SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
2 giugno 1994 *

Nel procedimento C-33/93,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dai Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre (Regno Unito) nella causa dinanzi ad essi pendente tra

Empire Stores Ltd

e

Commissioners of Customs and Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G.F. Mancini, presidente di sezione, C.N. Kakouris, F.A. Schockweiler (relatore), P.J.G. Kapteyn e J.L. Murray, giudici,

* Lingua processuale: l'inglese.

avvocato generale: W. Van Gerven
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Empire Stores Ltd, dalla signora Rosamond J. Marshall Smith e dal signor David Milne, QC;

— per il governo del Regno Unito, dal signor John D. Colahan, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistito dal signor Stephen Richard, barrister;

— per il governo portoghese, dai signori Luis Fernandes, direttore del servizio giuridico della direzione generale delle Comunità europee presso il ministero degli Affari esteri, Angelo Cortesão Seiça Neves, giurista presso la direzione generale delle Comunità europee presso il ministero degli Affari esteri, Arlindo Correia, vicedirettore generale del servizio amministrativo dell'IVA, e dalla signora Maria Teresa Lemos, giurista del servizio amministrativo dell'IVA, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Thomas F. Cusack, consigliere giuridico, e Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità agenti;

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dell'Empire Stores Ltd, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor John D. Colahan, assistito dalla signora Sarah Lee, barrister, e della Commissione all'udienza del 3 febbraio 1994,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 marzo 1994,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 14 gennaio 1993, pervenuta in cancelleria il 4 febbraio seguente, i Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, hanno sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di due liti fra l'Empire Stores Ltd (in prosieguo: l'«Empire Stores») e i Commissioners of Customs and Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), in merito a due avvisi di accertamento fiscale che stabilivano l'IVA dovuta dall'Empire Stores sui beni che essa aveva offerto a persone che si presentavano come nuove clienti potenziali o che presentavano ad essa altre persone in tale qualità.

3 L'Empire Stores è una società di vendita per corrispondenza e in base ad un catalogo. La sua clientela è essenzialmente di sesso femminile. Dall'ordinanza di rinvio emerge che, durante i periodi ai quali si riferiscono gli avvisi di accertamento fiscale, l'Empire Stores utilizzava due sistemi per attirare nuove clienti.

4 Secondo il primo sistema, denominato «self-introduction scheme», l'Empire Stores offriva alle clienti potenziali un articolo che esse potevano scegliere su un elenco di vari articoli e che veniva fornito loro a titolo gratuito una volta che esse avessero completato, allo scopo di provare la loro capacità finanziaria, un modulo con cui si chiedeva alle stesse informazioni sulla loro situazione personale, e una volta che esse fossero state accettate dall'Empire Stores e avessero ordinato articoli figuranti nel suo catalogo di vendita o effettuato almeno un primo pagamento relativo a tale ordinazione. Secondo il secondo sistema, denominato «introduce-a-friend scheme», l'Empire Stores offriva alle clienti effettive, che avessero presentato ad essa una delle loro amiche come cliente potenziale, il suddetto articolo che veniva

fornito loro una volta che quest'ultima avesse compilato il modulo, fosse stata accettata dall'Empire Stores e avesse effettuato un primo pagamento relativo ad una sua ordinazione.

5 Quale che fosse il sistema utilizzato, l'Empire Stores calcolava l'IVA dovuta sugli articoli forniti in base al loro prezzo di costo. I Commissioners sostenevano che l'IVA avrebbe dovuto essere calcolata in base al prezzo di costo al netto dell'imposta, più il 50%, il che, secondo il loro calcolo, corrispondeva ai prezzi che l'Empire Stores avrebbe fatturato per gli articoli di cui trattasi se essi fossero stati offerti in un catalogo di vendita, ed emettevano i relativi avvisi di accertamento fiscale.

6 L'Empire Stores proponeva ricorsi contro i detti avvisi dinanzi ai Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, i quali, nella loro pronuncia 17 agosto 1992, rilevavano che i ricorsi avrebbero dovuto essere accolti e i controversi avvisi di accertamento fiscale annullati, pur aggiungendo quanto segue: «Tuttavia, a questo stadio del procedimento, una delle parti o entrambe le parti possono auspicare che una o più questioni esaminate nella presente decisione siano sottoposte all'esame della Corte di giustizia delle Comunità europee. Questa decisione ha quindi natura provvisoria. Se, entro un termine di due mesi a decorrere dalla sua pronuncia, una delle parti presenta una domanda diretta ad ottenere che una o più questioni siano deferite alla Corte di giustizia, disponiamo che un presidente in veste di giudice unico si pronunci su detta domanda e che il procedimento nella causa principale sia sospeso sino alla pronuncia di un'ordinanza successiva, con la facoltà delle parti di chiedere la riassunzione di detto procedimento. Se le parti non chiedono che sia presentata una domanda pregiudiziale entro il suddetto termine, la nostra decisione diventerà definitiva alla scadenza dello stesso termine (...)».

7 Poiché l'Empire Stores aveva presentato il 14 ottobre 1992 siffatta domanda e il giudice adito aveva considerato che le questioni formulate costituivano questioni

che «il Tribunale ritiene che debbano essere risolte affinché esso possa statuire nella specie», i Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, hanno sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Ai fini dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977), qualora un venditore di merci ordinate per corrispondenza sulla base di un catalogo ("prodotti in catalogo") abbia instaurato dei sistemi, dettagliatamente descritti nell'allegata decisione, in base ai quali, in sintesi:

i) allorché una potenziale cliente fornisce soddisfacenti informazioni su se stessa (in particolare per quanto riguarda le sue capacità finanziarie), il venditore si impegna a fornirle a titolo gratuito, se e quando l'interessata sarà stata accettata come cliente e, a seconda dei casi, avrà ordinato prodotti in catalogo o li avrà ordinati e debitamente pagati, un articolo da lei scelto in una rosa di articoli offerti dal venditore, che possono figurare in catalogo, ma possono anche non figurarvi; e

ii) allorché una cliente effettiva presenta al venditore una nuova potenziale cliente, la quale fornisca soddisfacenti informazioni su se stessa (in particolare per quanto riguarda le sue capacità finanziarie), il venditore si impegna a fornire a detta cliente effettiva a titolo gratuito, se e quando la persona presentata sarà stata accettata come cliente e, a seconda dei casi, avrà ordinato prodotti in catalogo o li avrà ordinati e debitamente pagati, un articolo scelto dalla cliente effettiva in una rosa di articoli offerti dal venditore, che possono figurare in catalogo, ma possono anche non figurarvi,

e quando gli articoli non figuranti in catalogo ("prodotti extra-catalogo") così ceduti dal venditore non sono forniti in alcun altro modo dal venditore stesso e non hanno un normale prezzo di vendita, in entrambi i sistemi:

1) Se la cessione dei prodotti extra-catalogo sia effettuata per un corrispettivo distinto dall'importo in denaro dovuto al venditore per i prodotti in catalogo che gli sono stati ordinati.

2) Nell'ipotesi di soluzione positiva della prima questione, come vada determinata la base imponibile. Se la base imponibile sia:

i) il prezzo pagato dal venditore per procurarsi i prodotti, o

ii) il prezzo al quale il venditore cederebbe i prodotti se questi fossero offerti anche nel suo catalogo (prezzo da calcolarsi sulla base dei criteri seguiti dal venditore per la fissazione dei propri prezzi), o

iii) un altro importo e, se così fosse, quale importo».

8 In limine, si deve rilevare che la Commissione avanza dubbi sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali. Essa ritiene che una loro soluzione da parte della Corte non sia «necessaria», ai sensi dell'art. 177, secondo comma, del Trattato, in quanto il tribunale nazionale ha espressamente dichiarato, nella sua pronuncia 17 agosto 1992, che si devono accogliere i ricorsi proposti dall'Empire Stores ed annullare i controversi avvisi di accertamento.

9 A questo proposito, è sufficiente sottolineare come dai punti 6 e 7 della presente sentenza risulti che il giudice nazionale ha lui stesso qualificato «provvisoria» la pronuncia 17 agosto 1992 e ha rilevato, nell'ordinanza di rinvio 14 gennaio 1993, che le questioni deferite dovevano essere risolte affinché esso potesse statuire nella fattispecie.

10 Con la prima questione il giudice a quo intende stabilire se l'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la base imponibile dell'articolo che un venditore fornisce a titolo gratuito secondo le modalità descritte nella questione pregiudiziale ad una persona che si presenti direttamente come nuova cliente potenziale o presenti un'altra persona in tale qualità sia diversa dalla base imponibile dei beni acquistati presso lo stesso venditore dalla nuova cliente; con la seconda questione, esso chiede come si debba determinare, in caso di soluzione affermativa della prima questione, la base imponibile degli articoli forniti a titolo gratuito.

11 L'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dispone:

«La base imponibile è costituita:

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

(...)».

12 Dalla sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365, punti 11, 12 e 16), emerge che il corrispettivo di una fornitura di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva se sussiste un nesso diretto fra la fornitura dei beni e la prestazione dei servizi e se il valore di quest'ultima può essere espresso in denaro.

13 A questo proposito, dalla descrizione dei sistemi usati dalla Empire Stores per attirare nuove clienti, come esposta nell'ordinanza di rinvio e riassunta nelle questioni pregiudiziali, emerge che, nelle situazioni quali quelle di cui alla causa principale, la fornitura dell'articolo dato a titolo gratuito è effettuata in compenso della presentazione di una cliente potenziale e non in cambio dell'acquisto, da parte di questa cliente, dei beni offerti nel catologo di vendita dell'Empire Stores.

14 Questa considerazione è corroborata dal fatto che siffatto articolo non è fornito ad ogni ordinazione e che, nel sistema denominato «introduce-a-friend scheme», esso non viene fornito alla cliente che ha piazzato un ordine ed effettuato il pagamento corrispondente, ma alla persona che ha presentato la cliente all'Empire Stores.

15 La validità di tale considerazione non viene meno per il fatto che la fornitura dell'articolo dipende dall'accettazione della nuova cliente da parte dell'Empire Stores, dall'ordinazione e dal pagamento corrispondente effettuati da quest'ultima. Infatti, come sottolinea l'avvocato generale al paragrafo 15 delle sue conclusioni, il fatto che la fornitura dell'articolo sia subordinata a requisiti ulteriori non fa venir meno la sua natura di retribuzione dei servizi ricevuti dall'Empire Stores. Del resto, nel sistema denominato «introduce-a-friend scheme», tali condizioni ulteriori devono essere soddisfatte dalla nuova cliente e non dalla persona il cui servizio viene retribuito con la fornitura dell'articolo.

16 Il nesso esistente fra la fornitura dell'articolo dato a titolo gratuito e la presentazione di una cliente potenziale deve essere considerato diretto, poiché se questo servizio non viene effettuato nessun articolo è dovuto né fornito a titolo gratuito dall'Empire Stores.

17 Inoltre, poiché i servizi resi all'Empire Stores sono retribuiti con la fornitura di un bene, è innegabile che il loro valore può essere espresso in denaro.

18 Quanto alla determinazione di tale valore, che costituisce oggetto della seconda questione, si deve ricordare come nella precitata sentenza Naturally Yours Cosmetics (punto 16) la Corte abbia precisato che il controvalore che funge da base imponibile per una fornitura di beni è un valore soggettivo, poiché l'imponibile è il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi.

19 Non consistendo in una somma di denaro stabilita fra le parti, detto valore, per essere soggettivo, deve essere quello che il beneficiario della prestazione di servizi, la quale costituisce il corrispettivo della fornitura dei beni, attribuisce ai servizi che esso intende procurarsi e deve corrispondere alla somma che esso è disposto a pagare a tal fine. Trattandosi, come nella causa principale, della fornitura di un bene, tale valore può essere soltanto il prezzo d'acquisto che il fornitore ha versato per l'articolo che egli dà a titolo gratuito come corrispettivo dei servizi di cui trattasi.

20 Si devono pertanto risolvere le questioni sollevate dal giudice nazionale come segue: l'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la base imponibile dell'articolo che un venditore fornisce a titolo gratuito ad una persona che si presenti come una nuova cliente potenziale o presenti un'altra persona in tale qualità è diversa dalla base imponibile dei beni acquistati presso lo stesso venditore dalla nuova cliente e corrisponde al prezzo d'acquisto pagato dal venditore per detto articolo.

Sulle spese

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

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dai Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre con ordinanza 14 gennaio 1993, dichiara:

L'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che la base imponibile dell'articolo che un venditore fornisce a titolo gratuito ad una persona che si presenti come una nuova cliente potenziale o presenti un'altra persona in tale qualità è diversa dalla base imponibile dei beni acquistati presso lo stesso venditore dalla nuova cliente e corrisponde al prezzo d'acquisto pagato dal venditore per detto articolo.

Mancini Kakouris Schockweiler

Kapteyn Murray

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 2 giugno 1994.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

G.F. Mancini