinati servizi non deve essere inclusa nel totale del pagamento delle merci determinate in modo da costituire parte integrante del valore di transazione ai sensi dell'art. 29 del codice doganale. Essa ne deduce, tuttavia, che l'importo del pagamento relativo alle determinate merci può essere calcolato conformemente al detto art. 29 senza che occorra far riferimento all'art. 30 del detto codice.

25 Dal canto loro, i governi tedesco e del Regno Unito, nonché la Commissione, ritengono che il valore in dogana delle determinate merci debba essere calcolato includendovi il valore attribuito ai determinati servizi.

26 Al fine di risolvere la questione pregiudiziale così formulata, occorre ricordare che la Corte ha gia dichiarato che, per determinare la nozione di «valore di transazione», il calcolo deve prendere le mosse dalle condizioni in base alle quali è stata effettuata la singola compravendita (v. sentenza 4 febbraio 1986, causa 65/85, Van Houten, Racc. pag. 447, punto 13).

27 La Corte ha anche dichiarato che, benché il software non sia di per sé una merce ma un bene economico immateriale non soggetto alla tariffa doganale comune, le spese relative al suo acquisto devono essere considerate parte integrante del prezzo pagato o da pagare per le merci qualora esso vi sia incorporato (v. sentenza 18 aprile 1991, causa C-79/89, Brown Boveri, Racc. pag. I-1853; punto 21).

28 Per il resto, dopo aver rilevato che le analisi effettuate successivamente all'importazione costituivano un'operazione necessaria affinché la cessione della merce avvenisse conformemente a quanto stipulato nel contratto, la Corte ha dichiarato che le spese per le dette analisi, che l'importatore fattura all'acquirente in aggiunta al prezzo della merce, devono essere considerate nel senso che costituiscono parte integrante del «valore di transazione» di queste ultime (v. sentenza 19 ottobre 2000, causa C-15/99, Sommer, Racc. pag. I-8989, punti 24 e 27).

29 Infine, nella sentenza 5 dicembre 2002, causa C-379/00, Overland Footwear (Racc. pag. I-11133, punto 17), la Corte ha dichiarato che gli artt. 29, 32 e 33 del codice doganale non possono essere interpretati se non nel senso che una commissione d'acquisto, inclusa nel valore dichiarato in dogana e non distinta dal prezzo di vendita delle merci nella dichiarazione d'importazione, va considerata parte integrante del valore di transazione ai sensi dell'art. 29 dello stesso codice, ed è, pertanto, assoggettabile ad imposta.

30 Nella fattispecie, occorre esaminare se i servizi forniti nel Regno Unito costituiscano parte integrante del prezzo della merce spedita dall'isola di Jersey affinché si possa ritenere che i due elementi costituiscano insieme il valore di transazione ai sensi dell'art. 29 del codice doganale.

31 A tal riguardo, il fatto che uno dei due elementi si realizzi nel territorio doganale della Comunità e l'altro al di fuori di questo stesso territorio è senza influenza sulla determinazione del valore di transazione (v., in tal senso, sentenza 7 marzo 1991, causa C-116/89, BayWa, Racc. pag. I-1095, punto 15).

32 Da un lato, nei documenti del fascicolo risulta che l'offerta commerciale denominata «Contact Lenses by Post» (in prosieguo: la «CLBP») comprende, oltre alla cessione delle lenti usa e getta e delle soluzioni detergenti a partire dall'isola di Jersey direttamente al domicilio dei clienti, servizi determinati tra cui una consulenza iniziale relativa alle lenti a contatto, seguita da servizi di messa a disposizione, di applicazione e da un servizio di trattamento successivo professionale su richiesta occasionale dei clienti. Tutti i servizi vengono forniti dalla D & A o da suoi agenti in franchising. D'altro lato, occorre precisare che i clienti effettuano a favore della DALD un pagamento anticipato mensile mediante prelievo automatico che non distingue le consulenze e altri servizi dalle merci, che non vi sono opzioni supplementari previste nel contratto e che, secondo il governo del Regno Unito, la prestazione dei servizi di cui trattasi nella causa principale è un obbligo in base alla normativa nazionale, costituendo così una condizione di vendita.

33 Occorre rilevare che, secondo la D & A, le prestazioni di servizi vengono fatturate separatamente se il cliente non aderisce all'offerta CLBP descritta precedentemente.

34 Di conseguenza, occorre constatare che l'offerta è globale per un unico prezzo pagato. Pertanto, le prestazioni di servizi devono essere considerate nel senso che costituiscono parte dei «pagamenti effettuati o da effettuare, come condizione della vendita, da parte del compratore al venditore (...) per soddisfare un obbligo del

venditore» ai sensi dell'art. 29 del codice doganale e, pertanto, nel senso che costituiscono parte integrante del valore in dogana.

35 Occorre, quindi, risolvere la questione posta nel senso che, in circostanze quali quelle della causa principale, il pagamento della prestazione di servizi determinati, quali l'esame, la consulenza o la richiesta di trattamento successivo relativi alle lenti a contatto, e di merci determinate, quali le dette lenti, le soluzioni detergenti e i contenitori porta lenti con apposito liquido, costituisce, nel suo insieme, il «valore di transazione» ai sensi dell'art. 29 del codice doganale, ed è pertanto assoggettabile ad imposta.

Sulla seconda questione

36 Tenuto conto della soluzione data alla prima questione, non occorre risolvere la seconda questione posta.

Sulle spese

37 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:

1) **L'art. 29 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, dev'essere interpretato nel senso che, in circostanze quali quelle della causa principale, il pagamento della prestazione di servizi determinati, quali l'esame, la consulenza o la richiesta di trattamento successivo relativi alle lenti a contatto, e di merci determinate, quali le dette lenti, le soluzioni detergenti e i contenitori porta lenti con apposito liquido, costituisce, nel suo insieme, il «valore di transazione» ai sensi dell'art. 29 del codice doganale, ed è, pertanto, assoggettabile ad imposta.**

2) **I principi enunciati nella sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, non possono essere utilizzati in quanto tali per determinare gli elementi della transazione da prendere in considerazione ai fini di un'applicazione dello stesso art. 29.**

Firme