CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate l'11 gennaio 2001 [1]

1. Il VAT & Duties Tribunal di Londra è chiamato a risolvere una controversia tra l'amministrazione fiscale del Regno Unito, vale a dire i Commissioners of Customs and Excise (in prosieguo: i «Commissioners») e un'azienda di vendita per corrispondenza, la Freemans plc (in prosieguo: la «Freemans»), relativa alla maniera in cui deve, per una parte delle vendite di quest'ultima, essere determinata la base imponibile sulla quale è calcolato l'importo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di cui è debitrice.

2. Il sistema di vendita praticato dalla Freemans si basa sul ricorso ad agenti, oltre 900 000, a cui invia il suo catalogo.

3. Tali agenti ordinano i prodotti che vi figurano o per terzi oppure per se stessi. Gli acquisti sono pagati dagli agenti, nell'ambito di un sistema di autofinanziamento fissato dalla Freemans, mediante cambiali scaglionate su diverse settimane.

4. Per motivare i propri agenti, la Freemans accredita, sul conto di cui ciascuno di loro dispone presso la Freemans stessa, un importo pari al 10% di ogni rimessa effettuata dall'agente.

5. Tale accredito costituisce una commissione nel caso di un acquisto effettuato per un terzo ed uno sconto nel caso di un acquisto effettuato da un agente per conto proprio.

6. L'agente può, in qualsiasi momento, disporre degli importi iscritti nel proprio conto. Egli può ottenerne il pagamento con assegno o mediante bonifico postale, o attraverso la consegna di tagliandi della lotteria nazionale così come può utilizzarli per diminuire il suo saldo debitore nei confronti della Freemans.

7. Ogni volta che un agente utilizza un importo che gli è stato accreditato per pagare l'acquisto di un articolo del catalogo della Freemans, tale pagamento genera a sua volta uno sconto pari al 10% del suo importo, accreditato sul conto dell'agente.

1 — Lingua originale: il francese.

8. Facendo uso di una possibilità offerta dall'art. 27 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 [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»), il Regno Unito ha istituito dei regimi speciali per rivenditori, consentendo loro di calcolare l'IVA di cui sono debitori rispetto al valore totale delle loro operazioni durante un periodo contabile, sulla base della nozione di «entrate giornaliere lorde», piuttosto che in riferimento al valore di ogni singola fornitura.

9. Fino al 28 febbraio 1997, le autorità fiscali del Regno Unito hanno autorizzato i rivenditori a calcolare le loro entrate giornaliere lorde secondo il metodo tipo delle entrate lorde (standard method of gross takings; in prosieguo: lo «SMGT»), che si fondava sui pagamenti ricevuti durante un periodo contabile.

10. Dal 1° marzo 1997, un nuovo metodo, il metodo opzionale di calcolo delle entrate lorde (optional method of gross takings, in prosieguo: l'«OMGT»), che si fonda sull'importo totale fatturato dal rivenditore, è stato reso obbligatorio da parte delle suddette autorità.

11. La controversia che contrappone la Freemans ai Commissioners riguarda i soli importi accreditati dalla Freemans ai propri agenti, qualora effettuino acquisti per loro proprio conto.

12. Sino a che si applicava lo SMGT, tali importi, che, per comodità, qualificherò nel prosieguo come «sconti per acquisti propri dell'agente», potevano essere immediatamente dedotti dalla Freemans dalle sue entrate giornaliere lorde.

13. Dopo l'introduzione dell'OMGT, quest'ultima avrebbe dovuto, secondo i Commissioners, modificare la sua prassi e calcolare le sue entrate giornaliere lorde senza effettuare alcuna deduzione per gli sconti relativi agli acquisti propri dell'agente, a meno che e finché tali sconti non fossero ritirati dall'agente in contanti o non fossero utilizzati per essere detratti dal prezzo di acquisto di prodotti presso la Freemans.

14. È pacifico che essa non lo ha fatto, il che ha indotto i Commissioners ad adottare per quanto la riguarda una decisione di rettifica fiscale, decisione contestata dalla Freemans dinanzi al giudice a quo.

15. Dinanzi a quest'ultimo si contrappongono due tesi. Per la Freemans la base imponibile in relazione ai prodotti forniti ad un agente per il suo proprio uso è costituita dal prezzo di catalogo di questi

2 — GU L 145, pag. 1.

prodotti meno lo sconto per acquisti propri dell'agente, in quanto la Freemans non si trova mai nella posizione contrattuale di ricevere dall'agente l'intero prezzo di catalogo.

16. Secondo i Commissioners, se si interpreta correttamente l'accordo stipulato tra la Freemans ed il suo agente, il corrispettivo, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, è costituito dall'intero prezzo dei prodotti, come risulta dal catalogo, che l'agente è contrattualmente tenuto a pagare alla Freemans.

17. Per poter decidere tra queste due tesi il giudice a quo ha sottoposto alla Corte la questione seguente:

«Quale sia, nell'ambito di un'esatta interpretazione dell'art. 11, parte A e 11, parte C della sesta direttiva, la base imponibile in relazione a merci fornite per corrispondenza sulla base di un catalogo ad un cliente per uso proprio del cliente stesso qualora il fornitore, che opera in condizioni di autofinanziamento, conceda al cliente uno sconto rispetto al prezzo di catalogo (sconto "per acquisti propri dell'agente") e tale sconto venga accreditato al cliente nel momento in cui i pagamenti a rate sono effettuati al fornitore (oppure venga utilizzato per ridurre o estinguere un pagamento a rate), ma tale sconto "per acquisti propri dell'agente" che deriva dai pagamenti effettuati è disponibile per un immediato prelievo o utilizzo da parte del cliente anche se futuri pagamenti rateali saranno dovuti da tale cliente.

Se la base imponibile sia costituita:

1) dall'intero prezzo di catalogo della merce venduta al cliente meno lo sconto "per acquisti propri dell'agente" su tale prezzo, o

2) dall'intero prezzo di catalogo della merce venduta al cliente con una riduzione in quanto e quando lo sconto "per acquisti propri dell'agente" sia accreditato al cliente, o

3) dall'intero prezzo di catalogo della merce venduta al cliente con una riduzione in quanto e quando lo sconto "per acquisti propri dell'agente" sia prelevato o utilizzato dal cliente, o

4) da un altro importo e, in tal caso, quale».

18. Giustamente il giudice a quo ritiene che la soluzione della controversia di cui è adito sia da ricercare nell'art. 11 della sesta direttiva, interamente dedicato alla determinazione della base imponibile.

19. Inizio pertanto col ricordare le disposizioni di quest'ultimo a proposito delle quali si contrappongono la Freemans e i Commissioners.

L'art. 11 dispone 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.

(...)

3. Non vanno compresi nella base imponibile:

(...)

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

(...)

C. *Disposizioni diverse*

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

(...)».

20. La prima e la terza delle tre soluzioni che prende in considerazione il giudice

nazionale corrispondono rispettivamente alla posizione della Freemans e a quella dei Commissioners, mentre la seconda, che nessuna delle parti difende, ma che la Freemans vorrebbe veder accolta se la prima venisse esclusa dalla Corte, sembra avere il consenso del giudice nazionale.

21. Il giudice nazionale considera anche l'ipotesi che nessuna di queste tre soluzioni sia corretta alla luce di quanto impone l'art. 11 della sesta direttiva, e che occorra, invece di scegliere fra le soluzioni concrete proposte, trovarne un'altra.

22. Ma dovremo intraprendere tale percorso solo se, dopo aver esaminato le tre diverse modalità di determinazione della base imponibile che prende in considerazione il giudice nazionale, fossimo giunti alla conclusione che nessuna di queste ultime si giustifica ai sensi dell'art. 11.

23. Pertanto è sulle tre soluzioni proposte dal giudice nazionale che deve vertere principalmente il mio esame. Ma, prima di iniziare tale esame, ritengo dover ricordare che la Corte ha già avuto modo di occuparsi del problema della determinazione della base imponibile nel caso di fornitura di merci. Essa ha tratto sia dalla logica che costituisce la base del regime comunitario dell'IVA sia dall'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, i principi a cui deve conformarsi, in qualsiasi circostanza, la determinazione della base imponibile.

24. Risulta così dalla sentenza 24 ottobre 1996, Gibbs [3] che «la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore» e che «in base ad una giurisprudenza consolidata, questo corrispettivo costituisce il valore "soggettivo", cioè realmente ricevuto in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri obiettivi (sentenze 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365, punto 16, e 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company, Racc. pag. I-1235, punto 19)».

25. Tali principi non sono stati mai criticati nelle osservazioni scritte e orali presentate alla Corte, in quanto le divergenze vertono unicamente sulla questione di accertare come debbano essere applicati nella fattispecie.

26. La *Freemans* ritiene che l'art. 11, A, n. 1, lett. a), possa fornire, da solo, la soluzione alla questione del giudice nazionale, in quanto il corrispettivo che essa

3 — Causa C-317/94 (Racc. pag. I-5339, punti 19 e 27).

ottiene quando fornisce una merce ad un agente per uso proprio di quest'ultimo è pari al prezzo di catalogo diminuito dello sconto per acquisti propri che essa concede all'agente.

27. Essa fa notare che non si può confondere il corrispettivo con l'importo versato dall'acquirente, riferendosi alla sentenza 5 maggio 1994, Glawe [4], nella quale la Corte ha riconosciuto che «la base imponibile per le macchine automatiche per giochi d'azzardo (apparecchi a monete) non comprende la quota, obbligatoriamente fissata dalla legge, del totale delle poste impegnate corrispondente alle vincite pagate ai giocatori».

28. Così come la base imponibile del gestore di apparecchi a monete non comprende la totalità degli importi che il giocatore ha inserito nella macchina, anche la base imponibile delle vendite della Freemans non dovrebbe includere l'importo dei pagamenti provenienti dai suoi agenti che essa accredita loro man mano che essi effettuano i loro versamenti.

29. Il corrispettivo della fornitura di una merce ad un agente può essere solo l'importo che essa ha giuridicamente il diritto di conservare, tenuto conto del suo impegno a concedere uno sconto per gli acquisti propri dell'agente pari al 10% del prezzo di catalogo.

30. Pur interessante che sia, tale ragionamento non mi sembra essere quello che si deve seguire nella fattispecie.

31. Infatti, nella sua sentenza Boots, citata [5], la Corte ha dichiarato che «ogni volta che si tratta di qualificare un elemento concreto, bisogna esaminare innanzitutto se esso rientri in una delle categorie considerate nei nn. 2 e 3 e solo in caso negativo ci si deve riferire alla nozione generale di cui al n. 1, lett. a)» (punto 16).

32. In altri termini, prima di esaminare la lex generalis si deve esaminare se possa applicarsi la lex specialis.

33. Ora, gli importi in discussione nella presente causa sono qualificati dal giudice nazionale come sconto per acquisti propri dell'agente. Dobbiamo pertanto, contrariamente a quanto suggerisce la Freemans ma come propone la Commissione, iniziare ad esaminare se questi sconti siano da considerare come riduzioni di prezzo che l'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), esclude espressamente dalla base imponibile o, eventualmente, come riduzioni di prezzo che intervengono dopo che l'operazione è stata effettuata, ai sensi dell'art. 11, parte C, n. 1, che autorizza solo una debita riduzione della base imponibile alle condizioni stabilite dagli Stati membri, vale a

4 — Causa C-38/93 (Racc. pag. I-1679, punto 13).

5 — V. supra, paragrafo 24.

dire, quanto alle disposizioni decise dal Regno Unito, ex post, nel momento in cui lo sconto per acquisti propri dell'agente è versato di nuovo all'agente o utilizzato da quest'ultimo.

34. Il meccanismo di sconto per acquisti propri dell'agente praticato dalla Freemans rientra pertanto nell'ambito dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. b) o dell'art. 11, parte C, n. 1? Il secondo deve prima facie essere escluso alla luce della sentenza Gibbs, citata.

35. Infatti, in tale sentenza la Corte ha dichiarato che tale disposizione si applica solo se il prezzo è modificato «dopo che l'operazione è stata effettuata» (punto 30).

36. Ora, nel sistema di vendita della Freemans, sebbene lo sconto per acquisti propri dell'agente venga accreditato all'agente solo man mano che egli effettua i suoi pagamenti, la concessione di detto sconto è decisa sin dal momento della fornitura. Essa fa parte delle condizioni di vendita proposte dalla Freemans e accettate dall'agente nel momento in cui si instaura il rapporto contrattuale.

37. Si tratta allora di uno sconto acquisito nel momento in cui si compie l'operazione, sicché l'art. 11, parte A, n. 3, lett. b) è applicabile?

38. Così non è per il *governo del Regno Unito* e il *governo greco*, in quanto lo sconto per acquisti propri dell'agente è accreditato all'agente solo man mano che effettua i pagamenti cui è tenuto e il prezzo di vendita, nel momento in cui si conclude quest'ultima, è il prezzo di catalogo.

39. A sostegno di tale affermazione viene invocata la sentenza Boots, citata, nella quale la Corte ha dichiarato quanto segue:

«Si deve rilevare che i "ribassi e riduzioni", che secondo l'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva non vanno inclusi nella base imponibile, costituiscono una riduzione del prezzo al quale una merce è legittimamente offerta al cliente, poiché il venditore accetta di fare a meno d'incassare la somma che il ribasso rappresenta al fine, per l'appunto, di incitare il cliente ad acquistare la merce» (punto 18).

40. Nel sistema di vendita della Freemans, spiegano tali governi, non vi è affatto una rinuncia ad incassare una parte del prezzo di vendita poiché sono proprio gli incassi che condizionano la concessione dello sconto per acquisti propri dell'agente.

41. Se l'agente non utilizza immediatamente, per diminuire i suoi pagamenti

successivi, i crediti che la Freemans iscrive a suo nome man mano che si effettuano i pagamenti, la Freemans incasserà effettivamente la totalità del prezzo di catalogo.

42. Vero è che l'agente disporrà nei libri contabili della Freemans di un credito pari al 10% di ciò che avrà pagato, ma usufruirà concretamente ed effettivamente dello sconto solo se la Freemans glielo verserà, secondo una delle modalità summenzionate, o se lo utilizzerà per pagare un nuovo acquisto. Ma tale versamento o tale utilizzazione conserva un carattere incerto, in quanto è pacifico che numerosi agenti rinunciano a reclamare lo sconto al quale danno diritto i loro pagamenti.

43. Sino a che lo sconto non è stato accreditato all'agente ed effettivamente versato all'agente o utilizzato da quest'ultimo, non si può, secondo questi governi, parlare di uno sconto acquisito. Ora, anche se l'agente si fa parte diligente, il momento in cui potrà disporre dello sconto sarà comunque successivo al momento in cui si è definitivamente instaurato il rapporto contrattuale fra il venditore e l'acquirente.

44. Dal punto di vista della *Commissione*, lo sconto per acquisti propri dell'agente è indubbiamente, alla luce delle informazioni contenute nella decisione di rinvio, una riduzione di prezzo acquisita ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. b).

45. Infatti, si dovrebbe interpretare il termine «acquisito» nel senso di «giuridicamente acquisito». Uno sconto è da considerare acquisito dal momento in cui colui al quale viene concesso ha il diritto di riceverlo.

46. Ora, l'agente, fin dal momento in cui contratta con la Freemans l'acquisto di un prodotto, matura il diritto di farsi accreditare sul suo conto presso il suo fornitore il 10% di ogni importo che pagherà. Lo sconto per acquisti propri dell'agente è accreditato quando sono effettuati i pagamenti, ma il diritto di ottenerlo esiste anteriormente ai pagamenti. Questi ultimi determinano l'iscrizione dello sconto sul conto dell'agente, ma non fanno sorgere il diritto allo sconto. I pagamenti frazionati dell'agente e l'iscrizione frazionata dello sconto a suo nome si inseriscono nell'esecuzione di un contratto di vendita come è stato stipulato al momento della fornitura, e nessuna modifica di tale contratto interviene successivamente.

47. Per la Commissione, tale equiparazione dello «sconto che può giuridicamente essere richiesto» alla «riduzione di prezzo acquisita» («ristourne acquise») che la versione francese della sesta direttiva suggerisce, non è affatto contraddetta dalle altre versioni linguistiche, ivi compresa la versione inglese che utilizza il termine «accounted for».

48. Tale argomento della Commissione mi ha convinto e lo condivido tanto più di

buon grado in quanto altri elementi lo corroborano. Tra questi, in primo luogo, il fatto che, nel sistema di vendita della Freemans ai suoi agenti, può benissimo darsi che in realtà il prezzo di catalogo non sia mai totalmente incassato dalla Freemans.

49. Infatti, ci è stato spiegato che, non appena, per effetto del suo primo pagamento, all'agente viene accreditato un importo pari al 10% di tale versamento, egli può utilizzare questo credito per ridurre il suo successivo pagamento.

50. Non si può pertanto ritenere che la sentenza Boots, citata, contraddica l'affermazione della Commissione. La Freemans, impegnandosi a concedere al suo agente lo sconto per acquisti propri, rinuncia ad incassare la totalità del prezzo di catalogo. In ogni modo, la sentenza Glawe, citata, ha sancito chiaramente la distinzione fra ciò che viene incassato dal venditore e ciò che effettivamente gli spetta, dichiarando che solo quest'ultimo importo costituisce la base imponibile.

51. In secondo luogo, vi è il fatto che il versamento effettivo dello sconto all'agente o la sua utilizzazione da parte di quest'ultimo non sono giuridicamente pertinenti tenuto conto del fatto, pacifico, che lo sconto iscritto a suo nome nei libri contabili della Freemans è effettivamente a disposizione dell'agente, come lo sarebbe un importo iscritto sul suo conto in banca. E l'uso che ne fa rientra nell'ambito della sua totale discrezione.

52. Ora, non si può ammettere che la determinazione della base imponibile possa dipendere dalla decisione puramente discrezionale che l'agente prenderà quanto all'uso che egli intende fare dello sconto che ha definitivamente acquisito.

53. In terzo e ultimo luogo, non si può che constatare che il risultato a cui sono giunto applicando l'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), agli sconti per acquisti propri dell'agente è in perfetta armonia con l'interpretazione che la Corte ha dato dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), la quale impone di considerare come corrispettivo di una vendita, vale a dire come base imponibile, il valore soggettivo che il venditore ha ottenuto e non un valore oggettivo, nella fattispecie quello indicato sul catalogo della Freemans.

54. Essendo così giunto alla conclusione che la prima soluzione che prendeva in considerazione il giudice nazionale è conforme a quanto impone la corretta interpretazione dell'art. 11 della sesta direttiva, non occorre proseguire oltre il mio esame. L'esattezza di tale soluzione esclude, infatti, quella di qualsiasi altra.

Conclusione

55. Giunto al termine del mio ragionamento, propongo alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale sottopostale dal VAT & Duties Tribunal di Londra nel modo seguente:

«L'art. 11, A, e l'art. 11, C, 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, devono essere interpretati nel senso che la base imponibile in relazione a merci fornite per corrispondenza sulla base di un catalogo ad un cliente per uso proprio del cliente stesso qualora il fornitore, che opera in condizioni di autofinanziamento, conceda al cliente uno sconto rispetto al prezzo di catalogo (sconto "per acquisti propri dell'agente") e tale sconto venga accreditato al cliente nel momento in cui sono effettuati al fornitore i pagamenti a rate (oppure venga utilizzato per ridurre o estinguere un pagamento a rate) ma tale sconto "per acquisti propri dell'agente" che deriva dai pagamenti effettuati è disponibile per un immediato prelievo o utilizzo da parte del cliente anche se futuri pagamenti rateali saranno dovuti da tale cliente, è costituita dalla totalità del prezzo di catalogo della merce venduta al cliente, dedotto lo sconto "per acquisti propri dell'agente" su tale prezzo».