Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

14 dicembre 2017*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 11, A, punto 1, lettera a) – Base imponibile – Articolo 17 – Diritto a detrazione – Articolo 27 – Misure particolari di deroga – Decisione 89/534/CEE – Sistema di commercializzazione basato sulla cessione di beni tramite persone che non siano soggetti passivi – Tassazione sul valore normale del bene determinato all'ultimo stadio della commercializzazione – Inclusione dei costi sostenuti da dette persone»

Nella causa C-305/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (Sezione tributaria), Regno Unito], con decisione del 25 maggio 2016, pervenuta in cancelleria il 30 maggio 2016, nel procedimento

Avon Cosmetics Ltd

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby e M. Vilaras (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 31 maggio 2017,

considerate le osservazioni presentate:

– per l'Avon Cosmetics Ltd, da D. Scorey e R. Cordara, QC, su incarico di A. Cook, I. Hyde e S.P. Porter, solicitors;

– per il governo del Regno Unito, da J. Kraehling, G. Brown e D. Robertson, in qualità di agenti, assistiti da M. Hall, QC;

– per il Consiglio dell'Unione europea, da J. Bauerschmidt, E. Moro ed E. Chatziioakeimidou, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: l'inglese.

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, R. Lyal e A. Lewis, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 settembre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2004/7/CE del Consiglio, del 20 gennaio 2004 (GU 2004, L 27, pag. 44; in prosieguo: la «sesta direttiva»), e dei principi cui è informata, alla luce della deroga concessa con la decisione 89/534/CEE del Consiglio, del 24 maggio 1989, che autorizza il Regno Unito ad applicare a talune cessioni effettuate a rivenditori che non siano soggetti passivi una misura di deroga all'articolo 11, [A, punto 1, lettera a),] della sesta direttiva (GU 1989, L 280, pag. 54), nonché sulla validità di tale decisione.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra l'Avon Cosmetics Ltd (in prosieguo: l'«Avon») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione delle imposte e delle dogane, Regno Unito; in prosieguo: «l'amministrazione finanziaria»), segnatamente in merito all'omessa considerazione di determinate spese sostenute da rivenditori non soggetti passivi ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta dall'Avon in applicazione della decisione 89/534.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1º gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

4 L'articolo 2 della sesta direttiva così recitava:

«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;

(…)».

5 L'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva di cui trattasi prevedeva quanto segue:

«Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

6 Ai sensi dell'articolo 11 di detta direttiva:

«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'articolo 17 della stessa direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a [detrazione]», così disponeva:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

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

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(…)».

8 L'articolo 27 della sesta direttiva era del seguente tenore:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 invia una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. (…)

(…)».

9 I considerando dal secondo al quinto, nono e decimo della decisione 89/534 recitano:

«considerando che il Regno Unito è stato autorizzato, con la decisione 85/369 (…), ritenuta acquisita il 13 giugno 1985, conformemente alla procedura prevista dall'articolo 27, paragrafo 4 della sesta direttiva, ad introdurre, per un periodo di due anni, una misura di deroga alla sesta direttiva, per combattere l'evasione fiscale;

considerando che taluni sistemi di commercializzazione basati sulla vendita da parte di soggetti passivi a persone che non siano soggetti passivi, ai fini della rivendita al dettaglio, consentono di eludere l'applicazione dell'imposta allo stadio del consumo finale;

considerando che, per evitare tali evasioni fiscali, il Regno Unito applica una misura che permette alle autorità fiscali, mediante l'adozione di decisioni amministrative, d'applicare l'IVA sulle cessioni dei soggetti passivi che praticano tali sistemi di commercializzazione, in base al valore normale del bene allo stadio della vendita al dettaglio;

considerando che tale misura costituisce una deroga all'articolo 11, [A. punto 1, a)] della sesta direttiva, secondo il quale, nel regime interno, la base imponibile è costituita, per le cessioni di beni, da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore per l'operazione da parte dell'acquirente o di un terzo;

(…)

considerando che nella sentenza del 12 luglio 1988 [, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (138/86 e 139/86, EU:C:1988:383)], la Corte ha affermato in diritto che l'articolo 27 della sesta direttiva consente l'adozione di una misura di deroga come quella in esame, a condizione che la disparità di trattamento che ne risulta sia giustificata da circostanze obiettive;

considerando che, per verificare che tale condizione sia soddisfatta, la Commissione deve essere informata delle decisioni amministrative che le autorità fiscali adotteranno, ove necessario, nell'ambito della misura di deroga in questione;

(…)».

10 L'articolo 1 della medesima decisione così dispone:

«In deroga all'articolo 11, [A, punto 1, lettera a)] della sesta direttiva, il Regno Unito è autorizzato a prevedere, nei casi in cui un sistema di commercializzazione basato sulla cessione di beni tramite persone che non siano soggetti passivi conduce alla mancata tassazione allo stadio del consumo finale, che la base imponibile delle cessioni effettuate a tali persone sia il valore normale del bene determinato a quest'ultimo stadio».

Diritto del Regno Unito

11 L'articolo 1, paragrafo 1, del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 relativa all'IVA; in prosieguo: la «legge del 1994») prevede quanto segue:

«L'IVA è riscossa, conformemente alle disposizioni della presente legge,

(a) sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi nel Regno Unito (…)».

12 L'articolo 4, paragrafo 1, della legge in esame così dispone:

«L'IVA è riscossa su tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel Regno Unito, ove si tratti di una cessione o di una prestazione imponibile che un soggetto passivo effettua nell'ambito della sua attività economica.

(…)».

13 A norma dell'articolo 19, paragrafo 2, di detta legge:

«Se la cessione avviene a fronte di un corrispettivo in denaro, il suo valore si considera pari all'importo del corrispettivo, con l'aggiunta dell'IVA esigibile.

(…)».

14 L'allegato 6, paragrafo 2, della medesima legge prevede quanto segue:

«Qualora:

(a) l'operazione svolta da un soggetto passivo consista, in tutto o in parte, nel fornire ad un certo numero di persone beni destinati ad essere rivenduti al dettaglio dalle stesse persone o da terzi, e

(b) tali persone non sono soggetti passivi,

[l'amministrazione finanziaria] può avvisare per iscritto il soggetto passivo che, dal ricevimento dell'avviso o da una data ulteriore specificata nell'avviso stesso, il valore di qualsiasi cessione di tal genere da esso effettuata si determina secondo il suo valore di mercato in una vendita al dettaglio».

15 In base alla deroga di cui al punto precedente, l'amministrazione finanziaria ha trasmesso all'Avon un avviso scritto (*Notice of Direction*) (in prosieguo: l'«avviso individuale»), redatto nei seguenti termini:

«A norma [dell'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994], con la presente [l'amministrazione finanziaria] (…) ordina che, a decorrere dal 1º luglio 1985, il valore con riferimento al quale viene riscossa l'IVA su qualsiasi cessione imponibile di beni:

(a) da Voi effettuata nei confronti di persone che non siano soggetti passivi (…)

(b) ai fini della vendita al dettaglio da parte delle persone indicate alla lettera (a) o da terzi,

sarà determinato secondo il suo valore di mercato in una vendita al dettaglio».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 L'Avon svolge attività di fabbricazione e vendita di prodotti, principalmente ad uso cosmetico. La loro commercializzazione al dettaglio avviene tramite rappresentanti indipendenti (in prosieguo: le «rappresentanti») di cui quasi tutte quelle che esercitano nel Regno Unito non sono soggetti passivi dell'IVA, in quanto non sono iscritte nel registro di tale imposta né conseguono un fatturato sufficiente perché il loro assoggettamento sia obbligatorio.

17 Le vendite dell'Avon a tali rappresentanti avvengono ad un prezzo ridotto rispetto al prezzo di vendita al dettaglio previsto dall'Avon e sono soggette all'IVA. A causa invece del mancato assoggettamento di dette rappresentanti, le vendite al dettaglio da esse realizzate non sono soggette all'IVA.

18 Tale sistema comporta che la differenza tra il prezzo di vendita al dettaglio e il prezzo pagato dalle rappresentanti all'Avon non sia soggetta all'IVA.

19 Per porre rimedio a tale situazione, il Regno Unito, segnatamente con il Finance Act del 1977 (legge finanziaria del 1977), ha conferito all'amministrazione finanziaria il potere di emettere nei confronti dei debitori dell'IVA ingiunzioni affinché l'imposta da loro dovuta venga calcolata tenendo conto del prezzo di vendita al dettaglio.

20 Conformemente all'articolo 27, paragrafo 5, della sesta direttiva, il Regno Unito ha notificato la misura summenzionata alla Commissione delle Comunità europee, come misura particolare di deroga, ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo citato, che esso intendeva mantenere dopo l'entrata in vigore, il 1º gennaio 1978, della sesta direttiva.

21 Con decisione 85/369/CEE del Consiglio, del 13 giugno 1985, intitolata «Applicazione dell'articolo 27 della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di [IVA] (Autorizzazione di una deroga richiesta dal Regno Unito e intesa a evitare alcune evasioni fiscali)» (GU 1985, L 199, pag. 60), la misura di deroga è stata autorizzata per un periodo di due anni, successivamente prorogato di ulteriori due anni.

22 Investita di domande di pronuncia pregiudiziale vertenti sull'attuazione della misura di deroga autorizzata dalla decisione 85/369, la Corte non ha rilevato elementi atti a inficiare la validità della decisione di cui trattasi (sentenza del 12 luglio 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs, 138/86 e 139/86, EU:C:1988:383).

23 Con decisione 89/534, il Consiglio ha prorogato l'autorizzazione, rilasciata al Regno Unito, a derogare all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), della sesta direttiva, allo scopo di evitare assenza di tassazione allo stadio del consumo finale.

24 A norma dell'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994, adottata in virtù della decisione di cui trattasi, e dell'avviso individuale, la base imponibile IVA dell'Avon corrisponde al valore di vendita allo stadio del consumo finale dei beni da essa forniti a persone che non sono soggetti passivi. In altri termini, in forza di siffatto sistema, l'IVA sui prodotti venduti dall'Avon alle rappresentanti viene calcolata non in base al prezzo al netto d'imposta al quale l'Avon vende loro tali prodotti, bensì in base al prezzo al quale dette rappresentanti dovrebbero rivenderli ai loro clienti, con l'eccedenza di IVA a carico dell'Avon. Tuttavia, nella pratica, l'amministrazione finanziaria opera un duplice adeguamento di tale calcolo per tenere conto del fatto che taluni prodotti sono acquistati per uso personale dalle rappresentanti che non sono soggetti passivi e che queste vendono alcuni prodotti praticando uno sconto.

25 L'Avon ha adito il giudice del rinvio con un'azione diretta al rimborso dell'IVA versata in eccesso per un importo complessivo di circa 14 milioni di sterline (GBP) (circa EUR 15 792 000), adducendo che il sistema di tassazione applicatole in base all'avviso individuale non teneva conto dell'imposta relativa ai costi sostenuti dalle rappresentanti per l'acquisto di campioni dimostrativi che le aiutassero ad aumentare i propri volumi di vendita e che l'Avon avrebbe venduto loro con uno sconto superiore a quello applicato agli altri articoli. Infatti, secondo l'Avon, poiché gli acquisti di tali articoli costituiscono spese commerciali, dette rappresentanti avrebbero potuto detrarre l'IVA relativa a tali acquisti se avessero avuto la qualità di soggetti passivi.

26 Di conseguenza, l'avviso individuale eccederebbe quanto necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito e implicherebbe il pagamento di un'eccedenza di IVA per mancanza di un adeguamento che tenga conto dell'IVA assolta dalle rappresentanti sull'acquisto di campioni dimostrativi. Sussisterebbe quindi una lesione dei principi di proporzionalità, di parità di trattamento e di neutralità fiscale, nonché uno svantaggio concorrenziale tra l'Avon e gli operatori praticanti metodi di vendita tradizionali, sui quali non grava tale onere dell'IVA.

27 L'Avon fa altresì valere che, nella sua domanda di deroga presso la Commissione, il Regno Unito non ha fornito tutti i dati necessari ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 2, della sesta direttiva, sebbene il problema della disparità di trattamento in materia di IVA applicabile ai campioni dimostrativi fosse già noto. Di conseguenza, la domanda che essa formula dinanzi al giudice del rinvio è diretta principalmente a ottenere l'adeguamento dell'IVA dovuta per tener conto di quella applicabile a siffatti campioni dimostrativi e, in subordine, a far dichiarare invalidi la decisione 89/534, l'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994 e l'avviso individuale.

28 L'amministrazione finanziaria ricorda che tale disposizione mira ad impedire una perdita di entrate su vendite sottratte all'IVA in relazione al loro prezzo al dettaglio. Essa ritiene che l'omessa considerazione dell'IVA assolta dalle rappresentanti per l'acquisto dei campioni dimostrativi non leda i principi di proporzionalità, di parità di trattamento nonché di neutralità e non crei distorsioni della

concorrenza in quanto l'Avon ha scelto una struttura operativa e un approccio di mercato diversi da quelli dei rivenditori tradizionali, e che l'Avon e detti rivenditori esercitino la propria attività su mercati diversi, ancorché i prodotti venduti siano simili. Tali circostanze giustificherebbero un trattamento fiscale diverso.

29 Inoltre, secondo la medesima amministrazione, non sarebbe opportuno complicare inutilmente il calcolo e la riscossione dell'IVA per i contribuenti e le autorità tributarie, mentre accogliere gli argomenti dell'Avon condurrebbe a far gravare un notevole onere amministrativo sulle rappresentanti che non sono soggetti passivi.

30 L'amministrazione finanziaria afferma di non poter interpretare l'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994 nel senso che l'Avon potrebbe detrarre l'IVA assolta dalle rappresentanti per l'acquisto dei campioni dimostrativi, a meno di non oltrepassare l'autorizzazione conferita dal Consiglio, la propria normativa e il principio secondo cui un'eccezione al meccanismo ordinario dell'IVA deve essere interpretata restrittivamente.

31 Con sentenza interlocutoria del 19 febbraio 2014, il giudice del rinvio ha dichiarato che i termini della decisione 89/534, ripresi all'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994, non consentono di tener conto dell'imposta assolta dalle rappresentanti per l'acquisto dei campioni dimostrativi, facendo così sorgere un'imposta «residua», vale a dire un'imposta assolta a monte che non può essere recuperata. Esso ne deduce che quest'ultima disposizione creerebbe una concorrenza sleale tra l'Avon e gli organismi che vendono tramite rivenditori al dettaglio che sono soggetti passivi. Pertanto, l'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994 eccederebbe quanto necessario per conseguire il proprio obiettivo di evitare ogni evasione fiscale.

32 Considerando che tale disposizione riproduce i termini impiegati nella decisione 89/534 e nutrendo dubbi in ordine alla validità di tale decisione alla luce segnatamente del principio di neutralità fiscale, il giudice del rinvio ritiene opportuno interrogare la Corte a tal riguardo.

33 Il First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunale di primo grado, Sezione tributaria) ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Laddove un venditore diretto venda beni (in prosieguo: "materiali di supporto alle vendite") a rivenditori che non sono titolari di partita IVA o laddove il rivenditore non titolare di partita IVA acquisti beni e servizi da terzi (in prosieguo: "beni e servizi di terzi") che in entrambi i casi sono utilizzati dai rivenditori non titolari di partita IVA per sostenere la loro attività economica di vendita di altri beni che sono parimenti acquistati presso il venditore diretto e assoggettati ad accordi amministrativi emessi ai sensi di una deroga autorizzata più recentemente dalla decisione [89/534] (…), se le relative autorizzazioni, la normativa di attuazione e/o gli accordi amministrativi violino le pertinenti disposizioni e/o i principi del diritto dell'Unione dal momento che impongono al venditore diretto di contabilizzare l'imposta a valle sul prezzo di vendita degli altri beni dei rivenditori non titolari di partita IVA senza riduzioni per l'IVA sostenuta dal rivenditore non titolare di partita IVA su tali materiali di supporto alle vendite e/o sui beni e i servizi di terzi.

2) Se il Regno Unito, quando ha chiesto l'autorizzazione del Consiglio ai fini della deroga [di cui all'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994], avesse l'obbligo di informare la Commissione del fatto che i rivenditori non titolari di partita IVA sostenevano l'IVA sugli acquisti di materiali di supporto alle vendite e/o sui beni e i servizi di terzi utilizzati ai fini delle loro attività economiche e che, di conseguenza, nella deroga dovesse essere previsto un adeguamento che riflettesse l'imposta a monte non detraibile, o l'imposta a valle versata in eccesso.

3) In caso di soluzione affermativa alle prima e/o alla seconda questione di cui sopra:
   a) se alcuna delle relative autorizzazioni, la normativa di attuazione o gli accordi amministrativi possano e debbano essere interpretati tenendo conto (i) dell'IVA non detraibile sui materiali di supporto alle vendite o sui beni e servizi di terzi a carico dei rivenditori non titolari di partita IVA e utilizzati da detti rivenditori ai fini delle proprie attività economiche; OPPURE (ii) dell'IVA versata in eccesso rispetto all'imposta dovuta che non è stata riscossa dall'[amministrazione finanziaria] OPPURE (iii) della potenziale concorrenza sleale che emerge tra i venditori diretti, i loro rivenditori non titolari di partita IVA e le attività di vendita indiretta.
   (b) Se
      (i) l'autorizzazione della deroga del Regno Unito all'articolo 11, (…) A, punto 1, lettera a), della sesta direttiva fosse illegittima;
      (ii) insieme alla deroga all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), [prevista dall'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994,] sia necessaria una deroga all'articolo 17 della sesta direttiva. Se così fosse, se il Regno Unito abbia agito in modo illegittimo omettendo di chiedere alla Commissione o al Consiglio di autorizzare la deroga all'articolo 17 [sopra citato];
      (iii) il Regno Unito stia agendo in modo illegittimo omettendo di amministrare l'IVA in modo da consentire ai venditori diretti di pretendere un credito per l'IVA sostenuta ai fini delle loro attività economiche dai rivenditori non titolari di partita IVA per i materiali di supporto alle vendite o i beni e servizi di terzi;
      (iv) le relative autorizzazioni, la normativa di attuazione o gli accordi amministrativi siano pertanto, tutti o in parte, nulli e/o illegittimi.
   c) Se il rimedio adeguato sia, da parte della Corte (…) o del giudice nazionale:
      (i) una decisione che obbliga lo Stato membro a rendere efficace la deroga [prevista dall'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994] nel diritto nazionale prevedendo un adeguamento opportuno per (a) l'IVA non detraibile sui materiali di supporto alle vendite o sui beni e servizi di terzi a carico dei rivenditori non titolari di partita IVA e utilizzati da detti rivenditori ai fini delle proprie attività economiche; OPPURE (b) l'IVA versata in eccesso rispetto all'imposta dovuta che non è stata riscossa dall'[amministrazione finanziaria] OPPURE (c) la potenziale concorrenza sleale che emerge tra i venditori diretti, i loro rivenditori non titolari di partita IVA e le attività di vendita indiretta; o
      (ii) un provvedimento con cui l'autorizzazione alla deroga [prevista dall'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994], e per estensione la deroga stessa, sia dichiarata invalida; o
      (iii) un provvedimento con cui la normativa nazionale sia dichiarata invalida; o
      (iv) un provvedimento con cui l'avviso [individuale] sia dichiarato invalido; o
      (v) una dichiarazione secondo cui il Regno Unito è obbligato a presentare istanza di autorizzazione per un'ulteriore deroga così da prevedere un adeguamento opportuno per (a) l'IVA non detraibile sui materiali di supporto alle vendite o sui beni e servizi di terzi sostenuta dai rivenditori non titolari di partita IVA ed utilizzata da detti rivenditori ai fini delle proprie attività economiche; OPPURE (b) l'IVA versata in eccesso rispetto all'imposta dovuta che non è stata riscossa dall'[amministrazione finanziaria]; OPPURE (iii) la potenziale concorrenza sleale tra i venditori diretti, i loro rivenditori che non sono titolari di partita IVA e le attività di vendita diretta.

4) Se, ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva (articolo 395 della (…) direttiva [2006/112]), le "frodi o le evasioni fiscali" debbano essere quantificate come la perdita netta per l'erario dello Stato membro (considerando sia l'imposta a valle versata sia l'imposta a monte detraibile nel contesto che dà luogo alla frode o all'evasione fiscale) o come la perdita lorda per l'erario dello Stato membro (considerando la sola imposta a valle nel contesto che dà luogo alla frode o all'evasione fiscale)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

34 Con la sua prima questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, da un lato, se gli articoli 17 e 27 della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano a una misura di deroga all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), di detta direttiva, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, autorizzata con decisione 89/534 in base all'articolo 27 della direttiva in parola e in forza della quale la base imponibile IVA di una società di vendita diretta è il valore normale dei beni venduti allo stadio del consumo finale quando detti beni sono commercializzati tramite rivenditori che non sono soggetti passivi dell'IVA, senza che si tenga conto, in un modo o nell'altro, dell'IVA assolta a monte relativa ai campioni dimostrativi acquistati da tali rivenditori presso detta società, e, dall'altro lato, se la decisione 89/534 sia invalida, in quanto non consente al Regno Unito di tener conto dell'IVA assolta a monte da siffatti rivenditori e in relazione agli stessi campioni dimostrativi, così da violare i principi di proporzionalità e di neutralità fiscale.

35 Per quanto riguarda, in particolare, l'interpretazione degli articoli 17 e 27 della sesta direttiva, va preliminarmente rilevato che, conformemente alla decisione 89/534, la deroga concessa al Regno Unito ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva e che si traduce, nella legislazione di quest'ultimo, nell'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994, è destinata a prevenire le evasioni fiscali.

36 Come già statuito dalla Corte, le misure nazionali di deroga idonee alla prevenzione delle frodi o delle evasioni fiscali devono essere interpretate restrittivamente e non possono derogare al rispetto della base imponibile IVA di cui all'articolo 11 della sesta direttiva se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo (sentenze del 10 aprile 1984, Commissione/Belgio, 324/82, EU:C:1984:152, punto 29, e del 29 maggio 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, punto 24).

37 A tal riguardo, in base al principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA e risultante dall'articolo 2 della sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, previa detrazione dell'IVA gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte, ove il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato (v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, punti 16 e 18, nonché del 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, punto 34).

38 Nella specie, conformemente all'articolo 1 della decisione 89/534 e in termini simili a quest'ultimo, l'allegato 6, paragrafo 2, della legge del 1994 deroga all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), della sesta direttiva, autorizzando l'amministrazione finanziaria a determinare la base imponibile di un soggetto passivo dell'IVA, per i prodotti da esso forniti a rivenditori che non sono soggetti passivi, riferendosi al valore di vendita al dettaglio di tali prodotti sul mercato. Ne deriva che, in una situazione come quella del procedimento principale, il soggetto passivo dell'IVA, in qualche modo, è tassato in luogo dei rivenditori che non sono soggetti passivi.

39 La misura di deroga autorizzata dalla decisione 89/534 non riguarda tuttavia le norme che disciplinano il diritto a detrazione, contenute negli articoli da 17 a 20 della direttiva in parola e che rimangono dunque applicabili nel caso di specie.

40 Più precisamente, essa non consente di derogare all'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, secondo cui il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui sia debitore l'IVA dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo.

41 In applicazione di detta disposizione, l'imposta inerente ai campioni dimostrativi o agli altri beni e servizi acquisiti da rivenditori, che siano o meno soggetti passivi dell'IVA, non può essere detratta dall'imposta dovuta da una società di vendita diretta, quale l'Avon nel procedimento principale, che non ha acquistato alcun bene o servizio da terzi, ma al contrario, per quanto riguarda i campioni dimostrativi, li ha venduti ai rivenditori summenzionati.

42 Inoltre, va sottolineato che le rappresentanti di cui trattasi nel procedimento principale, che commercializzano prodotti nell'ambito di un sistema di vendita diretta, non sono soggetti passivi dell'IVA e, di conseguenza, non sono legittimate, in forza dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, a recuperare, in tutto o in parte, l'imposta loro fatturata dai rispettivi fornitori di beni e servizi.

43 Dalle considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 17 e 27 della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una misura di deroga all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), di detta direttiva, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, autorizzata con decisione 89/534 ai sensi dell'articolo 27 della direttiva in parola e in forza della quale la base imponibile IVA di una società di vendita diretta è il valore normale dei beni venduti allo stadio del consumo finale quando detti beni sono commercializzati tramite rivenditori che non sono soggetti passivi dell'IVA, anche se tale misura di deroga non tiene conto, in un modo o nell'altro, dell'IVA assolta a monte relativa ai campioni dimostrativi acquistati da siffatti rivenditori presso detta società.

44 Per quanto riguarda la validità della decisione 89/534, in primo luogo, va ricordato che, affinché un atto dell'Unione attinente al sistema dell'IVA sia conforme al principio di proporzionalità, le disposizioni ivi contenute devono considerarsi adeguate e necessarie alla realizzazione degli obiettivi da esso perseguiti e tali da incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenze del 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, punto 60, nonché del 29 aprile 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punto 46).

45 Nella specie, va rilevato che la misura di deroga contenuta nella decisione 89/534, conformemente ai considerando dal secondo al quarto della medesima decisione, persegue l'obiettivo di prevenire l'evasione fiscale e mira a consentire al Regno Unito di porre rimedio a taluni problemi specifici causati dal sistema di vendita diretta in materia di IVA. Infatti, a causa della presenza di rivenditori che non sono soggetti passivi nell'ultimo stadio della commercializzazione, tale sistema implica che le cessioni effettuate dai predetti rivenditori al consumatore finale non siano assoggettate all'imposta di cui trattasi.

46 A tal riguardo va rilevato che la Corte ha statuito che la nozione di «evasione fiscale» ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, della sesta direttiva corrisponde a un fenomeno del tutto obiettivo e che tale disposizione consente l'adozione di una misura di deroga alla norma di base di cui all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), di tale direttiva anche quando le attività del soggetto passivo si svolgano senza alcuna intenzione di procurarsi un vantaggio fiscale, ma per motivi di natura commerciale (v., in tal senso, sentenza del 12 luglio 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs, 138/86 e 139/86, EU:C:1988:383, punti 21 e 24).

47 Orbene, la misura di deroga contenuta nella decisione 89/534, laddove autorizza il Regno Unito ad assoggettare all'IVA le vendite dei prodotti di una società di vendita diretta ai consumatori finali, effettuate da rivenditori che non sono soggetti passivi, determinando la base imponibile di tale società in riferimento al valore normale o di mercato dei beni venduti da questi ultimi, consente di evitare la perdita di gettito fiscale derivante da un siffatto sistema di commercializzazione. Una misura del genere risulta, dunque, adeguata al conseguimento dell'obiettivo di lotta all'evasione fiscale.

48 Certamente, la decisione 89/534 non consente di tener conto, in un modo o nell'altro, dell'IVA assolta a monte inerente ai campioni dimostrativi acquistati da rivenditori che non sono soggetti passivi presso una società di vendita diretta.

49 Tuttavia, come emerge dai punti 40 e 41 della presente sentenza, il computo di tale IVA assolta a monte nella base imponibile delle cessioni di cui all'articolo 1 della decisione 89/534 costituirebbe una deroga non autorizzata all'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva.

50 Inoltre, il computo di detta IVA assolta a monte nella base imponibile sarebbe tale da rendere più complessa la riscossione dell'IVA nel caso dei sistemi di commercializzazione oggetto di tale decisione.

51 Di conseguenza, occorre considerare che la decisione 89/534 non eccede quanto necessario per conseguire l'obiettivo di lotta all'evasione fiscale.

52 In secondo luogo, va ricordato che il principio della neutralità fiscale osta in particolare a che merci o prestazioni di servizio simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (sentenza del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

53 Va rilevato a tal riguardo che l'omessa considerazione, nella decisione 89/534, dell'IVA assolta a monte inerente ai campioni dimostrativi acquistati dai rivenditori che non sono soggetti passivi presso una società di vendita diretta, quale l'Avon nel procedimento principale, comporta che la catena di distribuzione dei prodotti di tale società sostenga un onere IVA maggiore di quello gravante sui prodotti dei concorrenti della medesima. Tuttavia, occorre rilevare che una circostanza del genere è solo la conseguenza della scelta operata da siffatta società del sistema di vendita diretta per commercializzare i propri prodotti.

54 Pertanto, e alla luce dei rilievi svolti ai punti 47 e 48 della presente sentenza, il principio di neutralità fiscale non può essere interpretato nel senso che esso autorizza a computare tale IVA nella base imponibile delle cessioni di cui all'articolo 1 della decisione 89/534.

55 Di conseguenza, occorre ritenere che la decisione 89/534 è tale da incidere nella misura minore possibile sul principio di neutralità.

56 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che dall'esame della prima questione non è emerso alcun elemento atto a inficiare la validità della decisione 89/534.

Sulla seconda questione

57 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 27 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso impone allo Stato membro richiedente l'autorizzazione a derogare all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), della summenzionata direttiva che informi la Commissione del fatto che rivenditori che non sono soggetti passivi sostengano l'IVA sugli acquisti, presso una società di vendita diretta, di campioni dimostrativi utilizzati ai fini della loro attività economica, affinché sia tenuto conto, in un modo o nell'altro, di tale imposta assolta a monte nelle modalità della misura di deroga.

Sulla ricevibilità

58 Il governo del Regno Unito considera la seconda questione irricevibile, adducendo come motivazione, in primo luogo, che essa non ha alcun rapporto con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, in secondo luogo, che la Corte non dispone dei dati fattuali o normativi necessari per

rispondere utilmente a siffatta questione e, in terzo luogo, che tale questione è di natura del tutto ipotetica, atteso che la domanda di deroga verteva sull'articolo 11, A, punto 1, lettera a), della sesta direttiva e non sull'articolo 17 di tale direttiva, relativo al diritto a detrazione dell'IVA.

59 A tal riguardo si deve ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. La Corte può rifiutare di statuire su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

60 Per quanto concerne il primo e il terzo motivo di irricevibilità dedotti dal governo del Regno Unito è sufficiente ricordare che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 97 delle sue conclusioni, se la Corte interpretasse l'articolo 27 della sesta direttiva nel senso che esso esige dallo Stato membro richiedente l'autorizzazione a derogare a tale direttiva che fornisca, a sostegno della propria domanda, informazioni specifiche, mancanti nel caso di specie, una siffatta risposta potrebbe influire sulla validità della decisione 89/534 e, dunque, sull'esito del procedimento principale.

61 Per quanto concerne il secondo motivo di irricevibilità dedotto dal governo del Regno Unito, va constatato che il giudice del rinvio, nel caso di specie, ha esposto il contesto giuridico e fattuale in cui si inserisce la controversia nel procedimento principale in modo sufficientemente preciso per consentire agli interessati, di cui all'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, di presentare osservazioni e alla Corte di rispondere utilmente alle questioni che le vengono sottoposte.

62 Ciò considerato, la seconda questione pregiudiziale deve essere ritenuta ricevibile.

Nel merito

63 In via preliminare, va ricordato che il Regno Unito ha chiesto una deroga, ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva, all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), di tale direttiva, che sancisce le norme per la determinazione della base imponibile dell'IVA, al fine di evitare l'evasione fiscale dovuta alla commercializzazione di prodotti allo stadio del consumo finale da parte di rivenditori non soggetti a tale imposta.

64 Orbene, in forza dell'articolo 27, paragrafo 2, della direttiva in parola, lo Stato membro che desidera introdurre misure di deroga a quest'ultima deve fornire alla Commissione tutti i dati necessari.

65 A tal riguardo va sottolineato che, con sentenza del 12 luglio 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (138/86 e 139/86, EU:C:1988:383), vertente sulla validità della decisione 85/369, nel frattempo sostituita dalla decisione 89/534, sostanzialmente identica, la Corte non ha rilevato elementi atti ad inficiare la validità di questa prima decisione dopo aver segnatamente constatato, al punto 36 della sentenza in parola, che la notifica alla Commissione faceva sufficientemente riferimento alle esigenze cui rispondeva la misura richiesta e che essa conteneva tutti gli elementi essenziali per individuare lo scopo perseguito.

66 In tale contesto, occorre anzitutto rilevare che la circostanza che rivenditori che non sono soggetti passivi sostengano l'IVA su acquisti di campioni dimostrativi presso una società di vendita diretta, come l'Avon nel procedimento principale, senza poterla detrarre, non risulta essere un'informazione che, in quanto tale, si riferisce all'obiettivo perseguito dalla deroga richiesta o al meccanismo essenziale della deroga, ossia la determinazione del valore della base imponibile.

67 Occorre poi necessariamente constatare che tale circostanza attiene al regime dell'IVA in quanto, come già evidenziato ai punti 42 e 48 della presente sentenza, rivenditori non soggetti a tale imposta non possono esercitare alcun diritto a detrazione dell'imposta loro fatturata. Pertanto, non si può ritenere che detta circostanza dovesse essere portata a conoscenza della Commissione unitamente alla domanda di deroga trasmessale dal Regno Unito.

68 Infine, non si può esigere da uno Stato membro, quando chiede, a norma dell'articolo 27 della sesta direttiva, di derogare a quest'ultima, che esso specifichi tutti gli aspetti fattuali e giuridici aventi una certa attinenza con la situazione alla quale esso cerca di porre rimedio, ma che non derivano da quest'ultima.

69 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 27 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non esige dallo Stato membro richiedente l'autorizzazione a derogare all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), della direttiva in parola che informi la Commissione del fatto che rivenditori che non sono soggetti passivi sostengano l'IVA su acquisti di campioni dimostrativi presso una società di vendita diretta, affinché sia tenuto conto, in un modo o nell'altro, di tale imposta assolta a monte nelle modalità della misura di deroga.

Sulla terza questione

70 In considerazione delle risposte fornite alle questioni prima e seconda, non è necessario rispondere alla terza questione.

Sulla quarta questione

71 Con la sua quarta questione il giudice del rinvio domanda se l'importo dell'imposta non riscossa a causa di frodi o di evasioni fiscali, ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva, corrisponda alla perdita netta di gettito fiscale per lo Stato membro oppure alla perdita lorda di gettito fiscale dello Stato membro.

72 A tal riguardo va evidenziato che il giudice del rinvio non menziona alcuna causa di invalidità della decisione 89/534 legata alle modalità di determinazione dell'importo dell'imposta non riscossa a causa di frodi o evasioni fiscali ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva. Esso non precisa neppure le ragioni per le quali l'interpretazione dell'articolo citato, nella parte in cui si riferisce alle «frodi o evasioni fiscali», sia rilevante per l'esito della controversia di cui è investito.

73 In mancanza di siffatte indicazioni, la Corte non è in grado di fornire una risposta utile alla quarta questione sollevata, la quale, di conseguenza, deve essere dichiarata irricevibile.

Sulle spese

74 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 17 e 27 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 2004/7/CE del Consiglio, del 20 gennaio 2004, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una misura di deroga all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), della suddetta direttiva, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, autorizzata con decisione 89/534/CEE del Consiglio, del 24 maggio 1989, che autorizza il Regno Unito ad applicare a talune cessioni effettuate a rivenditori che non siano soggetti passivi una misura di deroga all'articolo 11, [A, punto 1, lettera a)], della sesta direttiva, ai sensi dell'articolo 27 della direttiva in parola e in forza della quale la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) di una società di vendita diretta è il valore normale dei beni venduti allo stadio del consumo finale quando detti beni sono commercializzati tramite rivenditori che non sono soggetti passivi dell'IVA, anche se tale misura di deroga non tiene conto, in un modo o nell'altro, dell'IVA assolta a monte sui campioni dimostrativi acquistati da siffatti rivenditori presso detta società.**

2) **Dall'esame della prima questione non è emerso alcun elemento atto a inficiare la validità della decisione 89/534.**

3) **L'articolo 27 della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2004/7, deve essere interpretato nel senso che esso non esige dallo Stato membro richiedente l'autorizzazione a derogare all'articolo 11, A, punto 1, lettera a), della direttiva in parola che informi la Commissione europea del fatto che rivenditori che non sono soggetti passivi sostengano l'IVA su acquisti di campioni dimostrativi presso una società di vendita diretta, affinché sia tenuto conto, in un modo o nell'altro, di tale imposta assolta a monte nelle modalità della misura di deroga.**

Firme